

УДК 657.471

**Управление себестоимостью и пути её оптимизации в
управленческом учете хлебопекарной организации**

*Дворецкая Ю.А., к.э.н, доцент
Гончарова А.И., бакалавр кафедры
«Бухгалтерский учет и налогообложение»
ФГБОУ ВО "Брянский государственный университет имени академика
И.Г. Петровского"
e-mail: dvorezul@mail.ru
Россия, Брянск*

Аннотация. Управление себестоимостью и пути её оптимизация в управленческом учете хлебопекарной организации всегда стоят на первом месте при управлении организацией. Так как существует определенная специфика организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарном предприятии, то при формировании себестоимости хлебопекарной продукции это необходимо учитывать. Нельзя не согласиться с тем фактом, что финансовая устойчивость и рентабельность организации в современных рыночных условиях напрямую зависит от уровня себестоимости продукции. Тема статьи затрагивает значимые проблемы в современном управлении производством организации. Для эффективного управления предприятием предлагаются мероприятия по снижению затрат на производство хлебопекарной продукции которые в дальнейшем приведут к значительному уменьшению налогооблагаемой базы.

Ключевые слова: управление предприятием, производство, себестоимость, калькулирование, учет, затраты.

Себестоимость продукции является очень важным показателем экономической и финансово-хозяйственной каждого предприятия. Себестоимость включает в себя затраты организации, выраженные в денежной форме, которые связаны с производством и реализацией готовой продукции. К таким затратам относятся начисление амортизации; закупка сырья, материалов; расходы на оплату труда работникам, занятым в производстве и др.

С помощью показателя себестоимости определяются цены на продукцию, рентабельность производства, уровень доходности, а так же производятся внутрипроизводственные расчеты, благодаря которым анализируется и совершенствуется технология производственного процесса [1].

От уровня себестоимости зависит уровень прибыли на предприятии. Между данными показателями существует обратная зависимость. Так, если себестоимость продукции вырастет, то величина прибыли, при прочих неизменных факторах, уменьшится на ту же величину. Напротив, если себестоимость уменьшилась в отчетном периоде, то прибыль увеличится.

Для определения сущности себестоимости, необходимо рассмотреть её функции, к которым относится:

- 1) Ведение учета и контроль затрат, связанных с производством и реализацией продукции;
- 2) Создание основы для формирования цены выпускаемой продукции;
- 3) Используется для определения эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- 4) Проведение сравнительного анализа разных производств.

В промышленном производстве принята следующая группировка затрат по их экономическим элементам: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, топливо (со стороны), электроэнергия (со стороны), амортизация основных фондов, заработная плата, отчисления на социальное страхование, прочие затраты, не распределенные по элементам [2].

Группировка затрат по экономическим элементам показывает материальные и денежные затраты предприятия без распределения их на отдельные виды продукции и другие хозяйственные нужды. Поэтому наряду с группировкой затрат по экономическим элементам затраты на производство планируются и учитываются по статьям расходов (статьям калькуляции), представленных на рис.1.

Сырье и материалы
Топливо и энергия на технологические нужды
Основная заработная плата производственных рабочих
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
Цеховые расходы
Общезаводские (общефабричные) расходы
Потери от брака
Непроизводственные расходы.

Рис. 1 Номенклатура основных статей калькуляции

В себестоимость продукции включается:

1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции;
2. Расходы, связанные со сбытом;
3. Расходы непосредственно не связанные с производством и сбытом, но их включение в себестоимость продукции необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства [3];
4. Потери от брака, от простоев, недостача материальных ценностей в пределах, в пределах норм естественной убыли.

Формула себестоимости единицы продукции имеет следующий вид:

$$C/c = \Pi/P.e. + K/P.e., \quad (1)$$

где Π - Производственные издержки;

$P.e.$ - К-во произведенных единиц;

K - Коммерческие издержки;

$P.e.$ - К-во реализованных единиц.

Формула расчета полной себестоимости:

$$C/c = \text{Пр.з.} + \text{Реал.расх.}, \quad (2)$$

где Пр.з. - сумма затрат на производство;

Реал.расх. - расходы на реализацию.

В таблице 1 представлены основные виды себестоимости.

Таблица 1 – Виды себестоимости

Название	Сущность
Технологическая	Включает прямые затраты на производство по таким статьям, как: сырье и материалы, возвратные отходы (вычитаются), топливо и энергия на технологические цели, основная заработная плата производственных рабочих.
Цеховая	Образуется путем добавления к технологической себестоимости калькуляционных статей затрат, формирующихся на уровне цеха: дополнительной заработной платы производственных рабочих, отчислений на социальные нужды производственных рабочих и общепроизводственных расходов.
Производственная	Складывается из цеховых расходов и общехозяйственных расходов и прочих производственных расходов.
Полная	Отражает все затраты на производство и реализацию продукции, складывается из производственной себестоимости и внепроизводственных расходов (расходы на тару и упаковку, транспортировку продукции, прочие расходы).

По способу расчета себестоимость делится на:

- Плановую - определяется по плановым нормам расхода и плановым ценам и тарифам;
- Нормативную - определяется по нормам расхода, действующим на начало расчетного периода и по действующим на начало периода ценам;
- Фактическую - отражает сложившиеся в расчетном периоде затраты на производство и сбыт.

В настоящее время все предприятия ведут политику, направленную на снижение уровня себестоимости, так как уменьшение данного показателя ведёт к увеличению прибыли, снижению рисков банкротства, улучшению финансового состояния организации, снижению продажной цены и вследствие чего повышению конкурентоспособности на рынке, в акционерных обществах – увеличению выплат дивидендов [4].

Перед тем, как рассмотреть процесс формирования себестоимости в хлебопекарной организации необходимо кратко описать направление его деятельности.

Фактическими направлениями деятельности хлебокомбината являются:

1. производство и реализация хлеба, хлебобулочных изделий, кондитерских, бараночных и других изделий;
2. осуществление внешнеэкономической деятельности, в том числе экспортно-импортных операций, включая предоставление и использование услуг;
3. иные виды деятельности, не запрещенные законодательством.

Согласно учетной политике, на предприятии применяются следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости:

- основного производства – нормативный;
- калькуляционный;
- вспомогательного производства – позаказный.

Расходы по обычным видам деятельности подразделяются на:

- прямые – отраженные по счету 20 «Основное производство» и по счету 23 «Вспомогательное производство» - по затратам, связанным с производством продукции, работ, услуг;

- косвенные – счет 25 «Общепроизводственные расходы» и счет 26 «Общехозяйственные расходы» - непосредственно не связанные с конкретным продуктом обусловленные процессами предприятия [5], обслуживания и управления. Метод распределения косвенных расходов с определением полной производственной себестоимости с соотношением по окончании каждого месяца на затраты основного и вспомогательного производства в доле объема выполненных работ, с учетом объема производственных помещений, услуг с одновременным их распределением между объектами калькулирования пропорционально заработной плате. Деятельность учитывается пропорционально выручки от продаж.

Определение себестоимости продукции на хлебокомбинате состоит из следующих стадий:

1. Текущий учет производственных затрат осуществляется в течение месяца на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», отраженные в ведомости №12, и 26 «Общехозяйственные расходы», отраженные в ведомости №15.

2. В конце месяца происходит закрытие счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Расходы по этим счетам распределяются между определенными видами продукции (работ, услуг) по калькуляционным счетам производства. На этой стадии происходит определение стоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, которые потребляются в основном производстве [6].

На суммы общепроизводственных затрат делаются следующие бухгалтерские проводки, отраженные в таблице 1.

Таблица 2 – Списание общепроизводственных расходов в хлебопекарной организации

Дебет	Кредит	Значение
20	25	В доле подразделений основного производства

23	25	В доле подразделений вспомогательного производства
28	25	В части расходов, отнесенных на забракованную продукцию

Закрытие общехозяйственных затрат сопровождается следующими бухгалтерскими записями, отраженными в таблице 3.

Таблица 3 - Списание общехозяйственных расходов в хлебопекарной организации

Дебет	Кредит	Значение
20	26	В доле подразделений основного производства
23	26	В доле подразделений вспомогательного производства

3. Производится распределение расходов, учтенных на калькуляционных счетах производства между готовой продукцией и незавершенным производством и определение себестоимости единицы продукции. На основе данных счетов калькуляции составляется ведомость сводного учета затрат на производство за месяц, используемая для калькулирования себестоимости единицы продукции.

4. Производится обобщение затрат за месяц по местам возникновения затрат и видам продукции и калькуляционным статьям расходов. Сведения из ведомостей № 12 и № 15 переносятся в Журнал-ордер № 10, информация которого служит основой для расчета затрат на производство и определения себестоимости продукции.

5. Итог затрат по счетам из Журнала-ордера № 10 переносят в Журнал-ордер № 10/1, в котором отражают обороты по кредиту тех же счетов, но в корреспонденции с дебетом производственных счетов. Итоги суммируют и получают общую сумму оборотов по кредиту счетов для записи в Главную книгу.

Себестоимость продукции в хлебопекарной организации складывается из следующих статей затрат:

1. Основные и дополнительные материалы;
2. Теплоэнергия;
3. Топливо и энергия на технологические цели;
4. Заработная плата производственных рабочих;
5. Отчисления во внебюджетные фонды;
6. Брак;
7. Общепроизводственные расходы;
8. Прочие производственные расходы;
9. Общехозяйственные расходы;
10. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
11. Коммерческие расходы.

В хлебопекарной организации при калькулировании себестоимости единицы продукции применяют способ коэффициентов, при котором затраты хлебопекарного цеха по каждой статье затрат (кроме статьи «Сырьё и

материалы») за отчётный период распределяют между видами хлебопекарной продукции по коэффициентам.

$$\text{Коэф} = \frac{\text{Общая сумма затрат по каждой статье}}{\text{К-во выработанной в цехе продукции за отчётный период}} \quad (3)$$

Затраты по статье «Сырьё и материалы» не распределяют, а списывают на каждый вид хлебопекарного изделия.

Для определения суммы затрат по каждому виду продукции за отчётный период, полученные коэффициенты (по каждой статье затрат) умножают на количество выработанной продукции данного вида за отчетный период.

Для определения себестоимости единицы продукции используют следующую формулу:

$$\text{Себ} - \text{ть ед.} = \frac{\text{Затраты по каждому виду}}{\text{К-во данной продукции}} \quad (4)$$

Рассмотрим формирование себестоимости продукции на примере «Булочки детской», которое представлено в таблице 4.

Таблица 4 – Формирование себестоимости готовой хлебобулочной продукции

Показатель	Значение
Выпуск	351 кг
Мука	2790
Сырье	1987
Теплоэнергия	463
Электроэнергия	232
Топливо	228
Вода	21
З/п	5503
Отчисления во внебюджетные фонды	1671
Н/р мука	67
Н/р сырье	362
Тара	143
Брак	-
Общепроизводственные расходы	3835
Общехозяйственные расходы	1476
Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования	744
Коммерческие расходы	2039
Итого	21561

Таким образом, на изготовление 357 кг «Булочки детской» затрачено 21 561 руб.

Определим количество затрат, приходящихся на 1 кг изделия.

$$\text{Себ} - \text{ть 1 кг} = \frac{21561}{351} = 61,4 \text{ руб.}$$

Средний вес одной «Булочки детской» составляет 100 гр. На 1 кг изготовленной продукции приходится 10 штук изделий. Определим себестоимость единицы хлебобулочного изделия «Булочка детская»:

$$C/c \text{ ед.} = \frac{61,4}{10} = 6,14 \text{ руб.}$$

Себестоимость единицы продукции в хлебопекарной организации формируют как постоянные, так и переменные затраты. К переменным затратам относятся затраты на теплоэнергию, электроэнергию, расход муки, сырья, воды, топлива. Все остальные затраты относятся к постоянным (з/п рабочих, отчисления во внебюджетные фонды и др.).

Те виды затрат, которые невозможно отнести на готовую продукцию, вначале распределяют по центрам ответственности, в которых они возникли, после чего их переносят себестоимость готовой продукции пропорционально базе распределения, установленной на предприятии. В хлебопекарной организации базой распределения выступает заработная плата рабочего персонала [7].

Для синтетического учета затрат на производство продукции в хлебопекарной организации используют следующие счета, представленные на рисунке 2:

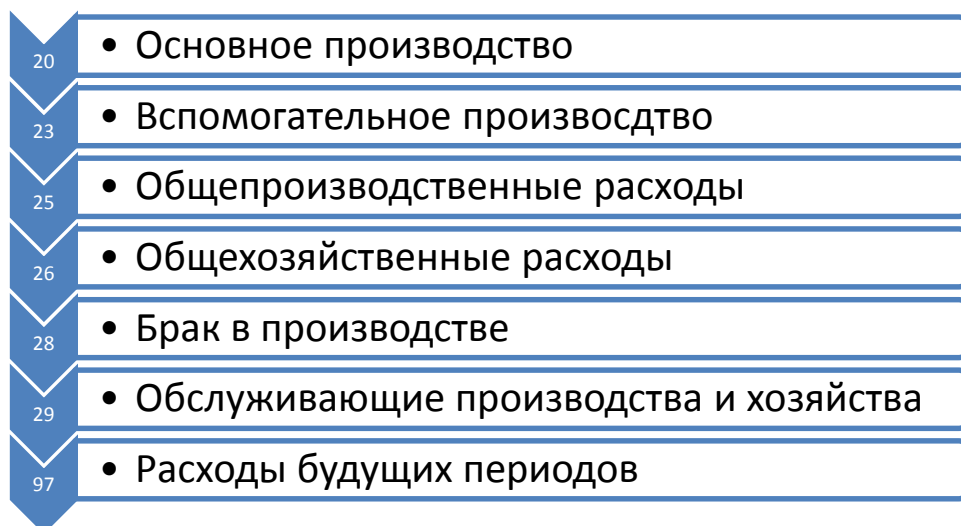


Рис. 2 – Счета синтетического учета затрат на производство продукции в хлебопекарной организации

Данные счета являются активными. По дебету ведется учет затрат, по кредиту ведется учет выхода готовой продукции, работ, услуг (20, 23, 29) или списание затрат после их распределения (25, 26, 28, 97). Для обобщения итогов учета данных затрат в хлебопекарной организации используются Журнал-ордер № 10 и Главная книга.

При формировании себестоимости готовой продукции в хлебопекарной организации делается следующая бухгалтерская запись:

Таблица 5 – Формирование себестоимости готовой хлебобулочной продукции в хлебопекарной организации

Дебе	Креди	Описани	Сумма	Докумен
т	т	е операции	, руб.	т – основание

20	02, 10, 70, 69, 71, 28, 29, 23, 25, 26	Накоплены фактические расходы основных цехов	21561	Справка-расчет
----	--	--	-------	----------------

Выпуск готовой продукции в хлебопекарной организации ведется по нормативной себестоимости, используя при этом счет 40. При реализации готовой продукции в хлебопекарной организации делаются следующие бухгалтерские записи:

Таблица 6 – Реализация готовой хлебобулочной продукции в хлебопекарной организации

Дебет	Кредит	Описание операции	Сумма, руб.	Документ – основание
43	20,23,29	Оприходована готовая продукция основных, вспомогательных и обслуживающих цехов и подразделений по фактической себестоимости	21561	Справка-расчет, акт выпуска готовой продукции
43	20,23,29	Списана фактическая себестоимость готовой продукции основных, вспомогательных и обслуживающих подразделений и цехов	21561	Справка-расчет, акт выпуска готовой продукции
43	40	Списана нормативная себестоимость готовой продукции (плановая)	16784	Справка-расчет
90/2	40	Списано превышение фактической себестоимости над плановой	4777	Справка-расчет

Таким образом, разработанная система учета затрат готовой продукции в хлебопекарной организации, является очень важным разделом управленческого учета в организации, влияя на принимаемые управленческие решения и воздействуя на прибыльность предприятия [8].

Для совершенствования учета себестоимости в хлебопекарной организации рекомендуется оценивать материальные ресурсы по ценам их последнего поступления. Для этого можно проводить переоценку материальных ресурсов, поступивших ранее. Таким образом, хлебокомбинат сможет значительно уменьшить уровень налогообложения и сэкономить оборотные средства[9].

Для снижения затрат на производство и повышения прибыли, на предприятии рекомендуется принять следующие меры:

1. Снизить общехозяйственные и общепроизводственные расходы;
2. Минимизировать затраты в зависимости от объема производства;
3. Более рационально использовать материальные и трудовые ресурсы;
4. Наиболее точно планировать себестоимость продукции, чтобы снизить разницу между фактической и плановой производственной себестоимостью.

Так же рекомендуется вести аналитический учет счета 26 «Общехозяйственные расходы», в разрезе следующих групп:

1. Административные затраты;
2. Затраты на материальное обеспечение производства;
3. Затраты на инженерное обеспечение производства;

Данное введение позволит повысить эффективность планирования и контроля деятельности на предприятии [10].

Таким образом, можно сделать вывод, что учет затрат и калькулирование себестоимости является очень важным показателем для развития производства. В современном мире определение себестоимости каждого хлебобулочных изделий является необходимостью. Ее снижение является одним из ключевых источников увеличения прибыли и повышения рентабельности хлебопекарного производства.

Список литературы:

1. Кузнецова О.Н., Мельгуй А.Э., Ковалева Н.Н., Дворецкая Ю.А. Механизм управления бухгалтерскими рисками в аграрных формированиях // Аграрная наука Евро-Северо-Востока. 2017. № 5 (60). С. 73-79.
2. Ермакова Л.В., Дедова О.В., Кузнецова О.Н. Учетно-аналитическое обеспечение деятельности хлебопекарных организаций // Управленческий учет. 2017. № 2. С. 44-52.
3. Кузнецова О.Н. Модель управленческого учета инновационной деятельности предприятия // Дискуссия. 2013. № 1 (31). С. 63-66.
4. Дворецкая Ю.А., Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э. Концептуальные особенности организации информационной подсистемы управленческого учета на предприятии // Экономика. Социология. Право. 2016. № 1. С. 25-28.
5. Хоружий Л.И., Дедова О.В. Распределение административных расходов при формировании себестоимости продукции хлебопекарных организаций // Бухучет в сельском хозяйстве. 2012. № 8. С. 47-53.
6. Ермакова Л.В., Мельгуй А.Э. Формирование информации о затратах на производство, калькулирование себестоимости продукции хлебопечения в системе управленческого учета. Монография / Ермакова Л. В., Мельгуй А. Э.; Федеральное агентство по образованию РФ, Брянский гос. ун-т им. акад. И. Г. Петровского. Брянск, 2009.

7. Дедова О.В., Мельгуй А.Э., Ермакова Л.В. Обеспечение учетной информацией системы управления организацией // Бюллетень науки и практики. 2017. № 5 (18). С. 202-210.

8. Гудкова О.В., Дворецкая Ю.А., Ермакова Л.В. Оптимизация налоговой нагрузки торговой организации. В сборнике: Наука и образование в социокультурном пространстве современного общества Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. 2016. С. 58-66.

9. Дворецкая Ю.А., Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э. Концептуальные особенности организации информационной подсистемы управленческого учета на предприятии // Экономика. Социология. Право. 2016. № 1. С. 25-28.

10. Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э., Ковалев А.Ф., Дворецкая Ю.А. Таргет-костинг как инструмент управления себестоимостью продукции // Управленческий учет. 2016. № 7. С. 13-20.