

8. Себестоимость продукции предприятия

8.1. Понятие себестоимости продукции и классификация расходов предприятия

Процесс производства и реализации продукции связан с использованием разнообразных затрат живого и прошлого труда, овеществленного в средствах производства. Эти затраты формируют себестоимость продукции.

Себестоимость продукции - это выраженные в денежной форме затраты предприятия на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является важным качественным показателем деятельности предприятия, отражающим использование основных фондов, трудовых, материальных и финансовых ресурсов. В экономической литературе можно найти и другие определения себестоимости продукции.

Себестоимость – текущие расходы предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

Себестоимость – это издержки, связанные с производством и реализацией продукции.

В Российской Федерации законодательно регламентировано два вида учета расходов:

- налоговый учет (Налоговый кодекс РФ, гл.. 25);
- бухгалтерский учет (положение по бухгалтерскому учету ПБУ № 10/99).

В данных документах все расходы предприятия сгруппированы в соответствии с их экономическим содержанием поэлементно. Каждый элемент включает однородные расходы. Исключение составляют прочие расходы, являющиеся комплексным элементом.

В налоговом кодексе выделены следующие элементы себестоимости:

- А) материальные расходы;
- Б) расходы на оплату труда;
- В) суммы начислений амортизации;
- С) прочие расходы.

В положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ № 10/99 утв. Министерством финансов регламентируется иной перечень элементов себестоимости продукции:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) расходы на социальные нужды;
- 4) суммы начислений амортизации;
- 5) прочие расходы.

8.2. Калькулирование себестоимости продукции

При планировании, учете и анализе текущих затрат на производство продукции важное значение имеет определение себестоимости отдельных видов выпускаемой продукции, работ и услуг.

Расчет себестоимости единицы продукции (работ, услуг) называется **калькулированием**. Этот расчет оформляется в виде специальной экономической таблицы (калькуляции), в которой все расходы на производство и реализацию продукции (работ, услуг) группируются по статьям расходов. Постатейную регламентацию расходов дают отраслевые методические рекомендации. Так, например, для отрасли строительства действуют «Методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительной продукции».

Классификация затрат по статьям расходов (статьям калькуляции) производится в зависимости от места возникновения и назначения затрат. Данная классификация включает следующие типовые затраты:

1. Сырье и материалы. В эту статью расходов включается стоимость сырья, основных и вспомогательных материалов, непосредственно потребляемых при производстве продукции и вещественно входящих в ее состав.

2. Возвратные отходы (учитываются со знаком минус).

3. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций.

4. Топливо и энергия на технологические цели.

5. Основная заработная плата производственных рабочих. В эту группу входит основная заработная плата рабочих основных производственных цехов за выполнение ими работ по непосредственному изготовлению продукции.

6. Дополнительная заработная плата производственных рабочих. В данной статье затрат отражаются расходы на оплату отпусков, предусмотренных законодательством, оплату за работу в выходные и праздничные дни, оплату простоев по внутрипроизводственным причинам не по вине работников и другие аналогичные расходы, определяемые по установленным нормам пропорционально расходам на основную заработную плату.

7. Отчисления во внебюджетные социальные фонды (единый социальный налог) от начисленной основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих.

8. Затраты на подготовку и освоение производства новых изделий.

9. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования. Данная статья включает расходы на содержание оборудования и рабочих мест, затраты на все виды ремонта оборудования, суммы начисленной амортизации оборудования, возмещение износа малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и приспособлений и другие аналогичные расходы.

10. Цеховые расходы. В эту группу входят расходы на оплату труда цехового аппарата управления, суммы начисленной амортизации цеховых зданий, сооружений и инвентаря, затраты по их ремонту и содержанию, расходы на освещение, вентиляцию цехов и другие коммунальные услуги, на мероприятия по охране труда и т. п.

11. Общехозяйственные (общезаводские) расходы. Эта статья включает расходы на оплату труда работников заводоуправления, амортизацию, затраты на ремонт и содержание зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения, расходы по содержанию пожарной и сторожевой охраны, по подготовке кадров, командировочные, канцелярские и другие расходы общезаводского характера.

12. Потери от брака.

13. Внепроизводственные (коммерческие) расходы. В данной статье учитываются все затраты, связанные с реализацией продукции.

В зависимости от полноты охвата калькуляционных статей расходов на предприятиях различают следующие виды себестоимости:

- цеховая себестоимость;
- производственная себестоимость;
- полная (коммерческая) себестоимость.

Цеховая себестоимость складывается из затрат цехов, участков и включает первые десять статей расходов.

Сумма цеховой себестоимости, общезаводских расходов и потерь от брака составляет производственную себестоимость продукции. Наконец, сумма производственной себестоимости и внепроизводственных расходов дает полную (коммерческую) себестоимость продукции.

Все расходы на производство и реализацию продукции, учитываемые при калькулировании себестоимости, можно объединить в следующие группы в зависимости от:

1. Роли расходов в процессе производства
 - основные;
 - накладные.
2. Способа включения в себестоимость продукции
 - прямые;
 - косвенные.
3. Степени влияния масштабов производства
 - условно-постоянные;
 - условно-переменные.
4. Степени однородности
 - элементные (однородные);
 - комплексные.

Основные расходы непосредственно связаны с осуществлением производственного процесса. **Накладные расходы** связаны с управлением и обслуживанием производства.

Прямые расходы – это затраты, которые могут быть отнесены непосредственно на себестоимость конкретного изделия, работы, услуги на

основе норм расхода. Примером прямых затрат могут служить расходы: на сырье и материалы, покупные изделия, полуфабрикаты, основную заработную плату производственных рабочих, топливо и энергию на технологические цели. **Косвенные расходы** - это затраты, связанные с производством многих изделий. Эти расходы включаются в себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг) косвенным путем, с помощью специальных расчетов, т. е. путем их пропорционального распределения между отдельными видами продукции (работ, услуг). Примером косвенных затрат могут служить расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые, общехозяйственные, внепроизводственные расходы.

Условно-постоянными называют расходы, величина которых не зависит от изменения объема выпускаемой продукции и остается при этом относительно постоянной. С ростом объема производства на действующем оборудовании в расчете на каждую единицу продукции приходится меньшая сумма этих расходов. Таким образом, при увеличении объема выпускаемой продукции себестоимость ее снижается за счет экономии на условно-постоянных расходах. Данное явление получило название «эффекта масштабов производства». К условно-постоянным расходам можно отнести цеховые, общехозяйственные расходы и др. **Условно-переменными** называют расходы, величина которых изменяется пропорционально объему производства. К таким расходам относятся затраты на сырье и материалы, основную заработную плату производственных рабочих, топливо и энергию на технологические нужды и др.

Статьи расходов, включающие только однородные по экономическому содержанию расходы, например, расходы на основную заработную плату производственных рабочих, называют **элементными**. К **комплексным** относят статьи расходов, включающие разнородные виды затрат, например, затраты на содержание и эксплуатацию оборудования.

На предприятиях составляются плановые и отчетные калькуляции. Первые представляют собой плановые задания по себестоимости отдельного вида продукции (работ, услуг). Отчетные калькуляции предназначены для определения фактического размера затрат на единицу продукции (работ, услуг) и проверки выполнения плановых заданий. Своевременное сопоставление плановой и отчетной калькуляции позволяет выявить и устранить непроизводительные расходы.

8.3. Состав расходов, связанных с производством и реализацией продукции

Состав расходов, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется в Налоговом кодексе РФ (гл. 25, ст. 254 – 264).

К **материальным расходам** относятся затраты:

- 1) на приобретение сырья и материалов, используемых для производства продукции;
- 2) на приобретение материалов, используемых:
 - для обеспечения технологического процесса;
 - для упаковки;
- 3) на производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание и эксплуатацию основных средств);
- 4) на приобретение запасных частей и расходных материалов для ремонта основных средств;
- 5) на приобретение комплектующих, полуфабрикатов;
- 6) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов;
- 7) на приобретение работ, услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, в т.ч. транспортные услуги;
- 8) связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения, в т.ч. содержание очистных сооружений, захоронение экологически опасных отходов, платежи за предельно допустимые выбросы и др.

Стоимость материалов, включаемых в расходы, определяется по формуле:

$$См = Цпр + Кв + Тп + Тр + Рск - Ст - НДС - Ак, \quad (1.)$$

где Цпр – цена приобретения; Кв – комиссионное вознаграждение посредника при приобретении материала; Тп – таможенная пошлина; Тр – расходы на транспортировку; Рск – расходы на хранение (складирование); Ст - стоимость возвратной тары, если она включалась в цену контракта; НДС – налог на добавленную стоимость; Ак – акцизы.

Стоимость материалов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы – остатки сырья, полуфабрикатов, теплоносителей, образовавшиеся в процессе производства товаров, частично утратившие потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенным расходом (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы оцениваются:

- А) по пониженной цене, если они используются в основном, вспомогательном производстве, но с пониженным выходом продукции;
- Б) по цене исходного ресурса, если они реализуются на сторону.

К материальным расходам приравниваются:

- 1) расходы на рекультивацию земель;

2) потери от недостачи и порчи в пределах норм естественной убыли (в порядке, установленном Правительством РФ);

3) технологические потери;

4) расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

К расходам на **оплату труда** относятся:

1) суммы, начисленные по тарифам, должностным окладам, сдельным расценкам;

2) начисления стимулирующего характера, в т.ч. премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и др.;

3) начисления стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с режимом работы и вредными условиями труда, надбавки за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, совмещение профессий, работу в праздничные и выходные и др.;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания (суммы компенсаций за не предоставленное жилье и коммунальных услуг);

5) стоимость бесплатно предоставляемых предметов, остающихся в личном пользовании (форменная одежда, обмундирование);

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, начисленного за период выполнения государственных обязанностей;

7) расходы на оплату, сохраняемую работникам на время отпуска, расходы на оплату проезда работника и лиц, находящихся у него на иждивении, к месту отпуска и обратно;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении;

9) начисления работникам, высвобожденным в связи реорганизацией, ликвидацией организации;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет, стаж работы;

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера, в пустынных районах, горных районах и т.д.;

13) расходы на оплату труда на время предоставляемых учебных отпусков;

14) расходы на оплату труда на время вынужденного прогула;

15) расходы на доплату до фактического заработка на период временной потери трудоспособности;

16) суммы платежей работодателей по договорам обязательного страхования работников и по договорам дополнительного страхования, заключенного в пользу работника. Совокупная сумма платежей по долгосрочному страхованию не должна превышать 12% от расходов на оплату труда, а по договорам добровольного личного страхования - 3% от расходов на оплату труда. Взносы по договорам добровольного личного страхования не должны превышать 10000 руб. на человека в год;

- 17) суммы, начисленные при работе вахтовым методом;
- 18) суммы, начисленные привлеченным работникам по договорам;
- 19) доплаты инвалидам;
- 20) другие расходы, предусмотренные трудовым или коллективным договором в пользу работника.

Ст. 256-259 *Суммы начисленной амортизации.*

Подробно механизм амортизации см. в теме основные средства предприятия.

Амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности, которые находятся у предприятия на правах собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

В состав амортизируемого имущества не включается:

1. имущество бюджетных организаций;
2. имущество некоммерческих организаций;
3. имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований;
4. объекты внешнего благоустройства;
5. имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 10000 руб. включительно.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

1. переданные (полученные) по договорам безвозмездного пользования;
2. переведенные на консервацию свыше 3-х месяцев;
3. находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

К прочим расходам относят:

- 1) суммы налогов и сборов;
- 2) расходы на сертификацию продукции;
- 3) суммы комиссионных сборов за работы, выполненные сторонними организациями;
- 4) расходы по охране имущества, пожарно-сторожевой охране (за исключением расходов на экипировку и оружие);
- 5) расходы по технике безопасности;
- 6) расходы по набору работников;
- 7) расходы по гарантийному ремонту и обслуживанию;
- 8) арендные (лизинговые платежи) за исключением сумм амортизации, в случае, если имущество учитывается у лизингополучателя;
- 9) расходы на командировки;
- 10) расходы на содержание служебного автотранспорта;
- 11) расходы по оплате консультационных, юридических, аудиторских услуг;
- 12) расходы на канцелярские товары;

- 13) расходы на переподготовку кадров;
- 14) расходы на почтовые, телеграфные, телефонные и другие услуги;
- 15) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ;
- 16) расходы на рекламу;
- 17) расходы обслуживающих производств, включая расходы на обслуживание жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы.
- 18) расходы организации, использующей труд инвалидов, для целей социальной защиты. При этом инвалиды должны составлять не менее 50% работающих и доля заработной платы инвалидов на предприятии должна быть не менее 25% от расходов на оплату труда.
- 19) другие расходы.

8.4. Показатели эффективности текущих затрат и значение снижения себестоимости продукции

Эффективность, в общем понимании, означает результативность, т.е. в данном случае показывает насколько результативно предприятие осуществляет свои затраты, связанные с производством и реализацией продукции.

Основным показателем, характеризующим эффективность текущих расходов предприятия, являются фактические затраты на 1 рубль произведенной продукции:

$$\text{Эсе} = \text{Се}_\text{ф} / Q, \quad (2.)$$

где $\text{Се}_\text{ф}$ – фактическая себестоимость продукции предприятия; Q – объем выпущенной продукции в денежном выражении.

Данный показатель должен иметь значение меньше 1, в противном случае он означает, что предприятие несет убытки. Изменение показателя должно быть направлено в сторону его снижения. Если наблюдается динамика снижения данного показателя, то можно утверждать, что на предприятии повышается эффективность затрат, связанных с производством и реализацией продукции.

Другим обобщающим показателем эффективности затрат является показатель уровня рентабельности производства:

$$\text{Ур} = (\text{Пр}_\text{ч} / \text{Се}_\text{ф}) * 100\%, \quad (3.)$$

где $\text{Пр}_\text{ч}$ – прибыль предприятия после уплаты налогов.

Уровень рентабельности показывает величину прибыли предприятия, которую оно получает от каждого рубля, потраченного на производство продукции. Чем выше значение показателя, тем эффективнее используются затраты, связанные с производством и реализацией продукции.

Частными показателями эффективности текущих затрат можно назвать материалоемкость и зарплатоемкость, фондоемкость, энергоемкость продукции. Их параметры будут зависеть от типа производства и его отраслевой принадлежности. В отраслях, где используется большая номенклатура материалов для производства продукции, будут наблюдаться

повышенные значения материалоемкости и наоборот. Аналогично складывается динамика показателя зарплатоемкости продукции. В трудоемких отраслях показатель зарплатоемкости будет иметь повышенные значения. В отраслях, использующих для производства большие размеры основных средств, можно наблюдать значительную величину показателя фондоемкости. В энергоемких отраслях значительны расходы, связанные с потреблением энергоресурсов.

Расчет частных показателей эффективности использования текущих затрат осуществляется по следующим формулам:

$$Me = M / Ce_f, \quad (4.)$$

где Me – материалоемкость продукции; M – расходы на материалы в себестоимости продукции;

$$Зпл_e = Rot / Ce_f, \quad (5.)$$

где $Зпл_e$ – зарплатоемкость продукции; Rot – расходы на оплату труда работников, учтенные в себестоимости продукции.

$$\Phi_e = A_{отч} / Ce_f; \quad (6.)$$

где Φ_e – фондоемкость продукции; $A_{отч}$ – суммы начисленной амортизации за период;

$$\mathcal{E}n_e = C_{эн} / Ce_f, \quad (7.)$$

где $\mathcal{E}n_e$ – энергоемкость продукции; $C_{эн}$ – стоимость покупной и произведенной энергии всех видов в себестоимости продукции.

Для повышения эффективности затрат предприятие должно изыскивать направления, позволяющие снизить значения вышеприведенных показателей. При этом речь не идет об абсолютном снижении размера заработной платы работников, а о снижении ее за счет более интенсивного использования трудовых ресурсов на предприятии.

В условиях конкуренции огромное значение для предприятия имеет вопрос снижения фактических расходов, связанных с производством и реализацией продукции. С экономических и социальных позиций значение снижения издержек заключается в следующем:

- * в увеличении массы прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, а следовательно, в появлении возможности не только в простом, но и расширенном воспроизводстве, что делает позиции предприятия на рынке более устойчивыми;

- * в расширении возможностей предприятия для материального стимулирования работников, что дает большую отдачу на производстве;

- * в улучшении финансового состояния предприятия и снижении степени риска банкротства;

- * в расширении возможностей планирования ценовой политики, что позволяет повысить конкурентоспособность продукции и увеличить объем продаж;

- * снижение себестоимости продукции в акционерных обществах является хорошей предпосылкой для выплаты дивидендов и повышения их ставки, что, при обращении акций на открытом рынке, позволяет привлечь дополнительные финансовые ресурсы.

С целью выявления резервов снижения себестоимости продукции на предприятии в первую очередь анализируется структура затрат. Под структурой себестоимости понимается ее состав по элементам или статьям и их доля в полной себестоимости. На изменение структуры себестоимости продукции влияют следующие факторы:

- специфика производства (материалоемкое, трудоемкое, энергоемкое и т.д. производство);
- внедрение в производство научно-технических разработок. Этот фактор влияет на структуру себестоимости многопланово. Однако основное влияние заключается в том, что под воздействием этого фактора доля живого труда уменьшается, а доля овеществленного труда увеличивается;
- уровень концентрации, специализации и диверсификации производства;
- географическое местонахождение предприятия;
- уровень инфляции, изменение процентной ставки банковского кредита и т.д..

Структура себестоимости продукции характеризует:

- * соотношение между живым и овеществленным трудом;
- * долю отдельного элемента или статьи в полных затратах;
- * соотношение между постоянными и переменными затратами, между основными и накладными расходами, между производственными и коммерческими, между прямыми и косвенными расходами и т.д.

Системное определение и анализ структуры затрат на предприятии имеют очень важное значение, в первую очередь, для управления издержками с целью их минимизации. Структура затрат позволяет выявить основные резервы по их снижению и разработать конкретные мероприятия по их реализации на предприятии.

Факторы снижения издержек на предприятия делятся на две большие группы:

* **внешние** - это и состояние экономики государства в целом, и законодательное регулирование деятельности хозяйствующих субъектов, и развитость инфраструктуры региона, и наличие научно-технических разработок в отрасли и др. Факторы внешней среды оказывают влияние на себестоимость выпускаемой продукции, в основном, через ценовую составляющую потребляемых ресурсов: изменение цен на сырье и материалы, тарифов на энергию и транспортные услуги и т.п. Однако предприятие само по себе не в состоянии оказать действенное воздействие на эту группу факторов. Оно лишь может приспособиться к ним и использовать положительные моменты в своей деятельности, ослабляя влияние отрицательных;

* **внутренние**, которые подразделяются на производственные и непроизводственные. К производственным относят факторы, связанные с эффективностью использования всех ресурсов (основных средств, оборотных средств, трудовых ресурсов). К непроизводственным относят систему маркетинга, социальной организации предприятия, экологические факторы и

другие. На данную группу факторов снижения издержек предприятие может оказать прямое воздействие и использовать их для разработки комплекса конкретных мероприятий. К числу основных внутрипроизводственных факторов, влияющих на уровень себестоимости продукции, можно отнести следующие:

- улучшение использования производственного оборудования и транспортных средств по времени и мощности;
- применение прогрессивных материалов, использование отходов производства, снижение удельного расхода материалов на единицу выпускаемой продукции без ущерба для ее качества;
- внедрение новой техники и прогрессивных ресурсосберегающих технологий производства;
- повышение производительности труда и рост уровня механизации, автоматизации и роботизации производственных процессов;
- совершенствование систем стимулирования работников в направлении улучшения использования всех затрат и ресурсов, связанных с производством и реализацией продукции и др.

Таким образом, процесс выявления резервов снижения издержек, направленный на повышение их эффективности, выглядит следующим образом:

1. Анализ структуры затрат предприятия;
2. Анализ эффективности использования затрат, связанных с производством и реализацией продукции;
3. Разработка и экономическое обоснование мероприятий, позволяющих снизить уровень текущих затрат.