

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Полоцкий государственный университет»

С. Н. Костюкова

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Учебно-методический комплекс
для студентов экономических специальностей

Новополоцк
ПГУ
2010

УДК 338(075.8)
ББК 65.291.572я73
К72

Рекомендовано к изданию методической комиссией
финансово-экономического факультета
в качестве учебно-методического комплекса
(протокол № 6 от 18.02.2009)

РЕЦЕНЗЕНТЫ :

зам. директора по коммерческим вопросам ОАО «Полоцкий комбинат
хлебопродуктов» А. П. КИРПИЧЕНОК ;
канд. экон. наук, доц., зав. каф. бухгалтерского учета
и аудита С. Г. ВЕГЕРА

Костюкова, С. Н.

К72 Управление затратами : учеб.-метод. комплекс для студентов экономиче-
ских специальностей / С. Н. Костюкова. – Новополоцк : ПГУ,
2010. – 180 с.

ISBN 978-985-531-105-9.

Приведены темы изучаемого курса, их объем в часах лекционных и практических занятий, вопросы к зачету, перечень тем рефератов. Рассмотрены ключевые вопросы экономической сущности и объективной необходимости управления затратами, роли управленческого учета в системе управления затратами. Особое внимание уделено изучению особенностей калькулирования себестоимости промышленной продукции и методам принятия эффективных управленческих решений в системе управления затратами.

Для преподавателей и студентов вузов экономических специальностей, учащихся средних специальных заведений, специалистов.

**УДК 338(075.8)
ББК 65.291.572я73**

ISBN 978-985-531-105-9

© Костюкова С. Н., 2010
© УО «Полоцкий государственный университет», 2010

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	5
Тема 1. Содержание, цели и задачи управления затратами на предприятии	8
1.1. Субъекты и объекты изучения дисциплины: «Управление затратами».....	8
1.2. Функции управления затратами	9
1.3. Принципы управления затратами.....	12
Материалы для подготовки к контролю знаний по теме 1	13
Тема 2. Управленческий учет	17
2.1. Роль и место управленческого учета в системе управления затратами	17
2.2. Предмет, метод, задачи и объекты управленческого учета	20
2.3. Принципы управленческого учета	24
2.4. Характеристика информации, предоставляемой управленческим учетом	27
2.5. Виды учета и различия между ними	30
2.6. Виды центров ответственности	33
Материалы для подготовки к контролю знаний по теме 2	39
Тема 3. Затраты, их поведение, учет и классификация.....	43
3.1. Сущность понятий: затраты, издержки, расходы	43
3.2. Основные признаки классификации затрат.....	45
3.2.1. Классификация затрат для расчета себестоимости, оценки запасов и определения величины полученной прибыли.....	48
3.2.2.Классификация затрат для принятия решений и планирования	54
3.2.3. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования ...	58
Материалы для подготовки к контролю знаний по теме 3	60
Тема 4. Калькулирование.....	64
4.1. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством	64
4.2. Себестоимость, ее состав и виды.....	67
4.3. Принципы калькулирования	72
4.4. Методы распределения косвенных расходов	74
4.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	77
4.5.1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции	79
4.5.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	81
4.5.3. Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции	84
4.5.4. Попроцессный метод	89
4.5.5. Позаказный метод	92
4.5.6. Калькулирование полной себестоимости	99
4.5.7. Учет неполной себестоимости.....	109
Материалы для подготовки к контролю знаний по теме 4	112

Тема 5. Планирование затрат	123
5.1. Необходимость планирования затрат	123
5.2. Планирование себестоимости	124
5.3. Порядок расчета затрат методом прямого счета	127
5.4. Планирование себестоимости по нормам	131
5.5. Планирование себестоимости по факторам	132
5.6. Источники и факторы снижения себестоимости продукции	136
Материалы для подготовки к контролю знаний по теме 5	138
Тема 6. Принятие управленческих решений в системе управления затратами	143
6.1. Процесс принятия управленческих решений	143
6.2. Методы дифференциации издержек	149
6.3. Анализ безубыточности производства	150
6.4. Эффект операционного рычага	154
6.5. Принятие решений по ценообразованию	156
6.6. Планирование ассортимента продукции, подлежащей реализации	162
6.7. Решения по выпуску новой продукции	163
Материалы для подготовки к контролю знаний по теме 6	164
Заключение	174
Примерный перечень вопросов к зачету по дисциплине «Управление затратами»	175
Тематика рефератов	176
Литература	178

ВВЕДЕНИЕ

Необходимость изучения студентами курса «Управление затратами» обусловлена тем, что затраты предприятий в денежном исчислении – один из самых главных компонентов практической экономики.

Себестоимость лежит в основе формирования всех стоимостных показателей экономики. В ней отражаются денежные затраты на потребляемые в процессе производства основные средства (амортизация), оборотные средства (сырье, материалы, полуфабрикаты, энергия и др.) и выплаты заработной платы. В этом показателе находят отражение положительные и отрицательные стороны производственной деятельности, любых конкретных управленческих решений.

Экономия и перерасход материально-технических ресурсов, финансовых средств и заработной платы, степень использования машин и оборудования, рост и падение производительности труда и др. можно проследить при помощи себестоимости. Она необходима для исчисления результирующих показателей деятельности предприятия, его дохода и прибыли, построения стратегии развития производства и составления сбалансированного по всем разделам перспективного, текущего и оперативного плана.

В то же время издержки производства и обращения во многом определяют современное состояние экономики страны.

Принятый в Республике Беларусь показатель себестоимости имеет большое значение. Он служит основой налогообложения, определения рентабельности предприятий и используется в большинстве технико-экономических расчетов. С его помощью производят оценку результатов производственно-хозяйственной деятельности предприятий и определяют практически большинство нормативов и показателей производства.

Главная задача преподавания дисциплины «Управление затратами» – изложить проблему управления затратами целиком, от начала, до конца, во всей совокупности составляющих ее сторон, показать методические и практические приемы, используемые при принятии конкретных управленческих решений в области денежных затрат и всех элементов, из которых они состоят.

В процессе изучения курса рассматривается внешнее и внутреннее содержание проблемы управления затратами, проводится анализ существенных отличий применяемых понятий (издержки производства и обращения, себестоимость продукции, работ, услуг, затраты и расходы), изучаются

теоретические и методологические аспекты процесса их формирования, состав, группировка и классификация затрат, существующие современные методы производственного планирования, учета, калькулирования и анализа себестоимости продукции, работ и услуг.

Особое внимание уделяется установлению связи между издержками и условиями производства и практике составления планово-экономических расчетов разного предназначения, методам и приемам планирования различных элементов себестоимости, их учету, калькулированию и анализу в промышленности.

Цель курса – ознакомить учащихся с полным, всеобъемлющим содержанием этой проблемы, научить их приемам планирования, учета, калькулирования и анализа затрат, составлению технико-экономических расчетов разного назначения, и, главным образом, снижению издержек и выбору наиболее эффективных вариантов управленческих решений.

Основные задачи курса:

- раскрыть значение и место проблемы управления затратами в составе специальных дисциплин экономики;
- ознакомить с составом и группировкой затрат в промышленности, директивными и нормативными документами в области управления затратами;
- показать в их единстве и последовательности существующие приемы разработки планов по себестоимости продукции, работ, услуг;
- обучить студентов применению различных методов учета, калькулирования и анализа себестоимости продукции, работ, услуг;
- изучить методологию составления расчетов по снижению затрат и выявлению резервов повышения эффективности производственной деятельности предприятия;
- ориентировать предпринимателей и менеджеров-экономистов на осуществление управленческих решений, способствующих бережливости, экономии расходуемых трудовых, материально-технических и финансовых ресурсов.

Для достижения целей и задач, стоящих перед студентами в рамках изучения дисциплины: «Управление затратами», предусмотрено проведение лекций, практических занятий и организация самостоятельной работы студентов дневного отделения. Количество часов, отведенное на каждый вид занятий, и формы контроля знаний представлены в таблице.

Наименование темы	Занятия (кол-во часов)		Форма контроля знаний
	лекции	практ. занятия	
1. Содержание, цели и задачи управления затратами на предприятии	2	4	Опрос, тестовый контроль знаний студентов, обсуждение рефератов
2. Управленческий учет	4	6	Опрос, тестовый контроль знаний студентов, обсуждение рефератов. Решение задач
3. Затраты, их поведение, учет и классификация	2	6	Опрос, тестовый контроль знаний студентов, обсуждение рефератов. Решение задач
4. Калькулирование	4	8	Опрос, тестовый контроль знаний студентов, обсуждение рефератов. Решение задач
5. Планирование затрат	2	4	Опрос, тестовый контроль знаний студентов, обсуждение рефератов. Решение задач
6. Принятие управленческих решений в системе управления затратами	4	8	Опрос, тестовый контроль знаний студентов, обсуждение рефератов. Решение задач
Итого	18	36	–

Тема 1. СОДЕРЖАНИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

- 1.1. Субъекты и объекты изучения дисциплины «Управление затратами».
- 1.2. Функции управления затратами.
- 1.3. Принципы управления затратами.

1.1. Субъекты и объекты изучения дисциплины «Управление затратами»

Исследование проблемы управления затратами должно быть сплошным, с полным охватом ее сути и всех элементов, имеющих с ней непосредственную связь.

Как всякая методика общественной направленности, она должна предусматривать понятие «объект», «субъект» и «содержание».

Под объектом исследования понимается предмет познания, к которому можно отнести все экономические дисциплины и темы, из которых они состоят.

В нашем случае объектом служит проблема «Управление затратами» в масштабе всего общественного хозяйства, осуществляющего производство, распределение, обмен и потребление материальных благ и услуг, а также в пределах отдельной отрасли и предприятия.

Различают между собой общий (предельный) объект исследования, а также конкретные и специфические объекты.

Общий объект исследования включает целый ряд предметных объектов, обеспечивающих его целостность. Так, в составе дисциплины «Управление затратами» можно выделить в виде предметного объекта состав затрат, их классификацию по категориям, элементам, статьям, методическим подходам к их планированию, учету, калькулированию и анализу, разработку мероприятий по сокращению затрат, в процессе принятия конкретных управленческих решений.

Конкретные объекты – это обособленная часть целого ряда предметов познания, содержащая одну сторону объектов исследования в четко ограниченной области или же угол зрения, под которым рассматривается этот объект. Например, в виде конкретного объекта «Управление затратами» можно исследовать особенности его содержания на предприятиях различных отраслей общественного хозяйства: промышленности, строительства, сельского хозяйства, торговли и т.д.

Проблема управления затратами имеет также свой специфический объект исследования. К нему можно отнести особенности и закономерности формирования затрат в сфере производства и в сфере обращения, производственные и общественные затраты.

Также объектами управления являются непосредственно сами затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Субъект исследования – это организация или система, или ее элемент, воздействующий на объект исследования с целью его познания и раскрытия содержания исследуемого предмета. Организациями могут быть государство в лице властных учреждений, общественные организации, трудовые коллективы и отдельные личности.

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т.п.). Отдельные функции и элементы управления затратами выполняются служащими предприятия непосредственно или при их активном участии. Например, диспетчер влияет на координацию и регулирование производственного процесса, а, следовательно, на производственные затраты; бухгалтер выполняет учет затрат и т. п.

1.2. Функции управления затратами

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом, т. е. разработку (принятие) и реализацию решений, а также контроль за их выполнением. Функции управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ.

Выполнение функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъект управления) на управляемую подсистему (объект управления). В этой связи можно дать определение понятия «управление затратами».

Управление затратами – это выполнение всего комплекса функций управленческого цикла, направленных на повышение эффективности использования производственных ресурсов на предприятии.

Общая схема и взаимодействие функций управления затратами на предприятии показаны на рис. 1.1.

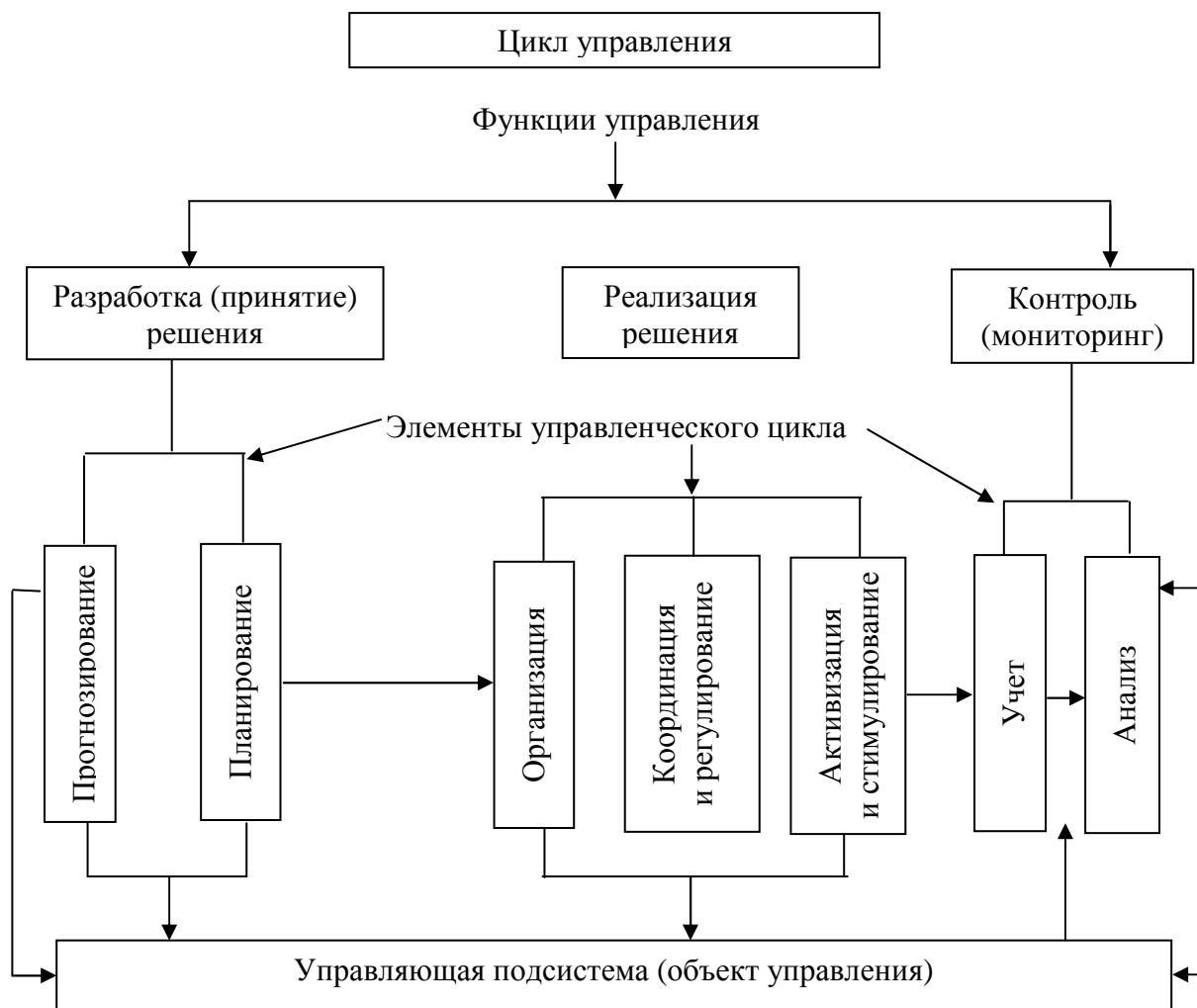


Рис. 1.1. Схема взаимодействия функций управления затратами

При этом управление затратами шире, глубже и многообразнее, а, следовательно, и сложнее суммирования управления эффективностью использования отдельных производственных ресурсов, поскольку учитывает их комплексное использование, возможную взаимозаменяемость и различия в величине и сроках влияния на результаты работы предприятия.

Управление затратами не является самоцелью, но совершенно необходимо для достижения предприятием определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т. е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно произвести необходимый объем затрат. Поэтому целью управления затратами является правильное определение величины затрат, израсходованных для достижения определенного результата наиболее экономичным способом.

Так как в условиях рыночной экономики основным результатом деятельности предприятия является прибыль, то критерием оценки эффективности управления затратами на промышленном предприятии является ее отношение к сумме затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг.

Прогнозирование и планирование затрат подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

Задачей долгосрочного планирования является подготовка информации об ожидаемых затратах при освоении новых рынков сбыта, организации разработки и выпуска новой продукции (работ, услуг), увеличении мощности предприятия. Это могут быть затраты на маркетинговые исследования и НИОКР, капитальные вложения.

Текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия.

Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инфляционного процесса, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления предприятиями, а иногда и форсмажорных обстоятельств, то краткосрочное планирование затрат, отражающее нужды ближайшего будущего, более точно, поскольку обосновывается годовыми, квартальными (месячными) или целевыми расчетами.

Организация – важнейший элемент эффективного управления затратами. Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т. е. кто это делает, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами. Определяются места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности за их соблюдение. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей руководителей и специалистов, участвующих в управлении затратами, которая должна быть совместима с организационной и производственной структурой предприятия.

Координация и регулирование затрат предполагают сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации. Если выясняется, что изменились условия выполнения плана, то затраты, запланированные на его реализацию, корректируются. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют предприятию избежать серьезного срыва в выполнении запланированного экономического результата деятельности.

Активизация и стимулирование подразумевают изыскание таких способов воздействия на участников производства, которые побуждали бы соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Подобный образ действий может мотивироваться как материальными, так и моральными факторами. Нельзя стимулы к соблюдению и экономии затрат заменять наказанием за перерасход. В этом случае работники основные усилия будут прикладывать к тому, чтобы оспорить уровень планируемых затрат, зависить его. Тогда достижение основной цели предприятия – получение максимально возможной прибыли за счет снижения затрат – станет трудновыполнимой задачей.

Учет как элемент управления затратами необходим для подготовки информации в целях принятия правильных хозяйственных решений. Например, при оценке стоимости материальных производственных запасов произведенные затраты устанавливаются путем производственного учета, а информацию о фактических результатах деятельности предприятия и всех его расходах на производство предоставляет бухгалтерский учет. Производственный учет входит в систему управленческого учета, позволяющего контролировать затраты и принимать решения об их целесообразности.

Анализ затрат, составляющий элемент функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат.

Функция контроля (мониторинга) в системе управления затратами обеспечивает обратную связь – сравнение запланированных и фактических затрат. Эффективность контроля обуславливается корректирующими управленческими действиями, направленными на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или на уточнение планов, если они не могут быть выполнены вследствие объективного изменения производственных условий.

Итак, управление затратами – это динамический процесс, включающий управленческие действия, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия.

1.3. Принципы управления затратами

Основные принципы управления затратами выработаны практикой и сводятся к следующему:

- системный подход к управлению затратами;
- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами;

- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия – от создания до утилизации;
- органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Системный подход находит свое выражение в том, например, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности самого слабого звена системы. Что бы то ни было: низкий уровень нормирования затрат, посредственная мотивация и стимулирование персонала за их снижение, недостаточный по объему и неудовлетворительный по качеству анализ, система учета затрат, не обеспечивающая потребности руководства, – оно неизбежно скажется на функционировании системы. Именно слабое звено определяет надежность (эффективность) работы всей производственной системы, какой является предприятие. Недостаточное внимание к одной функции управления затратами может свести на нет всю работу.

Методическое единство управления затратами на разных уровнях предполагает единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу затрат на предприятии. Соблюдение всех принципов управления затратами создает базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке.

МАТЕРИАЛЫ К ПРАКТИЧЕСКИМ (СЕМИНАРСКИМ) ЗАНЯТИЯМ И КОНТРОЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ

Вопросы для обсуждения на семинарских занятиях:

1. В чем сущность и различие понятий «затраты», «расходы» и «издержки»?
2. Назовите объекты и субъекты управления затратами на предприятии.
3. В чем состоят особенности затрат как предмета управления?
4. Охарактеризуйте взаимосвязь функций управления затратами.
5. Каковы принципы управления затратами на предприятии?

6. Перечислите основные функции управления затратами. Дайте обоснование их необходимости.

7. Определите масштабы проблемы управления затратами на микро- и макроуровне.

Задание 1

Дайте обоснование основных отличий в содержании понятий «издержки», «затраты», «расходы», результаты анализа представьте в табличной форме.

Отличия в содержании понятий «издержки», «затраты», «расходы»

Области сравнения понятий	Издержки	Затраты	Расходы

Задание 2

Определите механизм реализации функций системы управления затратами в рамках различных организационных структур управления предприятием: линейно-функциональной, дивизиональной, матричной и сетевой. Приведите примеры реальных предприятий, принадлежащих к различным отраслям промышленности, имеющих вышеперечисленные организационные структуры управления предприятием.

Задание 3

Используя знания о параметрах различных типов рынка – монополия, олигополия, монополистическая конкуренция и чистая конкуренция, проведите их анализ, а также определите роль издержек на указанных рынках, обоснуйте необходимость управления ими. Данные представьте в таблице.

Параметры различных типов рынка

Тип рынка / Показатели	Чистая конкуренция	Монополистическая конкуренция	Олигополия	Монополия
1	2	3	4	5
Вход/выход				
Количество продавцов (производителей)				
Капитал				
Товар				

1	2	3	4	5
Чувствительность конкурентов по цене				
Роль издержек				
Управление издержками				

ЕСЛИ ВЫ УВЕРЕНЫ В СВОИХ ЗНАНИЯХ, УМЕНИЯХ И НАВЫКАХ, ВАМ НЕОБХОДИМО ПРОЙТИ ИТОГОВЫЙ ТЕСТ

1. Субъектами системы управления затратами выступают:

- а) руководители и специалисты предприятия;
- б) начальники цехов, отделов, участков;
- в) служащие предприятия;
- г) основные и вспомогательные рабочие.

2. Объектами системы управления затратами являются:

- а) состав затрат, их классификация;
- б) прибыль, рентабельность продукции;
- в) амортизационная политика предприятия;
- г) все вышеперечисленное.

3. Установите последовательность элементов управленческого цикла:

- а) координация и регулирование;
- б) планирование;
- в) контроль;
- г) организация;
- д) учет;
- е) анализ;
- ж) активизация и стимулирование.

4. Системный подход к управлению затратами проявляется через:

- а) оценку эффективности управления затратами по самому слабому звену системы;
- б) низкие затраты на маркетинговые исследования;
- в) низкую рентабельность продукции предприятия;
- г) нет верного ответа.

5. Принцип совершенствования информационного обеспечения об уровне затрат проявляется через:

- а) постановку системы управления затратами;
- б) постановку управленческого учета на предприятии;
- в) автоматизацию документооборота предприятия;
- г) бюрократию делопроизводства.

6. Принцип повышения заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат заключается:

- а) в премировании сотрудников по результатам работы за достигнутые показатели в соответствии с планом;
- б) в возможности свободно распоряжаться заработанной прибылью;
- в) в свободном распоряжении ресурсами предприятия;
- г) дайте свой ответ.

7. Актуальность дисциплины управление затратами обусловлена:

- а) ограниченностью ресурсов (производственных, трудовых, финансовых);
- б) необходимостью создания системы «прозрачного» учета издержек предприятия;
- в) возможностью планировать и прогнозировать будущие финансовые результаты деятельности предприятия;
- г) все вышеперечисленное.

Тема 2. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

- 2.1. Роль и место управленческого учета в системе управления затратами.
- 2.2. Предмет, метод, задачи и объекты управленческого учета.
- 2.3. Принципы управленческого учета.
- 2.4. Характеристика информации, предоставляемой бухгалтерским управленческим учетом. Условия ее хранения.
- 2.5. Виды учета и различия между ними.
- 2.6. Виды центров ответственности на предприятии.

2.1. Роль и место управленческого учета в системе управления затратами

В современных условиях, когда предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и оперативных решений управляющим необходима достоверная информация как о производственном, так и о финансовом положении предприятия. Решением второй части этой задачи и занимается бухгалтерская служба предприятия.

В самом общем виде бухгалтерский учет – это информационная система, которая измеряет, обрабатывает и передает финансовые данные. Говоря о такой системе, в первую очередь следует определить, что именно ею измеряется. Бухгалтерский учет связан с измерением влияния (в денежном выражении) хозяйственных операций на капитал конкретных хозяйствующих единиц – организаций. Объектом измерения в бухгалтерском учете являются хозяйственные операции.

По определению Американской ассоциации бухгалтеров, бухгалтерский учет – это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и предоставления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений. Другими словами, бухгалтерский учет призван обеспечить определенных лиц информацией, необходимой для принятия правильных решений.

Переход отечественной экономики от административных методов управления к рыночным условиям хозяйствования коренным образом изменил запросы пользователей бухгалтерской информации (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Пользователи бухгалтерской информации в условиях
административной и рыночной экономики

Пользователи	Внутренние пользователи	Внешние пользователи
Административная экономика	Администрация предприятия	Налоговые органы, органы статистики и иные государственные органы
Рыночная экономика	Управленческий персонал предприятия	Акционеры, кредиторы, поставщики, покупатели, инвесторы, государство

В условиях рыночной экономики значительно усложнился процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная и финансовая самостоятельность. Хозяйственная самостоятельность заключается в выборе организационной формы предприятия, вида деятельности, партнеров по бизнесу, в определении рынков сбыта продукции (услуг) и т.д.

Финансовая самостоятельность предприятия состоит в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования и др. Следовательно, усложняются и задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет административной системы сегодня не смог бы удовлетворить запросы современного «рыночного» предприятия. В этих условиях неизбежным становится появление управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Весь бухгалтерский учет начинает делиться на финансовый и управленческий (рис. 2.1).

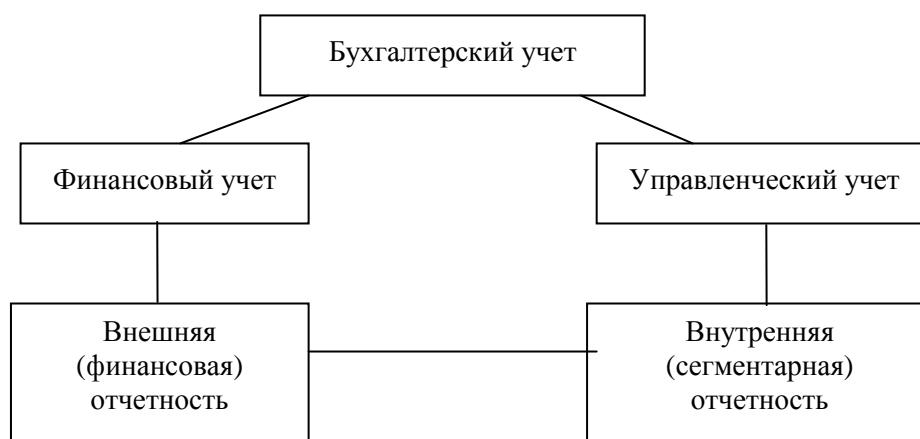


Рис. 2.1. Связь видов учета и отчетности в единой системе бухгалтерского учета

На выходе бухгалтерской информационной системы формируются отчеты:

- 1) для внешних пользователей бухгалтерской информации;
- 2) для целей периодического планирования и контроля;
- 3) для принятия решений в нестандартных ситуациях и выбора политики организации.

Прерогативой финансового учета является составление отчетов первой группы (внешних отчетов). При этом внешними пользователями бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов, служащие предприятия.

Держатели акций стремятся иметь сведения о стоимости их капиталовложений и о том, какая прибыль извлекается из акций. Наемные работники хотят располагать данными о способности предприятия удовлетворять требованиям повышения заработной платы и воздерживаться от избытка рабочей силы. Кредиторы и владельцы ссудного капитала нуждаются в информации о способности той или иной фирмы выполнить взятые финансовые обязательства.

Задачей управленческого учета является составление отчетов для второй и третьей групп, информация которых предназначена для собственников предприятия (организации), где проводится учет, и его управляющих (менеджеров), т.е. для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства. Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора, для которого они предназначены, например: анализ себестоимости изделия – с целью определения себестоимости продукции; сметы – для планирования будущих операций; текущие оперативные отчеты центра ответственности (производственного участка) – для оценки результатов его работы; отчеты о понесенных затратах – для принятия краткосрочных решений; анализ сметы капитальных вложений – для целей долгосрочного планирования и т.д. Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых предприятием.

2.2. Предмет, метод, задачи и объекты управленческого учета

Назначение управленческого учета – подготовка информации для управления. Руководители любого уровня в странах с рыночной экономикой нуждаются в информации для выполнения своих обязанностей.

В ответ на потребности крупного современного индустриального производства возник управленческий учет, начало применения которого связано со всемирно известной системой Ф.У. Тейлора, учетом затрат по методу «стандарт-кост», бюджетированием, системой гибких смет, методом «директ-костинг».

По своему содержанию управленческий учет выходит за рамки собственно учета, потому что это комплексный метод текущего и перспективного внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет. Управленческий учет по мере усложнения производственных процессов сложился в современную систему к концу сороковых годов XX века. Он известен и отечественным экономистам, потому что в основе содержит большинство элементов внутрихозяйственного расчета, приспособленного к условиям рыночной экономики.

Управленческий учет выступает в качестве основного информационного фундамента управления внутренней деятельностью фирмы. Тактика управленческого учета включает организацию, учет, контроль, мотивацию и анализ ранее принятых решений, а также ответственность за их исполнение.

Однозначного определения, что является предметом управленческого учета, до настоящего времени нет, но наука об управлении формирует концепцию о нем под влиянием изменяющихся внешних и внутренних факторов.

Тем не менее, М.А. Вахрушина определяет управленческий учет следующим образом: **управленческий учет** можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Предметом управленческого учета можно считать производственно-хозяйственную и коммерческую деятельность организации в целом и его отдельных объектов – структурных подразделений. Кроме того, предметом

управленческого учета может стать деятельность некоммерческой или бюджетной организации, научно-исследовательских институтов и опытно-конструкторских бюро.

Объектами управленческого учета в настоящее время выступают затраты (издержки производства и обращения), доходы предприятия и его отдельных структурных подразделений, управленческое планирование, внутреннее ценообразование и система внутренней отчетности.

Объекты управленческого учета отражаются через совокупность приемов и способов, составляющих основу метода управленческого учета.

Под методом управленческого учета понимается совокупность методов оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учета, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия и которые отвечают специфике и требованиям системы контроля и управления его деятельностью. Широко применяются приемы экономического анализа, экономико-математические и графические методы, используются все элементы метода бухгалтерского учета: документация, инвентаризация, оценка, калькулирование, бухгалтерский план счетов, двойная запись, отчетность.

Важнейшим объектом управленческого учета является сегментарный учет по отдельным сегментам бизнеса. На базе информации сегментарного учета строится система управленческого контроля предприятия. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления и составлять отчетность. Анализируя ее, можно судить об эффективности функционирования того или иного структурного подразделения организации.

Система управленческого контроля, основанная на информации сегментарного учета и отчетности, позволяет руководителям всех уровней реализовывать одну из своих управленческих функций – функцию контроля за выполнением принятых решений.

Управленческий контроль включает ряд правил и процедур, используемых руководителями и менеджерами для измерения результатов деятельности центров ответственности и определения того, соответствуют ли полученные результаты запланированным показателям.

Если исходить из того, что учет есть информационная система, то задачи управленческого учета состоят в обеспечении данными различных уровней управления и выполнении роли средства коммуникации между подразделениями организации. Правильно организованная система учета

предполагает четкое и ясное выделение интересов всех лиц, занятых в хозяйственном процессе. Задача управленческого учета – формирование такой системы показателей, которая отражала бы не только интересы администраторов, но и собственников, и не допускала искажения существа положения дел на предприятии в угоду заинтересованной группе лиц.

Главная задача учета – оказание информационной помощи руководителям для согласования интересов компании с интересами каждого сотрудника.

Для выполнения поставленной задачи необходима комбинированная система внутреннего управления, основой которого является учет, базирующийся на бухгалтерском, оперативном (производственном) и налоговом учетах, при этом используются методы статистического наблюдения.

Все вышеизложенное позволяет перейти к построению модели управленческого учета коммерческой организации (рис. 2.2). Согласно определению, приведенному в статистическом словаре, модель – это «отображение, аналог явления или процесса в основных существенных для целей исследования чертах». В данном случае модель должна учитывать все важнейшие компоненты управленческого учета, их взаимосвязи и закономерности в условиях развития коммерческой организации независимо от ее отраслевой принадлежности.

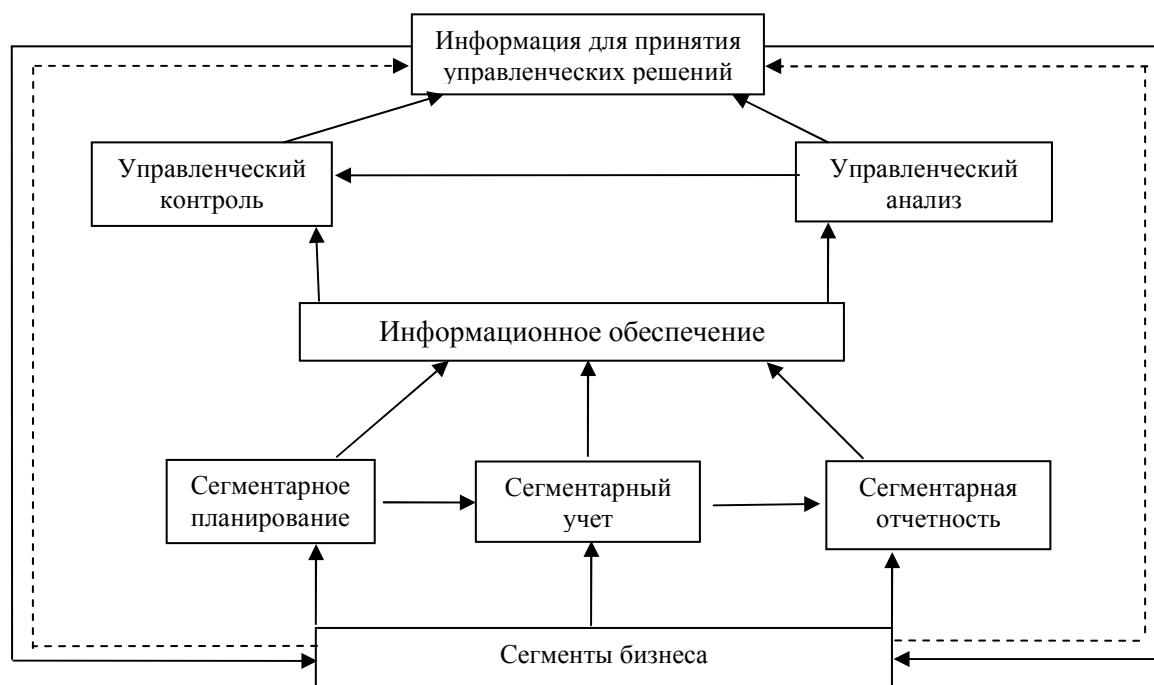


Рис. 2.2. Модель системы управленческого учета коммерческой организации

Условные обозначения: ———— – информационные потоки;

- - - - - – обратная связь для целей управления

Из рисунка 2.2 видно, что информация, собранная и обобщенная в системе сегментарного учета, доводится до заинтересованных пользователей в форме сегментарной отчетности, т.е. отчетности, сформированной по отдельным сегментам бизнеса организации. Порядок ведения сегментарного учета и составления центрами ответственности сегментарной отчетности определяется организацией самостоятельно (за исключением случаев представления такой отчетности для внешних пользователей) и во многом зависит от организационной структуры предприятия.

Управленческий учет выполняет несколько основных функций, которые связаны непосредственно с управлением предприятием, в том числе:

- 1) прогнозирование;
- 2) планирование;
- 3) координация;
- 4) контроль;
- 5) регулирование;
- 6) подготовка информации;
- 7) оценка и анализ выполнения бюджетов.

Функции управленческого учета образуют конкретные виды его направленности в процессе принятия решений и оценке альтернатив при организации исполнения решений.

Если процесс управления деятельностью предприятия состоит из планирования, контроля и стимулирования и имеет определенную логику взаимодействия функций, обусловленную последовательностью процесса управления, то и управленческий учет, являясь информационной системой коммуникаций внутри предприятия, также выполняет контрольно-управленческую и информационно-обеспечивающую функции.

Информация, подготавливаемая в системе управленческого учета, базируется на финансовой информации, вместе с тем она более детализирована и, кроме того, не обязательно выражена в денежной оценке.

Особая роль управленческого учета в процессе принятия решений заключается в оценке альтернатив и организации исполнения. Использование управленческого учета позволяет решить проблему учета и контроля производственных процессов деятельности предприятия в целом и повысить обоснованность принимаемых решений.

К объектам управленческого учета можно отнести ресурсы предприятия и результаты его деятельности (рис. 2.3).

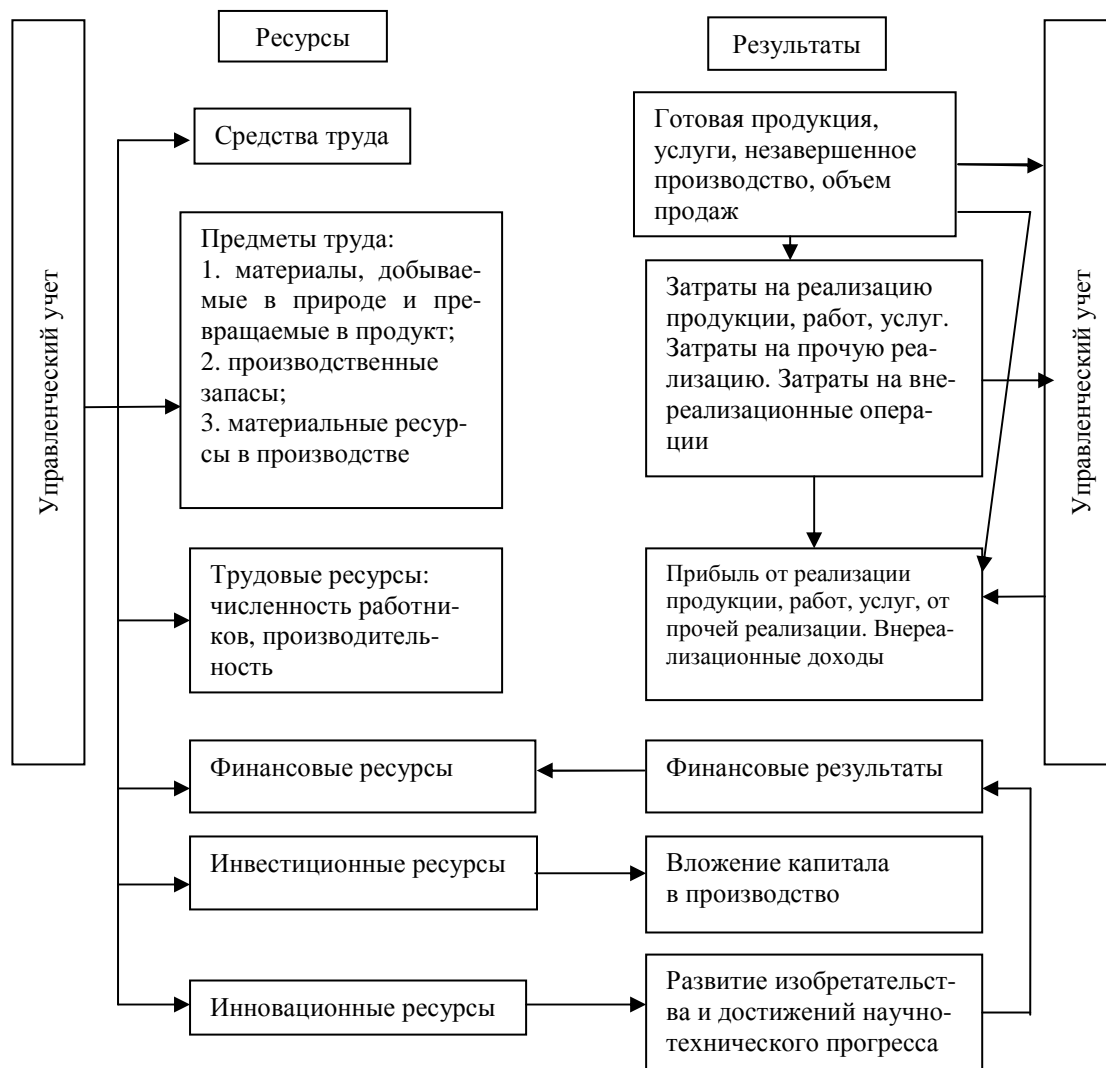


Рис. 2.3. Объекты управленческого учета

Управляя материальными и трудовыми ресурсами, можно влиять на формирование финансовых результатов деятельности организации. Имея оперативную, тактическую и стратегическую информацию, которая в основном касается будущего, можно выбрать наиболее оптимальные пути инвестирования капитала в реконструкцию действующих или в создание новых предприятий, финансирование научных разработок новых поколений техники и технологии и пр.

2.3. Принципы управленческого учета

Принцип (от лат. *principium* – основа, начало) – это основное, исходное положение какой-либо теории, учения. Исследовать принципы управленческого учета необходимо, принимая во внимание два обстоятельства:

- 1) место, занимаемое управленческим учетом в общей бухгалтерской системе;
- 2) цель, реализуемую системой управленческого учета.

Поскольку управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, им объективно используется ряд важнейших бухгалтерских принципов (требований, правил) – экономичности и своевременности представляемой информации, ее сопоставимости и др. Важнейшая цель управленческого учета состоит в формировании отчетности, специально подготовленной для менеджеров различных уровней управления (в отличие от финансового учета, обобщающего информацию на основе использования общих правил ведения учета). Это создает предпосылки:

- к более эффективной реализации названных бухгалтерских принципов в системе управленческого учета;
- к использованию управленческим учетом ряда собственных принципов, не свойственных финансовому учету.

Так, согласно международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) выгоды, извлекаемые из информации, должны превышать затраты на ее получение. Известно, однако, что спад деловой активности организации (вызванный, к примеру, сезонными колебаниями спроса, временной приостановкой производственной деятельности в целом или ликвидацией каких-либо ее отдельных направлений) никак не влияет на состав и сроки представления внешней финансовой отчетности. Управленческая отчетность в описанных ситуациях может либо не формироваться вовсе, либо представляться в усеченном формате. Принцип экономичности в этом случае реализуется в полной мере – в управленческом учете формируется лишь та информация и та отчетность, которая необходима менеджерам для целей управления.

Другим требованием, предъявляемым МСФО к финансовой отчетности учета, является своевременность ее представления. Однако это правило порой входит в противоречие с принципом полноты отражения хозяйственных операций и их документальной обоснованности. Указанное противоречие специально отмечалось в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике: «Чтобы обеспечить своевременность информации, часто бывает необходимо представить ее до того, как будут известны все аспекты хозяйственной деятельности...». Ожидание того момента, когда становятся известны все аспекты факта хозяйственной деятельности, может сделать информацию малополезной заинтересованным пользователям». В управленческом учете в ряде случаев принцип полноты и документальной обоснованности хозяйственных операций может игнорироваться ради обеспечения своевременности предоставления информации.

Наряду с этим управленческому учету свойствен ряд собственных принципов, не используемых системой финансового учета. Их перечень и содержание представлены в табл. 2.2.

Таблица 2.2

Принципы управленческого учета

Название принципа	Содержание принципа
Оперативность предоставления информации	Предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности
Конфиденциальность представляемой информации	Предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии
Полезность представляемой информации	Предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач
Гибкость системы управленческого учета	Означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации
Прогнозность системы управленческого учета	Означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и расходов
Экономичность представляемой информации	Состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления
Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей	Предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации
Принцип управления по отклонениям	Означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины
Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности	Предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности

Видно, что принципы, свойственные управленческому учету, позволяют ему решать комплекс взаимосвязанных задач:

- оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности сегментов предпринимательской деятельности;

– создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать интересы и цели сегментов предпринимательской деятельности с тактическими и стратегическими целями организации.

Это, в свою очередь, позволяет реализовать основную цель управленческого учета: обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных, в конечном итоге, на максимизацию прибыли организации при условии сохранения ее капитала.

2.4. Характеристика информации, предоставляемой бухгалтерским управленческим учетом. Условия ее хранения

Информация – это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, т.е. все то, что расширяет представление об объекте исследования. Целью бухгалтерского управленческого учета является обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

К бухгалтерской управленческой информации, созданной и подготовленной для использования руководством, предъявляются иные требования, чем для информации, предназначенной для внешних пользователей. В управленческом учете возможно использование как не количественной информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и количественной, которая в свою очередь делится на учетную и неучетную. Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки.

Для принятия оперативных управленческих решений может применяться полная или неполная информация об объекте исследования. Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

К информации управленческого учета предъявляются следующие требования:

- **адресность.** Внутрипроизводственная учетная информация должна предоставляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии;
- **оперативность.** Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное хозяйственное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления;

– **достаточность.** Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения. В то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения;

– **аналитичность.** Информация, используемая для внутренних управленческих целей, должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени;

– **гибкость и инициативность.** Конкретный блок информации должен отвечать вышеназванным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена;

– **полезность.** Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия;

– **достаточная экономичность.** Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономический эффект от ее использования.

Учетная информация составляет 20 – 30 % всей информации управленческого учета, на долю экономического анализа приходится 70 – 80 %. Для сравнения отметим, что в финансовом учете соотношение иное: 50 – 60 % всей информации составляет учетная информация, а на долю анализа приходится 40 – 50 %.

Как правило, информация бухгалтерского управленческого учета носит конфиденциальный характер и требует защиты.

На малых предприятиях, где число ПЭВМ невелико и не используются локальные вычислительные сети, защита компьютерной информации состоит из установки паролей для получения доступа определенного пользователя в компьютере к необходимым программам.

На крупных предприятиях защита информации управленческого учета от несанкционированного доступа должна осуществляться комплексно, как с помощью организационных мероприятий, так и программно-техническими средствами.

Во-первых, необходимо четкое разделение персонала с выделением помещений или расположением подразделений компактными группами на некотором удалении друг от друга. Это разделение производится в зависимости от решаемых задач: так проще реализовывать встроенные во все одноранговые сети средства защиты от несанкционированного доступа.

Во-вторых, ограничение доступа в помещения посторонних лиц или сотрудников других подразделений. Необходимо их опечатывать при сдаче под охрану после окончания работы, что позволит предотвратить факт несанкционированного проникновения в помещение.

В-третьих, жесткое ограничение круга лиц, имеющих доступ к каждому компьютеру.

В-четвертых, требовать от сотрудников в перерывах выключать компьютер или использовать специальные программы – хранители экранов, которые позволяют стереть информацию с экрана монитора и закрыть паролем возможность снятия режима хранителя экрана.

К программно-техническим мероприятиям следует отнести использование встроенных аппаратных средств защиты компьютера от несанкционированного доступа, использование специальных программных средств закрытия информации, а также установку аппаратных приспособлений для шифрования информации или ограничения доступа к компьютеру.

К встроенным возможностям относится функция по установке пароля для входа в компьютер. Эта функция присутствует в каждой машине и является самым простым аппаратным способом защиты.

Из дополнительно устанавливаемых аппаратных средств можно выделить две разновидности – устройства закрытия доступа к компьютеру и устройства шифрования информации.

При наличии локальной вычислительной сети для несанкционированного доступа к информации нужен уже не конкретный компьютер, а возможность входа в систему с определенными правами. Сделать это можно практически на любой рабочей станции.

Каждая сетевая операционная система требует идентификации пользователя по имени и паролю. В сети необходимо проводить еще одно организационное мероприятие – своевременную смену паролей с фиксированием их в журнале паролей подписью администратора сети. Это немаловажное мероприятие должно проводиться не реже одного раза в месяц.

2.5. Виды учета и различия между ними

Учет обеспечивает постоянную информацию обо всех сферах хозяйственной деятельности и общественной жизни. Он является составной частью управления экономическими процессами и объектами. Существует несколько взаимосвязанных между собой видов учета (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Основные отличительные особенности видов учета

Критерии	Виды учета			
	Управленческий учет	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Оперативный (производственный) учет
Пользователи информацией	Руководство предприятия, менеджеры разного уровня – внутренние пользователи	Налоговые органы, инвесторы, кредитные учреждения, статистические органы – внешние пользователи	Налоговые органы, акционеры, кредитные учреждения, статистические органы	Руководство предприятия, менеджеры разного уровня – внутренние пользователи – внешние также (в процессе проверки ИМНС)
Правовые основы. Обязательность ведения отчетности	Руководство предприятия самостоятельно решает вопрос о целесообразности организации управленческого учета	Учет обязателен, ведется в соответствии с законом «О бухгалтерском учете и отчетности»	Учет обязателен, ведется в соответствии с Налоговым кодексом РФ	Учет обязателен, ведется в соответствии с внутренней регламентацией, базирующейся на законах и инструктивных актах
Основные вопросы учета	Эффективность осуществления производственных и инвестиционных операций	Порядок учета хозяйственных средств и их источников; формирование бухгалтерской отчетности	Формирование учетной информации, необходимой для расчета налогов и сборов; налоговое планирование	Учет выпуска продукции по цехам и участкам, учет реализации товаров; учет выполнения работ и услуг; учет работы оборудования
Объект учета	Центры ответственности: центры затрат, центры доходов, центры прибыли, центры инвестиций и инноваций	Деятельность всей организации	Деятельность всей организации	Основные цеха, участки, бригады, смены. Виды продукции, работ, услуг

Основная учетная база	Данные учетной системы и любые нормативные и информационные источники	Первичные документы, рабочий план счетов, законодательные и нормативные акты	Первичные документы, рабочий план счетов, порядок признания доходов и расходов. Законодательные и нормативные акты. Налоговый кодекс РБ	Данные о выпуске и реализации продукции, выполнении работ и предоставлении услуг
Санкции за нарушение подготовки, сроков представления и искажения информации	Искажение информации может привести к банкротству предприятия	Административная и уголовная ответственность	Административная и уголовная ответственность	Дисциплинарная ответственность
Степень точности информации	Информация может быть приблизительной, но достаточной для принятия наиболее оптимального решения	Данные должны быть достоверными и точными, иначе искажается отчетность	Данные должны быть достоверными и точными, иначе искажается отчетность	Данные должны быть достоверными и точными, иначе искажается отчетность
Единицы измерения учетной информации	Стоимостные, натуральные и трудовые единицы измерения	Стоимостные единицы измерения	Стоимостные единицы измерения	Стоимостные, натуральные и трудовые единицы измерения
Способы группировки затрат по носителям затрат	По местам возникновения затрат в разрезе статей калькуляции; доходы – в разрезе структурных подразделений, видов продукции, работ, услуг	В разрезе экономических элементов	В соответствии с Налоговым кодексом РБ прямые материальные и трудовые расходы, общепроизводственные расходы	Нет
Закрытость для третьих лиц	Вся подготовленная информация составляет коммерческую тайну	Содержание внутренней бухгалтерской отчетности – коммерческая тайна. Итоговые данные финансового учета открыты для внешних пользователей	Содержание внутренней налоговой отчетности является коммерческой тайной. Итоговые данные учета открыты для внешних пользователей	Информация составляет коммерческую тайну.

Оперативный учет связан с наблюдением за ходом производственных процессов и хозяйственной деятельности. Он заключается в сборе и регистрации данных, необходимых для оперативного управления, бухгалтерского и статистического учета. Оперативный учет основан на первичных документах: нарядах, табелях, отчетности о производстве продукции (выполнении работ), накладных, путевых листах и т. п.

Статистический учет – учет, основанный на методах статистики, предусматривающий создание системы сбора, анализа, накопления информации, выявления тенденций, позволяющих делать выводы о развитии общества, предприятия, явления. Он отражает и обобщает массовые явления и их закономерности в финансово-хозяйственной деятельности организаций, общественной жизни и природе. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства. Она охватывает все стороны экономической и общественной жизни, показывает численность и состав населения, рождаемость и смертность людей, материальный и культурный уровень жизни народа, позволяет осуществить переоценку основных фондов, раскрывает инфляционные процессы, явления политической жизни страны и т. д.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменении, выражающуюся в сплошном непрерывном документальном отражении всех хозяйственных операций.

Он отличается от остальных видов учета тем, что является документально обоснованным, непрерывным во времени и сплошным по охвату всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности организации, и применяет особые, только ему присущие способы обработки данных (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс и др.).

Финансовый учет – это система сбора и анализа учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составление финансовой отчетности в основном для пользователей, не относящихся к данной организации. Для него также характерны использование системы двойной бухгалтерии, соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов.

Управленческий учет можно определить как интегрированную систему подготовки учетной информации для руководства, менеджеров различных уровней с целью обоснования выбора наиболее эффективных

решений в вопросах текущего и перспективного управления организацией. Под управленческим учетом подразумевается информационная система, которая действует как составная часть процесса принятия решения.

Управленческий учет обобщает плановую, нормативную, прогнозную и аналитическую информацию; он более полно отражает учетные процедуры наблюдения, измерения и регистрации.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Республики Беларусь. В то же время налоговый учет – это проведение самостоятельных расчетов или расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета с целью правильного исчисления налогооблагаемой базы.

Выполняя учетную, регулирующую, контролирующую и другие функции, все виды учета на предприятии имеют общие характеристики в принципах построения, применяемых методах и информационной базе. Обязательным условием правильного ведения всех видов учета в организации является обеспечение достоверности производственного учета.

Между видами учета существуют значительные различия в связи с тем, что у них совершенно разные цели и назначение: финансовые и налоговые отчеты готовятся для внешних потребителей, они стандартизированы и являются обязательными; производственной и управленческой информацией пользуется довольно ограниченный круг управленцев. В управленческом учете объединяется планирование и принятие управленческих решений на основе имеющейся оперативной информации, и эти решения в большинстве случаев направлены на будущее.

2.6. Виды центров ответственности на предприятии

Современное промышленное предприятие состоит из производственных подразделений: цехов, участков и хозяйств, органов управления и организаций по обслуживанию работников предприятия. Состав производственных звеньев организации управления и обслуживания, их количество, величина и соотношение между ними по размеру занятых площадей, численности работников и пропускной способности представляют собой общую структуру предприятия.

Производственная структура предприятия представляет собой форму организации производственного процесса и зависит от размеров предприятия, количества, состава цехов и служб, их планировки и размещения, а также от размещения участков и рабочих мест внутри цехов, создаваемых в соответствии с разделением процесса производства на крупные звенья, частичные производственные процессы и производственные операции.

Структура предприятия отражает, прежде всего, наличие основных, вспомогательных и обслуживающих процессов. Основными называются такие процессы, которые направлены непосредственно на изготовление изделий основного производства.

Под **вспомогательными** процессами понимаются процессы изготовления изделий, выполнения работ и услуг вспомогательными цехами для собственных нужд предприятия и на сторону.

Под **обслуживающими** понимаются процессы, которые связаны лишь с обслуживанием основных и вспомогательных производств. К ним относятся складские, транспортные и контрольные работы.

Первичным звеном организации процесса производства является рабочее место – часть производственной площади, где рабочий или группа рабочих выполняет отдельные операции по изготовлению продукции или обслуживанию процесса производства, используя при этом соответствующее оборудование и техническую оснастку. В практике управленческого учета рабочее место называется местом возникновения затрат.

В любой организации, независимо от ее размеров и организационной структуры управления, можно выделить пять типов **центров ответственности**:

- 1) затрат;
- 2) доходов;
- 3) прибыли;
- 4) инвестиций;
- 5) инноваций.

В основе классификации центров лежит критерий финансовой ответственности руководителей и основной вид деятельности, которым занимается центр ответственности в соответствии с распределением обязанностей.

Под **центром ответственности** понимается структурное подразделение, во главе которого стоит менеджер, контролирующий средства, вкладываемые в закрепленный за ним сегмент бизнеса.

Сегменты бизнеса, деятельность которых является предметом управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.

В первом случае в качестве примера можно сослаться на холдинг, состоящий из материнской компании, зависимых и дочерних организаций. Постановка системы управленческого учета, единого для всех организаций, входящих в состав такого образования, позволяет более эффективно вести хозяйственную деятельность как на отдельных предприятиях, так и по холдингу в целом, оперативнее получать необходимую бухгалтерскую информацию, учитывать интересы всех участников бизнеса, а в конечном счете – избегать ошибочных управленческих решений.

Во втором случае речь идет об организациях, имеющих в своем составе отдельные структурные подразделения, например, заочный вуз со множеством филиалов; строительный трест, в состав которого входят строительно-монтажные управления; издательский дом, имеющий ряд направлений деятельности, и т. д. Как правило, это менее крупные (в сравнении с вышеприведенными) центры ответственности.

Центр затрат – предприятие, структурное подразделение (цехи, участки, хозрасчетные бригады, отделы, секции, бюро, агрегаты, стадины, процессы), т. е. место, где можно организовать нормирование, планирование, учет и контроль за производственными затратами для управления ими. Каждый участок учета отражается в номенклатуре мест возникновения затрат и представляет отдельный объект аналитического учета в разрезе экономических элементов затрат и по статьям калькуляции. Места возникновения затрат могут подразделяться на основные и вспомогательные. Центр возникновения затрат возглавляет менеджер, которому даны наименьшие управленческие, но наибольшие производственно-технические полномочия, поэтому он отвечает за произведенные расходы, которые измеряются в натуральном выражении. Менеджер центра затрат отвечает за соблюдение норм и нормативов материальных расходов. Результатом деятельности центра или места возникновения затрат является произведенная продукция, работа, услуги.

Центр доходов (выручки) – центр ответственности, руководитель которого несет полную ответственность за получение выручки, но не отвечает за затраты. Менеджеры центра доходов обеспечивают поступление средств на расчетный счет (финансовые цели) и возможность конкуренции на рынке, т. е. достижение нефинансовых целей.

Примером центра доходов может служить сектор продаж, отдел маркетинга, логистики. Данный центр отвечает за объем реализации в стоимостном выражении, но не отвечает за себестоимость реализованных товаров.

Центр прибыли – это такой сектор организации, менеджер которого несет ответственность одновременно за доходы и за расходы. Критерием оценки деятельности этого центра является размер получаемой прибыли или выполнение утвержденного уровня рентабельности, особенно при инфляционных процессах. Центром прибыли управляет менеджер высшего звена, которому дано право регулировать уровень затрат и прибыли и принимать решения при возникновении разногласий между центрами дохода и затрат. Менеджерам центра прибыли, как и менеджерам центра доходов, может устанавливаться ответственность за достижение как финансовых, так и нефинансовых результатов (увеличение доли рынка, продвижение нового товара и др.).

Центр инвестиций – это структурное подразделение предприятия, менеджер которого отвечает за использование средств, предназначенных на капитальные вложения. Руководитель центра инвестиций имеет большие полномочия и, соответственно, несет ответственность за принимаемые решения в расходовании средств на финансирование инвестиционных проектов, сроки выполнения и качество выполнения строительно-монтажных работ.

Центр инноваций – это сегмент предприятия, менеджер которого отвечает за целевое использование денежных средств на нововведения и за результаты, получаемые от инноваций.

Принцип функционирования центров ответственности представлен на рис. 2.4.

Для иллюстрации рассмотренной выше классификации центров ответственности можно воспользоваться формулой расчета рентабельности активов (РА), широко используемой в экономическом анализе

$$PA = P / A = (N - S) / A,$$

где РА – рентабельность активов сегмента бизнеса;

N – доходы (выручка) сегмента бизнеса;

P – прибыль сегмента бизнеса;

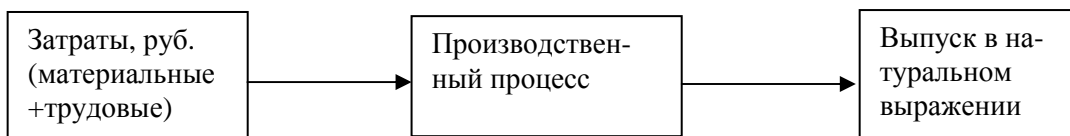
S – расходы сегмента бизнеса;

A – стоимость его активов.

Степень ответственности руководителей сегментов бизнеса за отдельные составляющие этой зависимости представлена в табл. 2.4.

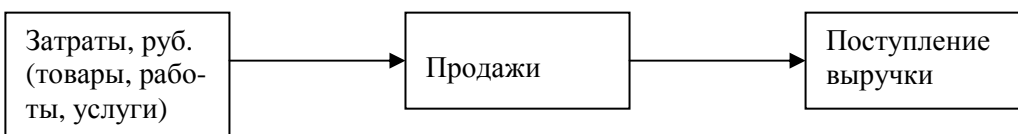
Центр затрат

Достижение оптимального соотношения между входом и выходом



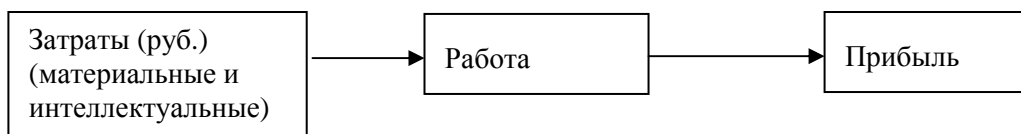
Центр доходов

Взаимосвязь между входом и выходом отсутствует



Центр прибыли

Существует взаимосвязь между входом и выходом



Центр инвестиций и инноваций

Существует взаимосвязь между входом и выходом

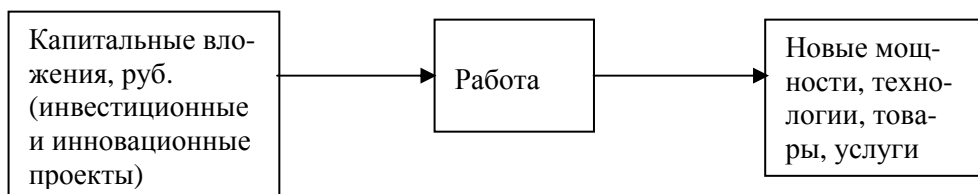


Рис. 2.4. Функционирование центров ответственности

Таблица 2.4

Степень влияния руководителей сегментов бизнеса на параметры производственной деятельности

Вид центра ответственности (ЦО)	Показатель, контролируемый руководителем ЦО и составляющий основу мотивации
Центр затрат	S
Центр доходов	N
Центр прибыли	$P = N - S$
Центр инвестиций	$PA = P/A = (N - S)/A$

Из таблицы 2.4 видно, что сегменты расположены в последовательности возрастания степени ответственности руководителя за результаты хозяйствования, что, в свою очередь, предполагает делегирование им большей самостоятельности в принятии управленческих решений.

При стимулировании работы центров ответственности нужно учитывать, что рост прибыли отдельного структурного подразделения может характеризовать повышение деловой активности и одновременно снижение качества. Применение трансфертных цен, которые не могут отрицательно сказаться на доходе организации в целом, но могут служить инструментом управленческого учета, способствует здоровому соперничеству между центрами прибыли, доходов, затрат.

Учет по центрам ответственности – система отражения, обработки и контроля плановой и фактической информации на входе и выходе из центра ответственности. Данный учет предполагает четкое разграничение затрат по конкретным центрам ответственности. Основными показателями деятельности всех вышеперечисленных центров ответственности являются:

- а) результативность, т. е. достижение плановых показателей;
- б) эффективность – выпуск запланированного объема продукции с наименьшими потерями используемых ресурсов.

Центры ответственности работают с выделенными им ресурсами и производят продукцию (услуги), которые передаются другому центру ответственности внутри организации либо внешним потребителям. Для целей управленческого учета за центром ответственности сметой закрепляются плановые натуральные или стоимостные показатели как на входе, так и на выходе из него.

Целью организации учета по центрам ответственности является накопление данных о затратах и доходах, а также выявление отклонений от установленного бюджета (сметы) с отнесением этих отклонений на ответственное лицо.

Фактические данные по центрам ответственности отражаются в отчетах об исполнении сметы, задания, которые составляются по срокам управленческого регламента на достаточно короткие промежутки времени: ежедневно, еженедельно, подекадно. В этих отчетах отражается информация об отклонениях между плановыми (нормативными) и фактическими доходами – поступлением выручки.

Основными предпосылками и организации учета по центрам затрат, доходов, прибыли или рентабельности являются:

- 1) разделение затрат на зависящие и не зависящие от функций управляющего менеджера того или иного центра;

- 2) формирование маржинальной прибыли для контроля за прибылью отдельного продукта (или подразделения в случае установления трансфертных цен);
- 3) калькулирование нормативной себестоимости с полным распределением затрат для выявления отклонений;
- 4) выделение в учете основных элементов издержек – материальных, трудовых и накладных.

МАТЕРИАЛЫ К ПРАКТИЧЕСКИМ (СЕМИНАРСКИМ) ЗАНЯТИЯМ И КОНТРОЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ

Вопросы для обсуждения на семинарских занятиях:

1. Что представляет собой управленческий учет?
2. Обоснуйте основную задачу управленческого учета.
3. Что является предметом и объектом управленческого учета?
4. Что подразумевается под методом управленческого учета?
5. Изложите функции управленческого учета.
6. Какие виды учета различают в национальной экономике?
7. Существуют ли различия между видами учета?
8. В чем состоит содержание учетной политики организации?
9. Существует ли нормативное регулирование управленческого учета?
10. Проведите детализацию производственной структуры организации.
11. Какие центры ответственности можно выделить в организации?
12. Охарактеризуйте центры затрат, доходов, прибыли. Какие показатели можно установить для центров ответственности?
13. Что подразумевается под центрами инвестиций и инноваций?
14. Укажите законодательные акты, регулирующие деятельность управленческого, бухгалтерского, налогового, оперативного видов учета.
15. Приведите примеры известных вам центров ответственности на примере банка, промышленного предприятия, торговой фирмы.

Задание 1

Проанализируйте следующую ситуацию. После окончания учебного заведения вы пришли на работу в фирму с намерением предложить ее руководству создать отдел управленческого учета.

- Какую работу, с вашей точки зрения, должен выполнять этот отдел?
Какие аргументы в обоснование этого предложения вы приведете?
Каких возражений можете ожидать?

Какой вид учета важнее для предприятия: финансовый или управленческий?

Кому, по вашему мнению, нужно платить более высокую заработную плату – руководителю финансовой или руководителю управленческой бухгалтерии?

Аргументируйте свою точку зрения.

Задание 2

Предприятие «Альфа» планировало иметь в марте общую сумму расходов 14400 млн. руб., в том числе 6000 млн. руб. постоянных расходов при объеме продаж 1400 ед. продукции. Фактические расходы в марте составили 15200 млн. руб., в том числе переменные затраты – 8800 млн. руб., постоянные – 6000 млн. руб. при объеме продаж 1500 ед. продукции. Объясните, за счет чего образовалось отклонение в сумме 800 млн. руб.

Задание 3

Предприятие «Дельта» планировало иметь годовой доход от продаж в размере 360000 млн. руб. при переменных затратах 35000 млн. руб. Фактическая выручка от реализации составила 295000 млн. руб. при цене продажи на 10 % выше, чем планировалось. Рассчитайте скорректированный бюджет предприятия с учетом изменения расходов в течение года. Как можно использовать полученные данные для управления?

Задание 4

К каким понятиям, указанным в таблице, вы бы отнесли следующие поступления и расходы:

- произведена оплата за купленный во время аукционной распродажи магазин;
- поступила арендная плата за использование этого магазина арендатором;
- во время паводка пришла в негодность часть материалов, находящихся на складе предприятия;
- страховая компания возместила ущерб, причиненный паводком;
- начислена амортизация основных средств предприятия;
- поступил платеж за реализованные изделия и услуги нашего предприятия.

Ответы систематизируйте в табличной форме.

Понятие	Операция
1. Расход средств 1.1. Затраты, непосредственно связанные с производством продукции 1.2. Коммерческие расходы 1.3. Расходы, не относящиеся к процессам производства и сбыта	
2. Приход средств 2.1. Выручка от реализации продукции 2.2. Поступления средств от других видов деятельности 2.3. Прочие поступления денежных средств	

Задание 5

Определите, за счет каких источников должны быть списаны нижеперечисленные затраты предприятия:

- расходы на строительство и приобретение основных средств;
- потери от уценки производственных запасов и готовой продукции;
- амортизация нематериальных активов;
- оплата дополнительно предоставленных отпусков;
- амортизация арендованных основных средств;
- брак производства;
- доплаты за работу в ночное время;
- затраты на оказание помощи сельскому хозяйству;
- расходы на покупку акций банка;
- командировочные расходы сверх предельных норм возмещения;
- затраты на подготовку и освоение новых видов продукции серийного и массового производства;
- представительские расходы.

Задание 6

Приведите примеры по следующим ситуациям:

- издержки не представляют собой затраты на выпуск продукции;
- затраты не являются издержками производства;
- издержки производства одновременно являются затратами на выпуск продукции.

Задание 7

Приведите примеры возможностей управления по отклонениям:

- на промышленном предприятии;
- в строительной организации;
- в магазине системы «супермаркет»;
- в учебном заведении.

ЕСЛИ ВЫ УВЕРЕНЫ В СВОИХ ЗНАНИЯХ, УМЕНИЯХ И НАВЫКАХ, ВАМ НЕОБХОДИМО ПРОЙТИ ИТОГОВЫЙ ТЕСТ

1. Управленческий учет представляет собой подсистему:

- а) статистического учета;
- б) финансового учета;
- в) бухгалтерского учета.

2. Основой бухгалтерского управленческого учета является:

- а) финансовый бухгалтерский учет;
- б) налоговый учет;
- в) производственный учет;
- г) статистический учет.

3. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:

- а) внешним пользователям;
- б) внутренним пользователям;
- в) органам исполнительной власти.

4. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется:

- а) на финансовый учет;
- б) на управленческий учет;
- в) на оперативный производственный учет.

5. В функциональные обязанности бухгалтера-аналитика предприятия входят:

- а) анализ финансовой отчетности;
- б) управленческое консультирование по вопросам планирования, контроля и регулирования деятельности центров ответственности;
- в) налоговое консультирование.

Тема 3. ЗАТРАТЫ, ИХ ПОВЕДЕНИЕ, УЧЕТ И КЛАССИФИКАЦИЯ

3.1. Сущность понятий «издержки», «затраты», «расходы».

3.2. Основные признаки классификации затрат.

3.2.1. Классификация затрат для расчета себестоимости, оценки запасов и определения величины полученной прибыли.

3.2.2. Классификация затрат для принятия решений и планирования.

3.2.3. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования.

3.1. Сущность понятий «издержки», «затраты», «расходы»

Для управления затратами важно понимать их сущность. Считаем необходимым обратить внимание на то, как разные авторы трактуют сущность категорий «затраты», «издержки», «расходы» (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Подходы различных авторов к определению сущности категорий «затраты», «издержки», «расходы»

Автор	Категория	Сущность понятий
А.Н. Азрилиян	Затраты	См. издержки
	Издержки	1. Израсходованная на что-либо сумма, затраты 2. Истекшие затраты, включающие: – обобщенные производственные затраты по использованию продуктов и услуг в процессе производства конечной продукции; – затраты, относящиеся к уже проданной продукции и соответствующей выручке с продаж; – собственно издержки, не входящие в производственную себестоимость товаров проданных, к примеру: издержки реализации, общие и административные издержки, издержки по выплате процентов и налогов; – убытки, относимые на издержки, например: незастрахованные активы, пострадавшие от пожара, судебные издержки
	Расходы	1. Затраты, издержки. 2. Уменьшение средств предприятия или увеличение его обязательств, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности в целях получения прибыли и приводят к уменьшению величины собственного капитала. К расходам относят различные затраты средств – себестоимость реализованной продукции, внепроизводственные и административные расходы, выплаты процентов, арендной платы, заработной платы, налогов и т.д. 3. Расход (потребление, затрата для определенной цели)

Ч.Т. Хорнгрен	Затраты	«Стоимостная оценка потребления товаров и услуг» или «под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги»
С.А. Николаева	Затраты	«Стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации»
С.А. Котляров	Затраты	«Стоимость ресурсов, используемых в дальнейшем для получения прибыли или достижения иных целей организации». К затратам относятся стоимость материальных и трудовых ресурсов, необходимых для производства той или иной продукции или услуг. Характер всех затрат различен, однако цель их одна – получение прибыли»

В экономической теории и практике наряду с понятием затрат широко используется понятие издержек, следовательно целесообразно остановиться на этом.

Существует несколько трактовок различий между понятиями «затраты» и «издержки». Согласно одной из них – условно ее можно назвать лингвистической – слово «издержки» следует употреблять для обозначения суммы затрат на осуществление какой-либо производственной или обеспечивающей функции: издержки производства, издержки обращения, которые состоят из отдельных материальных, трудовых затрат. Согласно другой – издержки более широкое понятие, чем затраты, так как оно включает в себя потери, расходы на социальные нужды.

Стоит заметить, что в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), речь идет именно о затратах на производство, а не о расходах или издержках.

Следует различать также понятия затрат и расходов. К расходам относятся затраты определенного периода времени, например, коммерческие и управленческие расходы.

Расходы периода необходимо полностью относить на реализованную за этот период продукцию, они не являются запасоемкими (материалы, оборудование в виде амортизации) затратами и ожидать от них какой-либо выгоды за пределами данного периода не следует. Таким образом, если затраты на факторы производства в запасах в незавершенном производстве относятся к активам предприятия, то расходы периода отражаются при расчете прибыли от основной деятельности в отчете о прибылях и убытках. Такое деление затрат на запасоемкие и расходы периода имеет важное значение

для оценки результатов хозяйственной деятельности предприятия, его прибыльности.

Затраты следует отличать от денежных расходов предприятия. Например, если предприятие произвело закупку сырья на годовую производственную программу, оно произвело денежные расходы, которые превратятся в затраты по мере производства и реализации продукции из этого сырья.

Затраты без какой-либо компенсации относятся к потерям. Если компенсация затрат ниже уровня самих затрат, то разница – это убытки.

3.2. Основные признаки классификации затрат

Современные подходы к управлению предполагают необходимость разработки для предприятий системы контроля за себестоимостью, что возможно осуществить, усилив аналитическую значимость учетной информации. Это достигается применением различных классификационных оснований для накопления и обработки данных учета.

Главной целью классификации затрат является удовлетворение информационных потребностей внешних и внутренних пользователей. Потребности внешних пользователей обеспечиваются финансовым и налоговым учетом, потребности же внутренних пользователей – управленческим учетом.

Классификация затрат на производство представляет собой группировку затрат в соответствии с различными классификационными признаками. Научно и экономически обоснованная группировка затрат является основой рациональной организации хозяйственной деятельности предприятия.

При сборе информации о затратах в тех или иных разрезах следует иметь в виду, что определенный вид затрат может быть важным для одного типа решений и может не приниматься во внимание для другого. Кроме того, некоторые показатели могут менять свои характеристики при переходе от подготовки внешней финансовой отчетности к подготовке внутренней отчетности.

Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка необходима для организации учета по центрам ответственно-

сти и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

1. Классификация по экономическим элементам

Данная классификация предусмотрена п. 2.5 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

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

Группировка затрат по экономическим элементам характеризует все затраты предприятия, относящиеся как к товарной продукции, так и к незавершенному производству, а также к той части затрат, которая впоследствии списывается на непроизводственные счета (стоимость возвратных отходов, возмещение потерь от брака конкретными виновниками, фактические расходы по отгрузке готовой продукции и т. п.).

2. Классификация по калькуляционным статьям

Данная классификация предусмотрена п. 2.11 Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Перечень статей затрат определяется отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства. При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо включены в их себестоимость (прямые затраты).

В качестве типовой в планировании, учете и калькулировании себестоимости применяется следующая группировка затрат по статьям калькуляции (табл. 3.2).

Типовая классификация калькуляционных статей затрат

№ пп	Статьи затрат
1	Сырье и основные материалы
2	Возвратные отходы (вычитаются)
3	Покупные изделия, полуфабрикаты
4	Услуги производственного характера
5	Топливо на технологические цели
6	Электроэнергия на технологические цели
7	Основная заработная плата производственных рабочих
8	Дополнительная заработная плата производственных рабочих
9	Отчисления в ФСЗН
10	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
11	Расходы на подготовку и освоение производства
12	Расходы на НИОКР
13	Цеховые расходы
14	Общепроизводственные расходы
15	Прочие расходы
16	Управленческие расходы (общехозяйственные)
17	Коммерческие расходы
	Полная себестоимость

Возможны также и иные классификации затрат в зависимости от целей и потребностей конкретного предприятия.

При построении системы управленческого учета предприятие решает самостоятельно, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места их возникновения и увязку с центрами ответственности.

Целесообразным для удовлетворения требований управления представляется классифицировать затраты по следующим основным направлениям (табл. 3.3):

- для расчета себестоимости и оценки запасов продукции;
- для принятия решений и планирования;
- для осуществления контроля и регулирования деятельности центров ответственности.

Классификация затрат для целей управления

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решений и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые и нерегулируемые Контролируемые и неконтролируемые Эффективные и неэффективные Поведение затрат при изменении деятельности предприятия (динамика)

3.2.1. Классификация затрат для расчета себестоимости, оценки запасов и определения величины полученной прибыли

В рамках данной классификации затраты группируются с целью их распределения на каждый отдельный продукт для оценки запасов и определения прибыли, что соответствует требованиям финансового учета. Цель такой классификации состоит в отслеживании затрат на различные операции и виды продукции. Это позволяет распределить их между себестоимостью реализованной продукции и себестоимостью запасов (нереализованной продукции), что необходимо для составления достоверной финансовой отчетности.

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли дается следующая классификация затрат.

Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы). Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса – товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим. В балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

Итак, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие – тождественны понятию «расходы». Расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Прямые и косвенные расходы. К прямым расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Остановимся подробнее на сущности прямых и косвенных затрат.

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных за-

трат являются гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним – косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Размер прямых издержек на единицу продукции практически не зависит от объема производства, и снизить его можно путем повышения эффективности производства, производительности труда, введения новых ресурсо- и энергосберегающих технологий.

Косвенные расходы. Сюда входят все издержки, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Косвенные расходы – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В отечественной экономической литературе их также называют накладными расходами.

Косвенные расходы подразделяются на две группы (табл. 3.4):

- *общепроизводственные (производственные) расходы* – это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;
- *общехозяйственные (внепроизводственные) расходы* осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

Таблица 3.4

Косвенные (накладные) расходы

Косвенные (накладные) расходы		
Общепроизводственные расходы		Общехозяйственные (непроизводственные)
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общехозяйственные расходы на управление	
Амортизация оборудования и транспортных средств	Расходы по производственному управлению	Административно-управленческие расходы
Текущий уход и ремонт оборудования	Затраты, связанные с подготовкой и организацией производства	Расходы по техническому управлению
Энергетические затраты на оборудование	Содержание аппарата управления производственными подразделениями	Расходы по производственному управлению
Услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест	Амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря	Расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельностью; на управление финансово-сбытовой деятельностью
Заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря	Расходы на рабочую силу: на набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку и на повышение квалификации
Текущий уход и ремонт оборудования	Затраты, связанные с подготовкой и организацией производства	Расходы по техническому управлению
Энергетические затраты на оборудование	Содержание аппарата управления производственными подразделениями	Расходы по производственному управлению
Расходы на внутризаводские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции	Затраты на обеспечение нормальных условий работы	Оплата услуг, оказываемых внешними организациями
Прочие расходы, связанные с использованием оборудования	Затраты на профориентацию и подготовку кадров	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря

Под *масштабной базой* в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию. Например, предприятие располагает станочным парком в 10 ед. оборудования. При этом ежегодно производится 1 млн ед. продукции. Годовая сумма амортизации по этим основным средствам составляет 500 тыс. руб.

Руководство предприятия решило удвоить объем выпуска, для чего ввело в эксплуатацию 10 дополнительных станков. Масштабная база, в рамках которой амортизационные отчисления до сих пор оставались постоянными (от 0 до 1 млн шт. изделий), изменилась. Теперь это другой интервал в объеме производства – от 1 до 2 млн шт. изделий. Амортизационные отчисления, являющиеся по своей сути постоянными издержками, выйдут на качественно иной уровень и снова зафиксируются на значении 1 млн руб. до следующего изменения масштабной базы. Описанную зависимость иллюстрирует рис. 3.1.

Постоянные затраты, тыс. руб.

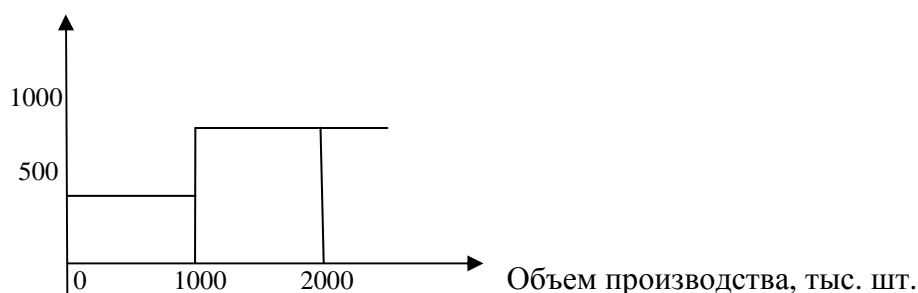


Рис. 3.1. Поведение постоянных затрат при изменении масштабной базы предприятия

На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например, в энергетической, угольной, нефтедобывающей отраслях промышленности, все расходы будут прямыми. На обрабатывающих предприятиях (в машиностроении, легкой, пищевой промышленности и др.) косвенные расходы весьма существенны. Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей производства.

Основные и накладные расходы. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

К основным расходам относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных средств; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией дея-

тельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода). В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на следующие виды:

- входящие в себестоимость продукции (производственные);
- внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные), – это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овлеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто называют запасоемкими, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а, следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют незапасоемкими. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предпо-

лагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые – расходы по управлению предприятием. Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли.

Одноэлементные и комплексные затраты

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. На этом принципе построена классификация по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы.

Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля того или иного элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5 %. На таких предприятиях, как правило, не выделяют прямую заработную плату, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавленные расходы».

3.2.2. Классификация затрат для принятия решений и планирования

Как отмечалось выше, одной из задач управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия.

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют следующие виды затрат:

- переменные, постоянные, условно-постоянные – в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
- безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);

- вмененные затраты (или упущенная выгода предприятия);
- планируемые и непланируемые затраты.

Кроме того, в управленческом учете различают предельные и приростные затраты и доходы.

Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты. Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого предприятия. Рынок не интересуется стоимостью предприятия, его интересуется стоимость продукта.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции – величина постоянная.

К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продаж.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия и называются постоянными производственными затратами. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются. Примерами постоянных производственных затрат являются расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат (K_{pz}). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

$$K_{pz} = Y / X ,$$

где Y – темпы роста затрат, %; X – темпы роста деловой активности фирмы, %.

Как отмечалось выше, затраты считаются постоянными, если они не реагируют на изменение объемов производства.

Разновидностью переменных затрат являются пропорциональные затраты. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия.

Другим видом переменных затрат являются дегрессивные затраты. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности фирмы.

Случай, когда $0 < K_{pz} < 1$, свидетельствует о том, что затраты являются дегрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются прогрессивными ($K_{pz} > 1$).

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются условно-переменными (или условно-постоянными). В этом случае изменение деловой активности организации также сопровождается изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести оплату пользования телефоном, состоящую из фиксированной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородных переговоров (переменное слагаемое).

Следовательно, любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой

$$Y = a + bx,$$

где Y – совокупные издержки, руб.; a – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.; b – переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.; x – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, т.е. $a = 0$, то это переменные затраты. Если коэффициент реагирования затрат (b) принимает нулевое значение, то анализируемые затраты носят постоянный характер.

Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках. Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них

наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы – те, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, часто в управленческом учете называют релевантными. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

Безвозвратные затраты. Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Однако не всегда не принимаемые в расчет при оценках затраты являются безвозвратными.

Вмененные (воображаемые) затраты. Данная категория присутствует лишь в управленческом учете. Бухгалтер финансового учета не может позволить себе «вообразить» какие-либо затраты, так как он строго следует принципу их документальной обоснованности.

В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу это упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Приростные и предельные затраты. Приростные затраты являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

Планируемые и непланируемые затраты. Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые – затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

3.2.3. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования

Процесс контроля и регулирования затрат и их соотношения с доходами во многом определяется системой нормирования, планирования, учета и анализа. Здесь учетный аспект требует применения таких подходов к группировке затрат, которые позволяют организовать систему контроля за ними и своевременно реагировать на возникающие отклонения от бюджета.

Для осуществления контроля за затратами и их регулирования необходимо установить взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств. Такой подход к учету затрат известен как учет затрат по центрам ответственности.

Затраты и доходы, учитываемые по центрам ответственности, классифицируются как **регулируемые** и **нерегулируемые** руководителем центра ответственности.

На определенном управленческом уровне все затраты представляются **регулируемыми**. Например, высшее руководство предприятия имеет право распоряжаться всеми средствами производства и увеличивать или сокращать число нанимаемых сотрудников. Выделение **нерегулируемых** затрат обусловлено тем, что на низшем уровне управления могут регулироваться не все затраты.

Регулируемые затраты являются предметом регулирования со стороны ответственного лица, сфера ответственности которого связана с этими затратами. В противном случае они должны классифицироваться как не регулируемые со стороны этого лица в рамках данного центра ответственности.

Если не разделять затраты на регулируемые и нерегулируемые, то будет довольно трудно дать оценку управленческой деятельности руководителя. Кроме того, ответственные лица могут быть не заинтересованы в осуществлении контроля за затратами и их регулировании, если обнаружат, что их работа оценивается по статьям затрат, которые находятся вне сферы их компетенции.

Для обеспечения функционирования системы контроля за затратами их подразделяют на **контролируемые** и **неконтролируемые**.

Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны работников предприятия (например, расход запасных частей для ремонта оборудования).

Неконтролируемые затраты не зависят от деятельности управленческого персонала (например, переоценка основных фондов, проводимая по решению органов государственного управления, приводит к росту себестоимости, но это изменение затрат не зависит от руководства предприятия).

Основной целью такой классификации является обеспечение информацией системы контроля и регулирования затрат на производство.

Для анализа деятельности ответственных лиц затраты классифицируются на **эффективные** и **неэффективные**.

В результате осуществления **эффективных затрат** предприятия получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых эти затраты были произведены.

Неэффективные расходы – это такие расходы, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведена продукция. Неэффективные расходы выступают, в первую очередь, в виде потерь на производстве (от брака, простоев, недостач и т. п.). Необходимость выделения неэффективных затрат вызвана тем, чтобы при планировании и составлении бюджетов такие затраты не были ошибочно учтены в бюджете.

Выше мы рассмотрели постоянные, переменные, полупостоянные и полупеременные затраты. Классификация затрат по такому параметру, как динамика в зависимости от изменения объема (уровня) производства, представляется также очень важной для осуществления контроля и регулирования.

При осуществлении контроля и регулирования затрат важно сравнивать фактические и сметные затраты для одного и того же объема выпуска продукции. Для этого полные затраты должны быть сначала разделены на постоянные, переменные, полупостоянные и полупеременные, чтобы можно было привести сметные затраты к реальному объему производства того периода, за который оценивается работа ответственного лица.

Такой подход называется бюджетированием с учетом изменений затрат, связанных с колебаниями объема производства, или составлением гибкого бюджета.

МАТЕРИАЛЫ К ПРАКТИЧЕСКИМ (СЕМИНАРСКИМ) ЗАНЯТИЯМ И КОНТРОЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ

Вопросы для обсуждения на семинарских занятиях:

1. Назовите экономические элементы затрат. В каком документе законодательно закреплено деление затрат по экономическим элементам?
2. Расскажите о принципе деления затрат на прямые и косвенные.
3. Назовите калькуляционные статьи затрат. На какие основные виды подразделяется себестоимость при классификации затрат по калькуляционным статьям?
4. С чем связано деление расходов на постоянные и переменные?
5. Какие виды затрат играют для принятия решений определяющую роль?
6. Какие виды расходов можно отнести к накладным? Чем отличаются накладные расходы от косвенных?
7. Как подразделяются расходы для целей контроля и регулирования?
8. Что такое издержки (затраты) производства? Как они соотносятся с расходами предприятия?
9. Что называют местом возникновения и носителем затрат?
10. Как классифицируются затраты организации для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли?
11. Что такое производственные и периодические затраты?
12. Какова классификация затрат для принятия решения и планирования? Учитывая особенности той организации, где трудитесь вы, приведите примеры постоянных, переменных и условно-постоянных затрат.
13. Как рассчитывается коэффициент реагирования затрат?
14. Дайте определения пропорциональных, дегрессивных и регрессивных затрат.
15. Что такое масштабная база и как она влияет на поведение затрат?
16. Назовите виды затрат при осуществлении функций контроля за производственной деятельностью.
17. Какие расходы называют косвенными? Каков их состав?

Задания

1. Определите признак, положенный в основу той или иной классификации затрат. Какие задачи могут решать менеджеры предприятий, используя данную классификацию затрат. Результаты представьте в таблице.

Классификация затрат

№ пп	Признак классификации	Виды затрат	Примеры затрат	Задачи, стоящие перед менеджером предприятия

2. Изобразите графически поведение совокупных и удельных переменных затрат.

3. Изобразите графически поведение совокупных и удельных постоянных затрат.

4. Рассчитайте коэффициенты реагирования затрат для следующих условий:

- объем производства увеличился на 30 %. Как это обстоятельство отразится на стоимости арендной платы за пользование автомобилем?
- объем производства увеличился на 30 %. Что произойдет с переменными издержкам?
- темпы роста переменных затрат отстают от темпов роста деловой активности фирмы. При увеличении объема производства на 30 % издержки выросли лишь на 15 %;
- рост объема производства на 30 % сопровождается увеличением издержек на 60 %.

5. Фирма производит 100 шт. изделий. Переменные издержки на изготовление единицы продукции составляют 2500 руб.; постоянные – 300000 руб. Изобразите графически изменение совокупных издержек фирмы, если переменные издержки единицы увеличатся на 10 %.

6. Предприятием «Альфа», реализующим продукцию на внешнем рынке, впрок были закуплены основные материалы на сумму 500 тыс. руб. Впоследствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны. Произведенная из них продукция окажется неконкурентоспособной на внешнем рынке. Однако отечественная фирма готова купить у данного предприятия продукцию, изготовленную из этих материалов, за 800 тыс. руб. При этом дополнительные затраты предприятия «Альфа» по изготовлению продукции составят 600 (400) тыс. руб. Целесообразно ли принимать заказ?

7. Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены и за неделю выпускает батончиков нарезных на 10 млн руб. Оптовый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 млн руб. Какой должна быть минимальная цена договора в случае ограниченности ресурсов?

8. Торговое предприятие имеет показатели, представленные в таблице.

Показатели	Значения
Выручка от продаж (товарооборот), тыс. руб.	1000
Объем реализации, шт.	1000
Цена за единицу, тыс. руб.	1
Закупочная цена единицы товара, тыс. руб.	0,5
Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб.	150
Издержки обращения, тыс. руб., в том числе:	260
расходы на рекламу, тыс. руб.	120
содержание персонала, тыс. руб.	80
командировочные расходы, тыс. руб.	60

Предполагается освоение нового рынка сбыта. Дополнительный объем реализации должен составить 200 шт., продажная и закупочная цены не изменятся. При этом предусмотрено увеличить:

- на 30 % – расходы на рекламу;
- на 20 % – арендную плату за новые торговые помещения;
- на 10 % – командировочные расходы.

Рассчитайте приростные доходы и расходы на освоение нового рынка сбыта.

ЕСЛИ ВЫ УВЕРЕНЫ В СВОИХ ЗНАНИЯХ, УМЕНИЯХ И НАВЫКАХ, ВАМ НЕОБХОДИМО ПРОЙТИ ИТОГОВЫЙ ТЕСТ

1. В рамках масштабной базы удельные постоянные расходы при увеличении деловой активности организации:

- а) остаются неизменными;
- б) постепенно уменьшаются;
- в) возрастают;
- г) не зависят от деловой активности.

2. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация:

- а) о релевантных издержках и доходах;
- б) о совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
- в) о контролируемых и неконтролируемых затратах;
- г) все ответы верны.

3. Периодические расходы состоят:

- а) из коммерческих и административных расходов;
- б) из производственных издержек, информация о которых накоплена на бухгалтерских счетах за отчетный период;
- в) из общецеховых расходов;
- г) ни один ответ не верен.

4. Вмененные затраты учитываются при принятии управленческих решений:

- а) в условиях ограниченности ресурсов;
- б) при избытке ресурсов;
- в) независимо от степени обеспеченности ресурсами.

5. Вмененные издержки:

- а) документально не подтверждаются;
- б) могут не означать реальных денежных расходов;
- в) обычно не включаются в бухгалтерские отчеты;
- г) все вышеперечисленное верно.

6. Прямые материальные затраты в рамках масштабной базы являются:

- а) постоянными;
- б) переменными;
- в) условно-постоянными;
- г) все ответы верны.

7. Расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю являются:

- а) производственными переменными затратами;
- б) производственными постоянными затратами;
- в) непроизводственными переменными затратами;
- г) непроизводственными постоянными затратами.

8. Совокупные постоянные затраты организации – 3000 руб., объем производства – 500 ед. изделий. При объеме производства в 400 ед. изделий постоянные затраты составят:

- а) 2 000 руб. в сумме;
- б) 3 000 руб. в сумме;
- в) 7,5 руб. на единицу;
- г) верны второй и третий ответы;
- д) ни один ответ не верен.

Тема 4. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ

4.1. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.

4.2. Себестоимость продукции, ее состав и виды.

4.3. Принципы калькулирования, его объект и методы.

4.4. Методы распределения накладных расходов

4.5. Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

4.5.1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

4.5.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

4.5.3. Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции.

4.5.4. Попроцессный метод калькулирования.

4.5.5. Позаказный метод калькулирования.

4.5.6. Калькулирование полной себестоимости продукции.

4.5.7. Учет неполной себестоимости продукции.

4.1. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством

В русском языке слово «калькуляция» (от лат. *calculatio* – вычисление) появилось во второй половине XIX века и означает «исчисление себестоимости».

Калькуляция как элемент метода бухгалтерского учета существовала не всегда, и ее возникновение непосредственно связано с развитием производительных сил общества. На заре возникновения бухгалтерского учета, в условиях рабовладельческого строя, когда формировались товарно-денежные и кредитные отношения, бухгалтерский учет велся по простой схеме – «приход-расход».

Позже, когда в Италии начали образовываться купеческие товарищества и прибыль должна была распределяться между отдельными купцами пропорционально вложенному капиталу, возникла двойная запись.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовали приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирования как инструмента оценки рентабельности товаров, как способа преодоления конкуренции получило в условиях промышленного производства.

В современной экономической литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования сравниваются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа. На первом этапе исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем – себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В практике калькуляционного учета важно правильно определить калькуляционную единицу, единицу измерения самого объекта калькулирования.

Основными критериями при определении калькуляционных единиц в большинстве отраслей промышленности являются стандарты и технические условия, согласно которым изготавливается продукция. Калькуляционная единица должна быть экономически однородна и устойчива во времени, отражая количественную сторону изделия.

Следует выделить следующие **виды калькуляционных единиц**:

1. Натуральные единицы – штуки, тонны, килограммы, киловатт-часы, литры, погонные метры и др.

2. Условно-натуральные единицы (обезличенные, укрупненные, усредненные) – килограмм условного топлива; единица условных банок, кубический метр железобетонных изделий; единицы условных листов шифера.

3. Условные (приведенные) единицы – спирт 100 %-ной крепости; сода каустическая с содержанием 92 % едкого натра; сырье и минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (гипса, азота, фосфора, калия) и др.

4. Стоимостные единицы – 1000 руб. автомобильных и тракторных запасных частей, инструментов и т. п.

5. Единицы работ – тонна-километр перевезенного груза и др.

6. Единицы времени – машино-день, машино-час, норма-час, норма-смена и др.

7. Эксплуатационные единицы – мощность, производительность оборудования, параметры продукции и др.

8. Единицы выполнения операций – рубль.

Условно-натуральные единицы часто применяют при калькулировании промежуточных продуктов. В большинстве случаев для калькулирования продуктов используется один измеритель и, как правило, он совпадает с единицей измерения объема продукции, работ.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель – оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутрипроизводственных целей и для составления внешней отчетности, а также для определения прибыли. Несмотря на важность этой задачи, прежние системы калькулирования не содержали информации, пригодной для решения многих управленческих задач.

Современные системы калькулирования более сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;

- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий. По результатам калькулирования можно принять решение о проведении ремонта самостоятельно или с использованием услуг сторонних организаций.

Наконец, калькулирование является основой трансфертного ценообразования. Трансфертная (внутренняя) цена применяется при коммерческих операциях между подразделениями одного и того же предприятия. Наибольшую актуальность вопросы формирования трансфертных цен имеют при наличии права у подразделения предприятия самостоятельно выходить на внешних покупателей. В этом случае от правильного формирования трансфертной цены будет зависеть общее финансовое положение организации. Если же продукция подразделения полностью потребляется внутри предприятия, то трансфертная цена является лишь учетной категорией, необходимой для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия, но при этом она не влияет на конечные результаты организации.

Таким образом, учет затрат и калькулирование являются основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производством в целом.

4.2. Себестоимость продукции, ее состав и виды

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные средства, материалы, топливо, тем дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу.

В себестоимость продукции включаются:

- затраты труда, средств и предметов труда, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, а также затраты на подготовку и освоение производства;
- расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и технике безопасности; расходы по управлению производством; расходы по набору рабочей силы, подготовке и переподготовке кадров;
- расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой, транспортировкой, расходы на рекламу, включая участие в выставках; оплатой услуг посреднических организаций и др.

Часть расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), нормируется для целей налогообложения (например, командировочные и другие расходы). В себестоимость продукции включают полную сумму таких расходов, но при расчете налогооблагаемой прибыли к ее фактически полученной величине прибавляют расходы, произведенные организацией сверх установленных норм.

В себестоимость также включаются потери от брака, потери от простоев, недостачи и потери материальных ценностей в пределах установленных норм.

Не включаются в себестоимость продукции затраты и потери, относимые на убытки в установленном порядке: затраты по аннулированным заказам, затраты на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы, затраты по приобретению основных средств (относимые на вложения во внеоборотные активы), некомпенсируемые потери от стихийных бедствий и др.

По видам расходов затраты группируют:

- по элементам затрат;
- по статьям затрат (калькуляции).

Перечень расходов, которые могут включаться в себестоимость продукции по данным бухгалтерского учета, определен Основными положе-

ниями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), также установлен перечень элементов затрат:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- прочие затраты.

Этот перечень является обязательным для всех организаций Республики Беларусь.

Материальными затратами является стоимость потребленного сырья, материалов, топлива, полуфабрикатов, энергии, работ и услуг производственного характера, выполненных силами сторонних организаций. Они включаются в себестоимость по фактической стоимости их приобретения или изготовления.

Возвратными отходами считаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, образующиеся в процессе производства, которые полностью или частично утратили свойства исходного сырья и не могут быть использованы или для их использования требуются большие затраты. Не относятся к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые можно передать в другие производства и использовать в качестве полноценного сырья. Возвратные отходы оцениваются: по цене возможного использования, если они могут быть использованы для основного или вспомогательного производства или реализованы на сторону; по полной цене исходного материала, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного сырья; по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри организации или сдаются на сторону.

По элементу «Расходы на оплату труда» отражается начисленная заработная плата исходя из тарифных ставок, окладов, расценок, количества и качества труда. К расходам на оплату труда также относятся начисленные премии за результаты труда в соответствии с формами оплаты труда и выплаты компенсирующего характера.

По элементу «Отчисления на социальные нужды» отражаются отчисления по установленным законодательством нормам в фонд социальной защиты населения, фонд занятости от всех видов оплаты труда работников, независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются; страховые взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По элементу «Амортизация основных средств и нематериальных активов» отражаются суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, исчисленные исходя из амортизационной стоимости основных средств и нематериальных активов в установленном законодательством порядке.

К элементу «Прочие затраты» относятся отчисления, налоги и сборы, которые в соответствии с действующим налоговым законодательством включаются в себестоимость продукции, товаров (работ, услуг), а также расходы по добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий, по страхованию имущества, охране организации, оплате информационных, аудиторских услуг, расходы на рекламу и т.д.

Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты – предварительная или последующая. Отдельные виды затрат (на подготовку и освоение производства, погашение стоимости специальных инструментов и приспособлений и др.), в отношении которых нельзя точно установить, к какому калькуляционному периоду они относятся, а также затраты сезонных отраслей промышленности включаются в затраты на производство в сметно-нормализованном порядке, определяемом отраслевыми рекомендациями (инструкциями).

Группировка затрат по элементам дополняется классификацией по калькуляционным статьям, где учитывается целевое использование средств.

В отраслевых методических рекомендациях по планированию и учету затрат устанавливаются перечень статей калькуляции и методы распределения расходов по видам продукции.

Для промышленных предприятий Республики Беларусь установлена типовая номенклатура калькуляционных статей затрат. Она включает следующие статьи:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- налоги, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды; сборы и отчисления местным органам власти согласно законодательству;
- расходы на подготовку и освоение производства;

- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- технологические потери;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- расходы на реализацию.

В сумме они составляют полную себестоимость.

В зависимости от отраслевых особенностей приведенная номенклатура статей может сокращаться или расширяться. По данным статьям производится калькулирование себестоимости продукции и составляются калькуляции, поэтому данные статьи называются калькуляционными.

Следует отметить, что в системах финансового и управленческого учета подходы к формированию себестоимости различны.

В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В калькулировании могут участвовать даже те затраты, которые не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в финансовом учете.

Информация об издержках, собранная в рамках финансового учета, позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается вовсе или рассчитывается усредненно. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены корректно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена. Для целей финансового учета такая картина вполне приемлема.

Однако для самого предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости – предприятие получает возможность влиять на нее, т.е. управлять своими издержками. Именно такая информация должна формироваться в системе управленческого учета.

Кроме того, различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость. Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; среднеотраслевая – характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли.

Наконец, существуют плановая и фактическая себестоимость. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты предприятия на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

4.3. Принципы калькулирования, его объект и методы

Калькулирование может осуществляться как в рамках учетной системы (упорядоченный регулярный процесс), так и по требованию (например, сбор и измерение затрат, связанных с заменой оборудования). Конечно, постоянное калькулирование – более дорогостоящее, чем проводимое время от времени, и решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из системы производственного учета на регулярной основе, принимается исходя из сопоставления затрат и доходов.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство

Данный принцип на практике реализуется в перечне затрат, содержащемся в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Для отдельных отраслей с учетом их отраслевых особенностей разработаны и утверждены отраслевые рекомендации по планированию и учету себестоимости.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц

Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов.

Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т.п.).

Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке.

В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (например, в энергетической, газовой, нефтяной и т.д.) объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования (носителем затрат). То же самое наблюдается на предприятиях с индивидуальным характером производства (например, предприятия тяжелого машиностроения), а также в организациях, работающих по системе заказов (предприятия бытового обслуживания, ремонтные мастерские, аудиторские фирмы и т.д.). В тех производствах, где технологический процесс делится на ряд стадий (переделов), такого соответствия не наблюдается. Например, в текстильной отрасли объектами учета затрат становятся отдельные переделы – прядение, ткачество, отделка, а объектом калькулирования – готовая продукция, т.е. ткань. Другими словами, выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться натуральные единицы (штуки, тонны, метры и т.д.); условно-натуральные единицы (например, в обувной промышленности – 100 пар обуви определенного типа, в литейном производстве – тонна литья определенного вида, в консервной промышленности – условные банки); единицы времени (часы, машино-часы, человеко-дни); единицы работы – одна тонна перевезенного груза. Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной. Условно-натуральные единицы могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам

При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расхо-

дами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям

Данный принцип нашел свое отражение, в частности, в статье 18 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц. Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

4.4. Методы распределения накладных расходов

Накладные расходы являются общими для двух или более объектов затрат и возникают в связи с организацией и обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. В основном они состоят из затрат на управленческие и коммерческие цели. Величина этих расходов зависит от структуры управления организации, деловой политики администрации и других факторов.

Состав управленческих расходов рассмотрен в пп. 3.2.1, а содержание коммерческих затрат представлено в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Примерный перечень коммерческих расходов

№ пп	Наименование статей расходов	Содержание статьи
1	Расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции	Упаковочная бумага, древесина, шпагат и прочие материальные затраты, связанные с упаковкой на складах
2	Транспортные расходы по сбыту продукции, производимые за счет поставщика согласно условиям поставок	Погрузка, доставка и разгрузка

3	Сборы и отчисления	Комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям
4	Расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее реализации	Затраты на материалы для поддержания помещений в рабочем состоянии; расходы на освещение, отопление и прочие коммунальные услуги; плата за аренду складских площадей; оплата услуг сторонних организаций по ремонту и содержанию складских помещений и пр.
5	Расходы по оплате труда	Оплата труда работников, связанных с продажами, заработная плата рабочим за погрузочно-разгрузочные работы
6	Рекламные расходы	Затраты на рекламу в пределах, установленных законодательством
7	Прочие расходы	Затраты, связанные непосредственно с реализацией изделий

Основные затраты в зарубежной литературе называются затратами на продукт (Product cost), а накладные – затратами периода (Period cost).

Накладные или косвенные расходы – это совокупность комплексных издержек, связанных с производством, которые невозможно (или экономически нецелесообразно) отнести прямым путем непосредственно на конкретные виды изделий. Их доля в общей стоимости готовой продукции (работ, услуг) имеет тенденцию к неуклонному росту.

Точное распределение производственных косвенных расходов позволяет получать достоверную информацию о том, насколько на самом деле производство той или иной продукции, выполнение различных видов работ или услуг выгодно для предприятия, какова их прибыльность и какой уровень цены является наиболее оправданным.

Вместе с тем задача распределения накладных расходов довольно сложная и заслуживает тщательного рассмотрения.

Распределение накладных расходов может осуществляться традиционно (рис. 4.1) или с использованием новых, более сложных методов, например, калькулированием по видам деятельности (метод АБ-костинг).

Процесс распределения общепроизводственных затрат начинается с выбора объекта, на который относятся затраты (например, продукция, услуга, контракт, цех), затем собирают затраты, которые следует отнести на выбранные объекты, и выбирают критерий распределения.

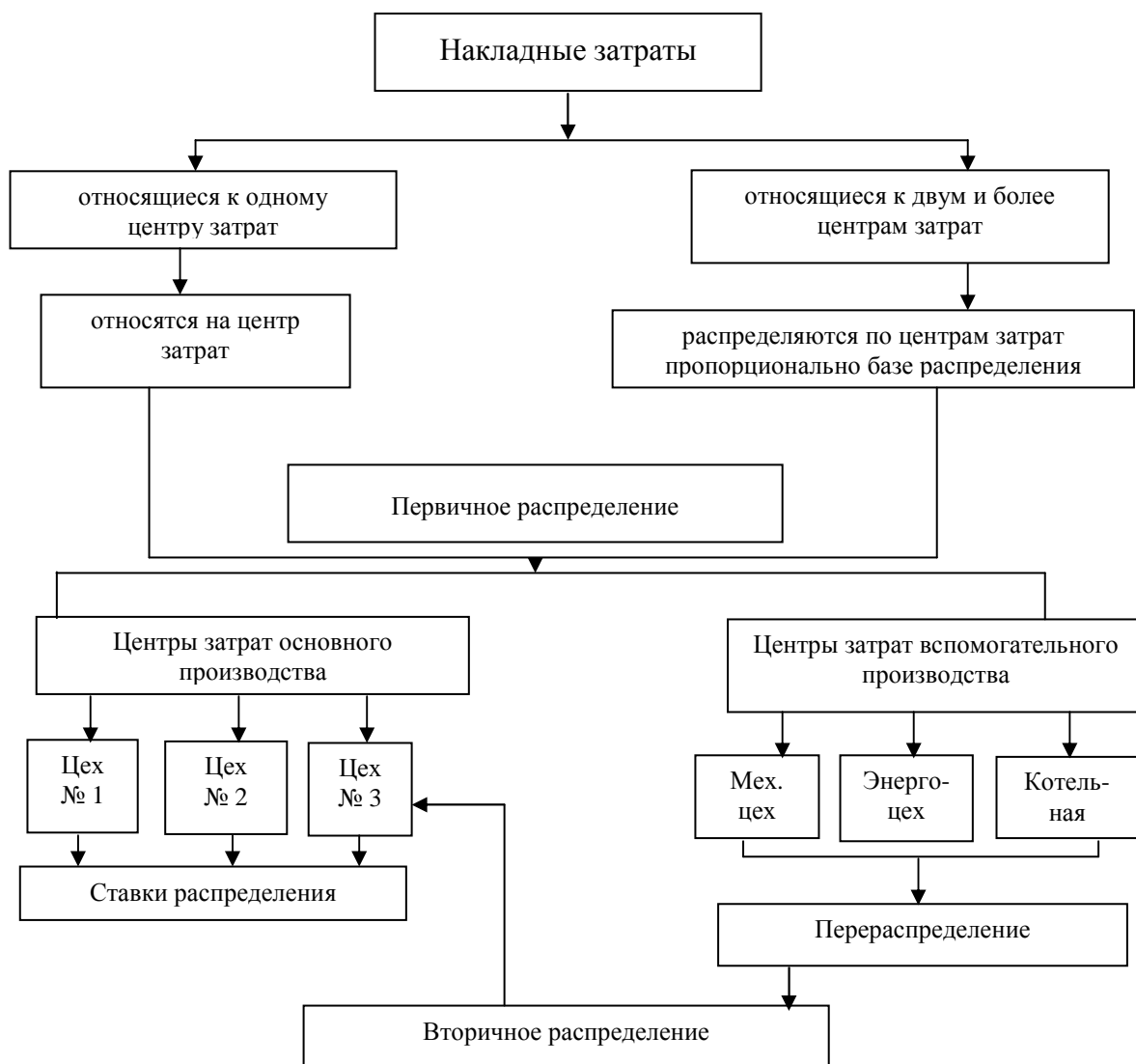


Рис. 4.1. Полное распределение накладных затрат: «традиционная методология»

Методы распределения устанавливаются предприятием самостоятельно, в качестве базы распределения определяют тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. Выбор базы распределения – чрезвычайно важный вопрос, так как при ее изменении меняется и значение себестоимости продукции (работы, услуги). Критерий распределения обычно сохраняется неизменным в течение длительного времени, поскольку представляет элемент учетной политики предприятия.

Ставка распределения накладных затрат ($C_{рнз}$) – это инструмент, с помощью которого они распределяются на себестоимость единицы продукции (работ, услуг)

$$C_{рнз} = НЗ / ОП \quad \text{или} \quad C_{рнз} = НЗ / КЕ \quad \text{или} \quad C_{рнз} = НЗ / МВ ,$$

где $HЗ$ – накладные затраты; $ОП$ – показатель объема продукции; $КЕ$ – количество калькуляционных единиц; $МВ$ – машинное время.

Чтобы определить ставку распределения накладных затрат, необходимо сумму этих затрат разделить на выбранный показатель (критерий) распределения.

Из множества существующих критериев для распределения производственных накладных расходов можно выбрать следующие:

1. Время работы производственных рабочих (человеко-часы) широко применяется по двум причинам: отражает затраты прямого труда; информация о затраченных человеко-часах на производство конкретной продукции обычно содержится в бухгалтерской документации.

Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы производственных накладных расходов на общее число затраченных человеко-часов.

2. Заработная плата производственных рабочих. Использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает бóльший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования. Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы накладных расходов на затраты на оплату труда.

3. Отработанное время основным технологическим оборудованием (машино-часы). Коэффициент распределения определяется делением общей суммы накладных расходов на время работы основного оборудования.

4. Прямые затраты. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.

5. Стоимость основных материалов. В этом случае применяются ставки распределения накладных расходов, исчисленные как процент от стоимости использованных основных материалов.

6. Площади, занимаемые структурным подразделением. Коэффициент распределения определяется делением общей суммы накладных расходов на размер занимаемых площадей центрами ответственности.

4.5. Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами, выбор которых зависит от типа производства, его особенностей, номенклатуры вырабатываемой продукции, других факторов (в частности, исходя из управленческих целей и задач).

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее, их можно сгруппировать по трем признакам или направлениям (рис. 4.2):

- способу оценки затрат;
- отношению затрат к технологическому процессу производства;
- полноте включения затрат в себестоимость продукции.



Рис. 4.2. Классификация методов учета затрат

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции и т.п., иначе говоря, от индивидуальных особенностей предприятия.

На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Например, можно прибегнуть к позаказному методу, калькулируя неполную себестоимость заказов; можно применять попередельное калькулирование с использованием норм расхода материальных ресурсов, а можно при этом учитывать и их фактический расход и т.д. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

Под методом калькулирования понимается совокупность приемов, используемых для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Любой метод калькулирования обеспечивает контроль за процессом формирования и определения фактической себестоимости готовой продукции.

Указанные методы калькулирования себестоимости продукции классифицированы применительно к основному производству. Во вспомогательных производствах также могут использоваться эти методы.

Все методы основаны на учете издержек производства за отчетный период и калькулировании средней себестоимости продукции, т. е. на учете прошлых издержек производства, когда отклонения от действующих норм и нормативов выявляются в калькуляциях себестоимости единицы продукции по завершении отчетного периода. Оперативное выявление отклонений от установленных норм расхода возможно только при ежедневном расчете себестоимости продукции. В этом случае значительно повышается возможность контрольных функций управленческого учета.

Калькулирование себестоимости продукции представляет заключительный этап управленческого учета издержек производства. Методика калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг для приведенных методов условно состоит из трех частей:

- 1) исчисление плановой себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) в целом;
- 2) определение фактической себестоимости отдельного вида продукции (работ, услуг);
- 3) расчет себестоимости единицы произведенной продукции, выполненной работы, оказанной услуги.

4.5.1. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции

Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях.

Учет фактических затрат на производство строится на таких принципах, как полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных

затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет в конечном счете определить фактическую (или «историческую») себестоимость.

Еще в начале XX века данный метод начал подвергаться критике со стороны ученых-экономистов. Так, Г. Эмерсон затрагивал этот вопрос в своей книге «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». В главе, касающейся учета себестоимости, автор подчеркивал медлительность учета при такой системе, а также ошибочность получаемых цифровых данных о себестоимости как следствие «смещения производственных затрат с привходящими (случайными) расходами, которые не имеют даже самого отдаленного отношения к себестоимости». По мнению экономиста, основной недостаток учета фактической себестоимости состоит в том, что этот учет почти не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь.

Другими недостатками учета фактической себестоимости являются:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;
- в отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;
- данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;
- учет фактической себестоимости трудоемко, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим.

Однако основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов. Ценностное выражение результатов производственной деятельности искажается влиянием разнообразных конъюнктурных колебаний, которые мешают точно определить в каждом конкретном случае, насколько то или иное изменение себестоимости обусловлено успешностью работы самого предприятия и его отдельных подразделений и насколько оно вызвано объективными причинами – удорожанием материалов или ростом других расходов, не зависящих от предприятия. Все это предопределяет ограниченность использования данного варианта учета для принятия управленческих решений, осуществления оперативного внутрихозяйственного бухгалтерского контроля.

Поэтому наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат, особенно в условиях рыночных отношений и конкуренции.

4.5.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма – это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. Нормативные калькуляции рассчитываются на основе технически обоснованных норм расхода материальных и трудовых ресурсов. Они в свою очередь устанавливаются в соответствии с технической документацией на производство продукции (чертежами деталей и узлов, разработанными конструкторскими бюро) и образуют взаимосвязанную систему, которая регламентирует все стороны хозяйственной деятельности предприятия.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров

незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах, в частности, при «историческом» подходе к калькулированию, причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

Таким образом, основные принципы нормативного метода учета сводятся к следующему:

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет.

Данный принцип может быть реализован лишь при наличии у предприятия нормативной базы, содержащей нормативные, сметные (бюджетные) показатели, рассчитываемые на основании первичной технологической, конструкторской, финансовой и административной документации и используемые для разнообразных нужд управления: определения нормативных сумм затрат на производственные и коммерческие процессы, лимитирования отпуска в производство и на хозяйственные цели материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчетов фондов оплаты труда, численности персонала, смет расходов на содержание аппарата управления, проектов отпускных цен и т. п. Вместе с тем в отечественной практике действуют лишь отдельные фрагменты нормативной базы.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.

3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Соблюдение такого алгоритма учета и расчетов хотя и является весьма трудоемким процессом, но при этом позволяет получить достоверную информацию о затратах, пригодную для последующего анализа и контроля.

Возможны модификации нормативного метода: полный и неполный учет нормативных затрат.

Выше речь шла об организации полного учета. Неполный учет нормативных затрат является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним.

Другие упрощенные варианты нормативного метода учета могут основываться на следующих положениях:

- остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитывают, а все изменения норм и отклонения от них относят на себестоимость готовой продукции;
- при незначительности изменений норм в течение отчетного периода их отдельный учет не организуют, а рассматривают вместе с отклонениями от норм.

Подобные упрощения существенно снижают эффективность нормативного метода, качество полученной информации.

На практике встречаются и другие недостатки в использовании нормативного метода учета. Чаще всего они состоят в неверном учете отклонений фактических затрат от норм: отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется их укрупненный учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений от норм и т. д.

В трудах российских экономистов отмечаются и другие недостатки нормативного метода учета. Так, Н.Г. Иванова и П.А. Галузинский, исследуя практику применения нормативного метода учета на отечественных предприятиях обувной промышленности, отмечают следующее: «Плановые задания в обувной промышленности устанавливаются на укрупненный условный объект калькуляции – 100 пар обуви определенного артикула, что приводит к значительному усреднению величин.

Увеличение в составе артикула числа трудоемких и материалоемких моделей по сравнению с запланированными вызывает перерасход средств, а увеличение числа менее материалоемких и трудоемких моделей – экономию средств. Поэтому результаты, выявленные путем сопоставления фактических данных с плановыми, не всегда отражают реальное положение дел: перерасход по одним моделям может перекрываться экономией по другим моделям внутри одного артикула, что снижает заинтересованность коллектива в борьбе за безубыточность каждого изделия». В связи с этим вносится предложение: вести учет расхода материалов по каждой модели отдельно, а не по артикулу в целом.

Требуют серьезной доработки и применяемые предприятиями нормативные базы. Как показывает практика, используемые базы оказываются неполными не только для оценки качества работы вспомогательных подразделений, но и для основных цехов предприятия. Нормативные базы для транспортных, энергетических, ремонтно-строительных и экспериментальных подразделений чаще всего отсутствуют вообще.

4.5.3. Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции

Попередельное калькулирование используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, где одинаковые изделия, сырье, полуфабрикаты проходят по технологической цепочке в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами, цехами, местами возникновения затрат, т. е. где процесс получения продукции состоит из нескольких следующих одна за другой технологических стадий.

Серийное производство характеризуется широкой номенклатурой изделий, состоящих из большого числа деталей, обрабатываемых на специализированном или универсальном оборудовании, снабженном специальной оснасткой.

Поточное производство характеризуется расчленением производственного процесса на отдельные относительно короткие операции, выполняемые на специально оборудованных, последовательно расположенных рабочих местах – поточных линиях.

Передел – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового по-

луфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т.е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт.

Объектом учета издержек в таких производствах является каждый самостоятельный передел. Перечень переделов определяется на основе технологического процесса, в зависимости от которого строится система формирования и учета издержек производства, оценка незавершенного производства и калькулирование себестоимости продукции.

Перечисленные особенности определяют суть попередельного метода, который заключается в следующем. Прямые издержки производства отражаются в текущем учете не только по видам промежуточной продукции, но и по переделам либо стадиям процесса производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета издержек производства обычно является передел, а объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела.

Из нескольких переделов состоят предприятия металлургической, нефтеперерабатывающей, химической, промышленности цветных металлов, а также других отраслей промышленного производства.

При определенных отраслевых различиях в применении попередельного метода имеется ряд общих особенностей:

- производства, в которых он применяется, как правило, весьма материалоемки, поэтому учет материальных издержек производства организуется таким образом, чтобы обеспечить действенный контроль за их использованием. Для этого наиболее часто применяются балансы исходного сырья, технологические расчеты выхода продукта или полуфабрикатов, брака и отходов из каждого передела;
- вся продукция выпускается на одном оборудовании;
- полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в следующем переделе;
- изделия (продукция) небольшой номенклатуры выпускаются в больших объемах.

Последовательность выполняемых операций при попередельном методе показана на рис. 4.3.

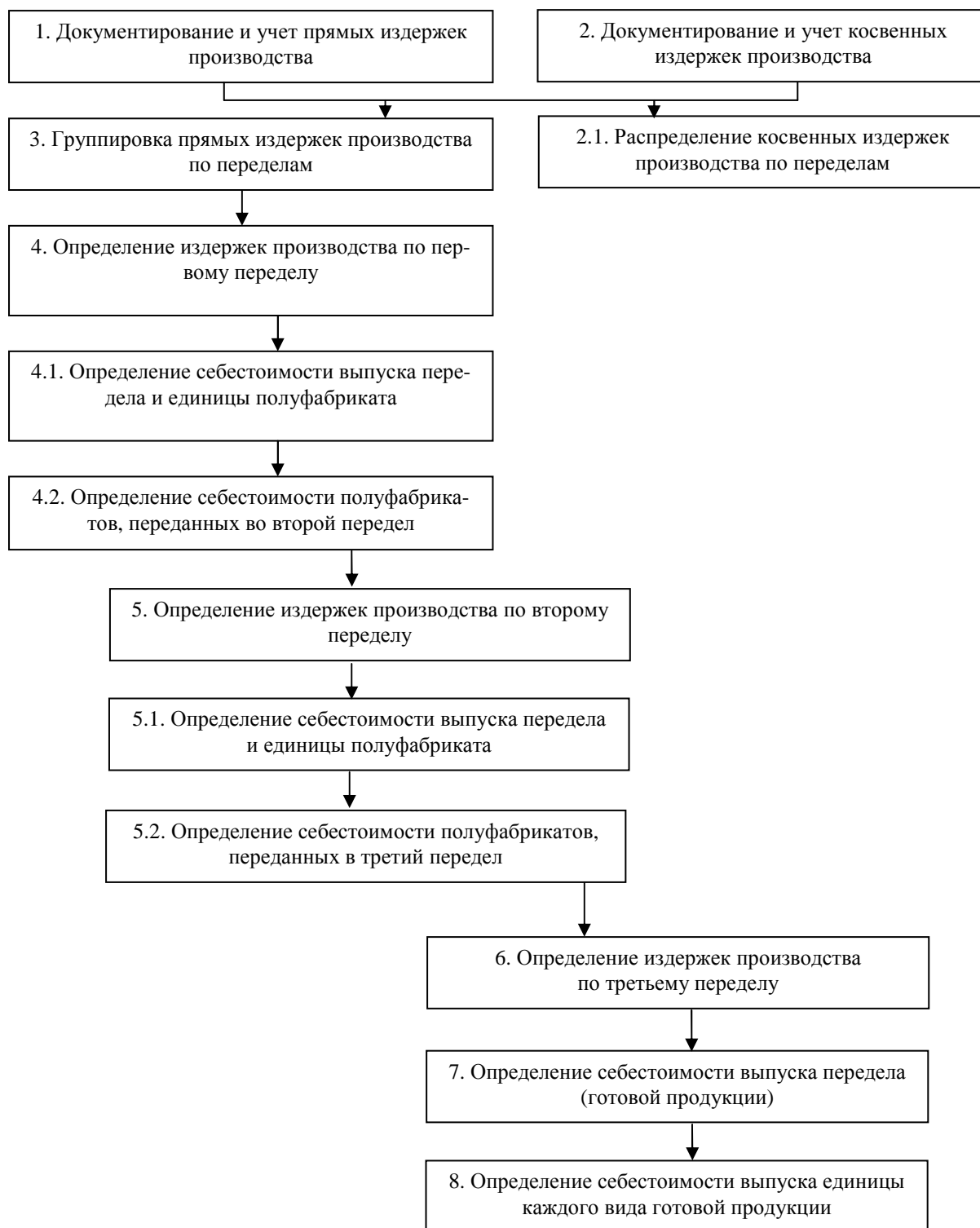


Рис. 4.3. Этапы попередельного метода калькулирования себестоимости готовой продукции

В качестве примера расчета себестоимости продукции по переделам рассмотрим текстильное производство, которое состоит из ряда переделов. Исходным сырьем для ткацкого производства является хлопок-волокно, грязная и мытая шерсть, шелк-сырец и другие материалы. Они поступают

в I передел – прядение. Готовой продукцией этого передела является пряжа. Она передается во II передел – ткачество, на выходе из которого получают суровье (суровую ткань). Суровье поступает в III передел (отделку), где на ткань наносят нужный рисунок. Технологическая схема ткацкого производства:

ПРЯДЕНИЕ → ТКАЧЕСТВО → ОТДЕЛКА

В черной металлургии переделы – это выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех).

Особенностями попередельного метода учета являются:

- организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, т.е. калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа.

Попередельное калькулирование применяется в отраслях промышленности с комплексным использованием сырья, где производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например, в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозно-бумажной, хлопчатобумажной и других отраслях. Поскольку перечисленные производства являются весьма материалоемкими, производственный учет организуется таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в производстве. Наиболее часто применяются балансы исходного сырья, расчет выхода продукта или полуфабриката, брака, отходов.

К этому методу учета затрат прибегают предприятия, изготавливающие различные изделия, если весь технологический процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

В условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции невелика, также применяется попередельный метод учета затрат. Особенности производства массового типа являются:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;

- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ.

Одной из разновидностей организации массового производства является поточное производство, при котором обеспечивается строго согласованное выполнение всех операций технологического процесса во времени и перемещение предметов труда по рабочим местам в соответствии с установленным ритмом выпуска продукции.

Примерами поточных производственных линий являются автомобильные конвейеры, конвейеры на часовых, телевизионных заводах и т.п.

В промышленности применяются два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции – бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. Применение первого или второго варианта сводного учета затрат на производство зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства. Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести свод затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

Остановимся подробнее на каждом методе.

Учет затрат на производство при бесполуфабрикатном варианте ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабрикатов собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только I передела. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из которых заключается в том, что бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

При полуфабрикатном варианте учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела, подразделения). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. Например, кондитерские фабрики рассчитывают себестоимость какао-масла – полуфабриката собственного производства – в тех случаях, когда он реализуется парфюмерно-косметическим фабрикам. В суконно-прядельном производстве на некоторых предприятиях определяют себестоимость ленты-топса, в трикотажной промышленности – себестоимость сурового полотна. На предприятиях, производящих шерстяные ткани, пряжа может реализовываться непосредственно населению, и в этом случае также применяется полуфабрикатный метод учета.

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены при реализации полуфабриката на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

4.5.4. Попроцессный метод калькулирования

Попроцессный метод калькулирования себестоимости продукции обычно применяется в отраслях, где преобладают массовое производство, ограниченная номенклатура выпускаемой продукции, непродолжительный производственный цикл и отсутствие в большинстве случаев незавершенного производства. Для массового производства характерна высокая сте-

пень комплексной механизации и автоматизации всех основных технологических процессов. Производимая продукция является одновременно объектом учета затрат и объектом калькуляции.

В организациях промышленности попроцессный метод учета затрат может использоваться во вспомогательных и обслуживающих производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг).

Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные издержки производства учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Подробной детализации затрат по каждой единице продукции не требуется.

Последовательность выполняемых операций (этапов) при попроцессном методе представлена на рис. 4.4.

При попроцессном методе калькулирования себестоимости предполагается, что затраты на материалы осуществляются в начале производственного процесса, а затраты на обработку (добавленные затраты) распределяются равномерно в течение всего производственного цикла.

При применении попроцессного метода для контроля за себестоимостью продукции неизменными условиями должны быть: наличие норм расхода материальных, трудовых и финансовых ресурсов, нормативов использования средств производства, смет производственных расходов; организация учета отклонений фактических расходов от норм и нормативов. Предприятия, добывающие или вырабатывающие в течение длительного периода простую однородную продукцию, располагают налаженным нормативным хозяйством, т. е. имеют обоснованные текущие нормы, которые способствуют введению в попроцессный метод калькулирования элементов нормативного метода.

Если у предприятия нет незавершенного производства, то себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за определенный период на количество продукции, произведенной за этот же период и рассчитывается по формуле

$$C = Z / П,$$

где C – себестоимость единицы продукции;

Z – совокупные затраты за отчетный период, руб.;

$П$ – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т. д.).

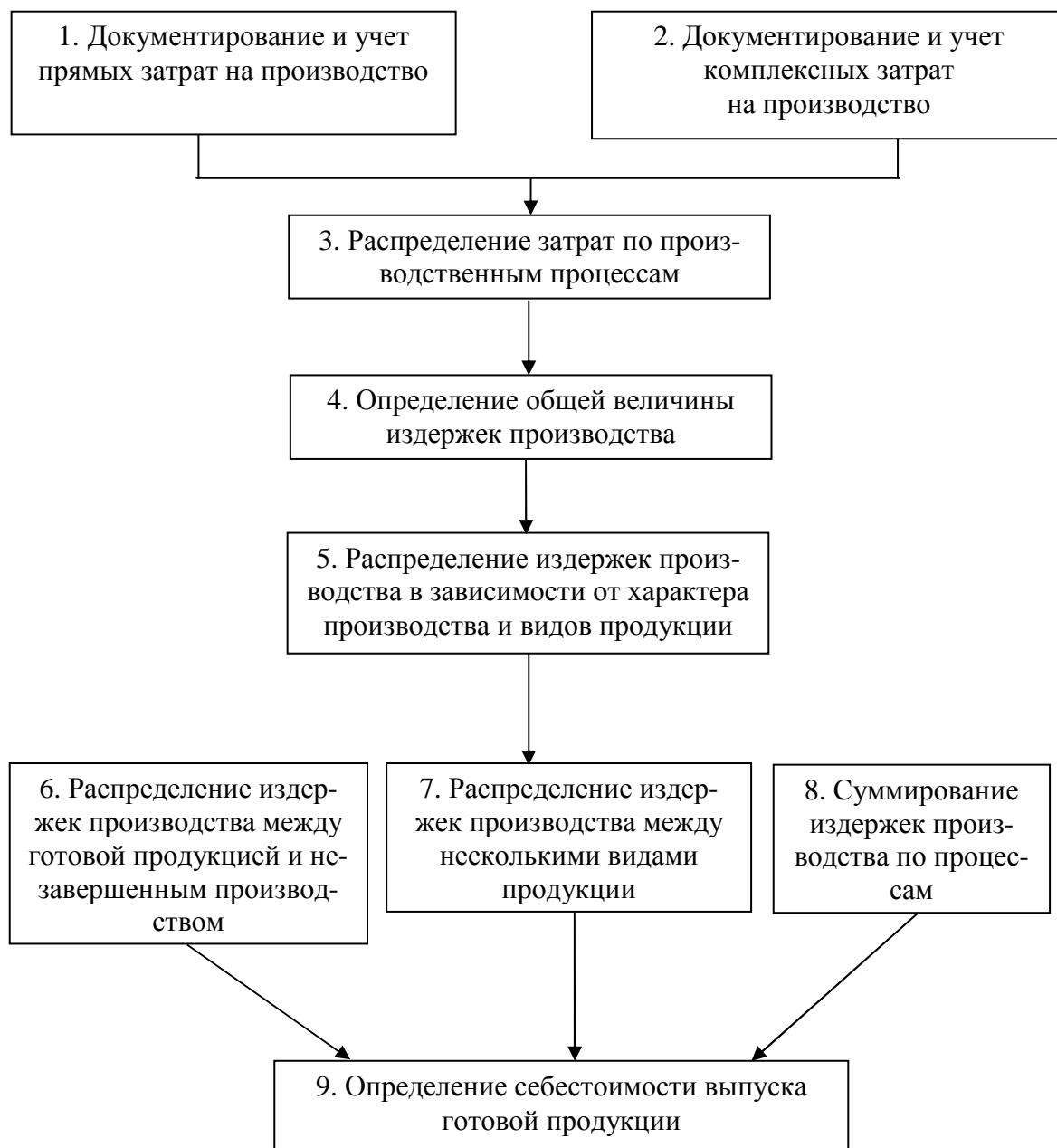


Рис. 4.4. Этапы попроцессного метода калькулирования себестоимости готовой продукции

Попроцессный метод можно рассматривать как:

1) метод простого одноступенчатого калькулирования. Он может применяться не только в отраслях материального производства, но и в непромышленной сфере, при оказании услуг. Используя данный метод, можно рассчитать себестоимость одной предоставленной услуги. Для этого общая сумма расходов, включаемых в себестоимость оказываемых организацией услуг, делится на их количество;

2) метод простого двухступенчатого калькулирования. Он подразумевает, что:

а) рассчитывается производственная себестоимость выпущенной продукции, затем делением производственных затрат на количество изготовленной продукции определяется производственная себестоимость единицы;

б) расходы на управление и реализацию делятся на количество проданной продукции;

в) суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах, и себестоимость продукции методом простого двухступенчатого калькулирования рассчитывается по формуле

$$C = Z_1 / П + Z_2 / P,$$

где C – полная себестоимость единицы продукции, руб.;

Z_1 – производственные затраты, руб.;

Z_2 – управленческие и коммерческие расходы, руб.;

$П$ – количество произведенной продукции;

P – количество реализованной продукции.

3) метод многоступенчатого калькулирования применяется в том случае, если выпуск продукции состоит из нескольких производственных процессов и количество полуфабрикатов не совпадает с количеством готовых изделий. В этом случае организовывается учет затрат на производство по каждому переделу и по видам продукции. Метод многоступенчатого калькулирования можно рассматривать как попередельное калькулирование. Между этими методами существует условная грань, но в практике учета их принято разграничивать.

4.5.5. Позаказный метод

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия.

В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства.

Индивидуальное или единичное производство – это форма организации производства, при которой различные виды продукции изготавливаются в одном или нескольких экземплярах. В индивидуальном производстве используются широкая номенклатура материалов, универсальные технологии.

Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие блюминги, прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также предприятия военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Выпуск крупного заказа требует серьезных материальных, трудовых и иных затрат, но им, как правило, нельзя полностью загрузить производственные мощности предприятия. Поэтому оно одновременно может выполнять и другие заказы, изготавливать десятки различных по конструкции изделий, но каждое – в весьма ограниченном количестве.

Важнейшими отличительными особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений; относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации.

Позаказный метод учета себестоимости применяется в производствах, выпускающих опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах – при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия. Серия – это некоторое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах. Поэтому мелкосерийные предприятия загружаются относительно большой и довольно разнообразной номенклатурой изделий. В качестве примера можно привести судостроение и авиастроение, а также полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказанным тиражом.

Позаказный метод применяется и на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции в ограниченном количестве (например, на предприятиях химической промышленности при выполнении заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона при выполнении отдельных заказов на оригинальные изделия из железобетона и др.).

Область применения позаказного метода учета не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве (проект нуждается в привязке к конкретной местности), научно-исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения (калькулируется себестоимость операции каждого больного в зависимости от ее сложности и поставленного диагноза).

Последние годы ознаменовались развитием сферы услуг. При изготовлении мебели, ковров, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, часов, телевизоров и оказании прочих услуг мастерские, химчистки, ателье также используют позаказное калькулирование.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Другими словами, при этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общезаводские накладные расходы относят на каждый индивидуальный заказ или же на произведенную партию продукции. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или их партии, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии. Для определения себе-

стоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии.

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. «Открыть заказ» – значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии.

В зависимости от потребностей предприятия вид этого бланка может варьироваться, однако в любом случае он, как правило, содержит следующую базовую информацию:

- тип заказа (для собственных нужд или привлекаемый со стороны; разовый или сводный). Издержки по разовым заказам учитываются и отражаются в рамках одного отчетного периода. Долгосрочные или сводные заказы состоят из периодически возобновляемых или ряда мелких заказов. Учет издержек по таким заказам связан с распределением издержек между несколькими отчетными периодами;

- номер заказа (индивидуальный код). Он отличает данный заказ от всех других, находящихся в производстве в отчетный период;

- характеристика заказа (краткое описание работ по выполнению заказа);

- исполнитель (участок, выполняющий работы);

- срок исполнения заказа;

- месяц, в котором учитываются (распределяются) издержки по заказу.

После этого в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, заработной платы, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. В каждом документе проставляется номер заказа.

Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает карточку (ведомость). По мере прохождения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

Однако возникает проблема с распределением косвенных расходов (амортизация, арендная плата, затраты на освещение, отопление и т.п.) между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде, ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком

необходимо в течение отчетного периода, когда еще неизвестна общая сумма косвенных расходов.

Одно из решений данного вопроса – ждать окончания отчетного периода и затем, зная общую фактическую сумму косвенных расходов за отчетный период, распределить ее между отдельными заказами. Однако такое решение вряд ли удовлетворит современного руководителя и самого заказчика. Руководству предприятия необходимы данные об ожидаемой себестоимости заказа для определения цены до того, как будет выполнен заказ. Заказчику также нужна оперативная информация о возможной цене, с тем чтобы выбрать для себя недорогого исполнителя.

На практике обычно идут другим путем: косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Понятие «бюджет» в управленческом учете является синонимом слова «план». Следовательно, речь идет о показателях, планируемых самой бухгалтерией. Они базируются на оценочных величинах объемов производства (работ, услуг) и косвенных расходов в предстоящем периоде.

Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа:

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода. В значительной степени точность этого прогноза зависит от опыта, знаний и интуиции бухгалтера-аналитика, так как, давая подобные прогнозы, необходимо учесть многие факторы – как объективные (не зависящие от деятельности предприятия), так и субъективные (зависящие от него). Например, существенным слагаемым общепроизводственных расходов оказывается оплата коммунальных услуг и электроэнергии, а ее размер в свою очередь зависит от установленных тарифов. Следовательно, повышение действующих тарифов по оплате коммунальных услуг и электроэнергии является для предприятия объективным фактором. Бухгалтеру-аналитику, конечно, трудно предсказать влияние этого фактора в предстоящем периоде.

Вместе с тем именно от предприятия будет зависеть, насколько производительно используется электроэнергия, допускается ли ее непроизводительное потребление, и если допускается, то в какой мере. Такого рода субъективные факторы также должны быть учтены бухгалтером-аналитиком в его прогнозе косвенных расходов предстоящего периода.

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами и прогнозируется ее величина. При этом под базой понимается какой-либо технико-экономический показатель, который, с точки зрения руководства предприятия, наиболее точно увязывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом готовой продукции.

База для распределения косвенных расходов выбирается предприятием самостоятельно, исходя из специфических особенностей его деятельности, характера выполняемых заказов, их размера, количества и т. д., записывается в учетной политике предприятия и является таковой в течение всего финансового года.

Так, в промышленном производстве общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются отработанные станко-часы, машино-дни, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих. Однако могут применяться и другие измерители, например, при индивидуальном производстве ковров – квадратные метры, при оказании транспортных услуг – километры пробега автомобиля, аудиторских услуг – количество часов, отработанных сотрудниками аудиторской фирмы, и т. д.

Выбрав в качестве базы распределения косвенных расходов какой-либо показатель, бухгалтер-аналитик прогнозирует его размер на предстоящий период. Здесь он сталкивается с теми же проблемами, о которых речь шла выше. Необходимо оценить возможный спрос на продукцию предприятия в предстоящем периоде с учетом сезонных колебаний, покупательной способности населения (или предприятий), общей ситуации на рынке с учетом деятельности конкурентов. Правильно оценить влияние всех этих факторов на ожидаемую величину заказов, а следовательно, и на размер выбранного базового показателя сможет лишь опытный бухгалтер-аналитик.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

При позаказном методе учета затрат тщательно распределяется ответственность между всеми исполнителями заказа и руководителями центров ответственности (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Этапы позаказного метода калькулирования себестоимости продукции

Примерное прохождение позаказного метода калькулирования представлено на рис. 4.6.

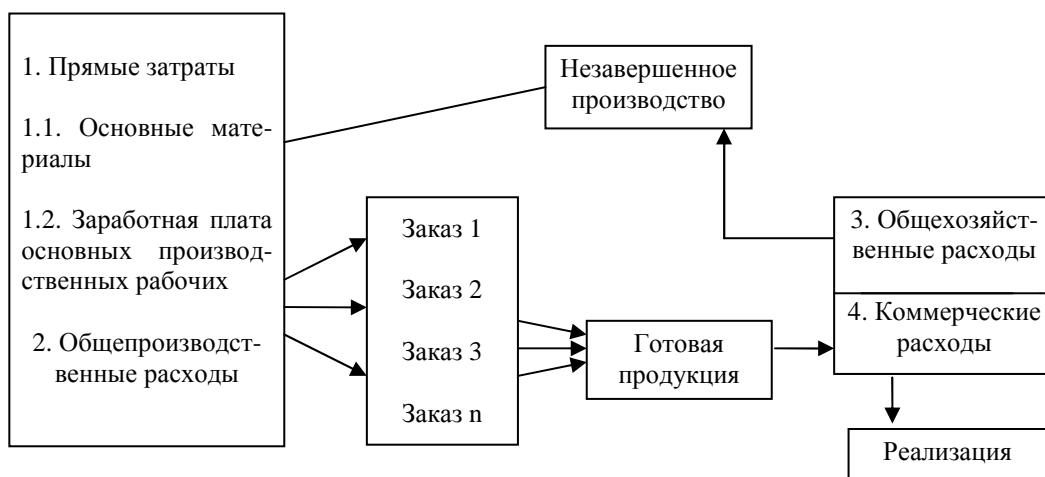


Рис. 4.6. Позаказный метод учета затрат

4.5.6. Калькулирование полной себестоимости

Методы калькулирования себестоимости, выделенные по полноте учитываемых затрат, занимают особое положение, поскольку именно в зависимости от того, как организован учет затрат (и соответственно финансовых результатов), можно получить необходимую информацию, являющуюся основой для принятия решений.

Рассмотрим калькулирование полной себестоимости. В отечественной учетной практике в зависимости от полноты включаемых в себестоимость затрат выделяют, как правило, цеховую, производственную и полную себестоимость продукции (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Виды себестоимости в отечественной учетной практике

Себестоимость	Характеристика
Цеховая	Включает прямые затраты (стоимость сырья, материалов, зарплата производственных рабочих и т. п.) и общепроизводственные расходы, характеризует затраты цеха на производство продукции
Производственная	Состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов, характеризует затраты предприятия, связанные с выпуском продукции
Полная	Производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции

Традиционным подходом является калькулирование полной себестоимости, включающей в себя все затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

При этом исходят из того, что все затраты предприятия условно делят на прямые, которые могут быть прямо отнесены на носитель затрат, и косвенные, для которых требуются специальные приемы по распределению.

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда (с отчислениями).

К косвенным относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, поскольку эти расходы сложно быстро и экономично отнести на конкретный носитель затрат.

Рассмотрим более подробно учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).

Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы, как правило, учитываются в составе косвенных расходов).

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за пользование кредитом, предоставленным поставщиком ресурсов, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

На предприятиях текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической стоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

Определение фактической себестоимости основных материалов, списываемых на носитель затрат, разрешено производить следующими методами: по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО); по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО); по средней себестоимости.

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного года в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле – в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

Метод ЛИФО, в отличие от метода ФИФО, основан на том, что ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, проводится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

Учитывая вышеперечисленные обстоятельства, можно сделать вывод о том, что в условиях инфляции с точки зрения налогообложения более предпочтительным оказывается метод ЛИФО. Выбрав его для оценки материальных запасов, предприятие экономит на налогах на прибыль и на имущество, однако запасы при этом отражаются в нереальной, заниженной оценке.

Применение метода ФИФО, напротив, дает предприятию максимально возможную величину чистого дохода, что делает его финансовую отчетность более привлекательной для внешних пользователей.

Наиболее близкие к реальной действительности результаты будут получены при расчетах перманентной средней себестоимости запасов.

Выбранный метод для оценки израсходованных в производстве материалов предприятие описывает в своей учетной политике.

Общий фактический расход материала за отчетный период (первый элемент прямых расходов) определяется по формуле

$$P_{\phi} = O_{\text{нп}} + П - В - O_{\text{кп}},$$

где P_{ϕ} – фактический расход материала за отчетный период, руб.;

$O_{\text{нп}}$ – остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

$П$ – документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

$В$ – внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат материала на склад, передача в другие цехи и т. п.), руб.;

$O_{\text{кп}}$ – остаток материала на конец отчетного периода, определяемый по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход на каждое изделие определяют путем его распределения пропорционально нормативному расходу.

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени. Обычно в табелях фиксируют лишь неявки на работу и все отклонения от нормальной продолжительности рабочего дня. Неявки на работу (кроме выходных дней по графику и праздничных дней) должны быть подтверждены документально (приказом или распоряжением на предоставление отпуска, приказом на командировку, листками нетрудоспособности и т. п.). Преждевременный уход с работы и опоздание на работу отме-

чаются в таблице на основании служебных записок руководителей структурных подразделений. В таком же порядке оформляются и прогулы. При этом лица, нарушившие дисциплину, обязаны в письменной форме представить администрации объяснение.

Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков, в частности, система пооперационного учета выработки. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (или бригады рабочих) в первичных документах контролером ОТК (отдела технического контроля) или мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка по каждой операции. Возможно применение как разовых, так и накопительных нарядов, рассчитанных на фиксирование выработки рабочих в течение двух недель или за месяц.

В серийном производстве первичными документами для учета выработки рабочих являются маршрутные листы или карты. В них фиксируют запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. Контроль за сохранностью и точностью обработки деталей осуществляется в процессе приемки работ ОТК после выполнения каждой операции. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист. При дроблении партии деталей выписываются новые маршрутные листы.

Маршрутные листы могут применяться и как самостоятельные документы, и в сочетании с рапортами или отрывными талонами.

В массовых и крупносерийных производствах для определения выработки каждого рабочего за смену или за расчетный период производится пооперационная перепись остатков, не обработанных деталей или не собранных изделий на конец смены или расчетного периода. Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенный на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток не обработанных или не собранных деталей (заготовок) на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Одновременно по установленным ставкам производятся расчеты отчислений от основной заработной платы в государственные внебюджетные фонды – социального и обязательного медицинского страхования.

Рассмотрим более подробно учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг).

Как было отмечено выше, к косвенным расходам относятся общепроизводственные расходы, которые не удается быстро и экономично отнести на конкретный носитель затрат.

Однако и общехозяйственные расходы также следует признать косвенными, так как они участвуют в калькулировании полной себестоимости продукции и также не могут быть отнесены на изделие прямым путем. Поэтому ниже речь пойдет об учете и участии в калькулировании себестоимости продукции общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В литературе их часто называют накладными расходами.

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях – участках, цехах, производствах, переделах. Назначение, характер и функциональная роль этих затрат связаны непосредственно с производством (номенклатура статей общепроизводственных расходов представлена в табл. 4.3). Объединение названных видов расходов в единую группу под названием «Общепроизводственные расходы» связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);
- не могут быть отнесены прямо на изделия, если их выпускается более одного;
- контролируются бюджетно-сметным методом.

Таблица 4.3

Номенклатура статей общепроизводственных расходов

Наименование статей расходов	Характеристика и содержание расходов
Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда работников аппарата управления цеха, инженерно-технических работников и обслуживающего персонала с отчислениями на социальное страхование от затрат на оплату труда указанных работников

Содержание и ремонт производственных помещений и оборудования	<p>Стоимость смазочных, обтирочных и других материалов, необходимых для ухода за оборудованием и содержания его в рабочем состоянии.</p> <p>Стоимость запасных частей для эксплуатационных нужд.</p> <p>Расходы на электроэнергию, освещение, отопление помещений, водоснабжение и канализацию. Расходы на содержание в надлежащем санитарном состоянии помещений.</p> <p>Расходы на метрологическое обеспечение оборудования, оплата за проверку, аттестацию и клеймение приборов, испытательного оборудования, весов и другой аппаратуры.</p> <p>Ремонт основных средств, включая затраты на оплату труда рабочих, производящих ремонт, отчисления на социальные нужды, стоимость запасных частей и материалов, израсходованных на ремонт.</p> <p>Плата за аренду объектов основных производственных средств, а также затраты на их капитальный ремонт.</p> <p>Оплата услуг сторонних предприятий и организаций по содержанию и ремонту зданий, сооружений, оборудования и инвентаря</p>
Амортизация основных средств	Амортизация основных средств общепроизводственного назначения
Прочие общепроизводственные расходы	<p>Изготовление и испытание опытных образцов, разработка технической документации.</p> <p>Сертификация продукции, экспертизы и консультации сторонних организаций</p>
Расходы непроизводительного характера	Потери от простоев, от порчи, недостач и др.

Общепроизводственные расходы можно отнести к условно-переменным, так как они объединяют расходы энергоресурсов, необходимых для приведения в движение производственного оборудования, машин, механизмов и транспортных средств; расходы на текущий уход за оборудованием и рабочими местами (стоимость смазочных и обтирочных материалов, оплата труда наладчиков, ремонтных и других вспомогательных рабочих). Размеры этих расходов во многом зависят от объема производства, чего нельзя сказать о второй группе накладных расходов – общехозяйственных.

Общепроизводственные расходы состоят:

- из расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- из общехозяйственных расходов на управление.

Общим для обеих групп является то, что они:

- состоят из комплексных статей;
- возникают в производственных подразделениях;
- планируются и учитываются по местам их возникновения;
- контролируются бюджетно-сметным методом;
- распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.

В то же время каждая из рассматриваемых групп состоит из расходов разного экономического содержания. Различия должны определять выбор и обоснование баз распределения затрат и источников их возмещения. И с этих позиций усиливается значение классификации производственных накладных расходов, принятой внутри предприятия.

Аналитический учет общепроизводственных расходов осуществляется по подразделениям предприятия, а в их разрезе – по установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Статьи расходов предусматриваются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Наиболее распространена следующая типовая номенклатура статей расходов:

1. Содержание аппарата управления цеха.
2. Содержание прочего цехового персонала.
3. Содержание и ремонт производственного оборудования.
4. Содержание и ремонт производственных зданий.
5. Расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности.
6. Перемещение грузов внутри предприятия.
7. Потери от простоев, порчи материальных ценностей и пр.
8. Прочие общепроизводственные расходы.
9. Общепроизводственные расходы непроизводительного характера.

Внутри каждой статьи можно организовать аналитический учет для более подробной расшифровки затрат с целью их конкретизации.

Общепроизводственные расходы учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Обычно в организациях предварительно составляют смету общепроизводственных расходов, с тем чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат, могли аргументированно принимать решения. С целью получения информации, пригодной для принятия решений, смету общепроизводственных расходов обычно корректируют с учетом фактически достигнутого объема производства и сопоставляют с фактическими расходами.

Процесс распределения общепроизводственных расходов состоит из трех этапов:

- 1) выбор объекта, на который относятся затраты, т.е. носителя общепроизводственных затрат (например, продукция, услуга, контракт, цех);
- 2) выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты;
- 3) выбирается база распределения, которая соотносит затраты с учетным объектом (носителем затрат).

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует накладным расходам каждого производственного подразделения. Выбор базы распределения – чрезвычайно важный вопрос, так как, меняя ее, бухгалтер-аналитик меняет и значение себестоимости продукции (работы, услуги). База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет элемент учетной политики предприятия. Однако когда ее несоответствие становится очевидным, она подлежит пересмотру.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

1. Время работы производственных рабочих (человеко-часы) – широко применяется по двум причинам: отражает затраты прямого труда; информация о затраченных человеко-часах на производство конкретной продукции обычно содержится в нарядах и в рабочих картах.

2. Коэффициент распределения определяется путем деления общей суммы производственных накладных расходов на общее число затраченных человеко-часов.

3. Заработная плата производственных рабочих. Использование этого показателя желательно в тех случаях, когда заработная плата занимает больший удельный вес в общепроизводственных расходах, чем расходы на содержание оборудования.

4. Машино-часы. В прошлом этот показатель применялся редко в связи с отсутствием информации о времени работы какого-либо оборудования, затраченного на выпуск конкретной продукции. Компьютеризация бухгалтерского учета позволяет решить эту трудоемкую задачу.

5. Прямые затраты. Косвенные производственные расходы распределяются пропорционально стоимости потребленных на продукт основных материалов и основной заработной платы производственных рабочих.

6. Стоимость основных материалов. В этом случае применяются ставки распределения накладных расходов в процентах от стоимости использованных основных материалов.

7. Объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении. Этот метод применим лишь при условии, что подразделением производится один вид продукции. При использовании этого показателя в качестве базы распределения на продукцию с разной трудоемкостью будут приходиться равные накладные расходы.

8. Распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам. Ставка рассчитывается либо по предприятию в целом, либо для каждого подразделения отдельно. Единую ставку распределения накладных расходов целесообразно использовать лишь тогда, когда на все работы во всех подразделениях затрачивается примерно одинаковое время. Если на эти работы затрачивается разное время, то необходимо установить ставки распределения накладных расходов отдельно по каждому подразделению, чтобы на все виды продукции распределялись фактически соответствующие им накладные расходы.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции. Это влияет на достоверность определения себестоимости продукции и в конечном счете – на прибыль организации. Вместе с тем, выбранный способ должен соответствовать принятым производственным и технологическим процессам, более обоснованным принципам учета и калькулирования и быть нетрудоемким и простым для понимания. При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости, если таковые имеются, а там, где таких рекомендаций нет, – экономическим смыслом и особенностями производственной и коммерческой деятельности предприятия.

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом (номенклатура общехозяйственных расходов представлена в табл. 4.4). Они учитываются на одноименном счете 26.

Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри групп – по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Номенклатура общехозяйственных расходов

Статьи расходов	Характеристика и содержание расходов
Затраты на оплату труда	Затраты на оплату труда работников аппарата управления и отчисления на социальные нужды, связанные с заработной платой данной категории служащих
Командировки и перемещения	Затраты на командировки по установленным законодательством РБ нормам работников аппарата управления, общетехнических и хозяйственных служб
Затраты на охрану	Затраты на заработную плату и отчисления на социальные нужды работников охраны, состоящих в штате организации; затраты на оплату вневедомственной и пожарной охраны системы МВД РБ и других видов охраны, не состоящей в штате организации и предоставленной по договорам; затраты на средства сигнализации и другой техники и специальных средств, используемых в охране объектов
Амортизация основных средств	Амортизационные отчисления, рассчитанные исходя из балансовой стоимости основных средств и выбранного метода начисления амортизации
Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения	Расход материалов, необходимых для ухода за оборудованием и содержания его в рабочем состоянии; расходы на освещение, отопление зданий и помещений, водоснабжение и канализацию; ремонт основных средств, включая затраты на оплату труда рабочих, производящих ремонт, отчисления на социальные нужды, стоимость запасных частей и материалов, израсходованных на ремонт; плата за аренду основных средств, а также затраты на капитальный ремонт; оплата услуг сторонних предприятий и организаций по содержанию и ремонту зданий, сооружений, оборудования и инвентаря
Подготовка кадров	Расходы на подготовку и переподготовку кадров, предусмотренные законодательством РБ. Оплата за время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров; оплата отпусков с сохранением заработной платы, предоставляемых в соответствии с законодательством РБ лицам, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях
Налоги, сборы и отчисления	Налоги, сборы, платежи, предусмотренные законодательством РБ, и другие обязательные отчисления, в том числе специальные отчисления во внебюджетные фонды, в соответствии с законодательством РБ, включаемые в себестоимость
Представительские расходы	Затраты по приему и обслуживанию представителей других предприятий, организаций и учреждений (включая иностранные), прибывших для переговоров с целью поддержания делового сотрудничества

Прочие расходы	Расходы по участию организации в выставках; расходы на содержание и обслуживание связи, телефонов, почтово-телеграфные расходы аппарата управления, общетехнических и хозяйственных служб; оплата консультационных, информационных, юридических и аудиторских услуг; расходы на эксплуатацию машинописной, множительной и другой оргтехники; расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, отчетности и других документов; расходы на выплату компенсации по установленным законодательством РБ нормам возмещения за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок, связанных с управлением; амортизация нематериальных активов; платежи по обязательному страхованию отдельных категорий работников организации; платежи по процентам за кредит банков; оплата услуг банков по осуществлению текущих расчетов на расчетном счете и др.
----------------	--

При калькулировании полной себестоимости фактическая сумма общехозяйственных расходов распределяется между видами продукции пропорционально выбранной базе распределения. Однако такие затраты, как время труда или заработная плата основных производственных рабочих, время работы станков, не имеют тесной зависимости с размером общехозяйственных расходов. В силу своей сущности последние напрямую не связаны с объемом производства – его падением или ростом, их размер скорее зависит от продолжительности отчетного периода. Поэтому распределение общехозяйственных расходов при калькулировании полной себестоимости продукции носит весьма условный характер.

4.5.7. Учет неполной себестоимости

Одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать только прямые затраты, она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т. е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы является система «директ-костинг». Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т.е. учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькулировании полной себестоимости постоянные общепроизводственные расходы участвуют в расчетах, при калькулировании по переменным издержкам они из расчетов исключаются.

Общехозяйственные расходы также исключаются из калькулирования. Они являются периодическими и полностью включаются в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды изделий. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж.

Стоит отметить, что в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности метод «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем учете для проведения управленческого анализа и для принятия оперативных управленческих решений.

«Директ-костинг» является предметом полемики среди бухгалтеров. Его сторонники утверждают, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены мощности предприятия или нет, какая продукция на них выпускается. Они в большей степени содействуют производству, чем участвуют в нем. Поэтому эти расходы не зависят от объема производства и имеют более тесную связь с временным периодом. Следовательно, сторонники делают вывод, постоянные затраты являются периодическими и их следует сразу списывать на продажи без внесения в себестоимость продукции. Сторонники этой теории не утверждают, что постоянные расходы не важны. Они лишь подчеркивают, что различия в поведении постоянных и переменных издержек являются основными при принятии многих управленческих решений.

Оппоненты метода учета переменных затрат доказывают, что без постоянных издержек производство не сможет функционировать, а потому в оценке запасов должна участвовать и постоянная компонента производственных затрат. Таким образом, и переменные, и постоянные издержки должны рассматриваться как запасоёмкие.

Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с коммерческими и общехозяйственными расходами, рассматриваемыми как периодические, при этом варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования (носителей затрат), а списываются на уменьшение выручки от реализации продукции.

Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах (как правило, двухступенчатая) содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель прибыли.

Как уже отмечалось, международные стандарты финансовой отчетности не разрешают использовать систему «директ-костинг» для составления внешней отчетности и расчета налогов. В чем же тогда состоит практическое значение этой системы?

Прежде всего ее применение позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а, следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности предприятия.

В современных условиях управляющие должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: самая точная калькуляция не та, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а та, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции (выполнение работы, оказание услуги). Решить эту задачу можно, лишь используя систему «директ-костинг».

Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач, рассматриваемых в теме 5, причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов.

Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику ценообразования. В некоторых ситуациях при недостаточной загруженности производственных мощностей привлечение дополнительных заказов может быть оправданно даже в том случае, когда оплата за них не покрывает полностью издержек по их выполнению. Снижать цену на такие заказы можно до определенного предела, называемого «нижней границей цены». За пределами этой границы выполнение подобных заказов нецелесообразно. Рассчитать значение границы позволяет система «директ-костинг». Управленческие решения подобного рода разрушают традиционные для отечественного калькулирования представления о том, что в основе цены непременно должна лежать полная себестоимость продукции.

Наконец, данная система позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат – лучше контролируемы. Система «директ-костинг» находит все более широкое применение в отечественной бухгалтерской практике.

МАТЕРИАЛЫ К ПРАКТИЧЕСКИМ (СЕМИНАРСКИМ) ЗАНЯТИЯМ И КОНТРОЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ

Вопросы для обсуждения на семинарских занятиях:

1. Сформулируйте определение себестоимости продукции, назовите ее виды. Какие затраты включаются, а какие не включаются в себестоимость продукции (работ, услуг)?
2. Какова роль калькулирования в управлении производством?
3. Назовите принципы калькулирования и раскройте их содержание.
4. Какова классификация методов учета затрат и калькулирования?
5. В чем сущность попроцессного метода калькулирования? Какова сфера его применения?
6. В каких отраслях промышленности применяется попередельное калькулирование? В чем его особенности?
7. Раскройте суть условной единицы. Каково ее практическое значение?
8. Определите особенности полуфабрикатного и бесполуфабрикатного методов учета затрат, укажите сферу их применения.

9. Что является объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования? Какова последовательность распределения косвенных расходов между отдельными заказами?

10. Раскройте сущность оценки запасов методами ФИФО, ЛИФО и средней. Какой метод выгоднее предприятию в условиях инфляции?

11. Назовите статьи общепроизводственных и общехозяйственных накладных расходов. Какие показатели могут применяться в качестве базы их распределения?

12. Каковы особенности калькулирования производственной себестоимости?

13. Назовите принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости. Какие финансовые показатели формируются в условиях этой системы?

14. Каково практическое применение системы «директ-костинг»?

15. В чем отличие нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции от учета фактических издержек?

16. Что представляет собой норма затрат, какие требования к ней предъявляются?

Задания

1. Предприятием произведено 10000 ед. изделий, а реализовано 8000 ед. Производственная себестоимость выпуска – 1 млн руб., а издержки по управлению и сбыту – 0,2 млн руб. Рассчитайте себестоимость единицы продукции.

2. По предприятию, охватывающему три передела, за отчетный период имеется следующая информация, представленная в таблице.

Показатели	Передел 1	Передел 2	Передел 3
Количество произведенных полуфабрикатов, шт.	12000	11000	10000
Добавленные затраты каждого передела, тыс. руб.	200	300	500

Затраты на сырье и материалы в расчете на единицу продукции – 5000 руб. Административно-управленческие расходы за отчетный период – 200 тыс. руб. Реализовано в течение отчетного периода 9000 ед. продукции. Местом потребления сырья и материалов является первый передел. Рассчитайте себестоимость единицы продукции.

3. На предприятии имеется информация об остатках, поступлении и расходе материалов в январе, представленная в таблице.

Движение материалов	Количество, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 01.01	100	100	10000
Закупка 05.01	100	110	11000
Закупка 15.01	150	120	18000
Закупка 20.01	110	130	14300
Закупка 25.01	120	140	16800
Итого поступлений с остатком	580	–	70100
Расход	300	–	?
Остаток на 01.02	280	–	?

Определить фактическую себестоимость основных материалов, списываемых на носитель затрат, с использованием следующих методов: по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО), по средней себестоимости. Оценить в денежном выражении расход материалов в 300 ед. и их остаток на 01.02 в 280 ед., сравнить полученные результаты. Результаты расчетов представить в таблице.

№ пп	Показатели	Методы определения фактической себестоимости материалов		
		средней	ФИФО	ЛИФО
1	Выручка от реализации продукции, руб.	100000	100000	100000
2	Стоимость расхода материалов			
3	Прибыль			
4	Стоимость запасов на конец периода			

4. На начало планового периода на предприятии запас сырья, необходимого для производства продукции, составляет 50 т по цене 200000 руб./т, 5-го числа было закуплено еще 40 т по цене 220000 руб./т, а 15-го – еще 60 т по цене 230000 руб./т. Для производства продукции было израсходовано 110 т сырья. Необходимо определить материальные затраты на производство продукции и стоимость запасов материальных ресурсов на конец месяца. Для расчета используйте три метода: ЛИФО, ФИФО, средней себестоимости.

5. Накладные расходы согласно смете расходов составляют 4500 тыс. руб. за месяц. Цех производит 4 наименования изделий в количестве:

изделие А = 100 ед.;

изделие В = 100 ед.;

изделие С = 70 ед.;

изделие Г = 30 ед.

Прямые затраты на производство каждого вида изделия представлены в таблице.

№ пп	Статья затрат	Наименование изделия				Всего
		изделие А	изделие В	изделие С	изделие Г	
1	Прямые материальные затраты	10000	8000	7000	5000	30000
2	Прямые затраты на оплату труда	6000	3000	5000	2000	16000
3	Расходы по эксплуатации основного технологического оборудования	2500	1500	1500	500	6000
Итого прямых расходов		18500	12500	13500	7500	52000

Рассчитать полную себестоимость единицы каждого изделия. В качестве базы для распределения накладных расходов принять:

– прямые материальные затраты;

– прямые затраты на оплату труда;

– расходы по эксплуатации основного технологического оборудования.

Обоснуйте полученные результаты.

6. Обработка изделий ведется последовательно в трех цехах. Стоимость сырья – 3000 руб. Затраты на обработку (добавленные затраты) в 1-м цехе – 1600 руб., во 2-м – 1400 руб., в 3-м – 2000 руб. Запланировано и фактически выпущено 200 ед. изделий. Рассчитайте себестоимость единицы полуфабриката.

7. На начало периода на складе предприятия находилось материалов на сумму 1230 тыс. руб., остатки незавершенного производства – 2500 тыс. руб. В начале периода предприятие приобрело основных материалов на сумму 10000 тыс. руб. и вспомогательных – на сумму 2000 тыс. руб. По предъявлению требования на отпуск материалов со склада были отпущены в производство основные материалы на сумму 11000 тыс. руб. (в том числе на заказ № 1 – 6000 тыс. руб., на заказ № 2 – 5000 тыс. руб.), вспомогательные материалы – на сумму 700 тыс. руб.; материалы отпущены в связи с изготовлением двух заказов – № 1 и 2.

В связи с выполнением двух заказов начислена заработная плата основным производственным рабочим – 1000 тыс. руб. (в том числе по заказу № 1 – 600 тыс. руб., по заказу № 2 – 400 тыс. руб.). На счете 25 «Общепроизводственные расходы» числится 1300 тыс. руб. Прочие общепроизводственные расходы предприятия за квартал (оплата коммунальных услуг, арендная плата и др.) ожидаются в сумме 2000 тыс. руб. В качестве базы для их распределения между заказами выбрана прямая заработная плата. Рассчитайте себестоимость каждого заказа.

8. Предприятие произвело 100 ед. продукции. В 1-й месяц продали 85 ед. продукции. Во 2-м месяце при том же объеме производства реализовано 11 ед. Прямые затраты единицы продукции 150000 руб. Постоянные издержки 500000 руб., цена реализации 170000 руб. без учета налогов. Определить себестоимость и прибыль продукции по методу полной и неполной себестоимости. Пояснить полученные результаты.

9. У предприятия имеется мини-завод по производству пива, который варит два сорта пива светлого и два сорта – темного. Основные экономические характеристики приведены в таблице.

№ пп	Показатели	Продуктовая группа 1 Пиво светлое		Продуктовая группа 2 Пиво темное	
		№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Информация о затратах					
1	Сырье и материалы на 1 бут., руб.	1000	900	1100	1200
2	Прямая заработная плата на 1 бут., руб.	1000	1000	1000	1000
3	Итого прямых расходов на 1 бут., руб.	2000	1900	2100	2200
4	Прямые постоянные расходы, тыс. руб.	120	170	250	120
5	Косвенные постоянные расходы, тыс. руб.	4650			
Информация о реализации					
6	Цена реализации, руб.	2500	2600	2700	2800
7	Объем реализации, шт.	7500	6000	3000	4000
8	Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	?	?	?	?
9	Итого выручка от реализации, тыс. руб.	?			

Рассчитайте полную себестоимость реализованной продукции, используя в качестве базы для разнесения постоянных затрат удельный вес прямых расходов по каждому продукту в их общем итоге. Определите рентабельность продуктов, используя метод полной себестоимости. Затем произведите расчет прибыльности продуктов на основе метода суммы покрытия (метода маржинального дохода). Сделайте выводы.

10. Рассчитайте нормативную калькуляцию единицы продукции, исходя из следующих данных: предприятие производит 1000 шт. продукции, расход материалов составляет 1,4 кг металла по цене 20000 за кг, затраты труда – 8 ч, цена труда – 2500 руб./ч. Первоначальная стоимость оборудования 15 млн руб. Годовая норма амортизации составляет 20 %. Суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов в калькуляции учитываются в размере 50 и 60 % от прямых затрат соответственно. Рассчитайте влияние на калькуляцию отклонений по статье «Материалы», если известно, что цена 1 кг повысилась на 10 %, а норма его расхода снизилась на 2 %, также произошло повышение тарифной ставки первого разряда с 73000 до 91000 руб.

11. Пусть предприятие производит продукт, характеристики себестоимости которого представлены в таблице. Планируется произвести и продать 2000 единиц изделий.

Показатели	Сумма, тыс. руб.
Постоянные накладные издержки	12000
Количество проданных изделий	2000
Цена единицы продукции	65
Прямые материалы на единицу продукции	40
Прямая заработная плата основных производственных рабочих	5

Определить прибыль предприятия, используя метод полной и неполной себестоимости, если известно, что предприятие увеличит объем производства до 2500 и 3000 единиц продукции. Остатками нерезализованной продукции пренебречь. Сделайте соответствующие выводы.

12. Переменные издержки на весь выпуск составляют 10000 шт. Постоянные издержки – 30000 руб. при производстве 5 штук изделий. Сформируйте цену на изделие, если известен норматив рентабельности в размере 30 %, ставка акциза на данный товар – 45 %. Косвенные налоги принять в соответствии с действующим законодательством. Как отразятся на прибыли и цене единицы изделия следующие изменения:

- а) предприятие будет производить 6 шт. изделий;
- б) переменные издержки на единицу продукции сократятся на 10 %;
- в) постоянные издержки сократятся на 3 %.

13. Предприятие производит два вида изделий, характеристики которых представлены в таблице.

№ пп	Показатели	Изделие А	Изделие В
1	Время работы основных производственных рабочих, чел. /ч	25000	10000
2	Заработная плата основных производственных рабочих, ден. ед.	125000	60000
3	Количество часов работы оборудования, машино-час	15000	40000
4	Материальные затраты, ден. ед.	100000	120000
5	Цена единицы продукции, ден. ед.	73	68
6	Количество изделий, шт.	5000	4000
7	Себестоимость одного изделия в части прямых затрат, ден. ед.	45	45

Сумма накладных расходов предприятия равна 200000 ден. ед. В качестве возможных носителей затрат рассматриваются:

- время работы основных производственных рабочих;
- заработная плата основных производственных рабочих;
- количество часов работы оборудования;
- величина материальных затрат;
- сумма прямых затрат;
- объем реализации.

Накладные расходы разнести при использовании вышеуказанных носителей затрат. Рассчитать рентабельность изделий, сделать выводы. Результаты анализа представить в виде таблицы.

14. Провести анализ факторов, повлиявших на изменение полной себестоимости в разрезе групп, а также отдельных статей, входящих в эти группы. Сделать выводы. Данные для анализа представлены в таблице.

№ пп	Группы и статьи затрат	Реализованная продукция отчетного периода		Отклонения фактических затрат от плановых	
		по плановой себестоимости	по фактической себестоимости	экономия	перерасход
1	2	3	4	5	6
1.	Прямые материальные затраты	81196	81589		
1.1.	Сырье и материалы	18591	16674		
1.2.	Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций	57482	60275		

Окончание табл.

1	2	3	4	5	6
1.3.	Топливо и энергия на технологические цели	5123	4640		
2.	Прямые расходы на оплату труда	9155	8187		
2.1.	Оплата труда производственных рабочих	6665	6020		
2.2.	Отчисления на социальные нужды	2490	2167		
3.	Комплексные статьи	24310	24461		
3.1.	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	8288	7644		
3.2.	Общепроизводственные расходы	3773	4184		
3.3.	Общехозяйственные расходы	6920	7027		
3.4.	Потери от брака	620	496		
3.5.	Прочие производственные расходы	225	1370		
Итого производственная себестоимость		110177	110597		
3.6.	Коммерческие расходы	4484	3640		
Полная себестоимость		114661	114237		

15. Предприятие производит один вид продукции, который характеризуется следующими данными: цена за единицу продукции 11000 руб., переменные издержки единицы продукции 8000 руб., постоянные производственные издержки за месяц 240000 руб. Нормальный уровень производства 150 изделий. Объем производства и реализации готовой продукции представлен в таблице. При этом склад на начало периода был пуст.

Показатели	Месяцы					
	1	2	3	4	5	6
Объем продаж	140	130	160	150	160	160
Объем производства	150	150	150	150	170	130

Рассчитать себестоимость и прибыль продукции за 6 месяцев работы предприятия, используя метод полных и неполных затрат. Запасы на складе при методе полных затрат оцениваются по полной себестоимости, а при неполной – по переменным издержкам.

16. Материал определенного вида приобретен в такой последовательности: 1-я партия – 750 кг по 95 тыс. руб./кг; 2-я партия – 11000 кг по 105 тыс. руб./кг.

Отпущено в производство 1300 кг. Оцените отпуск в производство материала и остаток его на складе методами ФИФО и ЛИФО.

17. Распределить затраты обслуживающих производств, используя три основных метода их распределения: метод прямого распределения; пошаговый метод; метод линейной алгебры. Исходные данные по расходам предприятия «Сфера» представлены в таблице.

Показатель	Обслуживающие структурные подразделения		Цехи основного производства		Всего
	транспортный цех	инженерная служба	сборочный цех № 1	сборочный цех № 2	
1. Накладные расходы до распределения затрат обслуживающих структурных подразделений, тыс. руб.	600000	116000	400000	200000	1316000
2. Распределение услуг обслуживающих производств по потребителям:					
2.1. Услуги транспортного цеха, объем которых измеряется отработанным временем, ч		24000	12000	36000	72000
2.2. Удельный вес, доля		2/6	1/6	3/6	
2.3. Услуги инженерного цеха, измеряемые отработанным временем, ч	2000		16000	2000	20000
2.4. Удельный вес, доля	1/10		8/10	1/10	

18. Используя данные, приведенные в таблице, провести сравнительный анализ финансовых результатов работы предприятия «Магия» по методу калькулирования полных затрат (традиционная или классическая система) и по методу «маржа покрытия». Сделать выводы.

Вид продукции	Переменные (прямые) затраты на единицу продукции, тыс. руб.	Полная себестоимость единицы продукции, тыс. руб.	Цена единицы продукции, тыс. руб.	Объем реализации продукции, шт.
А	30	40	50	2000
В	40	50	70	2500
С	8	15	30	800
Д	25	45	50	1400

Используя исходные данные, приведенные в таблице, требуется:

1. Рассчитать финансовый результат по предприятию в целом и по каждому изделию:

- по системе полных затрат;
- по системе контроллинга.

2. Провести ранжирование по доходности всех изделий.

3. Установить, какое изделие должно быть снято с производства.

ЕСЛИ ВЫ УВЕРЕНЫ В СВОИХ ЗНАНИЯХ, УМЕНИЯХ И НАВЫКАХ, ВАМ НЕОБХОДИМО ПРОЙТИ ИТОГОВЫЙ ТЕСТ

1. Объектом калькулирования является:

- а) место возникновения затрат;
- б) продукт, работа, услуга;
- в) центр затрат.

2. Добавленные затраты представляют собой совокупность:

- а) прямых материальных затрат и общепроизводственных расходов;
- б) прямых трудовых затрат и общепроизводственных расходов;
- в) прямых материальных и трудовых затрат.

3. В условиях материалоемкого производства в качестве базы для распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции (работ, услуг) целесообразно выбрать:

- а) количество изготовленных изделий каждого вида;
- б) стоимость материальных ресурсов, необходимых для изготовления каждого изделия;
- в) стоимость прямых затрат, необходимых для выполнения каждого изделия;
- г) количество станко-часов, отработанных оборудованием в связи с производством изделия каждого вида.

4. В условиях инфляции с точки зрения налогообложения наиболее предпочтительным оказывается метод оценки стоимости израсходованных материалов:

- а) ФИФО;
- б) ЛИФО;
- в) средней себестоимости.

5. Система «директ-костинг» используется:

- а) для составления внешней отчетности и уплаты налогов;
- б) для разработки инвестиционной политики организации;
- в) для принятия краткосрочных управленческих решений;
- г) все ответы верны.

6. Преимуществом полуфабрикатного варианта учета затрат является:

- а) простота ведения бухгалтерского учета;

б) дешевизна и оперативность получения необходимой бухгалтерской информации;

в) формирование бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела.

7. Объекты учета затрат и калькулирования совпадают при использовании:

а) попроцессного метода учета затрат и калькулирования;

б) позаказного метода учета затрат и калькулирования;

в) попередельного метода учета затрат и калькулирования;

г) в двух первых случаях.

8. Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов при позаказном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

а) содержится в отраслевых инструкциях;

б) содержится в отраслевых инструкциях и является неизменным в течение длительного периода;

в) выполняется бухгалтерией самостоятельно накануне наступающего отчетного периода;

г) выполняется бухгалтерией самостоятельно по окончании отчетного периода.

9. Расчет себестоимости единицы продукции может осуществляться методом простого одноступенчатого калькулирования при условии:

а) производства однородной продукции;

б) отсутствия запасов незавершенного производства;

в) отсутствия запасов готовой продукции;

г) при выполнении всех трех вышеперечисленных условий.

10. Отличительными особенностями системы «стандарт-кост» являются:

а) текущий учет изменений норм ведется в разрезе причин и инициаторов;

б) порядок ведения бухгалтерского учета регламентирован, разработаны общие отраслевые стандарты и нормы;

в) косвенные издержки относятся на себестоимость продукции в сумме фактически произведенных затрат;

г) ни один ответ не верен.

11. Позаказный метод учета затрат и калькулирования применяется:

а) в массовых и крупносерийных производствах;

б) на промышленных предприятиях с единичным и мелкосерийным производством;

в) в промышленных и непромышленных организациях, работающих по системе заказов;

г) все ответы верны.

Тема 5. ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

- 5.1. Необходимость планирования затрат.
- 5.2. Планирование себестоимости.
- 5.3. Порядок расчета затрат методом прямого счета.
- 5.4. Планирование себестоимости по нормам.
- 5.5. Планирование себестоимости по факторам.
- 5.6. Источники и факторы снижения себестоимости продукции.

5.1. Необходимость планирования затрат

Руководство предприятия все время стоит перед необходимостью выбора оптимальных решений, касающихся цены реализации, номенклатуры, ассортимента и объема выпускаемой продукции, кредитной и инвестиционной политики и многого другого. В поисках таких экономически обоснованных решений рассчитывают и анализируют альтернативные варианты поведения предприятия.

Недостаточно, чтобы отдельные решения были экономически эффективными сами по себе. Необходимо добиваться того, чтобы вся деятельность предприятия в комплексе стала рентабельной и обеспечивала денежные поступления в объеме, удовлетворяющем заинтересованные в экономических результатах производства лица (владельцев, кредиторов, руководителей, работников). Основной задачей планирования затрат и является определение экономических результатов деятельности предприятия, ожидаемых в будущем периоде.

Планирование – один из элементов управления, включающий в себя выбор цели предприятия и средств для ее достижения.

Планирование наводит мост между существующим положением и тем, которого мы хотим достичь в будущем. Основная задача планирования – сведение к минимуму риска предпринимательства.

Планирование может быть краткосрочным и долгосрочным. Краткосрочные планы составляются на месяц, квартал, год, долгосрочные (перспективные) определяют направления развития предприятия в течение 3 – 5 лет (для крупных фирм – и на более длительный период).

Задача долгосрочного планирования – на основании анализа шансов и рисков, порождаемых внешней средой, сильных и слабых сторон предприятия выбрать адекватный вариант его деятельности. Для этого необходимо составить прогноз ожидаемой конъюнктуры и изменения внешней экономической среды (просчитать вероятность спада производства, усиления конкуренции, повышения уровня инфляции и т. п.).

5.2. Планирование себестоимости

Каждое предприятие стремится к развитию: необходимо разрабатывать новую продукцию, совершенствовать выпускаемую или сочетать оба направления. Развитие требует вложения средств в разработку новых изделий, формирование рынков сбыта, создания соответствующего технического и кадрового потенциала, поиска поставщиков материальных ресурсов и т. п. Выбирая тот или иной курс действий, особенно предусматривающий вовлечение ресурсов в производство на длительный период, руководство предприятия должно иметь четкое представление о величине затрат, связанных с принимаемым решением. Каждому рассматриваемому варианту действий соответствуют определенные затраты, уровень которых необходимо рассчитать на стадии планирования.

Планирование затрат – это определение целей предприятия и его подразделений в форме постановки производственных задач и выбора средств для их выполнения.

Планы конкретизируются в сметах, отражающих затраты в денежном выражении. Таким образом, планирование затрат заключается в выявлении состава затрат и их количественной оценке.

Планирование затрат осуществляется для определения общей стоимости потребляемых в процессе производства ресурсов (материальных, трудовых, денежных) и расчета предполагаемой прибыли, является средством увязки натуральных и стоимостных показателей производства, выявления и оценки его экономической эффективности.

При планировании решаются следующие задачи:

- расчет стоимости ресурсов, необходимых для производства продукции;
- определение общего объема затрат на производство;
- исчисление себестоимости производства каждого вида продукции.

Плановый объем затрат рассчитывают исходя из намечаемой структуры (номенклатуры и ассортимента) продукции и объема ее производства.

Вышеназванные задачи решаются путем технико-экономических расчетов. При этом используют материальные технические нормы, нормы труда и иные параметры производственного процесса, фиксируемые технической документацией, а также принимают во внимание экономические условия производственной деятельности: систему оплаты труда, цены ресурсов, нормы платежей и другие, устанавливаемые законами и нормативными актами.

Исходной базой расчетов являются:

- планируемые объемы продукции (работ, услуг) в натуральном и стоимостном выражении;
- нормы расхода материальных ресурсов и расчеты потребности в ресурсах в натуральном выражении;
- договоры на поставку материальных ресурсов и выпускаемой продукции, на оказание услуг, содержащие условия их выполнения и оплату;
- нормы затрат труда, расчеты численности и профессионального состава работников и условия оплаты труда;
- экономические нормативы (нормы амортизации, отчислений на социальные нужды, страховых платежей и др.);
- планируемые результаты реализации мероприятий по развитию потенциала предприятия;
- мероприятия, разработанные по результатам технико-экономического анализа в части снижения затрат и сокращения потерь.

При проведении расчетов необходимо осуществлять следующие требования:

- рациональный выбор используемых ресурсов, их структуры и качества, условий поставок, транспортировки, хранения;
- оптимизация условий производства (размер партий, режим работы оборудования, сменности);
- оптимизация процесса производства, совершенствование организации производства в целях сокращения потерь времени);
- выделение затрат, включаемых в себестоимость и возмещаемых из прибыли;
- распределение единовременных производственных затрат, обеспечивающих производство в течение длительного времени (например, расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции) по периодам пропорционально объему выпуска продукции в каждом периоде.

В зависимости от целей планирования, длительности периода планирования, этапов разработки планов, определенности номенклатуры выпускаемой продукции, т. е. от полноты исходной информации плановые затраты определяются путем:

- детальных сметно-нормативных расчетов величины необходимых затрат (метод прямого счета);
- укрупненных расчетов предполагаемого изменения базового уровня затрат.

Планирование себестоимости осуществляется в целях подготовки исходной информации для планирования прибыли и рентабельности; обеспечения необходимых условий для хозрасчетных взаимоотношений между подразделениями предприятия; создания обоснованной базы для установления цен; выработки и принятия оптимальных хозяйственных решений в области технической и организационной политики; выявления нормальной величины текущих затрат при определенных условиях производства.

В зависимости от отдаленности расчетного периода, обеспеченности информацией и уровня планирования применяются различные методы определения плановых показателей себестоимости: планирование по нормам (нормативно-балансовый), планирование по факторам (расчетно-аналитический).

Важнейшим документом при планировании себестоимости является смета затрат на производство. Большую часть сметы затрат составляют расходы, связанные с выпуском готовой продукции. Здесь отражаются также затраты на оказание услуг другим предприятиям, включая услуги непромышленного характера, и услуги своему капитальному строительству. Кроме того, в смете затрат учитывается себестоимость изменения остатков незавершенного производства и затраты на освоение производства новых видов продукции.

В большинстве отраслей промышленности смета затрат на производство составляется, как правило, без внутризаводского оборота, т. е. в нее не включается стоимость продукции собственного производства, потребляемой внутри предприятия.

На основе сметы затрат определяются все важнейшие показатели по себестоимости продукции: сумма затрат на производство в целом и по отдельным элементам расходов, себестоимость валовой, товарной и реализованной продукции, затраты на один рубль продукции, динамика этих затрат и структура себестоимости.

Смета позволяет выявить направление расходов, т. е. определить, какая их часть связана с выпуском готовой продукции, увеличением незавершенного производства, освоением новых изделий, оказанием услуг непромышленного характера.

На основе сметы затрат на производство определяются прибыль от производства и реализации продукции, а также потребность в оборотных средствах.

5.3. Порядок расчета затрат методом прямого счета

В первую очередь разрабатываются сметы затрат по вспомогательным цехам, затем их услуги распределяются между цехами основного производства и находят отражение во всех остальных сметах комплексных расходов. Эти расчеты могут выполняться до уточнения всей номенклатуры продукции на плановый период.

Планирование себестоимости продукции вспомогательных цехов включает:

- составление сметы затрат по каждому цеху и сводной сметы по всем цехам;
- калькулирование себестоимости единицы продукции или услуг вспомогательных цехов;
- распределение общей суммы затрат между цехами и другими потребителями, а также по направлениям использования для включения в себестоимость продукции основного производства.

Далее разрабатываются сметы расходов на обслуживание производства и управление:

- общепроизводственные (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые);
- общехозяйственные;
- прочие производственные;
- коммерческие.

При получении информации о предполагаемых объеме, номенклатуре и ассортименте производимой продукции прямые статьи затрат (материалы, заработная плата рабочих) определяются прямым счетом по нормам расхода и ценам, трудоемкости и ставкам заработной платы.

Для распределения смет общепроизводственных и общехозяйственных расходов сначала определяется норматив их списания путем деления величины этих расходов по смете на величину основной заработной платы производственных рабочих соответственно по цеху или по предприятию в целом. Тогда величина этих расходов в себестоимости конкретного изделия рассчитывается как произведение этого норматива на величину основной заработной платы в данном изделии.

Прочие производственные и коммерческие расходы либо прямо относятся на себестоимость соответствующих изделий, либо распределяются между ними пропорционально производственной себестоимости. Примерный состав статей и способы их расчета представлены в табл. 5.1.

Таблица 5.1

Способ расчета статей калькуляции отдельных видов продукции

№ пп	Статьи калькуляции	Способ расчета
1 2	Сырье и основные материалы Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, включая транспортные расходы, в процентах к стоимости материалов, покупных изделий и полуфабрикатов	По нормам расхода на единицу продукции и ценам
3	Возвратные отходы (вычитаются)	По нормам и ценам возможного использования
4	Топливо и энергия на технологические цели	По нормам расхода на единицу изделия, ценам на топливо и тарифам на электроэнергию
5	Основная заработная плата производственных рабочих	Сумма сдельных расценок на единицу изделия + плановый процент премий рабочих-сдельщиков + плановый фонд заработной платы рабочих-повременщиков с распределением по видам продукции
6	Дополнительная заработная плата	В процентах к основной заработной плате
7	Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	В процентах к сумме основной и дополнительной заработной платы
8	Общепроизводственные расходы	В процентах к основной заработной плате производственных рабочих
9	Общехозяйственные расходы	В процентах к основной заработной плате производственных рабочих
10	Прочие производственные расходы	Либо прямо на изделие, либо пропорционально сумме строк 1 – 9
11	Производственная себестоимость	Сумма строк 1 – 10
12	Коммерческие расходы (расходы на продажи)	Прямо на изделие либо пропорционально производственной себестоимости
13	Полная себестоимость изделия	Сумма строк 11 – 12

После составления калькуляций на единицу продукции определяется себестоимость планового выпуска всей продукции. Для этого затраты по каждой статье калькуляции умножаются на программу выпуска данного изделия, полученные произведения суммируются по всем видам продукции.

При определении себестоимости планового периода необходимо отделить затраты в незавершенное производство. Себестоимость готовой продукции может быть определена из баланса затрат на производство по формуле

$$C_{ГП} = C_{НЗП}^н + C_{ПП} - C_{ОТХ} - C_{НЗП}^к,$$

где $C_{ГП}$ – себестоимость готовой продукции в плановом периоде;

$C_{НЗП}^н$, $C_{НЗП}^к$ – затраты в незавершенное производство на начало и конец планового периода,

$C_{ПП}$ – себестоимость всей продукции, произведенной в плановом периоде;

$C_{ОТХ}$ – стоимость отходов (если их возможно реализовать).

После определения себестоимости произведенной продукции рассчитывается смета затрат на производство.

В ней определяется полный объем всех затрат, необходимых для обеспечения работы предприятия в плановом периоде. В смету затрат включаются все расходы основного и вспомогательного производства по выпуску и реализации продукции, на оказание услуг на сторону, своему капитальному строительству и непромышленным подразделениям.

Смета разрабатывается в экономических элементах. Структура затрат по экономическим элементам характеризует особенности конкретного производства (материалоемкое, трудоемкое, энергоемкое).

При разработке сметы могут использоваться три метода:

1. Сметный – на основе других разделов комплексного плана предприятия (планирование материально-технического обеспечения, персонала) и плановых смет целевых расходов (почтовых, командировочных, на рекламу и др.).

2. Сквозной – на основе смет затрат по цехам основного и вспомогательного производства (без внутривзаводского оборота) плюс общехозяйственные расходы.

3. Калькуляционный – на основе калькуляции по элементам.

При любом методе необходимо увязать смету затрат с плановой себестоимостью продукции. Для этого необходимо учесть изменение остатков незавершенного производства и расходов будущих периодов за плановый период.

При расчетах проекта плана, когда еще нет полной информации о предполагаемой деятельности, используется укрупненный метод расчета плановой сметы на основе сметы затрат базового периода и предполагае-

мых изменений основных коммерческих параметров, влияющих на величину ее элементов. Учитываются предполагаемые изменения (индексы) следующих показателей: объема производства (I_Q), норм материальных ресурсов (I_g), цен (I_u), тарифов, средней заработной платы ($I_{\bar{z}}$), производительности труда (I_q), стоимости основных средств (I_{OC}), целевых (прочих) расходов (I_{PP}).

В первую очередь базовая смета корректируется на индекс изменения объема производства. Затем производится корректировка отдельных элементов базовой сметы на соответствующие им индексы показателей.

Расчет элементов плановой сметы приведен в табл. 5.2.

Таблица 5.2

Элементы плановой сметы

Элементы сметы	Формула расчета	Комментарий
Материальные затраты	$C_H^n = C_M^{\bar{o}} \cdot I_Q \cdot I_g \cdot I_u$	Расчет ведется по отдельным видам материальных ресурсов, затем полученные данные суммируются
Расходы на оплату труда	$C_{3П}^n = C_{3П}^{\bar{o}} \cdot I_Q \cdot \frac{I_{\bar{z}}}{I_q}$	
Отчисления на социальные нужды	$C_{CH}^n = C_{3П}^n \cdot H_{CH}$	
Амортизационные отчисления	$C_A^n = C_A^{\bar{o}} \cdot I_Q \cdot I_{OC} \cdot \frac{1}{2}$	
Прочие расходы	$C_{PP}^n = C_{PP}^{\bar{o}} \cdot I_Q \cdot I_{PP}$	

Плановая смета равна сумме рассчитанных элементов.

Определение состава и объема затрат не столько экономическая, сколько технико-экономическая задача. Уровень затрат на предприятии зависит от профессионализма и творческого потенциала инженерных кадров и организаторов производства, а корректность отнесения затрат на виды деятельности предприятия, единицы продукции, производственные подразделения и другие объекты – от квалификации экономистов.

5.4. Планирование себестоимости по нормам

Этот метод применяется при разработке детальных текущих (годовых, квартальных) планов.

Преимущества метода: возможность получить полный комплект плановых документов по себестоимости во всех разрядах (по видам затрат; по видам продукции, по подразделениям предприятия и др.); независимость плана от «базы» и от всех факторов случайного характера, повлиявших на ее уровень (срывы в снабжении, нарушение нормального режима из-за изменений плана и др.); возможность оперативного выявления причин отклонений фактических затрат от плановых.

Недостатки метода: высокая трудоемкость, повышенные требования к нормативному хозяйству; большой объем входной информации и вычислительных работ.

Сущность планирования по нормам заключается в том, что плановая сумма затрат для каждого вида ресурсов определяется исходя из разработанных норм и нормативов расходования этих ресурсов на единицу всех видов продукции и планируемого объема продукции.

Расчет плана ведется в калькуляционном и поэлементном разрезах одновременно и осуществляется в следующем порядке:

1) производится разработка плановых смет и калькулирование продукции цехов вспомогательного производства. Сметы составляются в поэлементном разрезе;

2) составляется баланс распределения затрат вспомогательных цехов по направлениям: цеховые, общехозяйственные, подготовка производства и освоение и т.д.;

3) разрабатываются сметы комплексных расходов (смета расходов на подготовку и освоение производства; смета расходов на содержание и эксплуатацию оборудования; смета цеховых расходов, смета общехозяйственных расходов и т.д.). Расчеты ведутся в сметах по каждой статье затрат в разрезе экономических элементов;

4) определяется плановая величина прямых затрат на единицу продукции и на весь объем производства за год (квартал): сырья, материалов, топлива и энергии на технологические цели; заработной платы производственных рабочих;

5) сметы по вспомогательным цехам, сметы комплексных расходов и плановые величины прямых затрат используются:

– для составления сводной сметы затрат на производство;

- для определения плановой себестоимости товарной продукции;
- для составления плановых калькуляций.

Смета затрат на производство получается как сумма всех прямых расходов, смет комплексных затрат и смет затрат по вспомогательным цехам, причем суммирование производится отдельно по каждому экономическому элементу.

Плановые калькуляции на единицу продукции получают на основе расчета плановой величины прямых расходов на единицу продукции; распределения косвенных расходов, отраженных в соответствующих сметах.

Плановая себестоимость товарной продукции определяется на основе плановых калькуляций единицы продукции и плана выпуска продукции.

5.5. Планирование себестоимости по факторам

Этот метод используется при разработке перспективных планов; проектов текущих (годовых) планов; развернутых текущих планов.

Преимущества метода: сокращенный состав и объем требуемой информации; высокая степень обоснованности плана; существенное уменьшение трудоемкости расчетов; выделение в общем снижении себестоимости доли участия каждого планируемого мероприятия и других намечаемых изменений в условиях производства.

Недостаток метода: невозможность получить полный перечень плановых документов по себестоимости.

Сущность планирования по факторам заключается в том, что серией специальных расчетов устанавливается, как должен измениться уровень затрат, сложившийся в базисном (предплановом) году, под воздействием изменений в технико-экономических условиях производства, намечаемых на планируемый год.

Расчет плана выполняется в несколько этапов, которые в общем виде выражаются формулами

$$S'_1 = S_0 J^q = \sum_j S_{0j} \cdot J^q \quad (5.1)$$

$$\Delta S_j = S_{0j} \cdot J^q - S_{0j} \cdot J^{S_j} \quad (5.2)$$

$$\Delta S = \sum \Delta S_j \quad (5.3)$$

$$S_1 = S'_1 - \Delta S \quad (5.4)$$

Обозначения формул и содержание каждого этапа заключаются в следующем:

1) исчисление базы отчета (формула 5.1). Принимается, что в планируемом году уровень затрат по сравнению с базисным не меняется (факторы не действуют). Соответственно общая величина расходов выступает как линейная функция только объема производства. Исходя из этого определяется «условный план» по себестоимости (S_1'), который может быть получен увеличением базисной суммы (в целом – S_0 или разграниченной по видам расходов – S_{0j}) пропорционально планируемому росту объема производства (J^q). Как плановый объем выпуска, так и его динамика исчисляются в ценах базисного года;

2) расчет экономии (увеличения) затрат под влиянием отдельных факторов (формула 5.2). Каждое изменение в технико-экономических условиях производства, которое предусматривается в планируемом году, ведет к тому, что какая-то часть затрат базисного года (S_{0j}) в своей динамике (J^{Sj}) отклоняется от динамики, принятой в «условном плане» (J^q). Расчет влияния на себестоимость каждого мероприятия или иного фактора в конечном счете сводится к определению абсолютной величины этого отклонения (ΔS_j). Если мероприятие замедляет рост затрат ($\Delta S_j < 0$), «условный план» завышен и сумму отклонения (экономии) следует из него исключить. Если рост затрат ускоряется ($\Delta S_j > 0$), сумма увеличения недоучтена в «условном плане» и ее следует добавить;

3) определение общей величины экономии (увеличения) затрат под влиянием всех факторов (формула 5.3);

4) определение плановой себестоимости товарной продукции (формула 5.4). «Условный план» корректируется на суммарное влияние всех изменений, которые намечаются в планируемом году.

Далее обычным порядком рассчитываются плановый уровень затрат на один рубль товарной продукции и его снижение (в ценах базисного периода). Кроме того, определяются экономия или увеличение затрат вследствие планируемого изменения цен и внешних условий, влияющих на себестоимость и объем продукции, цен на производимую продукцию и потребляемые материальные ресурсы и т.п. По результатам этих расчетов определяется плановая себестоимость, объем товарной продукции, уровень затрат на один рубль товарной продукции в действующих в планируемом году ценах и условиях.

Себестоимость продукции формируется под воздействием множества факторов, которые имеют различные силы и направления действия. Измерить влияние всех факторов невозможно. Поэтому определяется влияние на себестоимость важнейших технико-экономических факторов. Перечень факторов определяется на основании отбора постоянно действующих причин на изменение себестоимости и связанных с нормально протекающим процессом производства и совершенствованием его организации, техники и технологии.

Все технико-экономические факторы в практике планирования объединяются в несколько укрупненных групп:

1) повышение технического уровня производства (внедрение новой техники и технологии, автоматизация и механизация производства); изменение конструкций и технических характеристик изделий и т.д.;

2) совершенствование организации производства и труда (развитие специализации производства; совершенствование управления производством; ликвидация излишних потерь и затрат и т.д.);

3) изменение объема и структуры производимой продукции (относительное уменьшение условно-постоянных расходов (без амортизационных отчислений; относительное сокращение амортизационных отчислений; повышение качества продукции и т.д.);

4) улучшение использования природных ресурсов (изменение состава и качества природного сырья; изменение способов добычи сырья; другие природные условия);

5) отраслевые и прочие факторы (ликвидация малоэффективных цехов, ввод и освоение новых; изменение размещения производства по предприятиям и т.д.).

Расчет экономии (увеличения) получаемой под влиянием отдельных факторов выполняется в соответствии со следующими формулами (5.5 – 5.11).

Экономия от снижения материальных затрат (ΔS^M)

$$\Delta S^M = (H_0 \cdot C_0 - H_1 \cdot C_1) \cdot q'_1, \quad (5.5)$$

где H_0, H_1 – нормы расхода материалов на единицу продукции до и после проведения мероприятия;

C_0, C_1 – цена единицы материалов до и после проведения мероприятия;

q'_1 – количество единиц продукции, выпускаемых с момента проведения мероприятия до конца планируемого года.

Экономия по заработной плате (с отчислениями) для рабочих-сдельщиков вследствие снижения трудоемкости изделий

$$\Delta S^{3.C.} = [(t_0 l_0 - t_1 l_1)(1 + K^D)(1 + K^{omч.})] \cdot q'_1, \quad (5.6)$$

где t_0, t_1 – трудоемкость единицы продукции до и после проведения мероприятия;

l_0, l_1 – среднечасовая тарифная ставка рабочего до и после проведения мероприятия;

K^D – средний коэффициент дополнительной заработной платы для рабочих данной категории;

$K^{omч.}$ – коэффициент отчислений от фонда заработной платы.

Экономия вследствие высвобождения работников, оплачиваемых по-прежнему

$$\Delta S^{3.B.} = \Delta ч \cdot \bar{З} \cdot K_1 (1 + K^{omч.}), \quad (5.7)$$

где $\Delta ч$ – количество высвобождающихся работников;

$\bar{З}$ – среднегодовая зарплата для данной категории работников;

K_1 – часть года, на которую распространяется внедряемое мероприятие.

Увеличение (экономия) затрат в связи с повышением качества продукции

$$\Delta S^K = (S_0^K - S_1^K) \cdot q'_1, \quad (5.8)$$

где S_0^K, S_1^K – затраты на единицу продукции до и после изменения качества.

Экономия от ликвидации непроизводительных расходов и потерь от брака (если он не планируется):

$$\Delta S^H = S_0^H \cdot J_q, \quad (5.9)$$

где S_0^H – сумма непроизводительных расходов и потерь от брака в базисном году;

J_q – индекс изменения объема производства.

Относительная экономия на условно-постоянных расходах (без амортизации)

$$\Delta S^{yIP} = S_0^{yIP} \cdot J_q - S_0^{yIP} J_{yIP} \quad (5.10)$$

где S_0^{yIP} – сумма условно-постоянных расходов в базисном году;

J_{yIP} – индекс изменения условно-постоянных расходов.

Относительная экономия амортизационных отчислений

$$\Delta S^A = \left(\frac{A_0}{ТП_0} - \frac{A_1}{ТП_1} \right) \cdot ТП_1 = A_0 \cdot \frac{ТП_1}{ТП_0} - A_1, \quad (5.11)$$

где A_0, A_1 – сумма амортизационных отчислений в базисном периоде и планируемом после ввода новых производств;

$ТП_0, ТП_1$ – объем товарной продукции в базисном периоде и планируемом.

Высокая степень достоверности плана, рассчитанного по факторам, обеспечивается соблюдением ряда требований:

– расчетом должны быть охвачены все изменения в условиях производства, намечаемые в планируемом году и заметным образом влияющие на себестоимость;

– не допускается повторный учет одного и того же фактора;

– в качестве базисного периода принимается год, предшествующий планируемому;

– во всех случаях учитывается не годовая сумма экономии, а экономия, получаемая в планируемом году. Одновременно в расчетах должна быть учтена переходящая экономия от мероприятия базисного года;

– расчет перспективного плана производится по всей сумме затрат в целом, а текущих – в разрезе статей расходов, а при возможности – по элементам затрат.

Принципы расчетов влияния технико-экономических факторов на себестоимость находят широкое применение не только в планировании, но и в практике экономического анализа.

5.6. Источники и факторы снижения себестоимости продукции

Возможности снижения себестоимости продукции можно выявить и анализировать по источникам и факторам.

Источники – это затраты, за счет экономии которых снижается себестоимость продукции.

Факторы – это мероприятия, вызывающие снижение себестоимости продукции. Для управления себестоимостью продукции факторы делятся:

– на народнохозяйственные (изменение цен на сырье, материалы, тарифов на электроэнергию, тарифных ставок и др.);

– на внутриотраслевые (улучшение материально-технического снабжения, повышение уровня концентрации, развитие кооперирования и др.);

– на внутрипроизводственные (экономия материальных ресурсов, улучшение использования машин и оборудования и др.).

Рассмотрим некоторые источники и факторы снижения себестоимости продукции (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Источники и факторы снижения себестоимости

Источники	Факторы
Снижение затрат на оплату труда	Применение трудосберегающих технологий, улучшение организации производства
Снижение материалоемкости продукции	Рациональное и экономное применение материальных ресурсов, применение ресурсосберегающих технологий
Сокращение затрат на управление и обслуживание производства	Изменение объема и структуры продукции
Экономия внепроизводственных потерь и расходов	Повышение качества продукции
Ликвидация непроизводительных потерь и расходов	Совершенствование стимулирования

Необходимо везде и на всех стадиях производства иметь системы учета и контроля. Только при этих условиях возможно снижение затрат на производство и реализацию продукции.

Для расчета снижения издержек применяется индексный метод

$$J_{CH} = \sum_{j=1}^k a_j, \quad (5.12)$$

где a_j – доля снижения затрат j -го источника снижения;

k – количество источников снижения ($k = 1, 2 \dots k$).

Снижение (повышение) себестоимости продукции за счет опережения (отставания) темпов роста производительности труда по сравнению с темпами роста средней заработной платы ($a_{ПТ}$) рассчитывается по формуле (в процентах)

$$a_{ПТ} = \left(\frac{J_3}{J_{ПТ}} - 1 \right) \cdot d_3, \quad (5.13)$$

где J_3 – индекс средней заработной платы одного работника в данном периоде по сравнению с базисным;

$J_{ПТ}$ – индекс производительности труда одного работника по сравнению с базисным уровнем;

d_3 – удельный вес заработной платы в себестоимости продукции в базисном периоде, %.

Снижение (повышение) себестоимости продукции за счет изменения норм и цен на материальные ресурсы (a_{M3}) (в процентах) можно рассчитать по формуле

$$a_M = (J_{HP} \cdot J_{Ц} - 1) \cdot d_M, \quad (5.14)$$

где J_{HP} – индекс норм расхода материалов в данном периоде по сравнению с базисным;

$J_{Ц}$ – индекс цен на материалы в данном периоде по сравнению с базисным;

d_M – удельный вес материалов в себестоимости продукции в базисном периоде, %.

Снижение (повышение) себестоимости продукции за счет опережения (отставания) темпов роста объема производства по сравнению с темпами роста условно-постоянных расходов (a_{II}) можно выразить формулой (в процентах)

$$a_{II} = \left(\frac{J_{II}}{J_O} - 1 \right) \cdot d_{II}, \quad (5.15)$$

где J_{II} – индекс условно-постоянных расходов в данном периоде по сравнению с базисным;

J_O – индекс объема производства данного периода по сравнению с базисным;

d_{II} – удельный вес условно-постоянных расходов в себестоимости продукции базисного периода, %.

МАТЕРИАЛЫ К ПРАКТИЧЕСКИМ (СЕМИНАРСКИМ) ЗАНЯТИЯМ И КОНТРОЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ

Вопросы для обсуждения на семинарских занятиях:

1. Обоснуйте необходимость планирования затрат.
2. Что представляет собой планирование затрат?
3. Перечислите основные задачи планирования затрат.
4. Объясните порядок расчета затрат методом прямого счета.
5. Укажите преимущества и недостатки планирования себестоимости по нормам.
6. Укажите преимущества и недостатки планирования себестоимости по факторам.

7. Перечислите основные источники и факторы снижения себестоимости продукции.

8. Чем отличается смета затрат от калькуляции затрат?

9. Охарактеризуйте планирование себестоимости по нормам.

10. Охарактеризуйте планирование себестоимости по факторам.

Задачи

Задача 5.1. Определить снижение затрат на 1 руб. товарной продукции в плановом году. Объем товарной продукции планового года в отпускных ценах (без косвенных налогов) – 4,8 млн. руб., затраты на 1 руб. товарной продукции базисного года – 0,85 руб., а экономия от снижения себестоимости в плановом году, рассчитанная по всем факторам, – 450 тыс. руб.

Задача 5.2. Определить относительное и абсолютное изменение издержек производства в результате изменения производительности труда, затрат на основные материалы и постоянных расходов. Исходные данные приведены в таблице.

Показатель	Значение показателя
Изменение показателей по сравнению с предыдущим годом, %:	
– объем производства;	– 2
– средняя заработная плата;	+3
– производительность труда;	– 4
– расход основных материалов;	+17
– цена на основные материалы;	– 2
– постоянные расходы.	+8
Удельный вес в издержках производства, %:	
– расходов по оплате труда;	25
– основных материалов;	55
– управленческих расходов.	6
Издержки предыдущего года, млн руб.	95

Задача 5.3. Составить смету цеховых расходов в соответствии с действующим законодательством на основании нижеприведенных данных.

Показатель	Значение показателя
Оплата труда административно-управленческого персонала цеха, млн руб.	65
Зарплата прочего цехового персонала, млн руб.	136,1
Стоимость здания, млн руб.	2801
Норма амортизационных отчислений для производственных зданий, %	4,5
Амортизационные отчисления (сооружения, оборудование, инвентарь), млн руб.	348
Расходы на освещение цеха, млн руб.	38,5
Расходы на текущий ремонт оборудования цеха, млн руб.	198,7
Материальные затраты, млн руб.	6 476

ЗАДАЧА 5.4. По планированию себестоимости имеются следующие данные: затраты на 1 руб. товарной продукции в базисном году составили 0,8 руб.; стоимость товарной продукции в отпускных ценах (без косвенных налогов) на планируемый год составит 24,6 млрд руб. За счет роста технического уровня производства планируется снизить затраты на 2,35 млрд руб.; за счет изменения структуры и объема себестоимость увеличится на 0,98 млрд руб.; улучшение организации производства и труда снизит себестоимость на 1 млрд руб.

Определить себестоимость товарной продукции планируемого года исходя из затрат на 1 руб. товарной продукции базисного года; экономию (перерасход) затрат по технико-экономическим факторам; себестоимость товарной продукции в планируемом году; затраты на 1 руб. товарной продукции в планируемом году; процент снижения затрат на 1 руб. товарной продукции.

ЗАДАЧА 5.5. На производство изделия имеются следующие данные: норма расхода металла на одну деталь – 2 кг; стоимость 1 кг металла – 4 тыс. руб.; комплектующие – 828 руб.; износ специнструмента и оснастки – 318 руб. Норма времени на изготовление одного изделия: для рабочих 3-го разряда – 0,7 ч, 4-го – 0,5 ч. Дополнительная зарплата – 18 %. Общепроизводственные расходы составляют 80 %, общехозяйственные – 75 % от основной заработной платы производственных рабочих. Коммерческие расходы – 1,3 % от производственной себестоимости.

Определить цеховую, производственную и полную себестоимость изделия.

ЗАДАЧА 5.6. Планируется обеспечить экономию материалов за счет снижения норм расхода на 5 % и цен – на 3 %. Себестоимость товарной продукции составляет 300 млн руб., в том числе затраты на сырье и материалы – 225 млн руб. Определить влияние на себестоимость продукции снижения норм и цен на материалы.

ЗАДАЧА 5.7. Определить влияние роста объема производства на снижение себестоимости продукции при условии, что объем производства вырос на 10 %, а постоянные расходы – на 2 %. Удельный вес постоянных расходов в структуре себестоимости – 30 %.

ЕСЛИ ВЫ УВЕРЕНЫ В СВОИХ ЗНАНИЯХ, УМЕНИЯХ И НАВЫКАХ, ВАМ НЕОБХОДИМО ПРОЙТИ ИТОГОВЫЙ ТЕСТ

1. Планирование представляет собой одну из функций:

- а) анализа;
- б) регулирования;
- в) управления;
- г) организации.

2. В системе учета затрат предприятия регистрируются следующие расходы:

- а) стоимость смазочных материалов для машин (станков);
- б) стоимость приобретения лицензий автомобильной промышленности на грузовики;
- в) сумма амортизации машин и оборудования;
- г) стоимость химикатов, используемых в лаборатории;
- д) комиссионные сборы, выплачиваемые персоналу, занимающемуся сбытом продукции;
- е) торговые скидки, предоставляемые покупателям;
- ж) зарплата работников охраны складов;
- з) плата за страхование помещений предприятия;
- и) стоимость канцелярских товаров;
- к) стоимость спецодежды для основных рабочих;
- л) зарплата вспомогательных рабочих;
- м) зарплата секретаря директора;
- н) арендная плата за склад готовой продукции.

Расположите указанные расходы по категориям:

- производственные накладные расходы;
- расходы на реализацию продукции;
- административные накладные расходы;
- расходы на научные исследования и разработки.

3. Какие из следующих видов издержек не принимаются во внимание при выработке решений об оптимальном объеме производства фирмы:

- а) средние переменные;
- б) бухгалтерские;
- в) предельные;
- г) неявные.

4. Укажите методы определения плановых показателей себестоимости продукции:

- а) планирование по нормам (нормативно-балансовый);
- б) планирование по объему продукции;
- в) планирование по факторам (расчетно-аналитический).

5. Суть сквозного метода при разработке сметы сводится к следующему:

- а) на основе других разделов комплексного плана предприятия (планирование материально-технического обеспечения, персонала) и плановых смет целевых расходов (почтовых, командировочных, на рекламу и др.);
- б) на основе смет затрат по цехам основного и вспомогательного производства (без внутризаводского оборота) плюс общехозяйственные расходы;
- в) на основе калькуляции по элементам.

6. Что представляют собой источники снижения себестоимости продукции:

- а) затраты, за счет экономии которых снижается себестоимость продукции;
- б) мероприятия, вызывающие снижение себестоимости продукции.

7. На снижение себестоимости продукции влияют внутрипроизводственные технико-экономические факторы:

- а) улучшение использования природных ресурсов;
- б) повышение технического уровня производства;
- в) улучшение структуры производимой продукции;
- г) изменение состава и качества природного сырья;
- д) изменение размещения производства.

Тема 6. ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

- 6.1. Процесс принятия управленческих решений.
- 6.2. Методы дифференциации издержек.
- 6.3. Анализ безубыточности производства.
- 6.4. Эффект операционного рычага.
- 6.5. Принятие решений по ценообразованию.
- 6.6. Планирование ассортимента продукции, подлежащей реализации.
- 6.7. Решения по выпуску новой продукции.

6.1. Процесс принятия управленческих решений

Одной из важных задач управленческого учета является сбор и обобщение информации, полезной для принятия менеджерами и высшим руководством предприятия правильных управленческих решений.

Принимаемые управленческие решения должны быть направлены на повышение финансовой устойчивости, оптимизацию финансового результата, на решение стратегических задач, стоящих перед предприятием. Этим обусловлена необходимость выработки адекватной схемы принятия управленческих решений с использованием учетных данных.

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

На практике принятие решения предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального, в наибольшей степени отвечающего целям предприятия.

Основная информация, которую необходимо получить при принятии управленческих решений, – это информация о том, какие затраты повлечет за собой выбор той или иной альтернативы, причем речь идет о затратах будущего периода. В ряде случаев в расчетах приходится учитывать и упущенную выгоду предприятия.

Так как информация, подготовленная бухгалтерами-аналитиками, должна рассматриваться в свете ее конечного влияния на принятие решений, то необходимым условием для правильного восприятия управленческого учета является понимание процесса принятия решения. Модель процесса принятия решения показана на рис. 6.1. Первые пять этапов пред-

ставляют собой процесс принятия решения или планирования. Планирование по существу является выбором среди альтернативных вариантов действий по принятию решения. Последние два этапа отражают процесс управления, складывающийся из оценки и корректировки фактических показателей с целью реализации выбранных альтернативных вариантов.



Рис. 6.1. Модель процесса принятия решения, планирования, контроля и регулирования

Рассмотрим каждый этап процесса принятия решения.

1. Определение целей

Прежде чем принять правильные решения, необходимо определить цель или основное направление, которые позволят тем, кто принимает решения, оценить предпочтительность одного варианта действий перед другим. Отсюда первым этапом процесса принятия решения должно быть определение целей или задач организации.

Ведется полемика о том, в чем состоят или должны состоять цели и задачи компании. Согласно экономической теории компании стремятся получить максимальную прибыль для владельцев, или, более конкретно, приумножить богатство собственников.

Для обоснования цели достижения максимальной прибыли выдвигаются различные аргументы. С юридической точки зрения владельцы обыкновенных акций являются владельцами фирмы, поэтому ею должны управлять их доверенные менеджеры в интересах обеспечения владельцев прибылью. Существует и другой аргумент в пользу выбора этой цели: увеличение прибылей ведет к росту всеобщего экономического благосостояния, т.е. повышение личного благосостояния индивидуума способствует повышению благосостояния всего общества. Более того, вполне разумным представляется мнение о том, что высокие прибыли служат интересам фирмы в большей степени, чем низкие. Поэтому максимизация прибылей, по крайней мере, является полезной.

Очевидно, было бы упрощением утверждать, что единственной целью фирмы является максимизация прибылей. Некоторые руководители ищут пути создания основ власти и построения собственных империй; к другим целям можно отнести безопасность и стремление устранить неопределенность в будущем. Такие соображения могут перевесить мотив чистой прибыли.

2. Поиск альтернативных вариантов действий

Второй этап процесса принятия решения заключается в поиске ряда возможных вариантов действий (или стратегий), направленных на достижение поставленной цели. Если администрация уделяет основное внимание настоящему ассортименту продукции и рынкам сбыта и допускает снижение доли рынка и притока денежных средств, то компания не сможет получить достаточного количества денежной наличности для выживания в конкурентной борьбе. Для максимизации в будущем притока денежных средств очень важно, чтобы администрация могла определять потенциальные выгоды и негативные тенденции в текущей экономической ситуации и немедленно принимать меры для защиты компании от всевозможных неожиданностей, которые могут иметь место в будущем. В частности, компании рекомендуется прибегнуть к одному или нескольким из следующих вариантов действий:

- разработка новых видов продукции для реализации на существующих рынках;
- разработка новых видов продукции для новых рынков;
- создание (освоение) новых рынков для реализации выпускаемых видов продукции.

Поиск альтернативных вариантов действий связан с получением информации об ожидаемой конъюнктуре и изменениях экономической ситуации; это наиболее сложный и важный этап процесса принятия решения.

3. Сбор данных об альтернативных вариантах действий

После того как определены вероятные сферы деятельности, администрация должна оценить возможные темпы роста показателей деятельности, способность компании удерживать соответствующую долю рынка и приток денежных средств для каждого альтернативного варианта действий в различной экономической среде. Поскольку проблемы, ожидающие решения, существуют в неопределенной экономической среде, необходимо учитывать ряд факторов, лежащих вне сферы контроля лиц, которые принимают решения и могут влиять на каждый из альтернативных вариантов действий. Эти неподконтрольные факторы составляют экономическую среду. Примерами возможных состояний последней являются экономический бум, высокий уровень инфляции, спад производства, усиление конкуренции.

Вариант действий (курс), выбранный фирмой на основании вышеописанной информации, задействует ее ресурсы на длительный период, и положение фирмы будет определяться ее экономической средой, т.е. производимой продукцией, рынками сбыта, на которых она функционирует, и способностью своевременно реагировать на изменения в будущем. Выбор курса определяет долгосрочную перспективу фирмы и, следовательно, решения, которые она может принять в будущем. Эти решения обычно называют долгосрочными (стратегическими). Они имеют большое влияние на будущее положение фирмы, и, следовательно, точность информации о возможностях фирмы и ее экономической среде очень важна. Поэтому стратегические решения должны быть прерогативой высшей администрации.

Кроме стратегических (долгосрочных) решений администрация также принимает решения, не требующие длительного привлечения ресурсов фирмы. Такие решения считаются краткосрочными, или оперативными, и обычно являются прерогативой менеджеров более низкого уровня управления. Принятие краткосрочных решений основывается на текущей экономической ситуации и на оценке материальных, людских и финансовых ресурсов, которыми фирма располагает на данный момент. А наличие этих ресурсов в значительной степени определяется качеством принятых стратегических решений. К краткосрочным относятся решения следующих вопросов:

- какие цены установить на продукцию фирмы?
- сколько продукции разного вида необходимо произвести?
- какие средства массовой информации необходимо использовать для рекламирования продукции фирмы?

- какой уровень обслуживания будет предложен покупателям: сколько дней потребуется для доставки товаров по заказу, как будет организовано послепродажное обслуживание покупателей?

Для выработки краткосрочных решений также необходимо собирать соответствующие данные. Например, данные о ценах товаров конкурирующих фирм, ожидаемом спросе на товары по альтернативным продажным ценам и прогнозируемых затратах при различных вариантах производства. Эта информация потребуется на разных уровнях управления для принятия решений об установлении продажных цен и объеме выпуска продукции. После того как необходимая информация собрана, администрация должна решить, какие варианты действий выбрать.

4. Выбор оптимального курса из альтернативных вариантов действия

На практике выбор оптимального курса – это сравнительная оценка конкурирующих альтернативных курсов действий для выбора варианта, который в наибольшей степени отвечает целям организации. Если таковой является максимизация будущего притока чистой прибыли наличными, то оптимальный курс должен выбираться путем сопоставления прогнозов поступления наличных денежных средств. Следовательно, к каждому альтернативному варианту действий должны быть применены методы анализа прироста (инкрементного анализа) чистых денежных поступлений. Альтернативные варианты оцениваются по предполагаемым чистым денежным поступлениям, и те, которые обеспечивают наибольшую величину, должны быть рассмотрены с точки зрения качественных факторов.

5. Осуществление принятых решений

Выбранные альтернативные курсы действий являются отправной точкой для составления бюджета (сметы). Смета – это финансовый план реализации различных решений, принятых администрацией. В сметах учитываются поступления и оттоки денежной наличности, доходы от продаж и затраты. Сметы сводятся в единый документ, в котором в концентрированной форме выражены намерения организации и ожидаемые результаты. Этот документ называется обобщенной финансовой сметой и состоит из доходов и убытков, расчета движения денежной наличности и баланса. Процесс составления сметы направлен на то, чтобы каждый участник организации знал о своей предполагаемой роли в осуществлении решений администрации.

6. Сопоставление фактических и планируемых результатов.

7. Принятие мер по устранению отклонений от плана.

Последние два этапа модели процесса принятия решения (см. рис. 6.1) относятся к контролю и регулированию в рамках фирмы. Управленческая функция процесса контроля и регулирования – оценка результатов деятельности (показателей), предоставление сведений о них и выработка корректирующих мер, направленных на то, чтобы цели были достигнуты и планы реализованы. Другими словами, задачей процесса контроля и регулирования является корректирование деятельности таким образом, чтобы изначальные намерения были осуществлены.

Для контроля (мониторинга) результатов деятельности бухгалтер готовит отчеты об исполнении сметы и представляет их менеджерам, ответственным за выполнение определенных решений. Отчеты, содержащие данные сопоставления фактических результатов (фактических затрат и доходов) и запланированных результатов (сметных затрат и доходов), должны готовиться систематически. Данные этих отчетов обеспечивают обратную связь для сопоставления фактических и запланированных результатов. В таких отчетах особое внимание должно уделяться показателям, которые расходятся с запланированными, чтобы менеджеры сосредоточили на них свое внимание. При этом процессе применяется способ управления по отклонениям.

Эффективность контроля и регулирования зависит от корректирующих действий, направленных на приведение фактических результатов в соответствие с запланированными. В свою очередь планы также могут уточняться, если результаты сопоставлений показывают, что какие-то показатели не могут быть достигнуты. Корректирующие действия по приведению фактических результатов в соответствие с запланированными показателями или действия по уточнению планов, если сопоставления результатов показывают невозможность выполнения этих планов, обозначены на рис. 6.1 линиями со стрелками, соединяющими этапы 7 и 2, 7 и 5 (т. е. контуры обратной связи). Они показывают, что принятие решений – это динамический процесс, и подчеркивают взаимозависимость между его различными этапами. Обратная связь между этапами 7 и 2 свидетельствует о том, что ход выполнения плана должен постоянно анализироваться, и если окажется, что он не может быть реализован, то необходимо рассмотреть альтернативный вариант, который обеспечит достижение целей организации. Второй контур обратной связи показывает корректирующее действие, предпринимаемое с целью приведения фактических результатов в соответствие с запланированными показателями.

Таким образом, на базе информации управленческого учета в системе управления затратами решаются следующие задачи:

- оперативные;
- определение точки безубыточности;
- планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации;
- определение структуры выпуска продукции с учетом лимитирующего фактора;
- отказ или привлечение дополнительных заказов;
- принятие решений по ценообразованию (имеет для предприятий особое значение в условиях конкурентной борьбы).

Решение подобных задач предполагает долгосрочное отвлечение собственных средств из оборота (иммобилизацию оборотных активов), в ряде случаев требует долгосрочного привлечения заемных ресурсов, а потому заслуживает особого внимания.

Приемы и методы управленческого учета позволяют дать правильные рекомендации при решении подобного рода проблем.

6.2. Методы дифференциации издержек

Наибольшее значение для управления издержками имеет их деление на постоянные и переменные. Существует три метода дифференциации издержек, т.е. деления издержек на постоянную и переменную части:

1. Метод максимальной и минимальной точки.
2. Графический (статистический) метод.
3. Метод наименьших квадратов.

1. Дифференциация издержек методом максимальной и минимальной точки

Из всей совокупности данных по издержкам выбираются два периода – с наибольшим и наименьшим объемом производства.

Определяется так называемая ставка переменных издержек – средние переменные издержки в себестоимости единицы продукции

$$C_{\text{ни}} = \left[(\text{макс.общ. сумма издержек} - \text{мин.общ. сумма издержек}) \cdot \frac{100 \%}{100 \% - K_{\text{мин, \%}}} \right] : K_{\text{макс}},$$

где $C_{\text{ни}}$ – ставка переменных издержек;

$K_{\text{макс}}$ – максимальный объем производства, шт.;

$K_{\text{мин}}$ – минимальный объем производства в % к максимальному.

Определяется общая сумма постоянных издержек

$$\text{Пост. издержки} = \text{макс. общ. сумма издержек} - C_{\text{ни}} \cdot K_{\text{max}}$$

2. Дифференциация издержек графическим (статистическим) методом: Как известно, линия общих издержек определяется уравнением первой степени

$$Y = a + b \cdot X,$$

где Y – общие издержки;

a – уровень постоянных издержек;

b – ставка переменных издержек;

X – объем производства в физических единицах.

На график наносятся все данные о совокупных издержках и "на глаз" проводится линия общих издержек. Точка пересечения с осью издержек показывает уровень постоянных расходов. Ставка переменных издержек составляет

$$C_{\text{ни}} = \frac{\text{ср. сумм. издержки} - \text{пост. издержки}}{\text{ср. объем производства}}$$

3. Дифференциация затрат методом наименьших квадратов является наиболее точной, так как в ней используются все данные о совокупных издержках и определяются коэффициенты a и b .

Ставка переменных издержек ($C_{\text{ни}}$) равна

$$C_{\text{ни}} = \frac{\sum((X - \bar{X}) \cdot (Y - \bar{Y}))}{\sum(X - \bar{X})^2},$$

где X – объем производства;

\bar{X} – средний объем производства;

Y – суммарные издержки;

\bar{Y} – средние суммарные издержки.

6.3. Анализ безубыточности производства

Как показывает практика, наиболее эффективны те предприятия, которые обеспечивают загрузку производственных мощностей на уровне, близком к уровню полной производительности. Однако несмотря на это предприятия могут быть убыточными. Причин для этого может быть очень много, например, задержки в реализации продукции, дефицит комплектующих элементов, плохое качество сырья, недостаточный объем рынка, плохое качество продукции, государственное регулирование ценообразования и т. д.

Если предприятие функционирует на более низком уровне использования производственных мощностей, т. е. выпускает продукции существенно меньше по сравнению с полной производительностью, доходы зачастую не могут покрыть все издержки. Когда уровень использования производственных мощностей возрастает, то можно надеяться, что будет достигнута ситуация, когда общие доходы будут равны общим издержкам. В этой точке нет ни прибыли, ни убытков. Такая ситуация называется ситуацией безубыточности. Таким образом, мы подходим к понятию безубыточности.

Анализ безубыточности, или анализ «издержки – объем продаж – прибыль», Cost-Volume-Profit (CVP-анализ), как его часто называют, – это аналитический подход к изучению взаимосвязи между издержками и доходами при различных уровнях производства.

Практическая ценность анализа безубыточности и целевого планирования прибыли состоит в том, что этот подход позволяет:

- оценить сравнительную прибыльность отдельных видов продукции, что дает основания для выбора оптимального портфеля продукции;
- установить запас «прочности» предприятия в его текущем состоянии;
- спланировать объем реализации продукции, который обеспечивает желаемое значение прибыли.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что анализ безубыточности может быть применен лишь при принятии краткосрочных решений.

Во-первых, выработка рекомендаций, рассчитанных на длительную перспективу, с его помощью осуществлена быть не может.

Во-вторых, анализ безубыточности даст надежные результаты при соблюдении следующих условий и соотношений:

- 1) переменные расходы и выручка от продаж имеют линейную зависимость от уровня производства;
- 2) производительность труда не меняется внутри масштабной базы;
- 3) удельные переменные затраты и цены остаются неизменными в течение всего планового периода;
- 4) структура продукции не изменяется в течение планируемого периода;
- 5) поведение постоянных и переменных расходов может быть изменено точно;
- 6) на конец анализируемого периода у предприятия не остается запасов готовой продукции (или они несущественны), т. е. объем продаж соответствует объему производства.

Несоблюдение даже одного из этих условий может привести к ошибочным результатам.

Цель анализа безубыточности состоит в том, чтобы установить, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня производственной деятельности (деловой активности) организации.

По существу анализ сводится к определению точки безубыточности (критической точки, точки равновесия, порога рентабельности) такого объема производства (продаж), который обеспечивает организации нулевой финансовый результат, т.е. предприятие уже не несет убытков, но еще не имеет и прибылей. В системе бухгалтерского управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются методы:

- 1) математический (метод уравнения);
- 2) маржинального дохода (валовой прибыли);
- 3) графический.

Математический метод (метод уравнения). Для вычисления точки безубыточности сначала записывается формула расчета прибыли предприятия

$$BP - P_{сов.пер.} - P_{пост.} = \text{Прибыль},$$

где BP – выручка от реализации продукции; $P_{сов.пер.}$ – совокупные переменные расходы; $P_{пост.}$ – постоянные расходы,

или

$$\text{Цена}_{ед. продукции} \cdot X - P_{пер. ед. продукции} - P_{пост.} = \text{Прибыль},$$

где X – объем реализации в точке безубыточности, шт.

Затем в левой части уравнения за скобку выносятся объем реализации (X), а правая часть – прибыль – приравнивается к нулю (поскольку цель данного расчета – в определении точки, где у предприятия нет прибыли)

$$X \cdot (\text{Цена}_{ед. продукции} - P_{пер. ед. продукции}) - P_{пост.} = 0.$$

При этом в скобках образуется маржинальный доход на единицу продукции. (Следует помнить, что маржинальный доход – это разница между выручкой от продаж продукции (работ, услуг, товаров) и переменными издержками). Далее выводится конечная формула для расчета точки равновесия

$$X = \frac{P_{пост.}}{D_{марж. ед. продукции}}, \text{ шт.}$$

где $D_{марж. ед. продукции}$ – маржинальный доход на единицу продукции.

Метод маржинального дохода (валовой прибыли) является альтернативным математическому методу.

В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные издержки. Таким образом, предприятие так должно реализовать свою продукцию (товар), чтобы полученным маржинальным доходом покрыть постоянные издержки и получить прибыль. Когда получен маржинальный доход, достаточный для покрытия постоянных издержек, достигается точка равновесия.

Альтернативная формула расчета имеет вид

$$D_{\text{марж. сов.}} - P_{\text{пост.}} = \text{Прибыль},$$

где $D_{\text{марж. сов.}}$ – совокупный маржинальный доход.

Поскольку в точке равновесия прибыли нет, формула преобразуется следующим образом

$$D_{\text{марж. ед. продукции}} \cdot OP = P_{\text{пост.}},$$

где OP – объем реализации, шт.

или

$$T_{\text{без.}} = \frac{P_{\text{пост.}}}{D_{\text{марж. ед. продукции}}},$$

где $T_{\text{без.}}$ – точка безубыточности, шт.

Для принятия перспективных решений полезным оказывается расчет соотношения маржинального дохода и выручки от продаж, т. е. определение маржинального дохода в процентах от выручки. Для этого выполняют следующий расчет

$$\frac{D_{\text{марж.}}}{BP} \cdot 100 \%$$

Таким образом, запланировав выручку от продаж продукции, можно определить размер ожидаемого маржинального дохода.

Необходимо учитывать, что выполненные выше расчеты и проиллюстрированные зависимости справедливы лишь для определенной масштабной базы. Вне этого диапазона анализируемые показатели (совокупные постоянные издержки, цена реализации единицы продукции и удельные переменные затраты) уже не считаются постоянными. Любые результаты расчетов по вышеприведенным формулам и сделанные на основании этих расчетов выводы будут неправильными.

Продолжая анализ, определим кромку безопасности (запас финансовой прочности), которая показывает, насколько может сократиться объем реализации, прежде чем организация начнет нести убытки.

Кромка безопасности может быть рассчитана как в натуральном, так и в процентном исчислении.

Уровень кромки безопасности можно выразить в процентном исчислении, воспользовавшись следующей формулой

$$\text{Кромка безопасности, \%} = \frac{BP_{\text{план.}}(\text{руб.}) - T_{\text{без.}}(\text{руб.})}{BP_{\text{план.}}(\text{руб.})}$$

Рассмотренные зависимости позволяют решать и другие аналитические задачи.

Так, задавшись условием о предполагаемом объеме продаж, можно установить размер минимальной цены реализации, максимальной суммы переменных и постоянных затрат, которые может выдержать организация.

Также можно спрогнозировать момент времени, когда наступит состояние равновесия.

Точку безубыточности также можно определить, воспользовавшись графическим методом.

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.

6.4. Эффект производственного (операционного) рычага

Производственный леверидж (операционный рычаг) – это потенциальная возможность влиять на валовый доход путем изменения структуры себестоимости продукции и объема ее выпуска.

Эффект операционного рычага сводится к тому, что любое изменение выручки от реализации продукции (работ, услуг) за счет изменения объема производства (реализации) приводит к еще более сильному изменению прибыли. Действие данного эффекта связано с непропорциональным влиянием постоянных и переменных затрат на результат финансовой деятельности предприятия при изменении объема производства.

Этот феномен называется эффектом производственного (или операционного) рычага.

Для определения силы воздействия операционного рычага используют соотношение маржинального дохода (или суммы покрытия) и прибыли.

Желательно, чтобы суммы покрытия хватило не только на покрытие постоянных расходов, но и на формирование прибыли.

Таким образом, сила воздействия производственного рычага рассчитывается по следующей формуле

Сила воздействия операционного рычага (СВОР) = маржинальный доход/прибыль

Далее, если трактовать силу воздействия операционного рычага как процентное изменение суммы покрытия (или валового дохода) при данном процентном изменении физического объема продаж, то наша формула может быть представлена в таком виде

$$СВОР = \frac{\Delta \text{сумма покрытия} / \text{сумма покрытия}}{\Delta k / k},$$

где k – физический объем продаж.

Данная формула поможет ответить на вопрос, насколько чувствительна сумма покрытия к изменению физического объема сбыта продукции.

Дальнейшие преобразования формулы дадут способ расчета силы воздействия производственного рычага с использованием цены единицы товара, переменных затрат на единицу товара ($Z_{пер.}$) и общей суммы постоянных затрат ($Z_{пост.}$)

$$СВОР = \frac{\Delta k \cdot (\text{цена} - Z_{пер.}) / (k \cdot (\text{цена} - Z_{пер.}) - Z_{пост.})}{\Delta k / k} = \frac{k \cdot (\text{цена} - Z_{пер.})}{k \cdot (\text{цена} - Z_{пер.}) - Z_{пост.}}$$

Раскроем скобки

$$СВОР = \frac{k \cdot \text{цена} - k \cdot Z_{пер.}}{k \cdot \text{цена} - k \cdot Z_{пер.} - Z_{пост.}} = \frac{ВР - Z_{пер.сов.}}{ВР - Z_{пер.сов.} - Z_{пост.}} = \frac{\text{сумма покрытия}}{\text{прибыль}}$$

Эффект производственного рычага поддается контролю именно на основе учета зависимости силы воздействия рычага от удельного веса постоянных затрат в суммарных затратах: чем больше удельный вес постоянных затрат в общей сумме издержек (при постоянной выручке от реализации продукции), тем сильнее действует производственный рычаг, и наоборот.

Когда же выручка от реализации снижается, сила воздействия производственного рычага возрастает как при повышении, так и при понижении удельного веса, постоянных затрат в общей их сумме. Каждый процент снижения выручки дает все больший и больший процент снижения прибыли, причем грозная сила производственного рычага возрастает быстрее, чем увеличиваются постоянные затраты.

Сила воздействия ОР показывает степень предпринимательского риска, т. е. риска потери прибыли, связанного с колебаниями объема реализации. Чем больше эффект ОР, т. е. чем больше доля постоянных затрат, тем больше предпринимательский риск.

6.5. Принятие решений по ценообразованию

Ценообразование – это одно из самых сложных явлений бизнеса с высокой долей трудно формализуемых процедур. Установление цены является скорее искусством, чем формальной технологией, поскольку является результатом взаимодействия рыночных факторов, инновационных способностей коммерсантов и менеджеров, а также вообще всех аспектов жизни компании. Цена продукции компании имеет как внешнее, так и внутреннее значение для предприятия.

Во внешней среде цена во многом определяет численность и состав покупателей, которые обеспечивают поступление денежных средств в компанию. Внутри компании этих поступлений должно хватить для покрытия всех издержек, связанных с проданными товарами, а также для дальнейшего развития бизнеса и выплат дивидендов.

Справедливо отметить, что многие компании, как им кажется, вообще не сталкиваются с проблемой ценообразования. Часто их товары конкурируют с другими аналогичными товарами, и для таких подобных продуктов цена на рынке уже сложилась. Покупатели не желают платить выше привычной цены, а компаниям нет смысла продавать дешевле. В этом случае может казаться, что ценообразование не является необходимой функцией для таких компаний. Однако при подведении итогов снова приходится обращаться к проблеме цены с точки зрения достаточности выручки, которую она обеспечивает, для прибыльной (или хотя бы безубыточной) работы компании. И в этом «ценообразовании наоборот» также проявляются определенные ценовые пороги, имеющие существенное влияние на работу компании, а значит, несущие важнейшую информацию для ее менеджеров.

Издержки являются ключевым фактором ценообразования. Компенсация всех издержек компании всегда будет главным критерием установ-

ления цены. Однако здесь очень трудно определить, что первично, а что будет прямым следствием. Взаимодействие цены и издержек правильнее было бы охарактеризовать как тесное взаимное влияние, и при рассмотрении подходов к ценообразованию необходимо всегда помнить об этом.

Цена и рынок

Микроэкономическая теория определяет некоторые общие особенности поведения цены, которые, вообще говоря, должны существенно влиять на ценообразование. Прежде всего, цена и издержки оказываются неразрывно связанными, поскольку предполагается, что цель бизнеса – максимизировать прибыль, т. е. разницу между ценой и издержками.

Далее отмечается различный характер поведения затрат и возможной выручки в зависимости от объемов продаж товара. Общий вид соответствующих закономерностей предполагает наличие наиболее желаемой ситуации, когда прибыль максимальна. Следующей важной особенностью является понятие ценовой эластичности. Ценовая эластичность, или эластичность спроса, связывает цену и объемы продаж товара, предполагая, что с уменьшением цены объемы продаж будут расти. Показатель уровня эластичности говорит о том, в какой степени объемы продаж зависят от изменений цены.

Эти важнейшие характеристики носят концептуальный характер и должны всегда приниматься во внимание при ценообразовании. Однако в ежедневной практике их прямое использование далеко не всегда возможно.

Во-первых, у менеджеров компании не всегда есть информация о поведении затрат и выручки в зависимости от объемов продаж или производства. Предварительные расчеты, касающиеся издержек, на самом деле могут охватывать достаточно узкий диапазон объемов производства, поскольку за пределами этого диапазона прогноз накладных и капитальных затрат оказывается плохо доказуемым. При построении зависимости выручки от объема продаж обычно опираются на исторические данные, например, прошлого года. Однако в текущем периоде ситуация на рынке может оказаться под воздействием других факторов, и аналитика прошлого года уже будет не актуальной.

Во-вторых, модель эластичного ценообразования предполагает, что компания либо ограждена от действий конкурентов (т. е. на рынке имеет дело только с покупателями – чистая монополия), либо конкурирует с большим количеством равноценных участников рынка. Модель не применима между этими двумя крайностями, например, в случае присутствия на рынке нескольких крупных продавцов.

В-третьих, модель не учитывает тот факт, что цена является результатом и всех других маркетинговых усилий компании: стратегии продвижения, дизайна товара и упаковки, интенсивности усилий продавцов, выборов каналов продвижения и т. д.

В-четвертых, многие фирмы вовсе не стремятся максимизировать прибыль, на самом деле останавливаясь на некотором удовлетворительном уровне, который соответствует ситуации в аналогичных компаниях или в целом в отрасли.

И, наконец, модель имеет существенное психологическое ограничение, связанное, если так можно сказать, с «неравноценностью» координатных осей: сумма на ценнике вашего товара будет уменьшаться на совершенно конкретные рубли и копейки, однако никто не сможет точно сказать, какое количество дополнительных покупок это обеспечит. Кривая показывает, что их будет больше, однако вряд ли кто-то будет ожидать выполнение расчетного показателя. То же самое справедливо и в обратном направлении – невозможно определить, на сколько надо снизить цену, чтобы привлечь ровно тысячу новых покупателей.

Таким образом, рыночная модель ценообразования не позволяет явно перейти к определению конкретных величин и описывает некие качественные фундаментальные свойства рынка. Для получения большей определенности попробуем взглянуть на ценообразование изнутри компании там, где определяющую роль играют издержки.

Подходы к определению цены в рамках CVР-анализа

Решения в области ценообразования редко бывают стереотипными. Прежде всего, они связаны с типом продукции. Одно дело, если это обычный продукт, который продается изо дня в день привыкшим к нему покупателям по налаженным каналам продвижения. Если продукт близок к обычному по свойствам, но по каким-то причинам заказывается производителю с особыми условиями, то в этом случае необходимо применять специальное ценообразование. Совершенно иные подходы уместны, если речь идет о новом товаре. Эти три подхода в ценообразовании (обычный продукт, специальный заказ и новый продукт) образуют основные направления формирования цены.

Рассмотрим основной подход, который можно назвать базовым, – ценообразование обычного продукта, а затем кратко остановимся на двух других.

Ценообразование по схеме «затраты +»

В ценообразовании для обычного продукта самым важным является возможность попасть в ситуацию, когда цена продажи продукта в разумной перспективе покрывает все издержки на производство, администрирование и продвижение, а также обеспечивает прибыль. Существенным здесь является долгосрочность ценового решения, так как речь идет о компенсации всех затрат, а капитальные затраты обычно могут быть компенсированы только в течение достаточно значительного промежутка времени.

Наиболее общий подход к ценообразованию обычного продукта состоит в установлении определенной наценки по отношению к издержкам, связанным с продуктом. В этом случае производится расчет некоторой базы издержек, к которой добавляется заранее установленная наценка. База издержек может рассчитываться различными способами, применяемыми при расчете себестоимости единицы продукции: методом полных затрат (Absorption Costing) или методом прямых затрат (Direct Costing).

Важно отметить, что при расчете базы издержек, независимо от выбранного способа расчета себестоимости, могут быть учтены не все издержки. Это связано с невозможностью проследить и справедливо отнести на тот или иной продукт накладные издержки общего характера – зарплаты топ-менеджеров, содержание административных зданий и так далее. Однако в практике предприятий твердо придерживаются правила установления наценки по отношению к полной себестоимости продукта (увы, независимо от качества расчета этой полной себестоимости).

Наценка должна быть достаточной для компенсации части затрат, не участвовавших в формировании базиса цены, а также в достаточной мере гарантировать удовлетворительное обслуживание инвестиций и обеспечивать возможность дальнейшего развития бизнеса в долгосрочной перспективе.

Ценообразование для новых продуктов

В ценообразовании новых продуктов экономические расчеты не всегда играют определяющую роль. Безусловно, себестоимость продукта и желаемый уровень наценки должны быть рассчитаны и приняты во внимание, однако цена будет устанавливаться из несколько других соображений. И связано это скорее со стратегией представления нового товара рынку, чем с необходимостью компенсировать издержки и обеспечить разумную прибыль.

Обычно, как наиболее полярные, выделяются две основные стратегии представления нового товара рынку, и, соответственно, ценообразова-

ния. Первая называется «снятие сливок» и состоит в установлении высокой начальной цены на товар, значительно превосходящей расчетное значение. Ожидается, что спрос на новый продукт, вызванный его особыми и пока еще непривычными свойствами, существенно не чувствителен к цене. В дальнейшем цена будет снижаться по мере расширения и взросления рынка, появления аналогичных продуктов у конкурентов. Основной целью ценообразования при «снятии сливок» является получение значительного объема краткосрочной прибыли.

Вторая, противоположная, стратегия имеет название «проникновение» на рынок. Она состоит в установлении низких цен на новый продукт для быстрого освоения как можно большей части рынка. В дальнейшем ожидается, что по мере привыкания рынка к новому товару и формирования устойчивого спроса удастся повысить цену. Таким образом, краткосрочная выгода приносится в жертву для упрочения долгосрочной позиции товара и получения значительных доходов в будущем. В этой ситуации менеджеры компании должны очень точно отследить, в какой мере и на какой период времени они лишили себя экономически обоснованной выручки и начиная с какого момента можно будет наверстывать упущенное.

Понятно, что для компании возможность воспользоваться «снятием сливок» обеспечивает значительно большую защищенность, позволяя быстро сделать дополнительные накопления и застраховаться от сюрпризов рынка в дальнейшем.

Ценообразование для специальных заказов

Как уже было отмечено выше, ценовые решения – это одни из самых сложных и ответственных решений в бизнесе. И как в любом сложном вопросе, часто появляется соблазн «простых» решений. Так, В. П. Савчук в своей книге «Управление прибылью и бюджетирование» пишет: «Некоторые энтузиасты от ценообразования утверждают, что любая цена, превышающая переменные затраты, является приемлемой для любого продукта и в любых обстоятельствах, поскольку дает хоть какой-то вклад в покрытие постоянных издержек. Трудно себе представить ущерб, который может нанести бизнесу бездумное следование таким советам. Ценовая картина на рынке складывается годами в результате усилий большого числа участников. Непродуманными действиями ее можно достаточно легко испортить, однако на восстановление позиций будет потрачено в сотни раз больше усилий и времени».

Действительно, существуют ситуации, когда для предприятия может быть выгодна реализация продукции по цене, ниже сложившейся на рынке,

но обязательно покрывающей переменные и какую-то часть постоянных издержек. Обычно это связано с временным или систематическим наличием свободных производственных мощностей. В такой ситуации точка безубыточности по предприятию в целом, как правило, уже преодолена и маржинальный доход от дополнительных заказов является в значительной мере вкладом в прибыль предприятия. Если у предприятия производственные мощности высвобождаются временно, например, в связи с уходом крупного клиента, то принятие заказов по таким низким ценам также бывает оправданным, так как дает вклад на уменьшение временных убытков.

Как использовать информацию о затратах при ценообразовании

Как видим, цена далеко не всегда точно соответствует экономическим расчетам. Какую пользу может извлечь менеджер из информации о затратах при ценообразовании. Расчет целевой цены по схеме «затраты +» дает менеджерам ряд важных преимуществ.

Во-первых, при установлении цены по рыночным ориентирам менеджер сталкивается с огромным количеством неопределенностей. Целевая цена в этом случае может служить хорошей отправной точкой для определения собственной позиции и своего собственного пути в управлении ценой.

Во-вторых, информация о затратах может служить хорошим защитным барьером, защищающим от установления убыточных цен. Этот барьер уже сложно будет не заметить при «ценовых играх» менеджеров и маркетологов.

В-третьих, информация о затратах дает представление о ценообразовании на сравнимые продукты вообще, в том числе и на продукты конкурентов. Таким образом, появляется возможность предсказать цены конкурентов при различных внешних влияющих факторах, например, при изменении цен на энергоносители или на важный сырьевой компонент рассматриваемого продукта.

В-четвертых, ценообразование по схеме «затраты +» позволяет компании ослабить концентрацию внимания на ценообразовании и сосредоточиться на важных с точки зрения обеспечения конкурентных преимуществ направлениях работы – доставке, повышении уровня сервиса, послепродажном и гарантийном обслуживании и так далее.

Таким образом, использование при ценообразовании информации о затратах позволяет быстро решить проблему определения цены, пусть даже в дальнейшем эти цены и будут скорректированы рыночными условиями.

6.6. Планирование ассортимента продукции, подлежащей реализации

Планирование ассортимента – непрерывный процесс, продолжающийся в течение всего жизненного цикла продукции, начиная с зарождения замысла о создании нового изделия и заканчивая снятием его с производства.

Важным разделом социально-экономического развития предприятия является производственная программа, т.е. план производства и реализации продукции. Производственная программа определяет возможный объем производства и продажи продукции в плановом периоде в номенклатуре, ассортименте и качестве, соответствующих требованиям потребителя.

Производственная программа разрабатывается на всех предприятиях, выпускающих продукцию для реализации потребителям или выполняющих отдельные виды работ и услуг.

Производственная программа включает расчеты объема производства продукции (работ, услуг) и производственных мощностей, материальных и трудовых ресурсов.

Разработка производственной программы начинается с определения номенклатуры и ассортимента изделий.

Номенклатура – укрупненный перечень продукции, выпускаемой предприятием.

Ассортимент характеризует состав номенклатуры по видам, типам, сортам, рисункам, фасонам.

Очевидно, что ассортимент выпускаемой продукции может быть расширен, сокращен или заменен. Как справедливо отмечает Ф. Котлер, «ассортимент слишком узок, если можно увеличить прибыль, дополнив его новыми изделиями, и слишком широк, если прибыль можно увеличить, исключив из него ряд изделий».

От объемов производственной программы, ее структуры зависит эффективность и конкурентоспособность всего предприятия, так как производственная программа составляет основу хозяйственной деятельности субъекта с любой организационно-правовой структурой.

Производственная программа является результатом согласования следующих целей предприятия:

- получения максимальной прибыли;
- учета реальных финансовых и иных ресурсных возможностей;
- наиболее возможного удовлетворения потребностей рынка сбыта;
- максимального снижения производственных издержек, в том числе и достижения максимально возможной загрузки оборудования.

Средством достижения указанных целей является оптимизация структуры выпуска и ассортимента выпускаемой продукции. Для оптимизации структуры выпуска и выбора определенной альтернативы выпуска (реализации) необходимо использовать расчет влияния структурных изменений в ассортименте продукции предприятия на его прибыль на основе анализа маржинального дохода.

6.7. Принятие решений по выпуску новой продукции

Для обеспечения надежной основы деятельности предприятия необходимы поиск нового применения и новых рынков для уже существующей продукции, а также планирование новой продукции.

Понятие «новая продукция» включает в себя серьезные изменения в форме, содержании или упаковке продукции, которая имеет значение для потребителя. Главный критерий новизны заключается в том, что новая продукция должна настолько отличаться от существующей, чтобы имеющиеся различия могли служить основой для формирования предпочтительного отношения к ней потребителей.

Введение новой продукции в ассортимент предприятия обуславливают три основных фактора:

1. Необходимость оградить предприятие от последствий неизбежного процесса устаревания существующей продукции, который вызывается конкуренцией или моральным износом изделия.

Снижение рентабельности выпускаемой продукции может быть компенсировано в долгосрочном плане только за счет введения вместо него нового изделия, которое пользовалось бы спросом у потребителя. Другими словами, введение новой продукции в ассортимент необходимо для защиты уже вложенных в предприятие средств.

2. Необходимость расширять производство более быстрыми темпами, чем это возможно при узком ассортименте выпускаемой продукции, распределять коммерческий риск на более широкий спектр продукции, уменьшить влияние конкуренции на отдельно взятую сферу производства.

Вместе с тем освоение новых видов продукции связано не только с выгодой, но и с определенными опасностями, особенно в тех случаях, когда оно потребует изменений установившейся на предприятии системы сбыта и имеющейся распределительной сети или новых технических знаний, дополнительных специалистов и оборудования.

3. Необходимость обеспечить более быстрое и более постепенное увеличение общей рентабельности предприятия, выражающейся отношением прибыли к вложенному капиталу, путем сохранения и увеличения конкурентоспособности, более рационального использования отходов производства, более полного использования производственных мощностей и возможностей персонала. И, как следствие, более равномерное распределение некоторых накладных расходов, уменьшение сезонных и циклических колебаний в уровне производства и сбыта.

МАТЕРИАЛЫ К ПРАКТИЧЕСКИМ (СЕМИНАРСКИМ) ЗАНЯТИЯМ И КОНТРОЛЬНЫЕ ЗАДАНИЯ

Вопросы для обсуждения на семинарских занятиях:

1. Какие оперативные вопросы и задачи перспективного характера решаются на базе информации управленческого учета?
2. В чем сущность и практическое значение анализа безубыточности?
3. Каковы возможности системы «директ-костинг» в области оптимизации производственной программы?
4. Как исчисляется критический объем производства?
5. Какие существуют методы определения точки безубыточности? Охарактеризуйте математический метод.
6. Охарактеризуйте метод исчисления маржинального дохода при расчете «мертвой точки».
7. Правильно ли считать, что финансовый менеджер должен стремиться к возможно большему значению точки безубыточности. Обоснуйте свой ответ.
8. Дайте практическую интерпретацию маржинального дохода.
9. Что такое кромка безопасности и как ее рассчитать?
10. Что представляет собой операционный рычаг?
11. Как с помощью операционного рычага предсказать изменение прибыли, имея прогнозное значение изменения объема продаж?

Задания

1. Определить точку безубыточности аналитически и графически. Рассчитать эффект операционного рычага и запас финансовой прочности, если известно, что выручка от реализации продукции – 2 610 000 руб. при переменных затратах 780 000 руб. на весь выпуск, постоянных – 650 000 и объеме выпуска 290 штук. Как изменится значение точки безубыточности при снижении переменных издержек единицы продукции на 4 %?

2. Выручка от реализации продукции составила 100 000 руб. при переменных затратах 50 000 на весь выпуск, постоянных – 20 000 руб. и объеме выпуска 10 штук. Определить аналитически объем продаж, при котором предприятие покрывает все свои издержки. Построить график безубыточности. Как изменится значение точки безубыточности, если при прочих равных условиях:

- 1) увеличатся затраты на сырье на весь выпуск на 25 %;
- 2) снизятся постоянные затраты до 10 000 руб.;
- 3) увеличатся расходы на рекламу на 5 000 руб.;
- 4) цена реализации возрастет на 5 %;
- 5) предприятие будет производить 15 штук продукции.

3. В качестве исходных взяты данные организации, занимающейся оптовой торговлей сантехникой, закупаемой по импорту. Предположим, что реализуется только один вид комплекта сантехники.

Для простоты расчетов все расходы и продажные цены приведены без НДС, так как этот налог рассчитывается самостоятельно и не влияет на прибыль. Закупочная цена включает таможенные платежи и сборы. Ставки налогов от фонда оплаты труда и объема реализации принимаются приблизительно.

К переменным издержкам отнесены услуги банка по конвертации валюты и проценты по краткосрочным кредитам, поскольку они зависят от объема импортируемых товаров. Все остальные расходы считаем постоянными для определенного приемлемого диапазона товарооборота (масштабной базы). Исходные данные для расчета приведены в таблице.

Постоянные расходы в месяц	Сумма, тыс. руб.	Переменные расходы (на 1 шт.)	Сумма, тыс. руб.
Аренда офиса	8000	Закупочная цена	600
Заработная плата персонала	4000	Услуги банка по конвертации валюты (0,5 %)	3
Налоги от ФОТ	1600	Проценты за кредит (2 %)	12
Складские расходы	3500	Налоги с товарооборота, включаемые в издержки обращения (2,5 %)	15
Абонентская плата за телефон	1000		
Амортизация основных средств и нематериальных активов	800		
Реклама	800		
Услуги банка	300		
Хозяйственные расходы	1000		
Итого	21000	Итого	630

Цена реализации одного комплекта сантехники – 700 тыс. руб., текущий объем реализации — 350 комплектов.

Приемлемый диапазон товарооборота ограничен, с одной стороны, количеством комплектов сантехники, которое перевозит машина (192 шт.), а с другой – площадью арендуемых складских помещений, где можно одновременно разместить не более 400 комплектов. При реализации, превышающей 400 комплектов, требуется увеличить некоторые расходы, которые считаются постоянными (заработная плата, складские расходы, амортизация основных средств, услуги банка, хозяйственные расходы). Поэтому масштабной базой является товарооборот в диапазоне от 192 до 400 комплектов сантехники.

Определить для этих данных объем продаж, при котором организация будет работать безубыточно, а также рассчитать запас ее финансовой прочности.

4. Предприятие выпускает три вида мороженого: «Ванильное», «Клубничное», «Шоколадное». Производственная мощность — 100000 упаковок в месяц. Информация о затратах и существующей структуре выпуска и реализации представлена в таблице.

Показатели	Виды мороженого		
	«Ванильное»	«Клубничное»	«Шоколадное»
Переменные затраты на ед., руб.	100	115	125
Цена, руб.	200	210	215
Сумма покрытия, руб.	100	95	90
Структура выпуска и реализации, %	50	20	30
Постоянные затраты, руб.	8000		

Исследование рынка показало, что существует возможность увеличить объем реализации мороженого «Клубничное» до 30 %. Однако поскольку предприятие работает на полную мощность, такое решение приведет к необходимости сокращения выпуска другого вида мороженого, например, «Ванильного». Целесообразно ли принятие такого решения? Как оно повлияет на прибыль, получаемую предприятием?

5. Деятельность предприятия характеризуется следующими показателями (млн. руб.):

Показатели	1 год	2 год
Выручка от реализации	11000	12000
Переменные издержки	9300	10146
Постоянные издержки	1500	1500
Совокупные издержки	10800	11646
Прибыль (валовый доход до уплаты % по кредитам и налога на прибыль)	200	353,7

Рассчитать эффект операционного рычага, дать его интерпретацию.

6. Фирма выпускает металлоконструкции. Анализируя данные по издержкам производства, она столкнулась с проблемой их дифференциации. Особенно трудно оказалось выделить сумму постоянных расходов на электроэнергию. Объем производства и расходы на электроэнергию фирмы в течение года представлены в таблице.

Месяцы	Объем производства, тыс. шт.	Расходы на электроэнергию, тыс. руб.
Январь	10	3750
Февраль	8	3500
Март	10	3700
Апрель	11	3750
Май	12	3800
Июнь	9	3430
Июль	7	3350
Август	4,5	3350
Сентябрь	8	3420
Октябрь	10	3700
Ноябрь	12	3800
Декабрь	13	3860
Итого в среднем за месяц	9,8	3617,5

Произвести разделение издержек на переменные и постоянные, используя следующие методы дифференциации издержек:

- максимальной и минимальной точки;
- графический;
- наименьших квадратов.

7. Информация о затратах предприятия на производство продукции представлена в следующей таблице:

Показатель	Значение
Переменные затраты, тыс. руб.	100000
Постоянные затраты, тыс. руб.	25000
Полная себестоимость, тыс. руб.	125000
Производственная мощность в месяц, шт.	10000
Фактический объем производства за месяц, шт.	8000
Фактическая себестоимость единицы продукции, руб.	?

Предприятие рассматривает возможность заключения контракта на производство дополнительной партии продукции (1500 шт.) по цене 14000 рублей. Может ли быть заключен контракт и принят заказ на таких условиях? Аргументируйте выводы, используя два метода учета затрат – полной и неполной себестоимости.

8. В портфеле предприятия два продукта А и В, которые распределены в отношении 1:3 с точки зрения выручки от реализации. Совмещенный анализ безубыточности представлен в таблице.

Показатели	Продукция А		Продукция В		Всего	
	Выручка	100000	100 %	300000	100 %	400000
Переменные издержки	70000	70 %	120000	40 %	190000	47,5 %
Маржинальный доход	30000	30 %	180000	60 %	210000	52,5 %
Постоянные издержки					141750	
Чистая прибыль					8250	

Рассчитать точку безубыточности, кромку безопасности и эффект производственного рычага для всего портфеля предприятия. Затем рассчитать точки безубыточности для каждого продукта в отдельности. В качестве базы для разнесения постоянных затрат использовать:

- удельный вес выручки от реализации конкретного вида продукции в общем ее объеме;
- удельный вес маржинального дохода в выручке от реализации продукции.

Сделать выводы.

9. Предприятие производит калькуляторы и продает их оптом по цене 3000 руб. за штуку. В таблице приведена информация в расчете на один калькулятор.

Показатели	Значение
Прямые материальные затраты	1000
Прямая заработная плата	600
Переменные косвенные расходы на единицу	200
Постоянные косвенные расходы на единицу	500
Коммерческие расходы	100
Итого	2400

Производственная мощность предприятия – 15000 шт. калькуляторов в месяц. Фактический объем производства за месяц составляет 10000 шт. Предприятие получает предложение подписать контракт на производство дополнительной партии калькуляторов (1000 шт.) по цене 2100 руб. Стоит ли руководству предприятия принимать поступившее предложение?

10. Компания производит изделия А и Б в количестве 70 000 и 30 000 ед. соответственно. Цена реализации изделия А – 6000 руб., изделия Б – 12000 руб. Удельные переменные издержки по изделию А – 2000 руб., по изделию Б – 4000 руб. Рассчитайте точку безубыточности при условии одновременного выпуска изделий.

11. Предприятие производит изделие А, цена реализации единицы которого – 25 ден. ед., переменные затраты на единицу продукции составляют 9 ден. ед. Постоянные затраты предприятия за год составляют 240000 ден. ед., а прибыль от продаж при продаже 26000 изделий – 176000 ден. ед. Руководство предприятия считает величину прибыли недостаточно высокой, в связи с чем аналитикам предприятия предложено рассмотреть несколько ситуаций, смоделированных с учетом производственных возможностей предприятия и потребностей рынка:

- продажная цена увеличивается на 8 %, что приведет к снижению количества продаж на 6 %;
- продажная цена снижается на 10 %, что обеспечит рост количества продаж на 15 %;
- улучшаются потребительские характеристики изделия, что приведет к росту переменных затрат на 3 ден. ед. на одно изделие, позволит повысить цену на 40 %, однако продажи снизятся на 28 %;

- проводится агрессивная рекламная компания по продвижению продукции предприятия, на что потребуется 150000 ден. ед. и что позволит увеличить объем продаж на 35 %.

Для каждой из ситуаций необходимо определить точку безубыточности и рассчитать величину прибыли. Результаты анализа представьте в табличной форме.

12. Фирма производит три вида изделий, технико-экономические характеристики которых представляют собой следующие величины:

№ пп	Показатели	Изделие А	Изделие В	Изделие С
1.	Цена одного изделия	50	25	35
2.	Переменные расходы на одно изделие	30	20	25
3.	Удельный маржинальный доход	20	5	10
4.	Количество изделий, производимых за 1 машино-час, шт.	0,5	5	2
5.	Ожидаемый спрос на изделия, шт.	50000	20000	40000
6.	Постоянные расходы фирмы, ден. ед.	550000		
7.	Максимальное время работы оборудования, машино-час	50000		

Сформируйте производственную программу фирмы, определите очередность включения изделий в производственную программу. Аргументируйте ваши решения.

13. Данные о финансовых результатах имеют следующий вид:

Показатели	Сумма, ден. ед.
Выручка (909 ед. · 900), тыс. руб.	818,1
Переменные расходы (909 ед. · 500), тыс. руб.	454,5
Маржинальный доход, тыс. руб.	363,6
Постоянные расходы, тыс. руб.	200
Прибыль, тыс. руб.	163,6

Требуется узнать, сколько единиц товара должно быть продано, чтобы получить 164000 руб. прибыли после налогообложения. Налоговую ставку принять в соответствии с действующим законодательством.

14. Фирма производит брюки. Мощность используется не полностью (проектная мощность позволяет произвести 110000 пар, фактически производится 80000 пар). Новый заказчик предложил купить оптом 20000 пар по цене 7,5 ден. ед. за пару и транспортные расходы взял на себя. Руководство фирмы настроено против такого заказа, так как цена (7,5 ден. ед.) ниже полной себестоимости. Для обоснования целесообразности принятия специального заказа рекомендуется использовать маржинальный подход.

15. Рассчитать отпускную цену изделия, если известно, что себестоимость продукции составляет 100000 руб., норматив рентабельности – 30 %. Косвенные налоги и неналоговые платежи принять в соответствии с действующим законодательством.

16. Что выгодно предприятию: изготовить инструмент самому или купить у другой организации, если годовая потребность в инструменте – 12000 шт., цена на рынке – 200 тыс. руб. за единицу, нормативные затраты на материал – 100 тыс. руб., зарплата с начислениями – 50 тыс. руб. на единицу, накладные расходы – 170 % к зарплате? Для изготовления инструмента потребуется приобрести станок за 600 млн руб. с годовой амортизацией 10 %.

17. Фирме предлагают оптовую поставку материала, достаточную для ее работы в течение года, за 2,4 млн руб. Сейчас фирма производит и продает в год 3000 изделий, расходуя 6 млн руб. зарплаты и 1,2 млн руб. постоянных затрат. Годовая выручка составляет в среднем 12 млн руб. Соглашаться на приобретение данной партии материалов или нет? Произведите расчеты и поясните их.

18. Постоянные затраты предприятия за месяц составили 72000 руб., а переменные – 6 руб. на штуку. Цена изделия – 15 руб. Определите его себестоимость, прибыль от реализации и ставку покрытия при выпуске и продаже 12000 шт.; 7000 шт.

19. Предприятие имеет следующие показатели работы, представленные в таблице:

Показатели	Продукт «А»	Продукт «В»	Всего
Количество проданного товара, шт.	60	40	100
Выручка, соответственно 200 и 100 тыс. руб. соответственно	12000	4000	16000
Переменные затраты на единицу продукции, соответственно 120 и 70 тыс. руб.	7200	2800	10000
Маржинальная прибыль на единицу продукции, соответственно 80 и 30 тыс. руб.	4800	1200	6000
Постоянные затраты, тыс. руб.	4500		
Прибыль	1500		

Рассчитать точку безубыточности для данного предприятия, используя для расчета структуру продаж предприятия, а также средневзвешенную маржинальную прибыль на единицу продукции.

ЕСЛИ ВЫ УВЕРЕНЫ В СВОИХ ЗНАНИЯХ, УМЕНИЯХ И НАВЫКАХ, ВАМ НЕОБХОДИМО ПРОЙТИ ИТОГОВЫЙ ТЕСТ

1. Релевантный подход к принятию управленческих решений предполагает использование информации:

- а) об ожидаемых доходах и расходах;
- б) о нормативных издержках;
- в) о фактических затратах.

2. Чему будет равен критический объем, если цена реализации – 6 руб., переменные затраты на единицу – 4 руб., постоянные затраты за период – 100 руб.:

- а) 50 ед.;
- б) 100 ед.;
- в) 80 ед.

3. Если при увеличении объема производства на 10 % одновременно увеличиваются переменные производственные затраты на 10 %, то это означает:

- а) дегрессивное поведение затрат;
- б) прогрессивное поведение затрат;
- в) пропорциональное поведение затрат.

4. Предприятие планирует себестоимость продаж 2 000 000 руб., в том числе постоянные затраты – 400 000 руб. и переменные затраты – 75 % от объема реализованной продукции. Каким планируется объем продаж:

- а) 2 133 333 руб.;
- б) 2 400 000 руб.;
- в) 2 666 667 руб.;
- г) 3 200 000 руб.

5. Решение о целесообразности принятия дополнительного заказа при условии неполной загрузки производственных мощностей основывается на информации:

- а) о производственной себестоимости;
- б) о полной себестоимости;
- в) о переменной себестоимости;
- г) в каждом конкретном случае решение принимается индивидуально.

6. Предприятие изготавливает электролампы. Удельные переменные расходы составляют 50 руб. Совокупные постоянные расходы – 1 млн руб. Цена продажи электроламп рассчитывается исходя из их полной себестоимости, увеличенной на 10 %-ную наценку. Какова цена реализации электроламп при объеме производства 100 000 шт.:

- а) 70 руб.;
- б) 66 руб.;
- в) 58 руб.;
- г) 75 руб.?

7. Предприятие в отчете о прибыли показывает объем продаж – 200 000 руб.; производственные расходы – 80 000 руб. (из них 40 % – постоянные); коммерческие и административные расходы 100 000 руб. (из них 60 % – переменные). Рассчитать маржинальный доход, игнорируя материальные запасы, и выбрать правильный ответ:

- а) 92 000 руб.;
- б) 108 000 руб.;
- в) 120 000 руб.;
- г) ни один ответ не верен.

8. Маржинальный доход рассчитывается как:

- а) разница между выручкой от продаж продукции и ее переменной себестоимостью;
- б) сумма постоянных расходов и прибыли организации;
- в) разница между выручкой от продаж продукции и ее производственной себестоимостью;
- г) верны первые два ответа.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современные условия хозяйствования выдвигают новые требования к организации учета и анализа затрат и финансовых результатов. Здесь прослеживаются два направления: первое имеет целью совершенствование системы калькуляции и контроля за затратами, второе – совершенствование системы управления затратами. Первое направление отвечает требованиям производства, второе – требованиям рынка, как средство выживания предприятия в условиях конкуренции. Можно утверждать, что сегодня существуют реальные предпосылки для совершенствования учетных процедур в этой области.

Требования управления затратами определяют необходимость детального изучения методов учета затрат и калькулирования себестоимости с целью формирования на предприятиях действенной системы контроля за издержками.

Опыт стран с развитой рыночной экономикой показывает, что целям управления затратами и финансовыми результатами в наибольшей степени соответствует такой подход к затратам и себестоимости, при котором наиболее четко прослеживается взаимосвязь понесенных расходов с конкретным видом продукции. Это дает возможность рассчитать степень «вклада» того или иного вида продукции в покрытие других затрат (непроизводственных либо тех, которые трудно отнести на определенный вид продукции) и формирование прибыли. Такая информация о затратах наиболее удобно формируется при различных вариантах расчета «неполной себестоимости».

Очевидно, что существующий сегодня традиционный подход к составу затрат нуждается в совершенствовании. Предприятия должны иметь больше свободы в выборе того или иного метода учета себестоимости и калькулирования с закреплением выбранных методов в приказе об учетной политике.

Именно учетная политика предприятия, не противоречащая стандартам, положениям и принципам ведения бухгалтерского учета, должна быть определяющей.

Современным инструментом управления экономикой предприятия, затратами и финансовыми результатами является системный комплексный подход к проблеме управления затратами.

Таким образом, внедрение контроллинга и активное использование его методики является одним из актуальных направлений для хозяйствующих субъектов, получающих в свои руки незаменимый инструмент управления затратами и финансовыми результатами.

ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ

вопросов к зачету по дисциплине «Управление затратами»

1. Содержание, цели и задачи управления затратами на предприятии.
2. Субъекты и объекты изучения дисциплины «Управление затратами».
3. Функции управления затратами.
4. Принципы управления затратами.
5. Роль и место управленческого учета в системе управления затратами.
6. Предмет, метод, задачи и объекты управленческого учета.
7. Принципы управленческого учета.
8. Характеристика информации, предоставляемой управленческим учетом.
9. Виды учета и различия между ними.
10. Виды центров ответственности.
11. Сущность понятий «затраты», «издержки», «расходы».
12. Основные признаки классификации затрат.
13. Классификация затрат для расчета себестоимости, оценки запасов и определения величины полученной прибыли.
14. Классификация затрат для принятия решений и планирования.
15. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования.
16. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.
17. Себестоимость, ее состав и виды.
18. Принципы калькулирования.
19. Методы распределения косвенных расходов.
20. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
21. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.
22. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
23. Попередельный метод калькулирования себестоимости продукции.
24. Попроцессный метод.
25. Позаказный метод.
26. Калькулирование полной себестоимости.
27. Учет неполной себестоимости.
28. Процесс принятия управленческих решений.
29. Методы дифференциации издержек.
30. Анализ безубыточности производства.
31. Эффект операционного рычага.
32. Принятие решений по ценообразованию.
33. Планирование ассортимента продукции, подлежащей реализации.
34. Решения по выпуску новой продукции.

ТЕМАТИКА РЕФЕРАТОВ

Для развития у студентов навыков самостоятельного ознакомления с научной литературой по дисциплине «Управление затратами» предусмотрено выполнение рефератов по желанию студентов в соответствии с примерным перечнем.

Реферат должен содержать подробное описание выбранной студентом темы, оценку ее практической значимости, связь с механизмом управления затратами и действующим законодательством Республики Беларусь.

Примерная тематика рефератов по дисциплине «Управление затратами»

1. Эволюция систем управления предприятием. История развития контроллинга.
2. Эволюция методов учета и управления затратами предприятия.
3. Автоматизация контроллинга. Использование корпоративных информационных систем в управлении экономикой предприятия.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: сущность, проблемы.
5. Характеристика различных видов организационных структур управления для целей организации эффективной системы управления затратами.
6. Сегментарный учет и сегментарная отчетность: понятие, механизм функционирования.
7. Влияние различных методов учета себестоимости продукции (работ, услуг) на финансовый результат предприятия.
8. Амортизационная политика предприятия.
9. Анализ накладных расходов предприятия при принятии управленческих решений.
10. Определение релевантных издержек для принятия решений.
11. Учет и калькулирование в системе ЛТ – «точно в срок».
12. Стратегический анализ затрат (Strategic Cost Analysis – SCA).
13. Метод таргет-костинг (target-costing).
14. Учет затрат по функциям (ABC-метод).
15. Автоматизация управленческого учета. Обзор основных программных продуктов.
16. Место и роль управленческого учета в системе управления зарубежными и отечественными предприятиями.
17. Отраслевые особенности учета затрат в строительстве.
18. Отраслевые особенности учета затрат в нефтехимии.

19. Отраслевые особенности учета затрат в торговле.
20. Отраслевые особенности учета затрат предприятий, осуществляющих транспортные перевозки.
21. Отраслевые особенности учета затрат предприятий общественного питания.
22. Трансфертное ценообразование.
23. Сущность, функции и принципы бюджетирования.
24. Проблемы и перспективы бюджетирования.
25. Технологии бюджетирования.
26. Анализ рисков текущей деятельности предприятия в системе бюджетирования.
27. Трансфертное ценообразование.
28. Государственное регулирование ценообразования.
29. Ценовые войны на рынке олигополии.
30. Сегментарная отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности.
31. Резервы снижения затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг).
32. Учетная политика предприятия. Основные положения.
33. Управленческий контроль как средство управления затратами.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аверчев, И. В. Управленческий учет и отчетность: постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – СПб.: Вершина, 2006. – 510 с.
2. Анискин, Ю. П. Планирование и контроллинг: учеб. / Ю. П. Анискин, А. М. Павлова. – 3-е изд. – М.: Омега-Л, 2007. – 280 с.
3. Вахрушина, М. В. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. / М. А. Вахрушина. – 4-е изд. – М.: Омега-Л, 2006. – 576 с.
4. Друри, К. Введение в производственный управленческий учет: учеб. пособие для вузов: пер. с англ. / К. Друри; под ред. Н. Д. Эриашвили; – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
5. Ивашкевич, В. Б. Сборник заданий и примеров по управленческому учету: учеб. пособие / В. Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 81 с.
6. Казуева, Т. С. Управление доходами и расходами предприятия: учеб. пособие / Т.С. Казуева. – М.: Дашков и К, 2007. – 192 с.
7. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование: пер. с нем. / Horvath and Partners. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 268 с.
8. Котлер, Ф. Основы маркетинга: пер. с англ. / Ф. Котлер. – М.: Бизнес-книга, ИМА-Кросс-Плюс, 1995. – 702 с.
9. Керимов, В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учеб. / В. Э. Керимов. – 3-е изд. – М.: Дашков и К, 2007. – 482 с.
10. Котляров, С. А. Управление затратами / С. А. Котляров. – СПб.: Питер, 2001. – 160 с.
11. Лапыгин, Ю.Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: практическое руководство / Ю. Н. Лапыгин, Н. Г. Прохорова. – М.: Эксмо, 2007. –128 с.
12. Лебедев, П. В. Контроллинг: теория, методика, практика. – Минск: УП «ИВЦ Минфина», 2001. – 152 с.
13. Либерман, И. А. Управление затратами / И. А. Либерман. – М.: ИКЦ «Март»; Ростов н/Д: Изд. центр «Март», 2006. – 624 с.
14. Мицкевич, А. Управление затратами и прибылью / А. Мицкевич. – М.: Олма-Пресс Инвест: Ин-т экономических стратегий, 2003. – 192 с.
15. О бюджете Республики Беларусь на 2008 год: Закон Респ. Беларусь от 26.12.2007 № 303-3 // Национальный реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 4. – С. 5 – 70.

16. Рыбакова, О. В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование: принципы и практика: учеб. пособие. / О. В. Рыбакова. – 2-е изд. – М.: Изд-во РАГС, 2007. – 332 с.
17. Савчук, В. П. Управление прибылью и бюджетирование / В. П. Савчук. – М.: БИНОМ, 2005. – 432 с.
18. Управление затратами на предприятии: учеб. пособие / В. Г. Лебедев [и др.]; под общ. ред. Г. А. Краюхина. – 3-е изд., перераб. и доп. – СПб.: Изд. дом «Бизнес-пресса», 2006. – 352 с.
19. Хамидулина, Г. Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения / Г. Р. Хамидулина. – М.: Экзамен, 2004. – 352 с.
20. Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия / М. И. Трубочкина. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 218 с.
21. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000.
22. Бухгалтерский учет: учеб. / С. А. Бакаев [и др.]; под ред. П. С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004.
23. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): постановление Мин-ва экономики, Мин-ва финансов, Мин-ва статистики и анализа и Мин-ва труда и социальной защиты от 1 июля 2008 г. № 136/113/86/101 (зарегистрировано в Национальном реестре правовых актов Респ. Беларусь. – № 8/19138 от 16.07.2008).

Учебное издание

КОСТЮКОВА Светлана Николаевна

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Учебно-методический комплекс
для студентов экономических специальностей

Редактор *Г. А. Тарасова*

Дизайн обложки *В. А. Виноградовой*

Подписано в печать 30.09.2010. Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная.
Ризография. Усл. печ. л. 10,44. Уч.-изд. л. 10,12. Тираж 85 экз. Заказ 1675.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

ЛИ № 02330/0548568 от 26.06.2009

ЛП № 02330/0494256 от 27.05.2009

Ул. Блохина, 29, 211440 г. Новополоцк.