

# Себестоимость: как найти и использовать резервы

В сложных экономических условиях компании разного уровня стараются экономить абсолютно на всем. Иногда это идет в ущерб качеству продукции, работ, услуг или обслуживанию потребителей. Вместе с тем постоянное управление себестоимостью позволяет оставаться компаниям конкурентоспособными, особенно если использовать методы, обеспечивающие, например, выпуск более качественной продукции с меньшими затратами при большей экономической эффективности. Какие здесь возможны подходы и решения, как ими воспользоваться, об этом и пойдет разговор.

## Решение

# Н

а себестоимость продукции, работ, услуг, менеджеры обычно обращают внимание, когда задумываются над тем, можно ли снизить цены и увеличить продажи, повысить производительность труда и сделать бизнес эффективнее. Так и возникают основные вопросы поиска резервов снижения себестоимости:

- какова реальная себестоимость единицы продукции, она выше или ниже цены;
- почему растет себестоимость, какие факторы на это влияют;
- оптимальна ли производственная программа, может быть уже необходимо пересмотреть загрузку мощностей и распределение ресурсов;
- как лучше контролировать уровень расходов и где брать информацию для этого и т.п.

Чтобы ответить на эти и подобные вопросы, необходимо постоянно уделять внимание себестоимости, а не пускать ее «на самотек», поскольку действительно управлять ею можно только на систематической основе. В этом случае будет проще найти резервы для ее снижения.

### Классификация расходов и упорядочивание затрат позволяет контролировать их рост и влияющие факторы

Процесс поиска резервов снижения себестоимости можно и нужно организовать. Прежде всего необходимо правильно сгруппировать затраты и расходы, применив их различные классификации.

Во-первых, именно от группировки затрат и метода их отнесения на себестоимость зависит ее конечная сумма. Во-вторых, это позволит избежать разрастания справочников и дублирования одинаковых и однотипных статей. При грамотной классификации и упорядочивании статей затрат и расходов можно увидеть, где происходит наиболее динамич-

ный их рост и влияющие на него факторы.

Как правило, на практике редко кто занимается реальным управлением статьями расходов. Особенно это касается холдингов и других регионально разнесенных компаний. В таких организациях при невозможности правильно классифицировать расходы сотрудники заводят новую статью расходов, и так до тех пор, пока на уровне управляющей компании не возникнут трудности при их консолидации.

Только тогда и возникает необходимость наведения порядка в справочниках. Как правило при централизованном управлении справочниками расходов время на формирование консолидированного бюджета доходов и расходов в холдинге сокращается в три раза.

Предлагаю использовать классификацию затрат на две группы:

- прямые и косвенные в производственном процессе — позволяют контролировать расходы по видам деятельности и служат основой для поиска резервов в производственной и непромышленной сферах;
- переменные и постоянные затраты в объеме выпуска — дают возможность более точно контролировать изменения затрат в производстве продукции и отдельно управлять процессами, не связанными с производством.

И уже по ним строить ставшую популярной матрицу формирования расходов. Данную матрицу можно составлять по каждому продукту, виду деятельности, направлению бизнеса или по всей компании в целом. При этом полезно рассчитывать плановый и фактический удельный вес каждой группы затрат и сравнивать их (см. табл. 1 и 2). Использовать эту матрицу можно и для нормирования сумм и удельного веса различных расходов предприятия.

Для проведения факторного анализа изменения себестоимости важно классифицировать все расходы по элементам. Группировка затрат по элементам позволит проанализировать такие важные параметры, как материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость, и определить технико-техно-

логический уровень производства.

Например, уменьшение удельного веса зарплаты при неизменном объеме выпуска готовой продукции, как правило, связано с увеличением доли покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, что, в свою очередь, указывает на тенденцию к сокращению собственного производства полуфабрикатов и комплектующих и переходу на сборочные технологии.

### Формирование себестоимости по этапам изготовления продукции — основа эффективного управления

Для управленческих целей и решения широкого спектра практических экономических задач, связанных с себестоимостью, в том числе управления полной себестоимостью, можно использовать поэтапный способ ее формирования. Действенность такого подхода проверена на практике.

Процесс эффективного управления себестоимостью продукции отличается рядом особенностей, предполагающих использование различных видов стоимости используемых ресурсов.

Прежде всего стоимость материалов рассчитывается на основе нормативов использования сырья, материалов, полуфабрикатов и ПКИ на всех стадиях производственного процесса по всей структуре изделия в количественном выражении и средней учетной стоимости материалов.

Чтобы иметь актуальную стоимость материалов в структуре изделия и контролировать отклонения фактических данных от плановых как по количеству, так и по стоимости, используется «средняя» стоимость — наиболее распространенная и самая универсальная. Она определяется периодически или после каждой дополнительной поставки материальных ресурсов,

и остается актуальной в каждый момент времени.

Расчет стоимости всех видов материалов проводится детально на каждое изделие, в том числе его структурные компоненты по процессам, начиная с первого уровня обработки сырья. В результате получается матрица, в которой можно увидеть процесс формирования стоимости используемых материалов на выпускаемые изделия за любой период. При этом можно выбрать наиболее выгодный метод учета сырья и материалов для предприятия.

В целях контроля стоимости сырья и материалов для каждого места складирования или для каждой партии закупаемых ресурсов используется «специфическая» стоимость материалов. При возможности ведения такого учета можно всегда видеть актуальную стоимость.

Контролировать же себестоимость по изменениям в большей степени позволяет «нормативная» стоимость.

Расчет заработной платы основных производственных рабочих ведется на основе норматива времени по операциям и тарифных ставок по рабочим центрам, или подразделением. Нормочасы являются основой для распределения накладных расходов, а сумма заработной платы — для расчета себестоимости.

Накладные расходы планируются по статьям и центрам ответственности, затем их сумма, разделенная на общепроизводственные и общехозяйственные расходы, распределяется через нормочасы на продукцию. Общие суммы по накладным расходам распределяются на нормативное время, запланированное на выпуск всех изделий всеми производственными подразделениями.

Использование нормочасов в качестве базы распределения накладных расходов является наиболее универсальным методом в сфере материаль-

Матрица затрат и расходов, % (таблица 1)

	Переменные		Постоянные	
	план	факт	план	факт
Прямые	58	53	23	17
Косвенные	11	20	8	10

Матрица затрат (таблица 2)

	Переменные	Постоянные
Прямые	Сырье и материалы З/плата осн. рабочих Социальные отчисления Энергия на производство	Общепроизводственные расходы Амортизация оборудования З/плата ИТР Другие
Косвенные	Общепроизводственные расходы Общехозяйственные расходы Коммерческие расходы	Общехозяйственные расходы Коммерческие расходы

ного производства. В отличие от сферы услуг, где основой для распределения накладных расходов чаще используется стоимость материалов, на производстве в качестве базы их распределения могут применяться сумма заработной платы, фактические ставки распределения, базовые и нормативные коэффициенты.

Традиционно структура любого изделия представляет собой набор частей или компонентов, которые выпускаются и используются в четкой технологической последовательности, достигая определенных уровней готовности продукта. На каждом последующем уровне используются компоненты, произведенные или закупленные на любом предыдущем уровне. Например, на начальном уровне осуществляется обработка сырья и выпускается определенный полуфабрикат. Далее по технологическому процессу этот полуфабрикат проходит обработку, затем он входит в узел, разные узлы входят в готовое изделие, готовое изделие проходит испытание и упаковывается. Такой подход определяет уровни входимости или вложенности изделий. Так, ■ на уровне 1 обрабатывается сырье; ■ с уровня 2 по уровень n выполняются различные технологические операции по выпуску изделий, например обработка, окраска, сборка и т.п.; ■ на уровне n+1 формируется готовое изделие, например упаковка.

В результате получается полная себестоимость выпускаемых изделий (см. табл. 3). При этом на начальной стадии производства себестоимость состоит из следующих элементов: ■ материалы, рассчитанные по средней стоимости; ■ заработная плата, рассчитанная по нормативным часам и ставкам; ■ накладные расходы, распределенные на нормативные часы работы.

Рассмотрим пример формирования полной себестоимости готовой продукции, состоящей из 13 уровней технологического процесса, или 13 уровней вложенности.

**пример**

Полная себестоимость выпускаемых изделий при их производстве на первом и четвертом уровнях приведены в табл. 3 и 4. Все расчеты автоматизированы.

На промежуточных стадиях производства — в нашем примере от уровня 01 до уровня 12 — осуществляется выпуск полуфабрикатов (или запчастей), которые могут частично идти на продажу, частично в производство. При этом себестоимость изделий складывается из накапливаемых: ■ стоимости материалов, рассчитанной по средней стоимости всех материалов, использованных на текущей и предыдущих стадиях производства; ■ заработной платы, в сумме по всем часам, затраченным

на текущей и предыдущих стадиях производства, а также в стоимостном выражении;

■ накладных расходов, распределенных на сумму всех затраченных на текущей и предыдущих стадиях производства по факту часов.

Для сравнения полная себестоимость изделий на промежуточной стадии производства (на уровне 04) приведена в табл. 4. Из данных таблицы видно, что материальная составляющая не меняется с уровня 01, когда была произведена заготовка, до уровня 04. Это говорит о том, что новые материалы в производстве изделий не используются, а осуществляется только их обработка, на что указывает увеличение сумм по заработной плате и, соответственно, сумм по распределенным накладным расходам. Таким образом происходит накопление сумм по всем статьям себестоимости на различных стадиях производства.

На конечной стадии производства изделия, в нашем примере — на уровне 13, формируется полная себестоимость готового изделия по всем элементам из всех накопленных на производство материалов, заработной платы и накладных расходов. Зная объем выпуска изделий на каждой стадии, можно определить себестоимость единицы продукции.

**Процесс управления себестоимостью должен быть постоянным**

В практическом решении по управлению себестоимости используются ее разные виды и методы определения:

- нормативная себестоимость (standard costing) в части плановых прямых расходов;
- полная себестоимость (full costing), но с разделением всех расходов на переменные и постоянные (direct costing);

■ анализ и сопоставление себестоимости изделия по его компонентам с рыночной или тендерной ценой (target costing).

Формирование себестоимости по любому из данных методов обеспечивает возможность быстро переориентировать производство и продажи в ответ на меняющиеся условия рынка. Для принятия различных управленческих решений можно сочетать разные методы, а не ограничиваться одним. Например, для анализа эффективности по продуктам рассчитывается прямая себестоимость, а для планирования расходов по новым продуктам или по выходу на новый

где произошли сверхнормативные отклонения и какие факторы на это повлияли:

- произошел перерасход материалов в натуральном выражении на каком-либо производственном участке или изменилась стоимость закупленного сырья;
- увеличилось время на выпуск изделий или выросла сумма накладных расходов по факту.

При проектировании нового изделия можно сравнить получаемую себестоимость с установленной ценой и определить плановую доходность изделия. Такой подход даст возможность

Для практических целей, помимо универсальной средней стоимости материальных ресурсов, в зависимости от типа производства можно использовать любую стоимость материальных ресурсов.

Для различных изделий или товарных групп можно включать (исключать) различные статьи накладных расходов в полную себестоимость, искусственно изменяя себестоимость изделий.

Если по изделиям зафиксировано списание материалов и рабочего времени, но не зафиксирован выпуск, в таком случае получается полная себестоимость незавершенного производства. Ее при необходимости можно распределить на готовые изделия. Также данная сумма может быть отражена в оборотных активах в управленческом балансе для анализа динамики всей суммы оборотных средств или отдельно объема незавершенного производства.

Таким образом, процесс поиска резервов снижения себестоимости можно представить в виде четкой организации по управлению расходами предприятия, включающей:

- пересмотр статей расходов и правильную их классификацию;
- изучение методов формирования себестоимости продукции, работ, услуг и выбор более эффективного;
- анализ и выбор метода учета материальных ресурсов;
- внедрение методологии анализа себестоимости в управленческий процесс на постоянной основе;
- выработку мероприятий по снижению расходов на основе результатов анализа.

Андрей Бурчаков,  
руководитель департамента  
финансового консалтинга  
ФРОНТСТЕП СНГ, к.э.н.

**Для управленческих целей и решения широкого спектра практических экономических задач, связанных с себестоимостью, в том числе для управления полной себестоимостью, можно использовать поэтапный способ ее формирования**

рынок расчеты ведутся на основе целевой себестоимости.

На одном предприятии, например, после пересмотра всех статей расходов и сокращения их числа, более точной классификации по отношению к объему производства и анализу реальных фактических расходов по статьям и элементам, удалось сократить полную себестоимость продукции на 12%.

При анализе план-фактных отклонений можно увидеть,

пересмотреть при необходимости нормативы или стоимость используемых материальных ресурсов на любой производственной стадии, а также проанализировать возможность перераспределения накладных расходов на само изделие.

Кроме того, по мере необходимости всегда можно получить отчетность и обосновать формирование цены на изделие перед вышестоящей организацией или заказчиком.

Полная себестоимость выпускаемых изделий на первом уровне, руб. (таблица 3)

ИЗДЕЛИЯ	Материалы	Рабочая сила	Прямая себестоимость	ОПР	ОХР	Полная себестоимость	Объем выпуска
ИТОГО на выпуск	868713,46	143532,41	1012 245,87	79969,53	119954,30	1212169,70	нат. выпр.
00.003 Заготовка 050 45	224,77	2957,00	3181,78	2139,44	3209,16	8530,38	23,00
04.000 Упаковка ОНВ	191818,38	16784,87	208603,25	22041,73	33062,60	263707,58	10,00
00.000 ТС2, ОНВ	273,75	4141,44	4415,18	3002,05	4503,08	11920,31	11,00
00.010 ТС1 Корпус ТС1	644154,85	1957,80	646112,65	1628,62	2442,94	650184,21	11,00
02.011 ПФ Корпус 100 3	6261,33	8495,00	14756,34	5417,19	8125,79	28299,32	44,00
02.002 ПФ Модуль 100 3	14666,34	54931,91	69598,25	22472,47	33708,70	125779,42	88,00
02.003 ПФ Модуль 100 3	11314,04	54264,39	65578,42	23268,02	34902,03	123748,48	88,00

Полная себестоимость выпускаемых изделий на промежуточной стадии (уровень 04), руб. (таблица 4)

ИЗДЕЛИЯ	Материалы	Рабочая сила	Прямая себестоимость	ОПР	ОХР	Полная себестоимость	Объем выпуска
ИТОГО на выпуск	52377,85	14930,64	67308,49	154649,61	231974,42	453932,52	
00.011 Заготовка 250 03	433,29	18,33	451,62	15,80	23,70	491,12	46,00
00.004 Заготовка 040 58	492,70	12,75	505,45	11,73	17,60	534,78	48,00
00.003 Заготовка 050 45	224,77	144,79	369,56	240,82	361,23	971,61	23,00
00.006 Заготовка 061 48	104,56	63,75	168,32	48,96	73,44	290,71	48,00
25-2-043 ОСТ1 00980-80 ЗГ	16836,29	0,00	16836,29	140768,02	211152,02	368756,33	5808,00
02.011 ПФ Корпус 100 3	6261,33	58,44	6319,77	270,48	405,73	6995,98	44,00
02.007 Заготовка 030 25	368,38	11697,52	12065,90	10254,69	15382,03	37702,62	352,00
02.011 Заготовка 050 55	324,72	11,69	336,41	10,96	16,43	363,80	176,00
02.002 ПФ Модуль 100 3	14666,34	1461,02	16127,36	1509,96	2264,94	19902,26	88,00
02.003 ПФ Модуль 100 3	11314,04	1461,02	12775,06	1514,81	2272,21	16562,08	88,00
10.001 АД1М ГОСТ 18677-73 ЗГ	1351,43	1,33	1352,76	3,39	5,09	1361,24	20,00