**Содержание**

Введение

##### 1. Экономическая сущность взаимосвязи производства, затрат и прибыли

* 1. Затраты и их классификация для принятия управленческих решений
	2. Управление прибылью в системе управленческого учета
	3. «Директ-костинг» как система управленческого учета
1. Организация бухгалтерского учета затрат предприятия на примере ОАО «Нептун»
	1. Краткая организационно-экономическая характеристика ОАО «Нептун»
	2. Учет затрат на производство на примере ОАО «Нептун»
2. Анализ безубыточности ОАО «Нептун»
	1. Методы дифференциации затрат
	2. Анализ критических показателей деятельности предприятия
	3. Рекомендации по повышению эффективности управления затратами

Заключение

Список использованных источников

**Введение**

В настоящее время принимаемые руководством решения по развитию и организации производства и сбыта продукции в большей степени носят интуитивный характер и не подкрепляются соответствующими расчетами на базе информации управленческого учета. В лучшем случае отсутствие таких расчетов компенсируется богатым производственным и организаторским опытом руководителей предприятия.

Процесс принятия решения начинается с определения цели и задач, стоящих перед предприятием. От этого, в конечном счете, зависит отбор исходной управленческой информации и избранный алгоритм решения. Бухгалтерский управленческий учет обладает целым арсеналом приемов и методов, позволяющих обрабатывать и обобщать исходную информацию.

Стремление научиться управлять финансами в условиях рыночной нестабильности, организовать производство конкурентоспособной продукции, обеспечивая эффективное развитие предприятия, ставит перед руководством российских предприятий сложную задачу: овладеть методикой формирования бюджета как основного финансового плана и экономического регулятора отношений между структурными подразделениями предприятия и предприятия с внешней средой.

Сформировать единую информационную базу на предприятии позволяет внедрение комплексного нормативного метода учета (стандарт-директ-костинг).

Цель дипломной работы: на основе проведенного анализа безубыточности дать рекомендации по повышению эффективности управления затратами на данном предприятии.

В целом написание дипломной работы было направлено на решение следующих задач:

- отразить экономическую сущность взаимосвязи производства, затрат и прибыли в современной системе управленческого учета;

- дать характеристику учетной системы директ-костинг;

- рассмотреть основы маржинального анализа и условия его проведения;

- дать организационно-экономическую характеристику открытого акционерного общества «Нептун»;

- провести анализ безубыточности производства ОАО «Нептун».

Объектомисследования при этом выступило открытое акционерное общество «Нептун» села Сосново-Озерское, специализирующееся на рыболовстве.

Предметомисследования являются результаты его производственно-хозяйственной деятельности.

Деление затрат на постоянные и переменные, исчисление сумм и ставок покрытия позволяют определить влияние объема производства и сбыта на величину прибыли от реализации продукции, работ, услуг и тот объем продаж, начиная с которого предприятие получает прибыль. Делается это путем расчета координат точки нулевой прибыли (точки безубыточности).

Главными задачами развития экономики на современном этапе является повышение прибыльности и эффективности производства, а также занятие устойчивых позиций предприятия на рынке. Чтобы выдержать острую конкуренцию и завоевать доверие покупателей предприятие должно выгодно выделяться на фоне предприятий того же типа.

Добиться этого можно только при умелом руководстве предприятием и принятии правильных управленческих решений, направленных на его развитие в нужном русле.

Система управленческого учета призвана информировать руководство о результатах деятельности предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений, вести учет, контроль и планирование затрат, осуществляемых в процессе хозяйственной деятельности.

Но, к сожалению, осознанной организацией управленческого учета занимается лишь малая часть российских предприятий и организации. Особенно их дефицит проявляется в сельском хозяйстве. Ведется, конечно, учет затрат, но интегрированной системы, позволяющей оперативно делать выводы о положении организации, ее производственно-финансовом состоянии, позволяющие принимать управленческие решения, нет.

Современная экономика, развивающаяся быстрыми темпами, требует освоения новых, более прогрессивных методов и систем. Поэтому актуальность выбранной темы очевидна.

Данная система «директ-костинг» выигрывает по многим показателям отечественную систему полного учета затрат, применяемую на многих российских предприятиях.

Правовой основой работы являются основные нормативно-правовые акты, регламентирующие ведение бухгалтерского учета в РФ.

Информационной основой данной работы являются труды российских специалистов в области бухгалтерского учета, а также публикации в специализированных периодических изданиях.

1. **Экономическая сущность взаимосвязи производства, затрат и прибыли в современной системе управленческого учета**
	1. **Затраты и их классификация для принятия управленческих решений**

Обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет научно обоснованная их классификация.

1. По характеру затрат подразделяются:

а) Классификация по экономическим элементам затрат.

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на отдельные составляющие.

Данная группировка затрат приведена в п. 5 Положения о составе затрат:

* материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация основных фондов;
* прочие затраты.

Этот перечень экономических элементов является единым и обязательным для всех предприятий.

Группировка по элементам затрат применяется при формировании себестоимости по предприятию в целом, независимо от места возникновения и направления. Она необходима для определения общей потребности производства в сырье, материалах, топлива, энергии, для определения фонда заработной платы [35, стр.305].

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру текущих издержек производства и обращения.

Группировка затрат по экономическим элементам представляет собой величину текущих издержек производства или обращения, произведенных организацией за данный отчетный период независимо от того, закончено ли изготовление продукта, выполнена ли работа. Значимость данной классификации возрастает по мере создания предпосылок для разделения учетной системы предприятий на финансовую (бухгалтерскую) и внутреннюю (производственную, управленческую) подсистемы.

б) Классификация затрат по статьям калькуляции.

Для контроля за составом затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели (куда и на что) эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению их к технологическому процессу.

Кроме того, расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг при планировании, учете и калькулировании себестоимости группируются по следующим статьям затрат:

* сырье и материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций (также за вычетом возвратных отходов);
* топливо и энергия на технологические цели;
* расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции (выполнением работ и услуг);
* отчисления во внебюджетные фонды;
* расходы на подготовку и освоение производства;
* расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
* потери от брака;
* общепроизводственные расходы;
* общехозяйственные расходы;
* прочие производственные расходы;
* коммерческие расходы.

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

Группировка по статьям калькуляции позволяет определить себестоимость единицы продукции, распределить затраты по ассортиментным группам, установить объем расходов по каждому виду работ, производственным подразделениям, аппарату управления, выявить резервы снижения затрат.

Группировка по экономическим элементам отличается от группировки по калькуляционным статьям тем, что в ней все затраты распределяются по видам, характеризующим их экономическое содержание. В каждый экономический элемент входит обширный перечень однородных по своей экономической природе затрат, независимо от направления использования (например, материальные затраты – это сырье, материалы, топливо, и т.д.) [30, стр.112].

1. По экономической роли в процессе производства:

а) Основные (технологические) расходы – непосредственно связаны с производством и оказанием услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, износ инструментов и т.д.), к ним относятся первые шесть статей затрат: затраты на оплату труда, стоимость материалов, топлива, электроэнергии, другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования. Основные расходы учитываются на счетах учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

б) Накладные – связаны с обслуживанием отдельных подразделений (цехов, участков) или организации в целом и управлением ими. (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Накладные расходы учитываются на счетах: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

1. По способу включения в себестоимость продукции:

а) Затраты отражают, сколько и каких ресурсов использовано, и эти затраты всегда соотносятся с конкретными задачами и целями. Такими задачами могут быть производство продукта, функционирование отдела, оказание услуг, для которых желательно определить величину использованных ресурсов в денежном выражении. Некоторые затраты можно прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид продукции или партию продукции. Это прямые затраты.

Другие затраты нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретную продукцию. Это непрямые, или косвенные, расходы. Их распределяют по изделиям согласно выбранной методике.

К прямым затратам относятся прямые материальные и прямые затраты на оплату труда.

В прямые материальные затраты включаются затраты сырья и основных материалов. Прямые материальные затраты – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость прямо и экономично, без особых затрат относятся на определенное изделие. Величину прямых материальных затрат нельзя рассчитать умножением количества материалов, которое должно быть использовано на производство конкретного вида продукции, на цену единицы материалов. В некоторых случаях затраты на то, чтобы исчислить стоимость материалов, относящуюся к определенному изделию, оказываются слишком велики. Эти материалы учитываются как вспомогательные, и их относят к непрямым материальным затратам. Затраты на вспомогательные материалы включаются в общепроизводственные расходы.

Каждая организация исходя из специфики производственного процесса самостоятельно решает, какие материалы относить к основным и рассматривать как прямые затраты, а какие – к вспомогательным и включать в состав общепроизводственных расходов. Так, если в качестве отделочных материалов используют золото, то его стоимость слишком велика, чтобы относить ее к общепроизводственным расходам, поэтому она учитывается непосредственно в составе прямых материальных затрат по каждому виду продукции.

Прямые затраты на оплату труда включают в себя все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Это заработанная плата операторов машин и других рабочих, занятых непосредственным изготовлением изделий. Однако с производством связаны и подсобные рабочие, менеджеры и мастера, вспомогательный персонал. Их заработная плата входит в состав производственных затрат. Но эти затраты на оплату труда нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, они называются косвенными (непрямыми) трудовыми затратами. Такие расходы, подобно косвенным материальным затратам, рассматриваются как часть общепроизводственных расходов.

Деление расходов на оплату труда на прямые и косвенные в большой степени зависят от конкретных ситуаций. Если в организации производится один продукт, то заработная плата не только производственных рабочих, но и управленческого персонала может быть классифицирована как прямые затраты.

б) Косвенные расходы подразделяются на две группы:

Общепроизводственные расходы – это затраты, связанные с производством, но которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретные виды готовых изделий. Их также называют также косвенными производственными расходами. Общепроизводственные расходы распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе.

Основные виды общепроизводственных расходов:

- вспомогательные материалы и комплектующие детали;

- косвенные расходы на оплату труда;

- другие косвенные общепроизводственные расходы: содержание зданий, техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования, налоги на недвижимость, страхование имущества, пенсионные затраты, коммунальные услуги, арендная плата, амортизационные отчисления на здания, оборудование, нематериальные активы.

Часть таких общепроизводственных расходов, как затраты вспомогательных материалов, на электроэнергию, инструменты, изменяются прямо пропорционально объему производства и являются переменными производственными затратами. Другие общепроизводственные расходы постоянные, например страховые взносы, арендная плата, амортизационные отчисления на оборудование, или полупеременные, например плата за телефон, коммунальные услуги.

Общехозяйственные (непроизводственные) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью. Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что они не изменяются в зависимости от изменения объема производства (продаж). Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

1. По однородности состава затрат:

а) Одноэлементные – затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на составляющие, которые состоят из однородных элементов (основной и вспомогательный материал для изготовления продукции, заработная плата основного производственного персонала и т.п.).

б) Комплексные – затраты, состоящие из нескольких экономических элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы).

1. По рациональности использования:

а) Производственные затраты включают все расходы, которые связаны с процессом производства продукции (работ, услуг).

б) Внепроизводственные (коммерческие) – это расходы, связанные с реализацией продукции.

1. По целесообразности использования:

а) Производительные – затраты на производство продукции (работ, услуг) надлежащего качества, затраты, целесообразные для данного производства.

б) К непроизводительным расходам относят те, которые являются следствием недостатков в технологии и организации производства (брак продукции, оплата простоев и сверхурочных работ и др.).

1. По отношению к отчетному периоду:

#### а) Затраты текущего периода – связаны с производством и реализацией продукции в данном периоде, а также часть резервируемых расходов и затрат будущих отчетных периодов, включаемых в себестоимость продукции планового и отчетного периода (вознаграждение за выслугу лет и др.).

#### б) Затраты будущих периодов: к ним относятся затраты, возникающие в данном планируемом и отчетном периоде, но подлежащие отнесению на себестоимость конкретных видов продукции (в заранее определенном размере) в течение нормативного срока (затраты на подготовку и освоение производства и др.).

1. По времени возникновения:

а) Текущие **–** постоянно производимые затраты.

б) Единовременные **–** однократные или периодически производимые.

1. По отношению к объему производства:

а) Переменные затраты в сумме изменяются в прямой пропорции по отношению к изменению объема производства (уровня деловой активности), но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными. Примеры таких затрат – затраты сырья и основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих. Так, чем больше произведено на швейной фабрике костюмов, тем больше количество затраченных материалов и заработная плата швей-мотористок, а расход материалов на один костюм, тарифные ставки и нормы затрат времени на данный момент – величины постоянные.

б) Постоянные затраты в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности, относительно постоянны, но рассчитанные на единицу, зависят от изменения уровня производства. Если швейная фабрика для реализации своей продукции арендует небольшой магазин, то ежемесячная аренда плата за него – величина постоянная, а сумма арендной платы, приходящейся на один проданный костюм, есть величина переменная, которая будет тем меньше, чем больше продано костюмов.

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные.

Полупеременные затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных разговоров [41, стр.205].

* 1. **Управление прибылью в системе управленческого учета**

Прибыль - важнейшая финансовая категория, призванная отражать финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

В условиях рыночной экономики прибыль составляет основу экономического и социального развития организации. Она определяется на основе соизмерения доходов и расходов, т. е. возмещения произведенных расходов полученными доходами. Прибыль и рентабельность относятся к числу важнейших оценочных показателей работы организации. Получение прибыли является главной целью организации, поскольку различные стороны производственной, сбытовой, снабженческой и финансовой ее деятельности получают оценку в системе показателей финансовых результатов. Прибыль, получаемая от производственно-эксплутационной, инвестиционной и финансовой деятельности является важнейшей формой выражения ее эффективности и конечной целью развития бизнеса.

Значение прибыли обусловлено тем, что она создает финансовую основу для выделения средств на финансирование текущих и долгосрочных (капитальных) потребностей организации. Она является источником не только производственного, но и социального развития организации, а также способствует росту материальных потребностей трудовых коллективов.

Прибыль выступает непосредственной целью хозяйственной деятельности и всех субъектов рыночной экономики, занятых предпринимательством. Несмотря на то, что эта категория является объектом экономической теории и занимает основополагающую роль в рыночной экономике, вот уже в течение ряда столетий не смолкают споры о ее сущности и содержании [34, стр.23].

Ермишин П.Г. Рассматривает прибыль как разницу между общей выручкой от реализации товаров и услуг и совокупными издержками и считает, что в теоретическом плане необходимо рассмотреть два подхода к оценке экономической природы прибыли.

Первый подход выражается в определении прибыли как превращенной формы прибавочной стоимости. Прибавочная стоимость представляет собой неоплаченный прибавочный труд наемного рабочего, занятого в сфере материального производства. Рабочий своим трудом создает стоимость большую, чем стоит его рабочая сила. Эта разница привлекает капиталиста и ради нее он развивает свою бурную деятельность. На поверхности буржуазного общества присвоение чужого труда затушевывается и прибыль выступает как порождение движения всего авансированного капитала, как результат издержек производства. Таким образом, прибыль есть результат эксплуатации наемного труда капиталом и отношение «капиталист – наемный рабочий» составляет основное отношение капиталистического общества [18, стр. 56].

Этого подхода придерживается Седов В. В., считающий, что подобно тому, как цена выступает в виде денежного выражения стоимости товара, так и прибыль есть внешняя форма проявления прибавочной стоимости. Но если прибавочная стоимость зависит от производства, то прибыль конкретного предприятия зависит также и от обмена, в частности, от существующей на рынке данного товара цены. Так что понятие «прибыль» предстает как категория производства и обмена. В экономической теории существуют две основных трактовки источников прибыли. Первая указывает на то, что источником прибыли является «работа» всех трех факторов производства. Прибыль предстает как сумма разностей между доходами, приносимыми каждыми факторами производства и расходами на их приобретение и использование. Особое значение в ее формировании придается предпринимательской деятельности, от которой зависит степень эффективности комбинации факторов и их использования. Характерным для факторного подхода является отождествление прибыли и прибавочной стоимости, эти понятия оказываются тождественными. Вторая трактовка, основанная на теории трудовой стоимости, указывает на прибавочную стоимость, создаваемую живым трудом, как на источник прибыли. Вместе с тем в этой трактовке наряду выделением труда как фактора прибыли, отмечается зависимость прибыли и от других факторов производства. Например, если происходит экономия на вещественных факторах производства, то при данных затратах живого труда может быть получена дополнительная прибыль. Эта дополнительная прибыль есть не что иное, как уже рассмотренная ранее разница между рыночной и индивидуальной стоимостью, то есть избыточная прибавочная стоимость. Так что эти несовпадения между прибылью и прибавочной стоимостью возможны лишь на уровне отдельных предприятий. Если же взять экономику в целом, то сумма произведенных на всех предприятиях прибавочных стоимостей будет равна сумме прибылей, полученных предприятиями.

По экономическому содержанию прибыль есть денежное выражение части стоимости прибавочного продукта [40, стр.80].

Данная трактовка прибыли проблематична тем, что если под эксплуатацией понимать присвоение продукта неоплаченного труда и атрибут капитализма, то капитализм охватывает всю историю человеческой цивилизации. Важно видеть не только сам факт отчуждения продукта неоплаченного труда, но и то, в чьих интересах используется отчужденный продукт.

Современная экономическая мысль рассматривает прибыль как доход от использования всех факторов производства, т.е. труда, земли и капитала. Но и в таком понимании нет единства и четкости. В одних случаях прибыль рассматривается как плата за услуги предпринимательской деятельности, в других – как плата за новаторство и талант в управлении фирмой, в третьих – как плата за риск.

Например, Баканов М.И. отмечает, что прибыль является, с одной стороны, важнейшим источником жизнедеятельности организации, а с другой – источником формирования доходов государственного бюджета. Прибыль характеризует степень деловой активности и финансового благополучия организации, ее конкурентоспособности и платежеспособности. За счет прибыли выполняются обязательства организации не только перед бюджетом, но и внебюджетными фондами, банками и другими кредиторами. По размеру прибыли определяется уровень отдачи анонсированных средств и доходность их вложения, поскольку она является источником увеличения капитала и расширения бизнеса [8, стр.185]

Сажина М.А. пишет, что прибыль в сущности своей – это важнейшая финансовая категория, призванная отражать финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

По экономическому содержанию прибыль делится на бухгалтерскую и экономическую*.* Бухгалтерская прибыль определяется как разность между доходами и текущими явными затратами, отраженными в системе бухгалтерских счетов. Экономическая прибыль отличается от бухгалтерской тем, что при расчете ее величины учитывают не только явные затраты, но и не явные, не отраженные в бухгалтерском учете (например, затраты на содержание основных средств, принадлежащих владельцу фирмы) [38, стр.96].

Все эти определения расплывчаты и скорее выражают вознаграждение предпринимателю за его умение соединять факторы производства и эффективно их использовать. Однако доход в виде процента и ренты получают и те люди, которые передают право распоряжения своим капиталом в той или иной форме другим лицам и сами в экономической деятельности не участвуют. Речь идет о нетрудовых доходах, получаемых законным путем. За каждым фактором производства стоят конкретные люди и группы людей. Это их накопленный овеществленный труд. Он может быть результатом трудовых усилий целого ряда поколений. Всякое экономическое благо есть в конечном счете продукт труда всего общества. И эффект его усилий принимает форму доходов (прибыли) на всех уровнях хозяйственной деятельности. [18, стр.59]

По нашему мнению, сущность прибыли лучше всего отражает определение Савицкой Г.В., что прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают предприятия после реализации продукции как вознаграждение за вложенный капитал и риск предпринимательской деятельности. Количественно она представляет собой разность между совокупными доходами (после уплаты налога на добавленную стоимость, акцизного налога и других отчислений из выручки в бюджетные и внебюджетные фонды) и совокупными расходами отчетного периода.

По своему экономическому содержанию прибыль является одной из форм резерва собственных ресурсов предприятия, обеспечивающих его производственное развитие.

Размер прибыли, уровень рентабельности зависят от производственной, снабженческой, маркетинговой, сбытовой, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Поэтому данные показатели характеризуют все стороны хозяйствования [36, стр.328].

Прибыль предприятия является важнейшей экономической категорией и основной целью деятельности любой коммерческой организации.

Как экономическая категория прибыль отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства, и выполняет ряд функций.

Во-первых, прибыль характеризует экономический эффект, полученный в результате деятельности предприятия. Получение прибыли на предприятии означает, что полученные доходы превышают все расходы, связанные с его деятельностью. Во-вторых, прибыль обладает стимулирующей функцией. Это связано с тем, что прибыль является одновременно не только финансовым результатом, но и основным элементом финансовых ресурсов предприятия. Поэтому предприятие заинтересовано в получении максимальной прибыли, так как это является основой для расширения производственной деятельности, научно-технического и социального развития предприятия, материального поощрения работников. В-третьих, прибыль является одним из важнейших источников формирования бюджетов разных уровней.

Прибыль – один из основных финансовых показателей плана и оценки хозяйственной деятельности предприятий. За счет прибыли осуществляются финансирование мероприятий по научно-техническому и социально- экономическому развитию предприятий, увеличение фонда оплаты труда их работников.

Прибыль тесно связана с другими показателями деятельности предприятия, такими как объём и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости и является показателем, наиболее полно отражающим эффективность производства. Вместе с тем прибыль оказывает стимулирующее воздействие на укрепление коммерческого расчета, интенсификацию производства при любой форме собственности.

Прибыль – основной источник финансирования прироста оборотных средств, обновления и расширения производства, социального развития предприятия, а также важнейший источник формирования доходной части бюджетов разных уровней. Поэтому необходимо знать, как происходила эволюция концепции прибыли, как формируется прибыль, и какие факторы определяют ее формирование по мнению ученых, чтобы получать максимальную прибыль.

Высокая роль прибыли в развитии предприятия и обеспечении интересов его собственников и персонала определяют необходимость непрерывного и эффективного управления ею.

Управление прибылью представляет собой систему принципов и методов разработки и реализации управленческих решений по всем основным аспектам ее формирования, распределения и использования на предприятии.

В группе функций управления прибылью как управляющей системы основными из них являются:

1. Разработка целенаправленной комплексной стратегии управления прибылью предприятия.

В процессе реализации этой функции исходя из общей стратегии экономического развития предприятия и прогноза конъюнктуры товарного и финансового рынков формируется система целей и целевых показателей формирования и использования прибыли на долгосрочный период; определяются приоритетные задачи, решаемые в ближайшей перспективе и разрабатывается система действий предприятия по основным направлениям развития его прибыли. Стратегия управления прибылью предприятия рассматривается как неотъемлемая составная часть общей стратегии его экономического развития.

1. Создание организационных структур, обеспечивающих принятие и реализацию управленческих решений по формированию и использованию прибыли на различных уровнях.

Такие структуры строятся по иерархическому или функциональному признаку с выделением конкретных «центров ответственности». В процессе реализации этой функции управления прибылью необходимо обеспечить постоянную адаптацию этих организационных структур к меняющимся условиям функционирования предприятия и направлениям хозяйственной деятельности. Организационные структуры управления прибылью должны быть интегрированы в общую организационную структуру управления предприятием.

1. Формирование эффективных информационных систем, обеспечивающих обоснование альтернативных вариантов управленческих решений.

В процессе реализации этой функции должны быть определены объемы и содержание информационных потребностей управления прибылью; сформированы внешние и внутренние источники информации, удовлетворяющие эти потребности; организован постоянный мониторинг конкурентной позиции предприятия и конъюнктуры товарного и финансового рынков.

1. Осуществление анализа различных аспектов формирования и использования прибыли.

В процессе реализации этой функции проводится экспресс-анализ отдельных хозяйственных операций; исследуется уровень и динамика основных показателей развития прибыли в разрезе видов деятельности и «центров ответственности» предприятия; осуществляется фундаментальный анализ факторов, влияющих на формирование и использование прибыли в рассматриваемом периоде.

1. Осуществление планирования формирования, распределения и использования прибыли.

Реализация этой функции связана с разработкой системы текущих планов и оперативных бюджетов по основным направлениям хозяйственной деятельности, генерирующим прибыль. Основой такого планирования является разработанная стратегия управления прибылью, требующая конкретизации на каждом этапе поступательного движения предприятия к поставленным стратегическим целям.

6. Разработка действенной системы стимулирования формирования прибыли и ее эффективного использования.

В процессе реализации этой функции формируется система поощрений и санкций в разрезе руководителей и менеджеров отдельных структурных подразделений предприятия за выполнение или невыполнение установленных целевых показателей, нормативов и плановых заданий. Индивидуализация системы стимулирования обеспечивается путем внедрения на предприятии контрактной формы оплаты труда руководителей предприятия и функциональных менеджеров.

7. Осуществление эффективного контроля за реализацией принятых управленческих решений в области формирования и использования прибыли. Реализация этой функции управления прибылью связана с созданием систем внутреннего контроля на предприятии; разделением контрольных обязанностей отдельных служб и функциональных менеджеров; определением системы контролируемых показателей и контрольных периодов; оперативным реагированием на результаты общественного контроля.

В группе функций управления прибылью как специальной области управления предприятием основными из них являются:

1. Управление формированием прибыли.

Функциями этого управления является обоснование целевой потребности в общей сумме прибыли, необходимой для эффективного развития предприятия; прогнозирование возможностей получения прибыли в разрезе отдельных видов его деятельности; формирование целевых критериев нормы прибыли по предприятию и обеспечение их достижения.

1. Управление распределением и использованием прибыли.

В процессе реализации этой функции обеспечивается своевременная уплата налогов за счет прибыли; формируется система пропорций распределения прибыли на капитализируемую и потребляемую ее части; обеспечивается формирование финансовых ресурсов за счет прибыли для развития отдельных видов деятельности, а внутри них — по отдельным направлениям использования.

Важной составной частью механизма управления прибылью предприятия являются системы и методы ее анализа. Анализ прибыли представляет собой процесс исследования условий и результатов ее формирования и использования с целью выявления резервов дальнейшего повышения эффективности управления ею на предприятии.

Механизм управления формированием прибыли строится с учётом тесной взаимосвязи этого показателя с объемом реализации продукции, доходов и издержек предприятия. Система этой взаимосвязи, получившая название „Взаимосвязь издержек, объема реализации и прибыли» [Cost-Volume-Profit-relationships; „CVP»] позволяет выделить роль отдельных факторов в формировании прибыли и обеспечить эффективное управление этим процессом предприятии. [37, стр.21.]

* 1. **«Директ-костинг» как система управленческого учета**

Трудно сейчас говорить, кто из ученых стоял у истоков теоретического обоснования и применения этой системы. Еще Т.Е. Клипштейн в своей книге “Учение об альтернативах в учете” (Лейпциг, 1781г.) показал на примере металлургического производства, как прямые затраты нужно относить на отдельные его фазы, а накладные расходы – прямо на счет результатов за период.

Ж. Курсель-Сенель в своем труде “Теория и практика предпринимательства в земледелии, ремесле и торговле” (Штуттгарт, 1869г) предложил разделить затраты на “особые” и “общие”.

Впервые в пользу учета граничных затрат высказался видный немецкий ученый О. Шмпаленбах в 1899 году. В начале 20 века Г. Гесс провел четкое разграничение между постоянными и переменными затратами.

Итак, мы видим примеры теоретического применения идей разграничения расходов на постоянные и переменные, однако четко не формулируется признак этой классификации – соотношение этих расходов и объема производства, различное их поведение в зависимости от изменения объема.

Четко сформулирует этот признак Дж. Кларк. 1923 г. Он обосновал необходимость деления валовых издержек производства на постоянные и переменные.

Идея классификации расходов на постоянные и переменные в зависимости от объема производства осталась бы достоянием теории, если бы в хозяйственной практике не сложились объективные экономические условия, позволяющие реализовать достоинства этой классификации: развивались рыночные товарно-денежные отношения и, как следствие, возросла роль бухгалтерского учета, в частности теории калькулирования в системе управления экономическими процессами и явлениями.

Сущность какого-либо понятия должна быть отражена в его названии. Наименование «директ-костинг», введенное в 1936 году американцем Д. Харисоном в его работе, означает учет прямых затрат. Оно не отражает в полной мере сущности системы; главное в системе директ-костинг – это организация предельного учета переменных и постоянных затрат и использование его преимущества в целях повышения эффективности управления.

В настоящее время директ-костинг предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Поэтому здесь на лицо некоторая условность названия.

Данный принцип нормативно разрешен к использованию в российской системе бухгалтерского учета, начиная с отчетного периода за 1996 год с введением в действие приказа Минфина РФ «О квартальной бухгалтерской отчетности».

Определив сущность директ-костинга как системы управленческого учета, основанной на делении расходов на постоянные и переменные в зависимости от изменения объемов производства, можно сформулировать основные присущие ему особенности.

Главной особенностью является то, что производственная себестоимость изготовленной и реализованной продукции формируется лишь из переменных производственных затрат, которые находятся в прямой зависимости от технологического процесса и организации производства. По способу отнесения на себестоимость продукции они в основном являются прямыми, поэтому легко поддаются нормированию на единицу продукции, которая выпускается.

По переменным затратам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец отчетного периода, а также незавершенное производство. Постоянные затраты не связаны непосредственно с производственным процессом и потому не включаются в производственную себестоимость продукции. Эти затраты собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода списываются на уменьшение прибыли, на финансовый результат [47].

Как правило, на промышленных предприятиях нет единого положения о классификации производственных затрат на постоянные и переменные. В связи с этим каждый предприниматель осуществляет классификацию производственных затрат на собственное усмотрение. Это дает возможность маневрировать отчетными данными за счет сознательного отнесения части переменных затрат к постоянным. Так, при увеличении суммы постоянных затрат размер дохода фирмы уменьшается, поскольку в системе директ-костинг постоянные затраты уменьшают сумму полученных доходов. Поэтому система учета и калькулирования себестоимости продукции по прямым затратам в настоящее время более популярна, чем система полного распределения затрат на изделия.

Важной особенностью директ-костинга является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами и прибылью.

Система директ-костинг имеет ряд преимуществ перед системой полного распределения затрат, основными из которых являются следующие:

– маржинальный доход, полученный с ее помощью, характеризует сумму покрытия по конкретным видам продукции, что дает возможность отобрать изделия с наибольшей рентабельностью и внедрять их в производство;

– подчеркивается влияние постоянных затрат на прибыль, поскольку общая сумма этих затрат на данный период отображается в отчете о прибылях и убытках;

– данные о себестоимости, объеме, прибылях, необходимые для целей планирования прибыли, всегда можно получить из регулярной отчетности. Следовательно, руководству не нужно вести параллельно два расчета для увязывания их друг с другом;

– прибыль за определенный период не изменяется под влиянием постоянных накладных затрат при изменении остатков запасов;

– отчеты о затратах производства и доходы, составленные по системе директ-костинг, в большей мере отвечают интересам руководства фирмы;

– на основе данных учета сумм покрытия возможно принимать разно-образные оперативные решения по управлению предприятием: для достижения эффективной политики цен; для определения границ; для установления целесообразности принятия дополнительного заказа по ценам ниже обычных.

Основное преимущество этой системы состоит в том, что на основе информации, которая в ней содержится, можно принимать оперативные управленческие решения; в том числе это касается возможности снижения цен и использования в конкурентной борьбе такого приема, как демпинг [27, стр.117].

Директ-костинг позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск, т.к. разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий. Система обеспечивает возможность быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.

В отчете о финансовых результатах, составляемом при системе директ-костинг, видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Все изложенное выше свидетельствует о том, что директ-костинг является важным элементом маркетинга – системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

Важной особенностью директ-костинга является то, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами и прибылью.

Данный метод управленческих расчетов называют еще анализом безубыточности или CVP-анализом.Маржинальный анализ позволяет изучить зависимость прибыли от небольшого круга наиболее важных факторов и на основе этого управлять процессом формирования ее величины.

Очевидно, что добиться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинальной прибыли. Достичь этого возможно разными способами: снизить цену продаж и соответственно увеличить объем реализации; увеличить постоянные затраты и увеличить объем; пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции.

Величина маржинальной прибыли в расчете на единицу продукции также оказывает существенное влияние на выбор модели поведения фирмы на рынке.

Одним словом, в использовании маржинальной прибыли заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходом предприятий.

Основные возможности маржинального анализа состоят в определении:

\* точки безубыточного объема продаж (порога рентабельности, окупаемости издержек) при заданных соотношениях показателей «затраты – объем – прибыль». Эта точка определяет тот объем продаж (в натуральных или денежных единицах), при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Соответственно, если объем продаж больше, чем в точке безубыточности, то предприятие имеет прибыль, в противном случае – убыток.

\* зоны безопасности (запас финансовой прочности) предприятия;

\* необходимого объема продаж для получения величины прибыли;

\* критической цены реализации при заданном объеме реализации продукции и уровне переменных и постоянных затрат [25, стр.28].

С помощью маржинального анализа обосновываются и другие управленческие решения: выбор вариантов изменения производственной мощности, ассортимента продукции, цены на новое изделие, вариантов оборудования, технологии производства, приобретения комплектующих деталей, оценки эффективности принятия дополнительного заказа и др.

К основным этапам анализа относятся:

1. Сбор, подготовка и обработка исходной информации, необходимой для проведения анализа.

2. Определение суммы постоянных и переменных издержек на производство и реализацию продукции.

3. Расчет величины исследуемых показателей.

4. Сравнительный анализ уровня исследуемых показателей.

5. Факторный анализ изменения уровня исследуемых показателей.

6. Прогнозирование их величины в изменяющейся среде.

При использовании этого метода при принятии решений нужно помнить о допущениях, на которых основан анализ CVP. Игнорирование допущений может привести к неправильному применению анализа CVP, если допущения являются необоснованными и, следовательно, привести к принятию неправильного решения.

Основными допущениями, на которых основан анализ CVP, являются следующие:

* Все затраты могут быть рассмотрены либо как постоянные, либо как переменные.
* Постоянные затраты не изменяются вместе с изменениями объема производства.
* Переменные затраты на единицу продукции являются постоянными (т.е. суммарные переменные затраты изменяются вместе с объемом производства, но переменные затраты в расчете на единицу продукции всегда остаются постоянными).
* Продажная цена единицы продукции является постоянной (т.е. установленная однажды цена в расчете на единицу продукции не изменяется).
* Объем производства является единственным фактором, влияющим на изменения затрат и доходов предприятия.
* Объем продаж равен объему производства (т.е. в течение рассматриваемого периода изменений в уровнях запасов не происходит).
* Ассортимент продукции на предприятии, где производится ряд различных товаров или оказывается несколько видов услуг, является неизменным. Переменные затраты и продажная цена на единицу продукции, используемые при анализе, представляют собой средневзвешенный показатель затрат на различные единицы продукции и цен на соответствующие товары или услуги.

Для российских предприятийCVP-анализ не является официально рекомендованным методом анализа и учета затрат. Поэтому пока он может использоваться в основном для прогнозных расчетов значений цены, прибыли, выручки от реализации.

Однако организация управленческого учета по системе директ-костинг связано с рядом проблем, который вытекают из особенностей, присущих этой системе:

1. Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много. В основном расходы полупеременные, а значит, возникают трудности в их классификации. Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному.

2. Противники директ-костинга считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. Директ-костинг не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение условно постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства.

3. Ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного учета, одной из главных задач которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций.

4. Необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия.

**2. Организация бухгалтерского учета затрат предприятия на примере ОАО «Нептун»**

##### **Краткая организационно-экономическая характеристика ОАО «Нептун»**

В 1931 году создано Еравнинское Рыбоохотничье товарищество, на базе которого в 1933 году организован Еравнинский рыбозавод Востсибтреста. Еравнинский рыбозавод с 22.12.1992 г. Был переименован в открытое акционерное общество «Нептун», уставный капитал которого составлял 81,9 тыс. руб. ОАО «Нептун» является юридическим лицом и действует на основании устава зарегистрированного 17.07.2003 г. № 491 Администрацией Еравнинского района села Сосново-Озерское.

Работниками ОАО «Нептун» являются жители села Сосново-Озерское и села Гарам, в котором находится рыбная база. Других отраслей и организаций в селе Гарам нет, и в связи с этим практически все жители являются работниками рыбозавода.

Предприятие является самостоятельно хозяйствующим субъектом, не являясь подразделением более крупного предприятия или объединения. Форма собственности – частная, учредителями являются юридические и физические лица, которые не отвечают по обязательствам открытого акционерного общества и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов в уставный капитал.

Основным видом деятельности ОАО «Нептун» является рыболовство, так же ОАО «Нептун» имеет следующие лицензии и разрешения:

- Лицензия – Выполнение строительно-монтажных работ;

- Лицензия – На торговлю ино-водочными изделиями;

- Лицензия – Монтаж, наладка, ремонт и техническое обслуживание оборудования и систем противопожарной защиты;

- Разрешение на рыбную ловлю.

ОАО «Нептун» - коммерческая фирма, главной деятельностью которой является получение прибыли. Как экономический субъект, данное предприятие является производителем определенных товаров и услуг, необходимых на российском рынке, т.е. удовлетворяют платежеспособный спрос на эти товары и услуги. Также предприятие, привлекая для выполнения своих хозяйственных и иных обязательств наемную рабочую силу, т.е. сотрудников – менеджеров, бухгалтеров, администрацию и других, способствует решению проблемы занятости населения.

Открытое акционерное общество «Нептун» является юридическим лицом, действует в соответствии с Гражданским Кодексом РФ, Федеральным законом «Об акционерных обществах» и несет по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Общество не отвечает по обязательствам своих участников.

Открытое Акционерное Общество «Нептун» является субъектом малого предпринимательства, применяющим упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, обязано проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности. Таким образом, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (от 21.11.96г. № 129-ФЗ) и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Минфина РФ №43н от 06.07.99 г. ОАО «Нептун» при составлении квартальной бухгалтерской отчетности заполняет:

- форму № 1 «Бухгалтерский баланс»;

- форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

При составлении годовой бухгалтерской отчетности:

- Форму № 1 «Бухгалтерский баланс»;

- Форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках»;

- Форму № 3 «Отчет об изменениях капитала»;

- Форму № 4 «Отчет о движении денежных средств»;

- Форму № 5 «Приложение к балансу»;

- Пояснительную записку к годовому отчету;

- Заключение аудиторской фирмы.

Главным органом управления является собрание учредителей. Оно назначает на должность генерального директора предприятия, который является официальным главным представителем интересов фирмы и уполномоченным принимать финансово-хозяйственные решения различной сложности. Генеральный директор нанимает на работу персонал, заключает договоры, несет ответственность за совершаемые сделки. К офису также относится бухгалтерия ОАО «Нептун», которая начисляет заработную плату на всех сотрудников предприятия, ведет контроль и учет хозяйственной деятельности, отчитывается в фондах занятости, пенсии, соцстрахования. Бухгалтерия состоит из главного бухгалтера, бухгалтера-кассира и др. бухгалтеров. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно генеральному директору предприятия.

В соответствии с учетной политикой бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерской службой организации, возглавляемой главным бухгалтером. Бухгалтерской учет ведется по журнально-ордерной форме в электронном виде, используя программу автоматизации бухгалтерского учета «1С: Предприятие».

На данном предприятии аналитическую работу возглавляет главный бухгалтер. В общем виде схема распределения функций анализа хозяйственной деятельности представлена следующим образом:

1. отдел маркетинга;

2. отдел труда и заработной платы;

3. отдел бухгалтерского учета отчетности.

Отдел маркетинга изучает рынки сырья и рынки сбыта товаров, положение товаров на рынках сбыта, конкурентоспособность продукции и пути ее повышения, разрабатывает ценовую и структурную политику предприятия и другие вопросы, связанные с внешней средой функционирования предприятия.

Отдел труда и заработной платы анализирует уровень организации труда, выполнение плана мероприятий по повышению его уровня, обеспеченность предприятия трудовыми ресурсами по категориям и профессиям, уровень производительности труда, использование фонда рабочего времени и фонда зарплаты.

Отдел бухгалтерского учета и отчетности (бухгалтерия) анализирует выполнение сметы затрат на закупку товаров, себестоимости товаров, выполнение плана прибыли и ее использование, финансовое состояние, платежеспособность предприятия и т.п.

В табл. 2.1 представлены основные технико-экономические показатели предприятия за периоды 2008-2009 годы.

Таблица 2.1

Основные технико-экономические показатели предприятия.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 год | 2009 год | изменение |
| абс. | отн. |
| Выручка (нетто) от продажи товаров, работ, услуг, тыс. руб. | 4089,648 | 2123,413 | -1966,235 | 51,92 |
| Себестоимость проданных товаров, работ, услуг, тыс. руб. | 3666,349 | 2025,448 | -1640,901 | 55,24 |
| Среднесписочная численность работников, чел. | 92 | 90 | -2 | 97,82 |
| Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 8336,759 | 5547,895 | -2788,864 | 66,55 |
| Прибыль, тыс. руб. | 423,299 | 97,965 | -325,334 | 23,14 |
| Рентабельность продаж, %. | 10,35 | 4,61 | -5,74 | 44,54 |
| Коэффициент текущей ликвидности | 0,787 | 0,74 | -0,05 | 93,67 |
| Коэффициент обеспеченности собственными средствами | -0,105 | -0,403 | -0,508 | 383,81 |
| Фонд заработной платы, тыс. руб. | 7088 | 6538 | -550 | 92,24 |
| Фондоотдача основных средств, руб. | 0,49 | 0,38 | -0,11 | 77,55 |
| Чистая прибыль, тыс. руб. | 72,155 | 64,243 | -7,912 | 89,03 |

По итогам работы ОАО «Нептун» за 2009 год выручка от продажи товаров, работ, услуг составила 2123413 руб.

Как видно из таблицы за отчетный период среднегодовая стоимость основных средств уменьшилась в общем по всем видам на 2788864 руб. В большей части выбыли сооружения и передаточные устройства (на 13427 руб. или на 68,467%), а так же машины и оборудования (на 4050 руб. или на 20,652%).

На предприятии наблюдается непостоянство кадров, что является само по себе неблагоприятным фактором, говорящим о нестабильности финансового положения предприятия.

В ОАО «Нептун» уровень рентабельности продаж в отчетном году составил 4,61% к обороту и снизился по сравнению с предыдущим годом на 5,74% к обороту. На изменение уровня рентабельности продаж по сравнению с предыдущим годом отрицательно повлияло понижение уровня прибыли от продаж (на 325334 руб.).

Коэффициент текущей ликвидности показывает, какую часть текущих обязательств по кредитам и расчетам, можно погасить, мобилизуя все оборотные средства предприятия. Удовлетворяет обычно значение больше или равно 2. Таким образом, на начало года и на конец года значения коэффициента не удовлетворяют нормативу (0,787 и 0,74 соответственно).

Одним из основных показателей устойчивости предприятия является коэффициент обеспеченности собственными средствами, который должен быть не меньше 0,1.

На нашем предприятии этот показатель к концу года уменьшился и составил -0,403, что по-прежнему не удовлетворяет значению.

Фонд заработной платы в 2009 г. По сравнению с 2008 г. Уменьшился на 550 тыс. руб. Относительное отклонение фонда заработной платы равно 92,24%. Следовательно, в процентном отношении фонд заработной платы уменьшился на 7,76%.

Таким образом, на уменьшение фонда заработной платы отрицательное влияние оказали такие факторы, как уменьшение количества отработанных дней одним работником за год и уменьшение продолжительности рабочего дня.

Не смотря на уменьшение среднегодовой стоимости основных средств, фондоотдача уменьшилась в 2009 г. По сравнению с 2008 г. На 0,11 руб., за счет уменьшения выручки, что является отрицательным фактором.

В целом можно сказать, что чистая прибыль предприятия уменьшилась в 2009 г. по сравнению с 2008 г. на 7912 тыс. руб., что является само по себе отрицательным фактором, поскольку главной целью коммерческого предприятия является получение прибыли.

* 1. **Учет затрат на производство на примере ОАО «Нептун»**

Для обеспечения учёта всех затрат в рамках приведенной выше классификации, распределения их между хозяйственными процессами, производствами, видами продукции создана система синтетических счетов бухгалтерского учёта, которые закреплены в Плане счетов бухгалтерского учёта. Каждое предприятие, исходя из специфики своей хозяйственной деятельности, выбирает ту или иную совокупность счетов для учёта затрат на производство.

Рассмотрим основные синтетические счета для учёта затрат на ОАО «Нептун».

Наиболее значимыми счетами на предприятии для учёта затрат являются счет 20 «Основное производство» и счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Счет 20 «Основное производство» открывается на предприятии для формирования информации о затратах по производству, являющемуся основным для данного предприятия. Цель данного учёта – получение информации о плановых и фактических затратах, по незавершенному производству на начало и конец отчетного периода; расходах на брак и прочих затрат, влияющих на формирование фактической себестоимости продукции. Поэтому на этом счете отражаются все прямые расходы предприятия, связанные с выпуском продукции.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учёта производственных запасов, расчётов с персоналом по оплате труда и амортизации основных средств, занятых в сфере производства.

На стоимость списанных в производство материалов делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 20 «Основное производство» К 10 «Материалы» - 544900 руб.

Материалы списываются в производство по средней себестоимости, где средняя себестоимость исчисляется по формуле:

∑Сi х Кi\_нм + ∑ Сj х Кj\_м

∑ Кi\_нм + ∑ Кj\_м

Ci – цена материалов i-ой поставки,

Кi\_нм – количество материалов i-ой поставки на начало месяца,

Сj – цена материалов j-ой поставки,

Кj\_м – количество материалов j-ой поставки.

Таблица 2.2

Исходные данные по поступлению и отпуску бензина за январь 2008 года

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Количество, л. | Покупная цена, руб. | Сумма, руб. |
| Остаток на 1 января 2008 года | 1500 | 22,3 | 33450 |
| Поступило за январь |  |  |  |
| Первая партия | 1000 | 22,2 | 22200 |
| Вторая партия | 1200 | 22,3 | 26760 |
| Третья партия | 800 | 22,6 | 18080 |
| Четвертая партия | 1000 | 22,3 | 22300 |
| Итого поступило за январь | 4000 | 22,34 | 89340 |
| Всего с остатком на начало года | 5500 | 22,34 | 122870 |
| Отпущено в январе на производство | 3900 | 22,34 | 87126 |
| Остаток на 1 февраля | 1600 | 22,34 | 35744 |

Списание материала по способу средней себестоимости:

1. Определяется средняя цена в январе: 89260 ÷ 4000 = 22,34 руб.;

1. Итого списывается в январе на производство: 3900 × 22,34 = 87126 руб.

4) Остаток на 1 февраля: 1600 × 22,34 = 35744 руб.

На сумму заработной платы, начисленной производственным рабочим, делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 20 «Основное производство» К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 58118,18 руб.

На сумму начислений социального налога от заработной платы, начисленной производственным рабочим, делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

Д 20 «Основное производство» К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 2421,6 руб

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются бухгалтерскими записями на счета бухгалтерского учета:

Д 20 «Основное производство» К 26 «Общехозяйственные расходы».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости выполненных работ и услуг.

В ОАО «Нептун» ежемесячно счет 20 закрывается в Дт счета 90, незавершенного производства на предприятии нет.

Эти суммы могут списываться бухгалтерскими записями:

Д 90 «Продажи» и др. К 20 «Основное производство».

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выполняемых работ, услуг.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

• административно-управленческие расходы;

• содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;

• амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

• арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;

• расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг;

• другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Фактические общехозяйственные расходы в течение месяца отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими предприятиями и др.

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Таким образом, основные операции по учету затрат можно представить следующим образом (таблица 2.2).

Таблица 2.2

Хозяйственные операции по учету затрат на производство

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Дебет | Кредит | Сумма (руб.) | Содержание |
| 1 | 20 | 10-1 | 544900 | Переданы материалы в производство (списание по средней стоимости) |
| 2 | 20 | 70 | 58118,18 | Начислена заработная плата рабочим |
| 3 | 20 | 69-1 | 2421,6 | Начислен страховой взнос в части Фонда социального страхования |
| 4 | 20 | 10-3 | 87126 | Передано топливо в производство |
| 5 | 26 | 10-1 | 4500 | Переданы материалы на текущий ремонт основных средств |
| 6 | 26 | 60 | 7600 | Списаны затраты по текущему ремонту основных средств |
| 7 | 26 | 70 | 30714,16 | Начислена заработная плата административно управленческому персоналу |
| 8 | 26 | 69-1 | 1279,8 | Начислен страховой взнос в части Фонда социального страхования |
| 9 | 26 | 10-3 | 700 | Передано топливо на административно-управленческие расходы |
| 10 | 20 | 60 | 17814 | Начислены расходы на электроэнергию в цехе |
| 11 | 26 | 02 | 30500 | Начислена амортизация основных средств (начисляется линейным способом) |
| 12 | 20 | 26 | 75293,96 | Списываются общехозяйственные расходы на издержки производства |
| 13 | 90-2 | 20 | 710379,78 | Списывается по фактической себестоимости выполненные работы |

1. **Анализ безубыточности ОАО «Нептун»**
	1. **Методы дифференциации затрат**

В теории классификации затрат на постоянные и переменные существуют 3 основных метода затрат:

1. Метод высшей и низшей точек.

Суть этого метода заключается в следующем:

- среди данных об объеме производства и затратах за период выбираются минимальные и максимальные значения;

- находятся разности в уровнях изменения этих показателей;

- определяется ставка переменных расходов, приходящаяся на одну единицу продукции как частное от деления разности в уровнях затрат за период к разнице в уровнях объема производства за этот же период;

- определяется общая величина переменных расходов на минимальный (максимальный) объем производства путем умножения величины переменных расходов, приходящейся на одно изделие на соответствующий объем производства;

- определяется общая величина постоянных расходов;

- составляется уравнение затрат, отражающее зависимость затрат от изменения объема производства У= а + bХ, где У – общие затраты по максимальному или минимальному значению объема производства; X – максимальное или минимальное значение объема производства; а – общая величина постоянных затрат; b – ставка переменных расходов на одно изделие. Например:

Таблица 3.1. Объем производства и затрат за 2009 год ОАО «Нептун»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Месяцы | Объем производства, кг. | Затраты на производство, руб. |
| Январь | 8830 | 169000 |
| Февраль | 7139,14 | 108004 |
| Март | 6804 | 242101 |
| Апрель | 6300,15 | 194514 |
| Май | 7118,04 | 201500 |
| Июнь | 4018,12 | 61691,9 |
| Июль | 3500 | 105713 |
| Август | 5714,2 | 100006 |
| Сентябрь | 17894,33 | 180000 |
| Октябрь | 18370 | 264370 |
| Ноябрь | 9347 | 223540 |
| Декабрь | 10534,11 | 174991,9 |
| Всего за год | 70780,43 | 2025448 |

- Объем производства max = 18370 кг;

Объем производства min = 3500 кг.

- Затраты max = 264370 руб.;

Затраты min = 61691,9 руб.

- Δ Объема производства = 14870 кг;

Δ Затрат = 202670 руб.

- Ставка переменных расходов на 1 кг = 202670 14870 = 13,63 руб.

- Переменные затраты на максимальный объем производства: 13,63 18370 = 250383,1 руб.;

Переменные затраты на минимальный объем производства:13,63 3500 = 47705 руб.

- Постоянные расходы на максимальный объем производства: 264370 – 250383,1 = 13987 руб.;

Постоянные расходы на минимальный объем производства:

61691,9 - 47705 = 13987 руб.

- У = 13987 13,63Х.

Метод высшей и низшей точек прост в применении, но его недостаток заключается в том, что для определения затрат используются только две точки. Следовательно, надежность оценки целиком зависит от того, насколько типично по отношению ко всему интервалу данных расположены самая высокая и самая низкая точки. В общем же случае две точки недостаточны для определения зависимости и расчета сумм затрат. В частности, периоды, в которых объем производства был необычайно низким или высоким вследствие различных причин (отсутствия сырья, простоя оборудования, поломки, то есть случайные точки), могут исказить общую картину. Вполне возможна ситуация, при которой использование экстремальных значений нежелательно просто потому, что они нетипичны для взаимодействия между издержками и деловой активностью. Поэтому для более точного расчета величины затрат используются методы, основанные на большом количестве наблюдений за поведением затрат.

1. Метод визуальной аппроксимации.

При использовании этого метода берутся все данные за исследуемый период и все точки наносятся на график, тем самым заполняется корреляционное поле. Затем визуально проводится линия совокупных затрат, которая пересекаясь с осью ординат, показывает величину постоянных расходов в общей сумме затрат.

Несмотря на то, что данный метод использует всю совокупность данных о затратах за период, сам по себе он является достаточно субъективным. Ошибка в начертании прямой может выразиться в существенном искажении данных, оказывающих непосредственное влияние на качество принимаемых управленческих решений. Таким образом, основным недостатком метода визуальной аппроксимации можно считать отсутствие признаков, по которым можно определить достоверность оценки, которую дает построенная прямая. Как правило, метод визуальной аппроксимации используется для предварительной оценки составляющих переменных и постоянных затрат в структуре совокупных затрат, для более же точной оценки рекомендуется использовать метод высшей и низшей точек, либо метод наименьших квадратов.

1. Метод наименьших квадратов.

Согласно этому методу прямая затрат строится таким образом, чтобы сумма квадратов отклонений расстояний от всех точек до теоретической линии регрессии была бы минимальной.

Функция вида У= а + bХ – отражает связь между зависимой и независимой переменными и представляет собой уравнение регрессии.

У – это зависимая переменная (общая сумма затрат);

а - общая сумма постоянных затрат;

b – переменные затраты на единицу продукции;

Х – независимая переменная (объем производства).

Метод наименьших квадратов заключается в том, что сумма квадратов отклонений фактических значений функций У от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть наименьшей. Это условие приводит к системе нормальных уравнений, решение которых позволяет определить параметры уравнения регрессии. Эти уравнения имеют следующий вид:

∑У = nа + b∑Х

∑ХУ = а ∑Х + b ∑Х², где

n – количество наблюдений;

∑Х – сумма значений независимой переменной;

∑У – сумма значений зависимой переменной;

∑ХУ – сумма произведений пар всех значений Х и У;

∑Х² - сумма квадратов значений Х;

а – постоянные затраты;

b – переменные затраты на единицу продукции.

Алгоритм решения заключается в следующем:

1 этап: рассчитываются суммы по Х, У, ХУ, Х²;

2 этап: рассчитанные величины подставляются в систему;

3 этап: система уравнений решается относительно одного из параметров, обычно параметра b, т.е. переменных затрат на единицу продукции;

4 этап: зная один из параметров, находится другой, то есть а или постоянные затраты [19, стр.39].

Таблица 3.2

Объем производства и затрат за 2009 год ОАО «Нептун»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| месяцы | х | у | Х2 | ху |
| январь | 8830 | 306113 | 77968900 | 2702977790 |
| февраль | 7139,14 | 388014 | 50967319,94 | 2770086268 |
| март | 6804 | 393001 | 46294416 | 2673978804 |
| апрель | 6300,15 | 375300 | 39691890,02 | 2364446295 |
| май | 7118,04 | 400895 | 50666493,44 | 2853586646 |
| июнь | 4018,12 | 354000 | 16145288,33 | 1422414480 |
| июль | 3500 | 308005 | 12250000 | 1078017500 |
| август | 5714,2 | 403844 | 32652081,64 | 2307645385 |
| сентябрь | 17894,33 | 639361,5 | 320207046,1 | 11440945670 |
| октябрь | 18370 | 374900 | 337456900 | 6886913000 |
| ноябрь | 9347 | 306800 | 87366409 | 2867659600 |
| декабрь | 10534,11 | 305530 | 110967473,5 | 3218486628 |
| **∑** | 70780,43 | 4555763,5 | 1182634218 | 42587158066 |

4555763.5 = 3а + 70780.43b

42587158066 = 70780.43а + 1182634218b;

а = (4555763.5 – 70780.43b)12;

b = 13.63 руб. – переменные затраты на 1 кг.;

а = руб. – постоянные расходы.

У = 13987 + 13.63b.

Таким образом, метод наименьших квадратов позволяет достаточно точно определить постоянную и переменную составляющие в структуре общих затрат, однако он связан с весьма громоздкими расчетами, и необходимостью автоматизации процесса расчетов, что объясняет весьма редкое применение данного метода в практике управления затратами хозяйствующего субъекта.

Кроме того, при применении метода наименьших квадратов могут возникнуть следующие проблемы:

- нехватка статистической информации. Для того чтобы расчеты были точными, необходимы данные как минимум за год по месяцам.

- искажение данных вследствие влияния инфляции. Для того чтобы анализ был корректным, необходимо устранить влияние данного фактора путем перевода всех величин в цены базового периода.

**3.2 Анализ критических показателей деятельности предприятия**

Основной целью CVP-анализа является определение точки безубыточности. Безубыточность - такое состояние, когда бизнес не приносит ни прибыли, ни убытков. Это выручка, которая необходима для того, чтобы предприятие начало получать прибыль. Ее можно выразить и в количестве единиц продукции, которую необходимо продать, чтобы покрыть затраты, после чего каждая дополнительная единица проданной продукции будет приносить прибыль предприятию.

Критическая точка – это такая точка объема реализации, при которой предприятие имеет затраты, равные выручке.

Критическая точка является критерием эффективности организации. Предприятие, не достигающее точки безубыточности, действует неэффективно.

Таблица 3.3.

Показатели реализации рыбы в ОАО «Нептун»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | 2008 год | 2009 год |
| Объем производства, кг. | 141022,34 | 70780,43 |
| Цена за 1 кг., руб. | 29 | 30 |
| Выручка от реализации, руб. | 4089648 | 2123413 |
| Переменные расходы на 1 кг., руб. | 19,63 | 18,11 |
| Переменные расходы на весь объем реализации, руб. | 2768869 | 1282019 |
| Маржинальный доход, руб. | 1320779 | 841394 |
| Постоянные расходы, руб. | 897480 | 743429 |
| Прибыль (Убыток) от продаж, руб. | 423299 | 97965 |

Данный метод основан на исчислении прибыли по формуле:

Прибыль = Выручка – Переменные затраты – Постоянные затраты или

где П – прибыль за анализируемый период;

ОП – объем производства, точка безубыточности;

P – цена единицы продукции;

ПЗ на ед. – переменные затраты на единицу продукции;

ПР – постоянные расходы.

Данное уравнение легко преобразовать в формулу для нахождения объема выпуска продукции, при котором достигается точка безубыточности при условии, что прибыль = 0:

Для определения точки безубыточности в денежном выражении количество единиц продукции в точке безубыточности нужно умножить на цену единицы продукции:

Таблица 3.4.

Расчет критической точки при П=0 за 2008-2009г.г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 год | 2009 год |
| Постоянные расходы, руб. | 897480 | 743429 |
| Цена за 1 кг, руб. | 29 | 30 |
| Переменные затраты на 1 кг, руб. | 19,63 | 18,11 |
| Объем продукции при П=0, кг | 95782,28 | 62525,57 |
| Выручка при П=0, руб. | 2777686,12 | 1875767,1 |

В данном случае, в ОАО «Нептун» в 2008 году критическая точка была равна 95782,28 кг, а в 2009 году – 62525,57 кг. Это означает, что при объеме продукции в 62525,57 кг в 2009 году, предприятие имело нулевую прибыль. Соответственно, при получении выручки в 2009 году в сумме 1875767,1 руб., у предприятия была так же нулевая прибыль. В 2009 году фактическая выручка была равна 2123413 руб. Эта сумма больше критической точки, поэтому предприятие в 2009 году получило прибыль в размере 97965 руб.

2) Метод маржинального дохода.

Метод маржинального дохода является разновидностью метода уравнений.

Маржинальный доход – это доход, который получает предприятие от производства и реализации одного изделия. Он может быть найден двумя способами:

МД = Выручка – Переменные затраты;

МД = Прибыль + Постоянные затраты;

Маржинальный доход имеет большие аналитические возможности:

1) Уровень маржинального дохода помогает менеджерам решать, какую продукцию протолкнуть, а какую нет, потому что выручка от ее реализации способствует реализации другой продукции;

2) Маржинальный доход лежит в основе управленческих решений, связанных с сокращением производства продукции. В пределах краткосрочного периода, если продукт приносит дохода больше, чем его переменные расходы, он вносит вклад в общую прибыль. Традиционный же подход может ввести в заблуждение менеджера в части себестоимости единицы продукции, которая несет в себе элемент постоянных расходов;

3) Маржинальный доход может быть использован при выборе альтернатив, которые могут возникнуть при обсуждении снижения цены, проведении специальных рекламных компаний, использовании премий, стимулирующих объем реализации. Высокий рейтинг маржинального дохода служит стимулом к улучшению потенциального чистого дохода от реализации. Снижение рейтинга говорит о необходимости увеличения объема продаж, чтобы покрыть дополнительные расходы по стимулированию реализации;

4) Проведение политики торговли в зависимости от заданных ориентиров на основе определения минимального объема реализации;

5) Маржинальный доход следует рассматривать как один из эффективных инструментов внутрифирменного планирования и принятия решений.

Когда предприятие получает маржинальный доход, достаточный для покрытия постоянных издержек, достигается точка безубыточности, которая определяется по следующей формуле:

(количество проданных изделий, необходимых для достижения критической точки);

(критический объем реализации);

Также можно определить месяц в анализируемом отчетном году, когда будет достигнут порог рентабельности:

1. 12 месяцев

Таблица 3.5.

Расчет порога рентабельности за 2008-2009 г.г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатели | 2008 год | 2009 год |
| Маржинальный доход, руб. | 1320779 | 841394 |
| Объем продукции, кг. | 141022,34 | 70780,43 |
| МД на ед., руб. | 9,37 | 11,89 |
| Постоянные расходы, руб. | 897480 | 743429 |
|  | 95782,28 | 62525,57 |
| Цена за 1 кг., руб. | 29 | 30 |
|  | 2777686,12 | 1875767,1 |
| Выручка, руб. | 4089648 | 2123413 |
| Месяц, когда будет достигнут порог рентабельности. | 8,15 | 10,6 |

Таким образом, в 2008 году порог рентабельности был достигнут примерно в начале августа, а в 2009 году – в середине октября, то есть по истечении 10 месяцев предприятие окупит все свои издержки, и доходы начнут превышать расходы.

Применение метода маржинального дохода позволяет также определять эффект производственного левериджа (сила воздействия операционного рычага - СВОР) – механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. С его помощью можно прогнозировать изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточной деятельности.

Если доля постоянных расходов велика, говорят, что преприятия имеет высокий уровень производственного левериджа. Для такого предприятия иногда даже незначительное изменение объемов производства может привести к существенному изменению прибыли, поскольку постоянные расходы предприятия вынуждены нести в любом случае, производится продукция или нет.

СВОР рассчитывается следующим образом:

МД

В качестве примера рассмотрим только данные за 2009 год. Допустим, выручка увеличилась на 1%, тогда она будет равна 2144647,13 руб. На тот же 1% увеличиваются и переменные затраты, то есть они будут составлять 1294839,19 руб. (1282019+12820,19). Постоянные затраты не изменяются: 743429 руб. Тогда,

есть прибыль увеличилась на 8413руб. 94коп или на 8,59%.

Действие операционного рычага проявляется в том, что любое изменение выручки от реализации всегда порождает более сильное изменение прибыли.

Формула силы воздействия операционного рычага помогает ответить на вопрос, насколько чувствителен маржинальный доход к изменению объема сбыта продукции.

Сила воздействия операционного рычага всегда рассчитывается для определенного объема продаж и в значительной мере зависит от среднеотраслевого уровня фондоемкости: чем боль стоимость основных средств, тем больше постоянные затраты. Поэтому, для обеспечения безубыточности продаж, предприятия с малой долей постоянных расходов могут производить относительно меньше продукции по сравнению с предприятиями с большей долей постоянных расходов. Для предприятий, отягощенных производственными фондами, высокая сила операционного рычага представляет значительную опасность: в условиях экономической нестабильности, падения платежеспособного спроса клиентов и сильнейшей инфляции каждый процент снижения выручки оборачивается падением прибыли и вхождением предприятия в зону убытков.

Выделяют три основных составляющих операционного рычага, на которые можно повлиять: цена реализации, переменные затраты и постоянные расходы.

1. Цена реализации;

Снижение цены единицы реализованной продукции предопределяет необходимость увеличения объема реализации в натуральном выражении, то есть повышения точки окупаемости для покрытия издержек. Рост цен воздействует на точку окупаемости в обратном направлении: он снижает уровень безубыточности.

Определяем минимальную цену реализации, ниже которой нельзя опускаться:

- в 2008 году: (

 или так:





- в 2009 году:

 70780,43

 2025262.59;

 или так:

На нашем предприятии цена единицы продукции равна:

- в 2008 году 29 руб., ее можно было снизить до 25,99руб, то есть на 3 рубля и 1 копейку или на 10,38%;

 - в 2009 году 30руб., ее можно было снизить до 28,61, то есть на 1 рубль 39 копеек или на 4,63%.

1. Переменные затраты на единицу продукции;

Взаимосвязь изменения суммы переменных затрат приводит к повышению точки окупаемости, и наоборот.

Определяем величину максимальных переменных затрат, которые может осуществить предприятие:

- в 2008 году:

(

руб.

- в 2009 году:

В ОАО «Нептун» переменные затраты на единицу продукции составляют:

- в 2008 году: 19,63 руб., их можно было увеличить до 22,64 руб., то есть на те же 3 рубля и 1 копейку или на 15,33%;

 - в 2009 году: 18,11руб., их можно было увеличить до 19,5 руб., то есть на те же 1 рубль 39 копеек или на 7,68%.

1. Постоянные затраты;

Уровень постоянных затрат свидетельствует о степени предпринимательского риска. Чем выше постоянные затраты, тем выше порог рентабельности, и тем значительнее предпринимательский риск. Уменьшение постоянных затрат является способом снижения безубыточности и улучшения финансового положения предприятий.

 Определяем максимальную величину постоянных затрат, размер которых способно выдержать данное предприятие:

- в 2008 году:

- в 2009 году:

Таким образом, исследуемое предприятие способно было выдержать увеличение постоянных затрат:

- в 2008 году до 1321379,33 руб., что превышает исходную величину постоянных расходов на 423899,33 руб. или на 47,23%;

 - в 2009 году до 840871,51 руб., что превышает исходную величину на 97442,51руб. или на 13%.

Для предприятия очень важно определять запас финансовой прочности (зону безопасности). Разница между достигнутой фактической выручкой от реализации и порогом рентабельности в стоимостном выражении (точкой безубыточности) составляет запас финансовой прочности предприятия. [19, стр.120.]

Расчет этого показателя позволяет определить, насколько фактическая выручка от реализации превышает выручку, обеспечивающую безубыточность. Если выручка от реализации опускается ниже порога рентабельности, то финансовое состояние предприятия ухудшается, образуется дефицит ликвидных средств.

Запас финансовой прочности определяется по формуле:

затраты прибыль учет безубыточность

Величина, на которую ОАО «Нептун» могло сократить объем реализации продукции, прежде чем понести убытки составляет:

- в 2008 году – ЗФП руб. = 1311961,88 руб.;

ЗФП% =

- в 2009 году – ЗФП руб. = 247645,9 руб.;

ЗФП% = 11,66%.

Это означает, что предприятие могло выдержать в 2008 году 32,1 % снижения выручки от реализации без серьезной угрозы для своего финансового положения. В 2009 году наша выручка на 11,66% превышает критический объем продаж.

В данном случае в 2009 году зона безопасности уменьшилась по сравнению с 2008 годом. То есть предприятие показывает не очень хорошие результаты, поскольку уменьшает запас финансовой прочности.

Чем больше запас финансовой прочности, тем стабильнее положение предприятия, тем меньше риск получения убытка в результате колебаний объемов производства и реализации.

Вывод: из данной ситуации мы видим, что точка безубыточности, как методом уравнения, так и методом маржинального дохода для ОАО «Нептун» имеет одинаковые значения. Пороговая выручка в 2008 году равна 2777686,12 руб. (в 2009 году 1875767,1 руб.), а пороговый объем продаж составил в 2008 году 95782,28 кг (в 2009 году 62525,57 кг.)

**3.3 Рекомендации по повышению эффективности управления затратами**

В современной экономической ситуации существует много возможностей для организации эффективной системы управленческого учета на предприятии. Перед управленческим персоналом только стоит задача выбора наиболее оптимальных методов этой организации применительно к особенностям своего предприятия.

Рассмотренный метод – CVP-анализ как элемент системы "директ-костинг" – современный метод эффективного управления затратами. Безусловно, данный метод не идеален и имеет свои недостатки. Но он более приспособлен для принятия решений о затратах на производство и реализацию продукции, в отличие от применяемого на большинстве российских предприятий метода учета полных затрат.

Ясно, что CVP-анализ при условии изменчивой структуры выпуска требует привлечения дополнительных критериев для оценки эффективности той или иной структуры выпуска. Точный анализ точки безубыточности возможен лишь при определенной структуре производства [23, стр.24].

Анализ использует прием «что будет, если», который предполагает ответ на вопрос, как изменится результат, если первоначально спроектированные допущения не будут достигнуты или ситуация с допусками изменится.

Инструментом анализа чувствительности является маржа безопасности, то есть та величина выручки, которая находится за точкой безубыточности. Ее сумма показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка.

Управленческий учет непрерывно анализирует поведение затрат и периодически определяет точку безубыточности.

Необходимо учитывать сезонные колебания цен, действия конкурентов, появление товаров-субститутов (особенно на высокотехнологичных рынках). Целесообразно применять в этом случае ценообразование по методу «издержки плюс», то есть цена получается добавлением к величине издержек фиксированной маржи.

При таком ценообразовании сразу же известна величина маржинального дохода и, следовательно, легко определяется точка безубыточности.

Рассматриваемое предприятие – Открытое Акционерное Общество «Нептун» принадлежит к числу тех предприятий, которых переход к рыночной экономике не побудил перейти на более современные методы хозяйствования.

В большей степени на это повлияла его сельскохозяйственная направленность, так как в этой отрасли экономики до недавнего времени наблюдался спад производства и реализации продукции.

Предприятие работает стабильно, единственная причина использования привычных, но отчасти "устаревших" методов учета – нежелание персонала переходить с хорошо выученного алгоритма расчетов на какой-то другой, незнакомый. Тем более что старая система, применяемая на протяжении многих лет, подходит для учета одних и тех же операций, не требующих принятия кардинальных управленческих решений. Чем проще – тем лучше. Это девиз рассматриваемого предприятия.

Несомненным достоинством CVP-анализа как элемента системы "директ-костинг" является возможность применения результатов, полученных в результате анализа, для принятия управленческих решений

- о целесообразности принятия дополнительных заказов;

- об определении структуры производства;

- по ценообразованию.

В современной экономике главным стимулом для развития предприятий является получение высокой прибыли. Величина прибыли зависит в первую очередь от установленной цены на реализуемую продукцию.

В особенности это касается сельскохозяйственных предприятий, главной проблемой которых является высокая себестоимость производимой продукции и невозможность ее снижения.

В этих условиях главным направлением в управлении предприятием является разработка правильной политики по ценообразованию и принятие на ее основе экономически обоснованных управленческих решений.

Средством для обоснования принимаемых решений может и должен служить современный механизм, к сожалению редко применяемый в практике российских сельскохозяйственных предприятий, - система "директ-костинг" и связанная с ним взаимосвязь объема производства, себестоимости и прибыли.

Итак, основное решение в деятельности любого предприятия на современном этапе развития экономики – это решение об установлении цены на продукцию, которая в конечном итоге обеспечивала бы его безубыточную деятельность.

Проведенный CVP-анализ показал, что реализация рыбы прибыльна. Рассчитанная цена безубыточной реализации равна 25,99 руб. для 2008 года и 28,61 руб. – для 2009 года.

Следовательно, при установлении цены, превышающей цену безубыточной реализации, предприятие будет получать прибыль.

CVP-анализ, проведенный, для данного предприятия показал, что безубыточные объемы продукции составляют 95782,28 кг. и 62525,57 кг. соответственно. Также расчеты выявили, что у предприятия имеется значительный запас прочности, позволяющий снижать объемы реализации.

Метод маржинальной прибыли позволяет быстро определить, какой объем продукции предприятию необходимо произвести и реализовать для получения желаемой прибыли в планируемом периоде. Очевидно, что выручка от реализации продукции должна быть достаточно высокой и обеспечивать покрытие всех затрат и получение запланированной прибыли. Так как прибыль равна разности между выручкой от реализации продукции и затратами, выручка будет равна сумме прибыли и совокупных затрат, которые складываются из постоянных и общих переменных затрат. Если мы зададим, что прибыль должна быть равна определенной величине - целевому значению, то сможем найти количество изделий, необходимое для ее получения.

Предположим, что анализируемое предприятие ОАО «Нептун» планирует на 2010 год прибыль в размере 150000 руб. Необходимо определить, какой объем продукции он должен реализовать для получения этой прибыли. Подставим данные в формулу:

Проверим правильность проделанного расчета:

1) Объем реализации продукции (Выручка от реализации продукции):

2) Переменные затраты:

3) Маржинальный доход: .;

4) Постоянные затраты: 743429 руб.;

5) Прибыль:

Вывод: ОАО «Нептун» для получения прибыли в размере 150000 рублей необходимо выловить и реализовать в 2010 году 75141,21 кг. рыбы.

Также можно определить новую цену для достижения планируемой прибыли при старом объеме продукции. Так как выручка от реализации продукции равна произведению количества продукции на цену реализации, то получим:

Подставив данные в формулу, при условии, что предприятие планирует получить прибыль в размере тех же 150000 рублей, получим:

Проверим правильность проделанного расчета:

1) Объем реализации продукции (Выручка от реализации продукции):

2) Переменные затраты:

3) Маржинальный доход: .;

4) Постоянные затраты: 743429 руб.;

5) Прибыль:

Вывод: для получения прибыли в размере 150000 рублей, необходимо установить новую цену, которая равна 30 рублям 74 копейкам.

**Заключение**

Проблема определения точки безубыточности приобретает в современных условиях особое значение. Это важно для предприятий при формировании обоснованных цен на продукцию. Владея рассмотренными выше методами, бухгалтер-аналитик имеет возможность моделировать различные комбинации объема реализации (товарооборота), издержек и прибыли (наценки), выбирая из них наиболее приемлемый, позволяющий предприятию не только покрыть свои издержки, учесть темпы инфляции, но и создать условия для расширенного воспроизводства.

Среди существующих систем учета наиболее полно взаимосвязь «затраты – объем – прибыль» рассматривается в системе директ-костинг или системе учета по прямым затратам. Сущность системы базируется на выражении «директ-кост план» и может быть сведена к следующему: прямые затраты обобщают по видам готовых изделий, косвенные же затраты собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Просуммировав брутто-прибыль всех изделий, можно получить общую величину прибыли, предназначенной для покрытия общей суммы постоянных затрат.

В зарубежной практике больше внимания уделяется перспективному анализу, чем ретроспективному. Руководители иностранных фирм склонны к тому, чтобы сравнивать разные варианты получения прибыли в будущем, чем тратить время на анализ результатов фактического выполнения стандартных решений. Предприниматель заинтересован в том, чтобы выжить в конкурентной борьбе и получить максимум прибыли, которая должна быть обоснована соответствующими аналитическими расчетами.

Данные задачи обоснования управленческих решений и максимизации маржинальной прибыли решает маржинальный анализ, методика которого базируется на изучении соотношения между тремя группами важнейших экономических показателей: издержками, объемом производства продукции и прибылью – и прогнозировании величины каждого из этих показателей при заданном значении других. Данный метод управленческих расчетов называют ещеанализом безубыточности или содействия доходу.Маржинальный анализ позволяет изучить зависимость прибыли от небольшого круга наиболее важных факторов и на основе этого управлять процессом формирования ее величины.

Цель анализа состоит не только и не столько в том, чтобы установить и оценить финансовые результаты деятельности предприятия, но также и в том, чтобы постоянно проводить работу, направленную на их улучшение. Анализ рентабельности производства продукции предприятия показывает, по каким конкретным направлениям надо вести эту работу. В соответствии с этим результаты анализа дают ответ на вопрос, каковы важнейшие способы улучшения финансовых результатов предприятия в конкретный период его деятельности.

В современной экономической ситуации существует много возможностей для организации эффективной системы управленческого учета на предприятии. Перед управленческим персоналом только стоит задача выбора наиболее оптимальных методов этой организации применительно к особенностям своего предприятия.

Рассмотренный метод – CVP-анализ как элемент системы "директ-костинг" – современный метод эффективного управления затратами. Безусловно, данный метод не идеален и имеет свои недостатки. Но он более приспособлен для принятия решений о затратах на производство и реализацию продукции, в отличие от применяемого на большинстве российских предприятий метода учета полных затрат.

Для более рационального и результативного учета затрат мной предложено внедрение на предприятии некоторых элементов системы "директ-костинг" – разделение затрат на постоянные и переменные, включение в себестоимость продукции только переменных затрат, осуществление анализа взаимосвязи "объем производства – себестоимость – прибыль" для расчета безубыточных объемов реализации продукции.

Поведенные расчеты показали, что у предприятия имеется значительный запас прочности, позволяющий снижать объемы реализации. Предприятие могло выдержать в 2008 году 32,1 % снижения выручки от реализации без серьезной угрозы для своего финансового положения, а в 2009 году наша выручка на 11,66% превышает критический объем продаж.

Точка безубыточности, как методом уравнения, так и методом маржинального дохода для ОАО «Нептун» имеет одинаковые значения. Пороговая выручка в 2008 году равна 2777686,12 руб. (в 2009 году 1875767,1 руб.), а пороговый объем продаж составил в 2008 году 95782,28 кг (в 2009 году 62525,57 кг.)

В ходе анализа так же были определены:

- минимальная цена реализации, ниже которой нельзя опускаться (Рассчитанная цена безубыточной реализации равна 25,99 руб. для 2008 года и 28,61 руб. – для 2009 года.);

 - максимальная величина переменных затрат на один кг. рыбной продукции ( в 2008 году: 19,63 руб., их можно было увеличить до 22,64 руб., то есть на те же 3 рубля и 1 копейку или на 15,33%; в 2009 году: 18,11руб., их можно было увеличить до 19,5 руб., то есть на те же 1 рубль 39 копеек или на 7,68%);

- максимальная величина постоянных расходов ( в 2008 году до 1321379,33 руб., что превышает исходную величину постоянных расходов на 423899,33 руб. или на 47,23%; в 2009 году до 840871,51 руб., что превышает исходную величину на 97442,51руб. или на13%).

Проведенный CVP-анализ показал, что реализация рыбы прибыльна.

Метод маржинальной прибыли позволяет быстро определить, какой объем продукции предприятию необходимо произвести и реализовать для получения желаемой прибыли в планируемом периоде. Также можно определить новую цену для достижения планируемой прибыли при старом объеме продукции.

В ОАО «Нептун» для получения прибыли в размере 150000 рублей необходимо выловить и реализовать в 2010 году 75141,21 кг., либо необходимо установить новую цену, которая равна 30 рублям 74 копейкам.

**Список использованных источников**

1. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996 129-ФЗ (с изменениями от 23.11.2009г.).

2. Приказ министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ".

3. Приказ министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организаций" (ПБУ 9/99).

4. Приказ министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организаций" (ПБУ 10/99).

5. Приказ министерства финансов РФ от 06.07.1999 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчет-ность организации" (ПБУ 4/99).

6. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2001 94н.

7. Бакаев А.С. Безруких Н.Д. Бухгалтерский учет. - М.: Бухгалтерский учет, 2007., 624 с.

8. Баканов М.И. Экономический анализ в торговле. М, Финансы и статистика , 2007. - 220 с.

9. Бартенев С.А. История экономических учений. - М.: Юристъ, 2006, 256 с.

10. Бернстайн Л. Анализ финансовой отчетности. - М.: Финансы и статистика, 2005., 188 с.

11. Бочаров В.В. Финансовый анализ. - СПб.: Питер, 2006.

12. Бреславцева Н.А., Сверчкова О.Ф. Банкротство организаций: основные положения, бухгалтерский учет. - Ростов н\Д.: Феникс, 2007.

13. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2007.- 249 с.

14. Грузинов В.П., Грибов В.Д. Экономика предприятия: Учеб. пособие – М.: Финансы и статистика, 2005. – 208 с.

15. Гуськов, С.В. Факторы роста и оптимизации прибыли/ С.В. Гуськов // Оценка эффективности производственно-хозяйственной деятельности организации / С.В. Гуськов, Г.Ф. Графова. – М., 2007. - С.29-34.

16. Донцова Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. - М.: Дело и сервис, 2005.

17. Едронова В.Н. Учет и анализ финансовых активов. - м.: Финансы и статистика, 2005.

18. Ермишин П.Г. Основы экономической теории. – М.: Финансы и статистика, 2007, с. 256

18. Ермолаева Н.В. Составление отчета о прибылях и убытках // Бухгалтерский учет, 2005, 8, с.8-13

19. Иванова Ж.А. Управленческий учет. – У-У.: Издательство БГСХА, 2007, с.193.

20. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: Юристъ, 2007, 235 с.

21. Кабанов В.Н. Технология управления финансами на основе модели точки безубыточности // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 2. – С. 14–21.

22. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: Питер. 2005. – 576 с.

23. Карпова Т.П. Управленческий учет. - М.: Аудит, Юнити, 2006. - 310 с.

1. Керимов В.Э. Управленческий учет. – М.: Маркетинг, 2006. – 519 с.
2. Керимов В.Э. Анализ соотношения "затраты-объем-прибыль"//Менеджмент в России и за рубежом, 4, 2006, 28 с.

26. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. - M.:ТК Велби, 2006.- 380 с.

27. Ковалев, В. В. Анализ безубыточности производства / В. В Ковалев, //Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М., 2006. - С. 170-178

28. Любушин М.П., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.

29. Макалкин И. Новое о доходах организации//Бухгалтерское приложение ЭиЖ, апрель 2006, 14, с. 9-16

1. Мишин Ю.А. Управленческий учет: Управление затратами и результатами производственной деятельности. – М.: Дело и сервис, 2005. – 412 с.

31. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и распределения прибыли. - СПб.: Питер, 2005. - 336 с.

32. Палий В.Ф., Суздальцева Л.П. Экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности предприятий. - М.: Финансы и статистика, 2005.

33. Патришев В.И. Доход предприятия // Деловая жизнь, 2005. 32, с.11-20

34. Подпорин Ю.В. Четыре способа сохранения прибыли // Экономика и жизнь, 2005, 40, с.18-30

1. Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. – М.: Герда, 2005. – 485 с.

36 . Риполь-Сарагоси Ф.Б. Финансовый и управленческий анализ. - М.: Издательство Приор, 2006.

1. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. - М.: Финансы и статистика, 2009, 380 с.
2. Садовская, Т.А. Управление финансовыми результатами хозяйствующего субъекта / Т.А. Садовская // Экономические науки. - 2008. - №2. – С. 333 с.

38. Сажина М.А., Чибриков Г.Г. Экономическая теория. - М.: Норма, 2005, 245 с.

39. Сергеев И.В. Экономика предприятия. Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 304 с.

40. Седов В.В. Экономическая теория. – Челябинск, 2006, с. 85.

41. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой дея-тельности. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 286с.

42. Щербинин, В.П. Модели безубыточности производства . – Аудит и финансовый анализ. – М., 2007. - №5. – С. 229-235.

43. Яндиев М.И. Прогнозирование доходов нуждается в усовершенствовании//Финансы, 2006, 4, с.12-14

44. Яковлев В.С. Экономико-математические методы в анализе хозяйственной деятельности предприятий и объединений. - М.: Финансы и статистика, 2005.

45. Анализ показателей прибыльности и безубыточности работы предприятия. - Режим доступа: http://all4shkolaty.ru/?p=40149

# 46. Анализ безубыточности предприятия. - Режим доступа: <http://www.tvoydohod.ru/bankrot_18.php>

# 47. Безубыточность работы предприятия. Метод безубыточности предприятия. - Режим доступа: //http://www.finleader.ru/723.html

# 48. Васина А.А. Дойти до точки безубыточности /А.А. Васина // Журнал «the CHIEF». - 2002. - № 2. - Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/math/break\_even\_point.shtml

# 49. Концепция безубыточности в современной экономической теории. - Режим доступа: <http://www.globalteka.ru/referat/doc_details/7342.html>

50. Шебек, С. Формирование «Плана мероприятий по сокращению затрат» / Сергей Шебек //Клуб борцов с затратами. - 11 марта 2010, 12:03. - Режим доступа: http://www.finansy.ru/st/post\_1268298188.html

51. Щербинин, В.П. Моделирование безубыточности производства в условиях неопределенности…//Автореферат диссертации. **-** Режим доступа: [www.iriit.irk.ru/files/20081222093930.pdf](http://www.iriit.irk.ru/files/20081222093930.pdf)

52. Явдокименко Ю.Н. Определение точки безубыточности бизнеса с учетом динамики освоения производства //ХГУ «НУА». - Режим доступа: //http://intkonf.org/yavdokimenko-yun-opredelenie-tochki-bezubyitochnosti-biznesa-s-uchetom-dinamiki-osvoeniya-proizvodstva/