

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
ДОНЕЦКОЙ НАРОДНОЙ РЕСПУБЛИКИ
ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ДОНЕЦКАЯ АКАДЕМИЯ УПРАВЛЕНИЯ И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ГЛАВЕ ДОНЕЦКОЙ НАРОДНОЙ РЕСПУБЛИКИ»

Кафедра экономики предприятия

В.В. Подгорный

Управление затратами фирмы

Учебное пособие
для студентов образовательной программы магистратуры
направления подготовки 38.04.01 «Экономика»
магистерская программа «Экономика фирмы (по видам
экономической деятельности)»

Утверждено на заседании
Учебно-методического совета
ГОУ ВПО «ДонАУиГС»
Протокол №4 от 15.04.2019 г.

Донецк
2019



УДК 658.15(07)
ББК У291.92я73
П 44

Рецензенты:

А.М. Чаусовский – д-р эконом. наук, проф. ДонНУ
В.А. Кучер – д-р эконом. наук, проф. ДонНТУ
Ю.Л. Петрушевский – д-р эконом. наук, проф. ДонАУиГС

Подгорный В.В.

П 44 Управление затратами фирмы: учеб. пособие для студентов образовательной программы магистратуры направления подготовки 38.04.01 «Экономика» магистерская программа «Экономика фирмы (по видам экономической деятельности)» очной / заочной форм обучения / В.В. Подгорный. – Донецк: ДонАУиГС, 2019. – 328 с.

В учебном пособии рассматриваются теоретические и практические вопросы управления затратами фирмы, такие как: система управления затратами, прогнозирование и планирование затрат, бюджетирование затрат. Рассмотрены научно-методические подходы к расчёту себестоимости отдельных изделий, осуществлению контроля затрат и стимулированию экономии ресурсов.

Рекомендовано студентам образовательной программы магистратуры направления подготовки 38.04.01 «Экономика», а также экономистам, преподавателям экономических дисциплин, аспирантам и всем интересующимся проблемами управления затратами фирмы.

УДК 658.15(07)
ББК У291.92я73

©Подгорный В.В., 2019

© ГОУ ВПО «Донецкая академия управления и государственной службы при Главе Донецкой Народной Республики», 2019



СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	4
Тема 1. Общая характеристика затрат предприятия.....	6
Тема 2. Система управления затратами предприятия.....	24
Тема 3. Прогнозирование и планирование затрат.....	54
Тема 4. Формирование затрат по местам и центрам ответственности.....	77
Тема 5. Методические основы расчёта себестоимости отдельных изделий.....	99
Тема 6. Контроль затрат и стимулирование экономики ресурсов.....	117
Тема 7. Бюджетирование затрат.....	145
Тема 8. Анализ системы «затраты-выпуск-прибыль» как инструмент обоснования маркетинговых решений.....	173
Тема 9. Расчёт издержек предприятия.....	195
Тема 10. Управленческий учёт.....	214
Заключение.....	239
Задания для закрепления полученных знаний.....	241
Рекомендованные источники.....	326



ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время существенно выросла проблема учета, анализа и контроля затрат на предприятиях, т.е. проблема управления затратами. Вопрос управления затратами актуален потому, что достижение устойчивого преимущества над конкурентами сегодня возможно только при наличии более низкой, по сравнению с другими производителями, себестоимости выпускаемых изделий. Более того, ряд новых теорий по управлению себестоимостью, появившихся на Западе в 90-х годах, перевели акцент в области управления затратами именно на стратегию развития компании.

Необходимость управления затратами обуславливается той ролью, которую они играют в экономике предприятия, а именно их прямым участием в формировании прибыли предприятия. Именно прибыль в конечном итоге выступает основным условием конкурентоспособности и жизнеспособности предприятия. Поэтому для подавляющего большинства предприятий основной задачей является сохранение определенного уровня прибыли (в краткосрочном периоде) и поддержание потенциала прибыльности (в долгосрочном периоде). В современных условиях управление затратами становится действенным, а зачастую чуть ли не единственным способом эффективного решения этой задачи.

Современные тенденции развития экономических отношений, обусловленные нестабильностью финансовых рынков и усилением конкуренции, существенным образом влияют на выбор методов борьбы за повышение доходности фирмы. В качестве конкурентного преимущества фирмы выбирают стратегию сосредоточения на издержках, что требует применения принципиально новых подходов к управлению. Это вызывает потребность в информационной системе, способной адекватно обеспечить менеджеров различных уровней управления данными, необходимыми как для определения направлений дальнейшего развития, так и для решения



текущих вопросов производственной деятельности, в том числе эффективного управления запасами.

Управление затратами как средство достижения высокого экономического результата включает в себя их учёт и контроль, калькулирование и бюджетирование – процессы, которые осуществляются в тесной интеграции и взаимообусловленности.

Опыт большинства предприятий в области учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции формировался в условиях плановой экономики, существенно отличающейся от рыночной. Все основные элементы системы учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции широко использовались в практике производственного учёта, однако недостаточная ориентированность этих элементов на конечный результат сделала невозможным их полноценное применение в рамках новых условий осуществления хозяйственной деятельности.

В этой связи разработка учебного пособия «Управление затратами фирмы» является актуальной и необходимой не только с точки зрения практической оценки, но и с точки зрения специальной подготовки студентов-магистров экономических специальностей.

Учебное пособие ставит целью помочь студентам экономических специальностей, специалистам и руководителям предприятий овладеть основными принципами, прогрессивными формами и методами управления затратами фирмы в рыночных условиях хозяйствования.

Содержание пособия отвечает тематическому содержанию учебной программы дисциплины «Управление затратами фирмы» с некоторыми дополнениями.

При написании учебного пособия были использованы элементы учета, экономики предприятия, менеджмента, маркетинга, финансов.

Для закрепления изучаемого материала разработаны задания по каждой теме, содержащие перечень основных вопросов, тестовые и практические задачи.



ТЕМА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

1.1. Понятие затрат предприятия

1.2. Классификация текущих затрат предприятия

1.3. Состав затрат предприятия

1.1. Понятие затрат предприятия

Для осуществления своей деятельности предприятия формируют и используют (потребляют) производственные ресурсы (основные производственные фонды; оборотные средства; нематериальные ресурсы; трудовые ресурсы), а также осуществляют необходимые затраты живого и овеществленного труда.

Затраты – это выраженные в денежной форме текущие и единовременные расходы, которые предприятие осуществляет в процессе своей производственно-хозяйственной деятельности.

В российской экономической литературе указанная категория имеет три аналога: «затраты», «расходы» и «издержки». Категории «затраты» и «расходы» являются тождественными и используются для обозначения расходов предприятия, независимо от их вида (как текущих, так и единовременных). Категория «издержки», как правило, применяется сугубо по отношению к текущим затратам предприятия.

К сожалению, в российской экономической литературе и нормативных документах используется только одна категория - «затраты», что в определенной мере снижает корректность теоретических положений теории управления затратами.

Различают единовременные и текущие затраты.

Единовременные затраты (или инвестиции) – это авансируемые предприятием средства на создание основных и прирост оборотных средств в виде капитальных вложений, которые реализуются одновременно, единовременно до начала ввода в эксплуатацию. Это особый вид затрат.

Текущие затраты производятся постоянно (непрерывно либо циклично) в течение года. Они повторяются с каждым циклом изготовления продукции



(затраты на основные сырье и материалы, топливо и энергию на технологические цели, заработную плату рабочих и т.п.) либо требуются непрерывно для обеспечения постоянной готовности производственной системы и управления предприятием (заработная плата управленческого персонала, амортизация основных фондов и нематериальных активов, арендная плата и др.).

Текущие затраты формируют себестоимость продукции (работ, услуг), представляющую собой выраженные в денежной форме совокупные затраты предприятия, связанные с подготовкой, производством и реализацией продукции (работ, услуг). Себестоимость продукции – это часть общественных издержек производства, та часть стоимости, которая в результате процесса обращения возвращается предприятию для возмещения его затрат и обеспечения непрерывности производственного процесса.

«Себестоимость» – термин, сам раскрывающий свое содержание. Он обозначает собственные затраты предприятия на производство и реализацию продукции и включает стоимость продукции, работ, услуг «для себя» (для предприятия). Себестоимость продукции выполняет важнейшие функции как в системе управления затратами, так и в системе управления предприятием в целом, так как она:

отражает весь комплекс затрат материально-технических, трудовых и финансовых ресурсов предприятия и, как следствие, характеризует организационно-технический уровень производства и управления на предприятии;

является базой оценки экономической эффективности производства;

служит основой для установления цен на продукцию (работ, услуг);

является базой расчета финансовых результатов деятельности предприятия.

1.2. Классификация текущих затрат предприятия

Все текущие затраты предприятия классифицируются по целому ряду



признаков, каждый из которых имеет свою определенную сферу практического применения (табл. 1.1.).

Таблица 1.1

Классификация затрат предприятия

№ п/п	Классификационные признаки	Виды затрат
1	По видам затрат	затраты по экономическим элементам затраты по статьям калькуляции
2	По центрам ответственности (месту возникновения)	затраты производства затраты цеха, участка затраты службы
3	По характеру участия в процессе производства	основные затраты накладные затраты
4	По способу отнесения на себестоимость продукции	прямые затраты непрямые (косвенные) затраты
5	По степени влияния объема производства на уровень затрат	переменные затраты постоянные затраты
6	По отношению к себестоимости продукции	затраты на продукцию затраты периода
7	По целесообразности расходования	продуктивные затраты непродуктивные затраты
8	По однородности (единству состава)	одноэлементные затраты комплексные затраты
9	По характеру влияния принимаемых решений на величину затрат	релевантные затраты нерелевантные затраты
10	По характеру влияния менеджера центра ответственности на величину затрат	контролируемые затраты неконтролируемые затраты

1. Группировка затрат по их видам

Группировка затрат по экономическим элементам. Расходы предприятия, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по следующим экономическим элементам:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные мероприятия;
- амортизация;



прочие расходы.

Эта группировка является единой для всей промышленности и используется для составления сметы затрат на производство. Анализ структуры себестоимости продукции по экономическим элементам позволяет определить характер выпускаемой продукции, т.е. определить является ли она материалоемкой, энергоемкой, трудоемкой или фондоемкой. Данная характеристика играет важнейшую роль при решении задачи рационального (оптимального) размещения производства.

Группировка затрат по калькуляционным статьям. Ниже приведен типовой состав калькуляционных статей, в который каждое конкретное предприятие может самостоятельно вносить изменения с учетом своей специфики.

1. Сырье и материалы.
2. Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты.
3. Топливо и энергия на технологические нужды.
4. Возвратные отходы (вычитаются).
5. Основная заработная плата производственных рабочих.
6. Дополнительная заработная плата производственных рабочих.
7. Отчисления на социальные мероприятия от основной и дополнительной заработной платы производственных рабочих.
8. Расходы, связанные с подготовкой и освоением производства продукции
9. Возмещение износа специальных инструментов и приспособлений целевого назначения и другие специальные расходы.
10. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования.
11. Общепроизводственные расходы.
12. Потери вследствие технического неминуемого брака.
13. Попутная продукция (вычитается).
14. Другие производственные расходы.
15. Административные расходы.



16. Расходы на сбыт.

Группировка затрат по статьям калькуляции учитывает назначение затрат и используется при разработке плановых и фактических калькуляций себестоимости продукции.

2. Группировка затрат по центрам ответственности (местам возникновения). В целях внедрения внутреннего экономического механизма предприятия и использования управленческого учета текущие затраты предприятия группируют по центрам ответственности. Последние представляют собой структурные подразделения предприятия, руководители которых несут ответственность за обоснованность и целесообразность затрат своего подразделения. Классификация затрат по центрам ответственности включает следующие группы затрат:

- затраты производства;
- затраты цеха, участка;
- затраты службы.

3. Группировка затрат по характеру участия в процессе производства. По данному признаку текущие затраты предприятия подразделяются на:

- основные;
- накладные.

К основным относятся затраты, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (затраты на сырье, материалы, комплектующие изделия, топливо и энергию на технологические цели, основную и дополнительную заработную плату рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.). Накладные расходы включают расходы, связанные с обслуживанием и управлением производства (расходы на заработную плату руководителей, специалистов, служащих, МОП, охраны; расходы на содержание и ремонт зданий и сооружений; налоги, сборы и отчисления, включаемые в себестоимость продукции и др.).



Данная классификация используется в целях планирования снижения себестоимости. Так, основным направлением ее снижения является сокращение удельных накладных расходов в расчете на единицу продукции.

4. Группировка затрат по способу отнесения на себестоимость продукции. В соответствии с данным признаком текущие затраты предприятия подразделяются на:

- прямые;
- непрямые (косвенные).

Прямые затраты (Direct Costs) – это затраты, которые могут быть отнесены непосредственно на определенный вид продукции (выполняемых работ, услуг) экономически целесообразным путем. Сюда включаются прямые материальные расходы и прямые расходы на оплату труда, расходы на подготовку и освоение производства новой продукции и др. Если предприятие изготавливает один вид продукции, то все текущие расходы предприятия являются прямыми.

Непрямые (косвенные) затраты (Indirect Costs) – это затраты, которые не могут быть отнесены непосредственно к определенному виду продукции (выполняемых работ, услуг) экономически целесообразным путем. Сюда включаются расходы по обслуживанию и управлению производством, которые не связаны с производством конкретных изделий. Косвенные затраты представлены такими комплексными статьями, как: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные расходы, административные расходы и др.

Данная классификация затрат имеет большую практическую значимость, так как применяется в целях составления плановых и фактических калькуляций себестоимости продукции.

5. Группировка затрат по степени влияния объема производства на уровень затрат. В зависимости от характера влияния объема производства на уровень затрат выделяют:

- постоянные затраты;



переменные затраты.

Постоянные затраты (Fixed Costs) – это затраты, общая величина которых не изменяется при изменении (увеличении или снижении) объема производства продукции (арендная плата, расходы на содержание и эксплуатацию зданий, заработная плата АУП и др.). При этом величина удельных постоянных расходов на единицу продукции изменяется: соответственно уменьшается при увеличении объема производства и возрастает при его снижении.

На практике к постоянным затратам относят также затраты, которые незначительно изменяются с изменением объема производства продукции. Поэтому постоянные затраты часто называют условно-постоянными.

Переменные затраты (Variable Costs) – это затраты, общая величина которых изменяется при изменении объема производства продукции: соответственно возрастает при увеличении объема производства и уменьшается при его снижении (затраты на сырье, материалы, комплектующие изделия, топливо и энергию на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.). При этом величина удельных переменных расходов на единицу продукции остается неизменной.

Переменные затраты бывают пропорциональными и непропорциональными. Зависимость изменения затрат вследствие изменения объема производства продукции характеризуется коэффициентом пропорциональности (K_p), который рассчитывается путем деления величины прироста затрат (в %) на величину прироста объема производства (в %) за определенный период.

Пропорциональные затраты изменяются прямо пропорционально объемам производства продукции. Для них коэффициент пропорциональности равен единице: $K_p = 1$.

Непропорциональные затраты делятся на прогрессивные и регрессивные. Прогрессивные затраты возрастают большими темпами, нежели объем производства, для них $K_p > 1$. Данные затраты возникают



тогда, когда увеличение объема производства требует больших затрат на дополнительно изготовленную продукцию. Дегрессивные затраты возрастают меньшими темпами, чем объем производства, для них $K_p < 1$.

На практике общую динамику переменных затрат существенно упрощают, относя всю их совокупность к пропорциональным затратам. Это значительно упрощает планирование и анализ затрат.

В основу деления затрат на постоянные и переменные положено понятие релевантного диапазона, представляющего собой диапазон объемов производственной деятельности, в пределах которого сохраняются взаимосвязь между величиной затрат и объемом деятельности. Иными словами, остаются неизменными общая величина постоянных затрат и удельная величина переменных затрат на единицу продукции.

За пределами релевантного диапазона переменные затраты уже не являются линейной функцией объема вследствие скидок на объем закупки материалов, сокращения удельной величины транспортных расходов и т.п. Постоянные затраты являются таковыми лишь в пределах релевантного диапазона деятельности. В частности затраты на аренду будут возрастать, если увеличение объема производства потребует дополнительной площади.

Различают также и смешанные затраты, содержащие элементы как переменных, так и постоянных затрат. Типичным примером смешанных затрат является плата за телефон, которая включает постоянные затраты в виде абонентной платы и переменные затраты в виде поминутной оплаты за сверхлимитное время и междугородные разговоры.

Следует отметить, что большая часть постоянных расходов является косвенными, а большая часть переменных расходов является прямыми. Однако, указанные расходы нельзя отождествлять, так как не все постоянные расходы являются косвенными, а среди косвенных расходов встречаются и переменные затраты. Так, расходы на подготовку и освоение производства новой продукции, являясь постоянными затратами, относятся к прямым расходам. Расходы на двигательную энергию являются переменными



затратами, однако входят в состав статьи косвенных затрат «Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования».

Выделение постоянных и переменных затрат применяется в решении целого ряда задач управления затратами на предприятии, включая:

калькулирование себестоимости продукции методом «Direct costs»;

анализ безубыточности производства;

оптимизацию деятельности предприятия по критерию затрат (метод CVP);

в использовании механизма операционного левериджа

планирование изменения уровня затрат на 1 руб. товарной продукции за счет изменения объема производства.

6. Группировка затрат по отношению к себестоимости продукции.

По признаку отношения к себестоимости продукции выделяют две группы затрат:

затраты на продукцию;

затраты периода.

Затраты на продукцию связаны с производством продукции и поэтому они составляют производственную себестоимость продукции. Затраты периода не входят в производственную себестоимость продукции и рассматриваются как затраты того периода, в котором они были осуществлены (затраты на управление, сбыт продукции, сверхнормативные затраты).

Данная классификация используется при определении финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период.

7. Группировка затрат по целесообразности расходования.

Большой практический интерес имеет распределение затрат по критерию целесообразности их осуществления на:

продуктивные;

непродуктивные.

Продуктивные затраты – это те затраты предприятия, которые



предусмотрены применяемой технологией и организацией производства. Непродуктивные затраты – это затраты, возникающие в результате определенных недостатков в организации производства, нарушения технологии и др.

Данная классификация отвечает как потребностям планирования (непродуктивные затраты не планируются) и экономического анализа, так и потребностям бухгалтерского учета, в соответствии с правилами которого непродуктивные затраты (потери) не включаются в производственную себестоимость продукции.

8. Группировка затрат по однородности (единству состава). По однородности состава все текущие затраты предприятия подразделяются на:

одноэлементные;

комплексные.

Одноэлементные затраты состоят из одного экономического элемента затрат, т.е. они однородны по составу, имеют единое экономическое содержание (материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизационные отчисления и др.).

Комплексные затраты – разнородны по составу, включают несколько экономических элементов затрат. Данные расходы группируют в зависимости от экономического назначения в целях расчета себестоимости отдельных видов продукции по статье калькуляции (расходы на подготовку и освоение производства новой продукции, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные затраты и др.).

9. Группировка затрат по характеру влияния принимаемых решений на величину затрат. Для принятия управленческих решений необходимо выделять:

релевантные затраты;

нерелевантные затраты.

Релевантные – это затраты, величина которых зависит от характера принимаемого решения. Величина же нерелевантных затрат не зависит от



характера принимаемого решения. Например, руководитель предприятия должен принять решение: выкупить складские помещения или взять их в аренду. В этом случае стоимость складских помещений и сумма арендной платы будут релевантными затратами, а размер заработной платы складского персонала – нерелевантными.

10. Группировка затрат по характеру влияния менеджера на величину затрат. Для контроля и оценки деятельности отдельных подразделений выделяют:

- контролируемые затраты;
- неконтролируемые затраты.

Контролируемые затраты – это затраты, которые руководитель подразделения предприятия может непосредственно контролировать или оказывать на них значительное влияние. Соответственно неконтролируемые затраты - это затраты, которые руководитель подразделения предприятия не может контролировать или оказывать на них влияние. Практическое разделение затрат на контролируемые и неконтролируемые зависит от сферы полномочий руководителя. Так, для мастера производственного участка заработная плата рабочих участка является контролируемой затратами, а величина амортизационных отчислений оборудования – неконтролируемыми.

1.3. Состав затрат предприятия

В соответствии с Положением (стандартом) БУ 3 «Отчет о финансовых результатах» выделяют следующие статьи затрат:

- себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг);
- административные расходы;
- расходы на сбыт;
- прочие операционные расходы;
- финансовые расходы;
- потери от участия в капитале;



прочие расходы;

чрезвычайные расходы.

Расходы по статьям 1-4 входят в состав операционных расходов предприятия.

1. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг) определяется в соответствии с Положениями (стандартами) бухгалтерского учета 9 «Запасы» и 16 «Расходы». Она состоит из производственной себестоимости продукции (работ, услуг), которая была реализована в течение отчетного периода, нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов и сверхнормативных производственных расходов (рис. 1.1.).

Производственная себестоимость продукции (работ, услуг) включает:

прямые материальные расходы;

прямые расходы на оплату труда;

другие прямые расходы;

переменные и распределенные постоянные общепроизводственные расходы.



Рис. 1.1. Структура себестоимости реализованной продукции



В состав прямых материальных расходов включается стоимость сырья и основных материалов, которые образуют основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, вспомогательных и других материалов, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

В состав прямых расходов на оплату труда включаются заработная плата и другие выплаты рабочим, занятым в производстве продукции, выполнении работ или предоставлении услуг, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов.

В состав прочих прямых расходов включаются все другие производственные расходы, которые могут быть непосредственно отнесены к конкретному объекту расходов, в частности отчисления на социальные мероприятия, плата за аренду земельных и имущественных паев, амортизация, расходы от брака (стоимость окончательно забракованной продукции) и т.п.

В состав общепроизводственных расходов включаются расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением производственных подразделений предприятия (оплата труда с отчислениями на социальные мероприятия аппарата управления цехов, участков; амортизация и расходы на содержание основных средств цехового, участкового, линейного назначения; расходы на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей среды и т.п.

Общепроизводственные расходы делятся на постоянные и переменные.

К переменным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством (цехов, участков), которые изменяются прямо (или почти прямо) пропорционально к изменению объема деятельности. Переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.), исходя из фактической мощности отчетного периода.



К постоянным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством, которые остаются неизменными (или почти неизменными) при изменении объема деятельности. Постоянные производственные накладные расходы распределяются на каждый объект расходов с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема деятельности, прямых расходов и т.п.), при нормальной мощности. Нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы включаются в состав себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) в периоде их возникновения. Общая сумма распределенных и нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов не может превышать их фактическую величину.

2. Административные расходы включают затраты общехозяйственного назначения, направленные на обслуживание и управление предприятием (расходы на служебные командировки и содержание аппарата управления предприятием и другого общепроизводственного персонала; расходы на содержание основных средств, других материальных необоротных активов общепроизводственного пользования; расходы на связь и т.п.

3. Расходы на сбыт включают расходы, связанные с реализацией (сбытом) продукции (расходы упаковочных материалов; оплата труда и комиссионные вознаграждения продавцам, торговым агентам; расходы на рекламу и исследование рынка (маркетинг) и т.п.

4. К другим операционным расходам относятся:

расходы на исследования и разработки в соответствии с Положением бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы»;

себестоимость реализованной иностранной валюты, которая для целей бухгалтерского учета определяется путем пересчета иностранной валюты в денежную единицу Российской Федерации по курсу Центрального банка РФ на дату продажи иностранной валюты, плюс расходы, связанные с продажей иностранной валюты;

себестоимость реализованных производственных запасов, которая для



целей бухгалтерского учета состоит из их учетной стоимости и расходов, связанных с их реализацией;

сумма безнадежной дебиторской задолженности и отчисления в резерв сомнительных долгов;

потери от операционной курсовой разницы (т.е. изменения курса валюты по операциям, активам и обязательствам, которые связаны с операционной деятельностью предприятия);

потери от обесценивания запасов;

недостачи и потери от порчи ценностей;

признанные штрафы, пеня, неустойка;

расходы на выплату материальной помощи, на содержание объектов социально-культурного назначения;

прочие расходы операционной деятельности.

5. К финансовым расходам относятся расходы на проценты (за пользование кредитами полученными, по облигациям выпущенным, по финансовой аренде и т.п.) и другие расходы предприятия, связанные с привлечением заемного капитала.

6. Потери от участия в капитале являются убытками от инвестиций в ассоциированные, дочерние или совместные предприятия, которые учитываются методом участия в капитале.

7. В состав прочих расходов включаются расходы, которые возникают во время обычной деятельности (кроме финансовых расходов), но не связаны непосредственно с производством и/или реализацией продукции (товаров, услуг, работ). К таким расходам относятся:

себестоимость реализованных финансовых инвестиций (балансовая стоимость и расходы, связанные с реализацией финансовых инвестиций);

себестоимость реализованных необоротных активов (остаточная стоимость и расходы, связанные с реализацией необоротных активов);

себестоимость реализованных имущественных комплексов;

потери от неоперационной курсовой разницы;



сумма уценки необоротных активов и финансовых инвестиций ;
расходы на ликвидацию необоротных активов (разборку, демонтаж и т.п.);

остаточная стоимость ликвидированных (списанных) необоротных активов;

прочие расходы обычной деятельности.

8. Чрезвычайные расходы включаются в финансовую отчетность за вычетом суммы, на которую уменьшается налог на прибыль от деятельности предприятия вследствие убытков от чрезвычайных событий.

Операционные расходы, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по следующим элементам:

материальные затраты;

расходы на оплату труда;

отчисления на социальные мероприятия;

амортизация;

прочие операционные расходы.

Эта группировка является единой для всей промышленности.

1. К элементу «Материальные расходы» относятся расходы на: сырье и материалы, которые приобретаются у сторонних предприятий и организаций и входят в состав производимой продукции, образуя ее основу, или являются необходимым компонентом для изготовления продукции (работ, услуг);

покупные материалы, используемые в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и упаковки продукции или других производственных и хозяйственных нужд (проведение испытаний, контроль, содержание, ремонт и эксплуатацию оборудования, зданий, сооружений, других основных фондов и др.), а также запасные части для ремонта оборудования; износ инструментов, устройств, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств и предметов труда, которые не относятся к основным



производственным фондам; износ спецодежды, спецобуви, другие средства индивидуальной защиты, мыло и другие моющие средства, обезвреживающие средства, молоко, лечебно-профилактическое питание;

покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты;

работы и услуги производственного характера, которые выполняются посторонними предприятиями или структурными подразделениями предприятия, не относящимися к основному виду его деятельности.

Из расходов на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, вычитается стоимость возвратных отходов.

Возвратные отходы – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские свойства начального ресурса (химические и физические) и используемые с повышенными расходами (снижением выхода продукции) или совсем не используемые по прямому назначению.

2. К элементу «Расходы на оплату труда» относятся:

расходы на выплату основной и дополнительной заработной платы, исчисленные согласно принятым предприятием системам оплаты труда, включая любые виды денежных и материальных доплат;

выплаты, предусмотренные законодательством о труде, за неотработанное на производстве (неявочное) время: оплата ежегодных отпусков (компенсация за неиспользованный отпуск), кроме оплаты в части расходов на оплату труда за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия; оплата труда работников, которым не исполнилось 18 лет, при сокращенной продолжительности их ежедневной работы; оплата перерывов работающим матерям для кормления ребенка, оплате времени, связанного с прохождением обязательных медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей, вознаграждение за предусмотренную законодательством выслугу лет, другие выплаты.

3. К элементу «Отчисления на социальные мероприятия» относятся:



отчисления на государственное (обязательное) социальное страхование, включая отчисления на обязательное медицинское страхование;

отчисления на государственное (обязательное) пенсионное страхование (в Пенсионный фонд), а также отчисления на дополнительное пенсионное страхование;

отчисления в Фонд содействия занятости населения;

4. К элементу «Амортизация основных фондов и нематериальных активов» относятся расходы на полное восстановление основных фондов и капитальный ремонт в виде амортизационных отчислений от стоимости основных производственных фондов на реконструкцию, модернизацию и капитальный ремонт фондов, принадлежащих предприятию, а также находящихся в пользовании предприятия на условиях аренды (лизинга), исчисленные по их балансовой стоимости в соответствии с установленными нормативами, включая ускоренную амортизацию активной их части.

5. В состав элемента «Прочие операционные расходы» включаются расходы операционной деятельности, которые не вошли в состав элементов, приведенных в пп. 1-4, в частности расходы на командировки; оплата за предоставляемые предприятию услуги связи, транспортных организаций и др.; плата за расчетно-кассовое обслуживание; затраты на приобретение лицензий; затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; затраты на оплату экспортной пошлины и таможенных сборов; налоги, сборы и прочие обязательные платежи; затраты на страхование рисков; другие операционные затраты, которые не могут быть отнесены ни к какому-либо экономическому элементу.



ТЕМА 2. СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

2.1. Цель и задачи системы управления затратами предприятия

2.2. Структура системы управления затратами предприятия

2.3. Методика расчета показателей – объектов управления затратами предприятия

2.1. Цели и задачи системы управления затратами предприятия

Управление затратами – это процесс целенаправленного формирования затрат по их видам, местам и носителям при постоянном контроле и стимулировании их уменьшения. Оно является важной функцией экономического механизма любого предприятия.

Система управления затратами имеет функциональный и организационный аспекты. Она включает следующие функциональные подсистемы:

- поиск и выявление факторов экономии ресурсов;
- нормирование затрат ресурсов;
- планирование затрат ресурсов по их видам;
- учет и анализ затрат ресурсов;
- стимулирование экономии ресурсов и снижение их расхода.

Эти функции выполняют соответствующие структурные единицы предприятия в зависимости от размеров последнего (отделы, бюро, отдельные исполнители).

Выявление и использование факторов экономии ресурсов, является обязанностью каждого работника предприятия, прежде всего специалистов и руководителей всех уровней. В соответствии с определенными организационно-техническими условиями и принятыми решениями разрабатываются нормы расхода всех видов ресурсов: сырья, основных и вспомогательных материалов, энергии, трудовых ресурсов.

Установление норм расхода — это определение затрат отдельных видов ресурсов в данных организационно-технических условиях производства. Эти нормы являются важным фактором обеспечения режима



экономии и соответственно конкурентоспособности предприятия. В процессе планирования устанавливаются предельные (допустимые) общие затраты в подразделениях и в целом по предприятию (сметы) и на единицу продукции. Фактический уровень затрат исчисляется по данным текущего учета.

Сравнение фактических затрат с плановыми (нормативными) позволяет в процессе анализа оценивать работу подразделений по использованию ресурсов, выяснять причины отклонений фактических затрат от плановых и соответственно стимулировать работников предприятия в направлении их уменьшения.

Управление затратами на предприятии предусматривает их дифференциацию по местам и центрам ответственности. Место затрат — это место их формирования (рабочее место, группа рабочих мест, участок, цех).

Под центром ответственности понимают организационное единство мест затрат с центром, ответственным за их уровень.

На практике считается, что центр ответственности совпадает с местом затрат, хотя это и не обязательно. Формирование мест затрат и центров ответственности осуществляется по функциональному и территориальному признакам. В первом случае затраты локализуются в определенной функциональной сфере деятельности (маркетинг, исследование и подготовка производства, материально-техническое обеспечение, производство, техническое обслуживание производства, управление). Территориальные места затрат и центры ответственности включают организационные подразделения предприятия (отделы, участки, цехи), которые отделены пространственно.

По центрам ответственности составляются сметы (плановые затраты), определяются фактические затраты, а для производственных подразделений рассчитывается себестоимость единицы продукции. Это позволяет контролировать расходование ресурсов. При этом особое значение имеет деление затрат применяемых к каждому центру ответственности на прямые и косвенные, переменные и постоянные. Первое деление имеет существенное



значение для определения себестоимости отдельных изделий (калькулирования). Прямые затраты непосредственно относятся на продукцию центров ответственности (мест затрат), а непрямые — формируются в этих центрах, а затем распределяются между отдельными видами продукции. Разделение затрат на переменные и постоянные по центрам ответственности (мест затрат) является значимым для составления так называемых гибких смет и оценки деятельности. Такое разграничение затрат позволяет оперативно определять сметы для различных вариантов объема производства, а также пересчитывать плановые затраты на фактический объем продукции во время анализа и оценки работ подразделений.

В рамках обеспечения финансовой устойчивости предприятия большое внимание уделяется управлению затратами. По виду зависимости статьи расхода от объема производства, затраты можно разделить на две категории – постоянные и переменные.

Переменные расходы (VC) зависят от объема производства (например, сырье, сдельная зарплата, топливо и электроэнергия для производственных машин). Как правило, переменные расходы увеличиваются пропорционально росту объемов производства, т.е. величина переменных расходов на единицу продукции (v) остается постоянной

$$v = \frac{VC}{Q}, \quad (2.1)$$

где VC – сумма переменных расходов,

Q – объем производства.

Постоянные расходы (FC) не зависят от объема производства (например, оклад персонала, начисляемая амортизация и т.д.). К этой же категории относятся постоянные расходы, которые при существенном росте объемов производства изменяются ступенчато, т.е. расходы, которые можно отнести к условно-постоянным (например, при увеличении выпуска свыше



определенного уровня необходим новый склад). Постоянные расходы на единицу продукции (f) уменьшаются с ростом объемов производства

$$f = \frac{FC}{Q} \quad (2.2)$$

В зависимости от отнесения статьи расходов на конкретный вид продукции затраты подразделяются на прямые (связанные с производством определенного вида продукции) и косвенные (не связанные с производством конкретного продукта). Разделение расходов на прямые и косвенные используется при изучении влияния выпуска (или отказа от выпуска) того или иного типа продукции на величину и структуру расходов. Практика показывает, что для большинства предприятий прямые и переменные расходы в первом приближении совпадают. Точность совпадения прямых и переменных расходов во многих случаях составляет не ниже 5 %. В рамках предварительного анализа, при котором выделяются основные компоненты расходов, эта точность оказывается достаточной.

Классификация затрат на переменные и постоянные необходима для расчета точки безубыточности, порога рентабельности и запаса финансовой прочности.

Точка безубыточности характеризует критический объем производства в натуральном выражении, а порог рентабельности – в стоимостном. Расчет параметров основан на расчете валового дохода

$$GI = S - VC - FC = Q \times (P - v) - FC \quad (2.3)$$

где GI – валовой доход;

S – реализация в стоимостном выражении;

P – цена продукции.

Точкой безубыточности ($Q_{\text{без}}$) называется такой объем выпуска, при котором валовой доход равен нулю. Из уравнения (6.3)

$$Q_{\text{без}} = \frac{FC}{P - v} \quad (2.4)$$



Порог рентабельности (S_r) – это объем выручки от реализации, который возмещает производственные затраты, но при этом прибыль равна нулю. Порог рентабельности рассчитывается по формуле

$$S_r = \frac{FC \times S}{S - VC} = \frac{FC \times P}{P - v} = Q_{\text{без}} \times P \quad (2.5)$$

Разность между реализацией в стоимостном выражении и переменными расходами определяет маржинальный доход (MS)

$$MS = S - VC \quad (2.6)$$

Маржинальный доход на единицу продукции с равен дополнительному валовому доходу, который получит предприятие в результате реализации дополнительной единицы продукции

$$c = \frac{S - VC}{Q} = P - v \quad (2.7)$$

Как видно из (6.6) и (6.7), маржинальный доход не зависит от уровня условно-постоянных расходов, но увеличивается при сокращении переменных.

Разница между выручкой от реализации и порогом рентабельности составляет запас финансовой прочности (ЗФП). ЗФП это величина на которую объем производства и реализации отклоняется от критического объема. ЗФП может характеризоваться относительным и абсолютным показателем.

В абсолютном выражении ЗФП равен

$$\text{ЗФП} = S - S_r \quad (2.8)$$

В относительном выражении ЗФП равен

$$\text{ЗФП} = \frac{S - S_r}{S} = \frac{Q - Q_{\text{без}}}{Q} \quad (2.9)$$

где Q – текущий объем выпуска.

ЗФП показывает, на сколько процентов можно изменить объем реализации и при этом не попасть в зону убытка. Чем больше запас финансовой прочности, тем меньше предпринимательский риск.



Ключевой характеристикой в процессе управления затратами является уровень дополнительного расхода, связанного с сокращением затрат по статьям. Управление затратами сводится к выявлению контролируемых статей (по которым возможны корректировки в результате тех или иных мероприятий), определению величины сокращения затрат (в %) и единовременных расходов на соответствующие мероприятия. Приемлемыми считаются те мероприятия, у которых показатель эффективности (e) – максимален.

$$e = \frac{\Delta GI}{Z} = \frac{(GI_1 - GI_0)}{GI_0 \times Z}, \quad (2.10)$$

где ΔGI – относительное изменение валового дохода в результате сокращения затрат;

GI_0 – уровень валового дохода до сокращения затрат;

GI_1 – уровень валового дохода сокращения затрат;

Z – единовременные расходы на мероприятия по сокращению затрат.

Связь между изменением прибыли и расходов:

$$GI = S - C_x - C_{пр}, \quad (2.11)$$

где C_x – некоторая статья расходов,

$C_{пр}$ – все остальные расходы.

Следующая формула показывает, на сколько процентов изменится валовой доход при изменении расходов по C_x на 1 %:

$$\frac{\Delta GI}{GI} = \frac{C_x}{GI} \times \frac{\Delta C_x}{C_x}. \quad (2.12)$$

Формула (6.12) справедлива для ситуации, когда объем выручки и сумма остальных расходов фиксированы.

Распределение затрат на переменные (пропорциональные) и постоянные может быть использовано для определения их общей суммы за определенный период с помощью формулы:



$$C = C_{\text{пер}} \times N + C_{\text{пост}}, \quad (2.13)$$

где C — общие (совокупные) затраты;

$C_{\text{пер}}$ — переменные затраты на единицу продукции;

N — объем производства продукции в натуральном выражении;

$C_{\text{пост}}$ — постоянные затраты в заданный период.

Путем несложного преобразования формулы (2.13) можно определить такие затраты на единицу продукции ($C_{\text{едп}}$). В этом случае формула принимает следующий вид:

$$C_{\text{едп}} = C_{\text{пер}} + \frac{C_{\text{пост}}}{N}. \quad (2.14)$$

Из формулы (2.2) видно, что с ростом объема производства продукции ее себестоимость снижается за счет постоянных затрат. Поэтому увеличение производства превращается в важный фактор снижения себестоимости продукции.

Эта закономерность положена в основу анализа зависимости затрат и прибыли от объема производства для определения наилучших вариантов проектных и плановых решений. Причем в этом случае целесообразно пользоваться графическим изображением процесса. На рис. 2.1 показаны линейные функции динамики затрат и выручки от продажи продукции.

Вследствие наличия постоянных затрат производство продукции до определенного критического объема ($N_{\text{кр}}$) является убыточным — заштрихованная площадь 1. Критический объем производства широко известен и под другим названием — точка безубыточности. По мере роста объема производства доля постоянных затрат в их общей (совокупной) величине уменьшается, снижаются убытки, и после достижения критического объема ($N_{\text{кр}}$) производство продукции становится рентабельным — заштрихованная площадь 2.



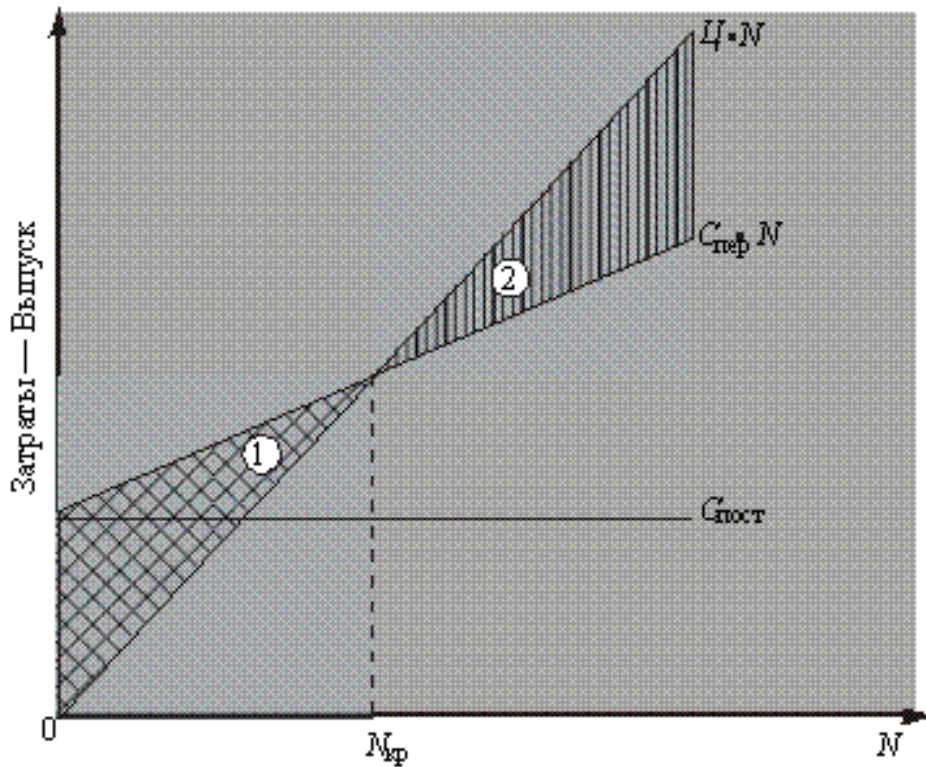


Рис 16.4 Зависимость затрат и прибыли предприятия от объема производства: 1) убытка; 2) прибыль

Рис. 2.1. Зависимость затрат и прибыли предприятия от объёма производства:
1) убытки; 2) прибыль

Критический объем выпуска определенной продукции в натуральном измерении, начиная с которого производство становится рентабельным, можно рассчитать аналитически. Как видно из графика рис. 2.1, при критической программе производства затраты и выручка от продажи изделия данного предприятия становятся одинаковыми:

$$C_{\text{пер}} \times N_{\text{кр}} + C_{\text{пост}} = C \times N_{\text{кр}}. \quad (2.15)$$

Отсюда:

$$N_{\text{кр}} = \frac{C_{\text{пост}}}{C - C_{\text{пер}}}, \quad (2.16)$$

где C — цена единицы продукции.

Критический объем производства (точку безубыточности) при необходимости можно определить и в денежном измерении, что является наиболее приемлемым для много-продуктового производства. В этом случае

$$B_{\text{кр}} = C_{\text{о. пер}} + C_{\text{пост}}, \quad (2.17)$$



где $V_{кр}$ — критический объем производства в денежном выражении;

$C_{о.пер}$ — общая (совокупная) величина переменных затрат.

Переменную величину $C_{о.пер}$ необходимо представить как функцию объема производства с помощью коэффициента маржинальной прибыли K_m , определяемого по формуле

$$k_m = \frac{B - C_{о.пер}}{B}, \quad (2.18)$$

где B — объем изготавливаемой за год продукции в стоимостном выражении.

Следовательно:

$$C_{о.пер.} = B - B \times K_m, \quad (2.19)$$

а отсюда (после дальнейших преобразований)

$$V_{кр} = C_{пост} / K_m \quad (2.20)$$

Чем больше объем производства сверх критической его величины (точки безубыточности), тем больше и экономическая безопасность производства, измеряемая соответствующим коэффициентом k_b , который рассчитывается с помощью формулы:

$$k_b = \frac{N - N_{кр}}{N}, \quad (2.21)$$

где N — фактический (плановый) объем производства.

Этот показатель можно рассчитать и на основе стоимости производства продукции (V).

Условный пример. Предприятие изготавливает и продает за год продукции на 200 тыс. грн. Затраты на ее изготовление составляют 180 тыс. руб., в том числе переменные — 120 тыс. руб., постоянные — 60 тыс. руб. Исходя из этого показатели: коэффициента маржинальной прибыли, критической программы производства, коэффициента безопасности производства. Они будут составлять:
коэффициент маржинальной прибыли:



$$k_{\text{к}} = \frac{200 - 120}{200} = 0,4;$$

критическая программа производства (точка безубыточности):

$$V_{\text{пр}} = 60/0,4 = 150 \text{ тыс. руб.};$$

коэффициент безопасности производства:

$$k_{\text{б}} = \frac{200 - 150}{200} = 0,25.$$

Последний показатель (Кб) свидетельствует о том, что уменьшение фактического объема производства на 25% является критическим, и в этом случае предприятие не будет иметь прибыли (дохода). Дальнейшее сокращение производства приведет к прямым убыткам.

Уровень затрат предприятия является важнейшим фактором, определяющим величину его прибыли. Так, низкие затраты позволяют предприятию получить определенные конкурентные преимущества на рынке сбыта, свободно проводить свою ценовую политику и, как следствие, обеспечивать более высокую прибыль.

Снижение затрат относится к одной из важнейших задач предприятия, однако не может являться основной целью системы управления затратами предприятия (СУЗП). Выделение снижения себестоимости продукции как основной целевой установки (СУЗП) может обусловить проявление целого ряда негативных последствий, включая:

ухудшение качественных характеристик продукции;

снижение уровня сервисного обслуживания покупателей;

отказ от производства видов продукции, пользующихся высоким рыночным спросом, но требующих значительных затрат.

Снижение себестоимости не является самоцелью и может рассматриваться только как задача в контексте решения задачи более высокого уровня, а именно – увеличения прибыли предприятия. Снижение отдельных статей затрат и себестоимости единицы продукции оправданно



лишь только в том случае, если оно обеспечивает достижение целевой прибыли предприятия.

Основными же целями СУЗП являются:

обеспечение целевой прибыли и, в первую очередь, целевой чистой прибыли от операционной деятельности предприятия;

достижение необходимого уровня надежности операционной деятельности предприятия.

Достижение основных целей СУЗП обеспечивается решением целого ряда частных задач, включая:

снижение удельной величины постоянных затрат на единицу продукции;

формирование такого уровня переменных затрат на единицу продукции, который обеспечивает наилучшее соотношение «цена-качество» для каждого вида выпускаемой продукции;

сокращение непроизводительных расходов;

совершенствование нормирования и учета затрат предприятия;

совершенствование планирования и анализа затрат

совершенствование материального и морального стимулирования сокращения издержек производства и реализации продукции и др.

2.2. Структура системы управления затратами предприятия

Система управления затратами является одной из важнейших составных частей системы управления предприятием. Управление затратами предусматривает выполнение всех действий, которые осуществляются в процессе управления каким-либо объектом, а именно:

разработку решений;

реализацию решений;

контроль над реализацией решений.

Указанные действия реализуются через элементы управленческого цикла, которые также принято называть общими функциями управления:



прогнозирование и планирование, организацию, мотивацию, учет, анализ, регулирование (координирование). Общая схема управления затратами предприятия представлена на рис. 2.2.

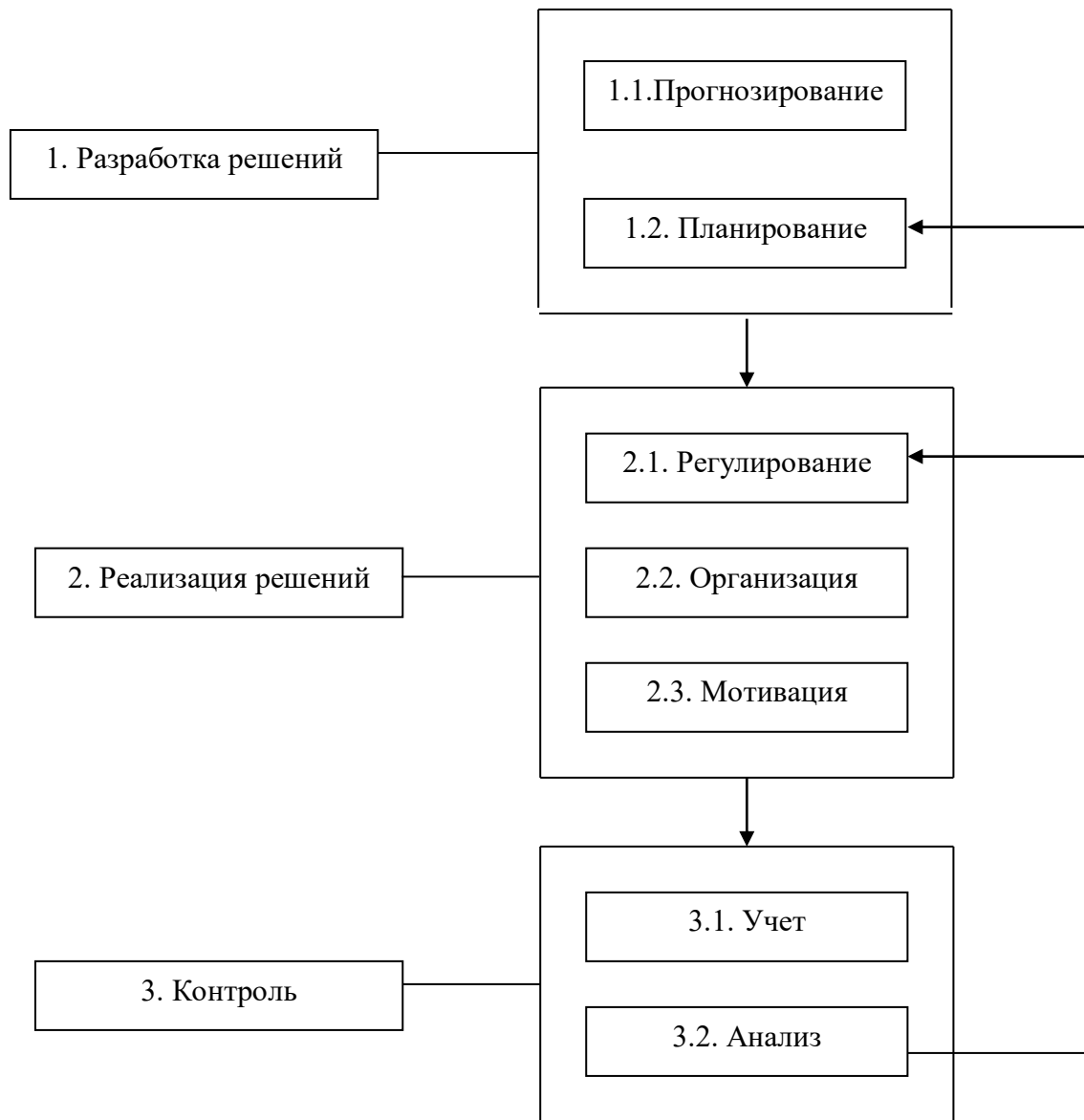


Рис. 2.2. Общая схема управления затратами на предприятии

Планирование осуществляется с целью определения необходимой величины постоянных и переменных затрат для достижения целевой прибыли и обеспечения заданного уровня надежности операционной деятельности предприятия. На данной стадии управленческого цикла осуществляется обоснование целесообразности производства отдельных видов продукции, выбора техники и технологии, вида материальных затрат и норм их расхода и т.п.



Организация заключается в определении мест формирования затрат и центров ответственности (конкретных лиц) за соблюдение установленных норм расходов, а также в разработке иерархической системы линейных и функциональных связей между соответствующими подразделениями предприятия и отдельными ответственными лицами.

Мотивация заключается в побуждении и стимулировании работников предприятия к соблюдению установленных норм затрат и поиску резервов и путей их снижения. Эта функция реализуется посредством выбора рациональных форм и систем оплаты труда и построения эффективной системы материального и морального стимулирования (поощрения). Последняя должна учитывать вклад каждого производственного подразделения, отдела АУП, каждого отдельного работника в достижение экономии затрат на производство и реализацию продукции.

Функция регулирования в СУЗП заключается в осуществлении оперативных мер по устранению выявленных негативных отклонений от выполнения плановых заданий.

Контроль затрат формирует механизм обратной связи. Его составными частями являются подсистемы учета и анализа. Функция **учета** затрат заключается в наблюдении, идентификации, измерении и регистрации фактов расходования ресурсов в процессе хозяйственной деятельности предприятия.

На основе данных учета проводится анализ выполнения плановых заданий. На предприятиях осуществляется промежуточный и итоговый анализ затрат. Промежуточный анализ направлен на текущее регулирование процесса расходования ресурсов. При этом фактический уровень затрат в разрезе отдельных их видов сопоставляется с плановым уровнем, выявляются отклонения, анализируются их причины и принимаются оперативные меры по их устранению.

Итоговый анализ затрат проводится при оценке выполнения текущего плана центрами затрат за отдельные календарные периоды года (месяц,



квартал) и в целом за год. Он проводится с целью определения степени рациональности затрат и оценки влияния основных факторов на их уровень. Итоговый анализ является базой для осуществления плановых расчетов, так как позволяет выявить резервы и пути экономии затрат предприятия. По его результатам разрабатываются мероприятия по экономии затрат за счет повышения технического и организационного уровня производства, а также мероприятия по совершенствованию самой СУЗП.

Каждый управленческий цикл в СУЗП осуществляется в следующей последовательности:

- планирование;
- организация;
- мотивация;
- контроль (учет, анализ);
- регулирование (координирование).

Система управления затратами предприятия, как и любая другая система управления, делится на две системы:

1. управляющую подсистему – субъект управления;
2. управляемую подсистему - объект управления.

Управление затратами на предприятии осуществляется субъектами управления, которыми являются руководители, специалисты предприятия и его структурных подразделений (цехов, участков). Структура управляющей подсистемы зависит от величины предприятия, вида деятельности и специфики производства.

Объектом управления в СУЗП выступают производственные процессы, технологические переделы, операции, явления, возникающие во время хозяйственной деятельности предприятия, рассматриваемые с точки зрения затрат ресурсов, т.е. осуществления затрат. Предметом же управления являются сами затраты.

Предприятие как объект управления - это сложная, динамичная, производственная, социально-экономическая, техническая и



организационная система, открытая воздействию внешней среды. В производственном процессе предприятия объединяются различные вещественные элементы и людские ресурсы, между которыми существует множество связей. Предприятие является многоэлементным образованием и делится, в зависимости от применяемого основания (признака) деления, на различные множества элементов (подсистемы).

Объектом управления затратами являются собственно затраты предприятия, процесс их формирования и снижения.

Субъектом управления затратами выступают руководители и специалисты организации и производственных подразделений, т. е. управляющая система.

Таким образом, система управления затратами - это целевая, многоуровневая система, где объект управления - затраты организации, а субъект управления затратами - управляющая система.

Управление затратами - это динамичный процесс, включающий управленческие действия прямой и обратной связи, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия.

Система управленческого учета должна быть комплексной информационной системой, которая снабжает объективными, необходимыми сведениями всех заинтересованных внутренних пользователей информацией.

В зависимости от формы связи управленческой и финансовой бухгалтерии различают автономную и интегрированную системы управленческого учета.

Автономная система управленческого учета предполагает обособленное ведение финансового и управленческого учета, что создает условия сохранения коммерческой тайны об уровнях издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции.

Основные различия между финансовой и управленческой бухгалтерией представлены в таблице 2.1.



Основные различия между финансовой и управленческой бухгалтерией

Финансовая бухгалтерия	Управленческая бухгалтерия
Затраты группируются по экономическим элементам	Затраты группируются по статьям калькуляции
Учет затрат: не учитывается место возникновения затрат, ведется только синтетический учет издержек, поэтому содержится информация об общей сумме затрат на производство готовой продукции	Учет затрат: детализируется данная информация Отражаются материальные, трудовые расходы, использованные в основном производстве, общепроизводственные и общехозяйственные
Учет доходов: общая сумма доходов. На счете 80 отражается балансовая прибыль, учитывающая кроме прибыли от основной деятельности внереализационные доходы и расходы, прибыль убытки) от прочих операций	Учет доходов: отражаются два финансовых результата производственной деятельности - маржинальный доход и прибыль. В конце периода постоянные издержки, собранные на счете 26 как периодические, списываются на себестоимость реализованной продукции

Связь между ними осуществляется с помощью парных контрольных счетов одного и того же наименования, которые называются отраженными или зеркальными счетами.

При интегрированной системе учета зеркальные счета не применяются, используется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Связь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется при помощи контрольных счетов, которыми являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии.

Существует множество систем управления затратами, каждая система эффективна в определенных экономических условиях в зависимости от целей, поставленных предприятием:

- директ-костинг;
- стандарт-кост;
- АВС;
- ЛТ;



таргет-костинг;

кайзен-кост;

кост-киллинг;

управление затратами на основе безубыточности;

бенчмаркинг.

Сущность системы директ-костинг заключается в разделении затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства, при этом постоянные затраты не относят при калькулировании на себестоимость единицы продукции, а списывают на финансовые результаты. Практика показывает, что деление затрат на постоянные и переменные условно.

Затраты одного и того же вида могут вести себя по-разному. Существуют затраты, которые в определенной экономической ситуации меняют свое значение. Это зависит от следующих факторов: длительности периода для принятия решения, делимости производственных факторов. На длительный период времени все затраты становятся переменными. Многие затраты возрастают не постепенно, а ступенчато.

В основе системы стандарт-кост лежит предварительное нормирование затрат. Стандартные нормы устанавливаются для того, чтобы привести фактические затраты к стандартным нормам путем умелого руководства. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, за исключением экономических условий (стоимости материалов, рабочей силы). Отклонения накапливаются в течение года и списываются на убытки. Калькуляция рассчитывается на основе стандартных норм, является методом оперативного управления производством. Выявленные отклонения подвергаются анализу с целью выяснения причин их возникновения.

Система используется для оценки деятельности отдельных работников и управления в целом, для подготовки бюджетов и принятия управленческих решений.

Стандартные затраты – запланированные затраты на единицу продукции. Они состоят из трех элементов производственных затрат –



прямые материальные и трудовые затраты и общепроизводственные расходы.

Система ABC (activity based costing) получила широкое распространение на предприятиях различного профиля. Этот метод означает учет затрат по операциям (функциональный учет затрат). Применение системы эффективно при определенных условиях: прямые затраты составляют большую часть расходов, предприятие должно выпускать 1-2 вида продукции с примерно одинаковыми расходами. Если предприятие не отвечает подобным требованиям, показатели себестоимости будут искажены: занижена наценка на мелкосерийную продукцию и завышена на крупносерийную продукцию, высокая прибыльность сложных продуктов по сравнению с простыми продуктами и пр.

Суть системы JIT (just-in-time) сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. С практической точки зрения главной целью системы является уничтожение лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия. Отсутствие больших материальных запасов увеличивает финансовые ресурсы, маневренность и конкурентоспособность предприятия.

Система увязана со спросом, так как производится столько продукции, сколько требуется покупателю. Спрос сопровождает продукцию через производственный процесс.

По системе затраты на оплату труда и накладные расходы списываются не на счета производства, а непосредственно на себестоимость проданной продукции.

Система учета затрат таргет-костинг применяется на этапе проектирования нового изделия или модернизации устаревающей продукции.

В основу идеи таргет-костинга положено понятие целевой себестоимости и формула ее расчета: Себестоимость = Цена – Прибыль.



Цена - это рыночная цена изделия (услуги), которая определяется при помощи маркетинговых исследований. Прибыль - желаемая величина, которую стремится получить организация от продажи данного изделия (услуги).

Таргет-костинг рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Поэтому задача таргет-костинга - разработка изделия (услуги), сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если новое изделие таково, что невозможно добиться его целевой себестоимости, не ухудшив при этом качества, принимается решение о том, что это изделие не будет разработано и внедрено в производство.

Система кайзен-костинг (в переводе с японского «усовершенствование маленькими шагами») – это процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства.

Кайзен-костинг используется в японской модели управленческого учета параллельно с таргет-костингом. Обе системы имеют одинаковую цель - достижение целевой себестоимости: таргет-костинг - на этапе проектирования нового изделия, кайзен-костинг - на этапе производства изделий. Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет до 10%, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчетом на то, что 10% будут ликвидированы в процессе производства методами кайзен-костинга. Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется кайзен-задачей, которая касается всего персонала организации от инженеров до менеджеров и выполнение которой должным образом поощряется через систему управления персоналом.

Система снижения затрат кост-киллинга направлена на выявление резервов по максимальному снижению расходов предприятия и повышение



эффективности его деятельности в целом. Кост-киллинг бывает двух видов: внутренний и внешний. То есть можно минимизировать расходы внутри предприятия (например, создавая сложную, специальную системы оплаты труда с «хитрой» схемой поощрения за экономию ресурсов и наказаний за их перерасход) или постараться снизить покупные цены на приобретаемые товары и услуги, т.е. влиять на внешнюю среду предприятия - поставщиков и подрядчиков.

Существует система управления затратами на основе точки безубыточности. Точка безубыточности (критическая, «мертвая» точка) показывает объем производства (продаж), при котором выручка от реализации полностью покрывает расходы. В ней происходит разделение зон прибыльности и убыточности.

Знание постоянных (условно-постоянных) и переменных (условно-переменных) затрат, а также цены товара (работы, услуги) позволяет рассчитать в натуральном выражении объем производства (выполнения работ, оказания услуг), обеспечивающий безубыточную работу предприятия.

Еще одной системой управления, которая эффективно применяется за рубежом, является бенчмаркинг. Эффективный бенчмаркинг предполагает анализ и применение лучшей практики управления бизнесом, получение конкурентных преимуществ. Благодаря бенчмаркингу планируются исследования по улучшению в критических отраслях бизнеса. Сущность системы заключается в сравнении состояния управления затратами на предприятии с предприятиями-лидерами для дальнейшего принятия решений в области управления затратами.

Любая деятельность компании, поддающаяся измерению, может быть бенчмаркирована. Объектами бенчмаркинга могут быть уровень запасов, незавершенное производство, количество отходов, уровень брака, уровень расходов и причины их возникновения и др.

В настоящее время выделяют следующие виды бенчмаркинга: продуктовый, стратегический, внутренний, функциональный, общий и с



конкурентом. Продуктовый предполагает сравнение продукции по разным критериям и показателям. Внутренний предполагает проведение сравнений между различными структурными подразделениями. Бенчмаркинг с конкурентом сравнивает параметры деятельности данной компании и конкурента. Функциональный предполагает сравнение не с внутриотраслевыми конкурентами, а сравнение отдельных функций деятельности компании у структурных подразделений. Общий бенчмаркинг сравнивает бизнес-процессы организаций внутри одной отрасли. Стратегический сравнивает стратегии деятельности разных компаний.

В таблице 2.2 представлены преимущества и недостатки каждой из рассмотренных систем учета затрат.

Таблица 2.2

Достоинства и недостатки систем учета затрат

Директ-костинг	
Преимущества	Недостатки
<p>Необходимая информация может быть получена из регулярной финансовой отчетности без создания дополнительных учетных процедур</p> <p>Прибыль периода не зависит от постоянных накладных расходов при изменении остатков запасов</p> <p>Снижается трудоемкость распределения накладных затрат, появляется возможность определить вклад каждого вида продукции в формирование прибыли предприятия</p> <p>В сочетании с методом стандарт-костинга позволяет оптимизировать производственную программу, обоснованно определить цены на новую продукцию, обосновать необходимость или отказ в новых заказах</p> <p>Позволяет сделать выбор между собственным производством или закупкой продукции</p>	<p>Многие виды затрат не могут быть однозначно отнесены к категории переменных или постоянных</p> <p>Слабое внимание к постоянным затратам</p> <p>Искажение финансового результата из-за занижения или завышения стоимости ранее произведенной продукции</p> <p>Создает иллюзию прибыльности технологически сложных, требующих значительных инвестиций проектов</p>



Стандарт-кост	
Преимущества	Недостатки
<p>Формирование необходимой информационной базы для анализа и контроля затрат, наглядность в отражении отклонений от плана в процессе формирования затрат</p> <p>Минимизация учетной работы, связанной с калькулированием себестоимости, своевременное обеспечение менеджеров информацией об ожидаемых затратах на производство</p>	<p>Применение для периодически повторяемых затрат</p> <p>Успешность применения зависит от состава и качества нормативной базы</p> <p>Невозможность установить нормы по отдельным видам затрат</p>
Система ABC	
Преимущества	Недостатки
<p>Значительное повышение обоснованности отнесения накладных расходов на конкретный продукт, более точное калькулирование себестоимости</p> <p>Обеспечение взаимосвязи получаемой информации с процессом формирования затрат</p>	<p>Требует значительных изменений в системе бухгалтерского учета и совершенствования систем информационной поддержки, что влечет за собой рост затрат на управление</p>
Система JIT	
Преимущества	Недостатки
<p>Уменьшение уровня запасов</p> <p>Возрастает надежность выполнения заказов</p> <p>Снижение риска морального устаревания заказов</p> <p>Улучшение качества производства</p>	<p>Снабжение осуществляется настолько малыми партиями, что превращается в штучное.</p>
Таргет-костинг	
Преимущества	Недостатки
<p>Маркетинговая ориентация производства</p> <p>Определение целевых затрат для</p>	<p>Для целевого снижения затрат могут потребоваться значительное время или серьезные инвестиции</p>



новых продуктов Контроль затрат еще на стадии разработки продукции	Технические возможности предприятия не всегда позволяют снизить себестоимость до заданного уровня
Кайзен-костинг	
Преимущества	Недостатки
Обеспечивает непрерывное снижение затрат и удержание их на заданном уровне	Необходима мотивация сотрудников и корпоративная культура, поддерживающая вовлеченность персонала в деятельность организации
Кост-киллинг	
Преимущества	Недостатки
Позволяет быстро сократить затраты предприятия, возникающие и во внутренней, и во внешней среде	Жесткость метода (предусматривает в том числе сокращение затрат на заработную плату и сокращение персонала) Требует системного применения (использование время от времени, к отдельным видам затрат или в отдельных подразделениях предприятия ощутимых результатов не приносит)
Анализ точки безубыточности	
Преимущества	Недостатки
Позволяет определить объем продаж, при котором достигается безубыточность производства или заданный финансовый результат Простота, наглядность и оперативность метода	Разделение затрат предприятия на переменные, которые линейно зависят от объема продукции, и постоянные, которые от него не зависят, что на практике однозначно сделать весьма сложно Любое изменение входящих в модель факторов (переменных и постоянных затрат, объема реализации и цены) может дать существенное изменение конечного результата При количестве видов продукции больше трех графическое решение модели становится невозможным Основывается на допущении, что



	производительность труда, которая непосредственно определяет переменные издержки, не зависит от масштаба и не изменяется во времени, а структурные сдвиги качественного состояния, характеризующие изменение системы предприятия, отсутствуют
Бенчмаркинг	
Преимущества	Недостатки
Позволяет получить комплексную оценку управления затратами на предприятии в сравнении с эталонным предприятием, которая является серьезной предпосылкой постепенного улучшения управления затратами на основе опыта и технологий других предприятий	Неверный выбор предприятия-эталона снижает эффективность метода Требует системности и целенаправленности в применении опыта других предприятий

Стоит отметить, что в процессе управления применяют разные системы и методы управления, а также их сочетания одновременно.

2.3. Методика расчета показателей – объектов управления затратами предприятия

Для измерения, анализа и планирования текущих затрат предприятия используют целый ряд показателей, которые можно объединить в две группы:

1. показатели, характеризующие общую величину различных по составу затрат предприятия за определенный период времени;

2. удельные показатели затрат.

Первая группа включает следующие показатели:

валовые расходы;

смета затрат на производство;

себестоимость валовой, товарной и реализованной продукции;

затраты обычной деятельности предприятия;



чрезвычайные затраты;
затраты операционной деятельности;
затраты неоперационной деятельности.

Валовые расходы – показатель, отражающий сумму всех затрат предприятия, осуществленных в отчетном периоде.

Смета затрат на производство включает:

общую сумму расходов всех структурных подразделений предприятия, участвующих в выпуске промышленной продукции;

затраты на выполнение работ и услуг промышленного характера как для хозяйств своего предприятия (капитальное строительство, жилищно-коммунальное хозяйство), так и для других организаций.

Не включаются в смету затрат на производство:

расходы отдельных подразделений предприятия, относящиеся к другим отраслям народного хозяйства (строительство, сельское хозяйство и т.д.);

стоимость продукции собственного производства, потребляемой внутри предприятия на промышленно-производственные нужды (внутризаводской оборот). Исключением являются предприятия текстильной, кожевенно-обувной, меховой, мясной, сахарной, маслобойно-жировой, мукомольной, табачно-махорочной промышленности.

Вторая группа включает две подгруппы относительных показателей затрат:

1) прямые показатели – показатели затратноотдачи:

объем товарной (реализованной) продукции на 1 руб. затрат;

материалоотдача;

фондоотдача;

зарплатоотдача и др.

2) обратные показатели – показатели затратоемкости:

затраты на 1 руб. товарной (реализованной) продукции;

себестоимость единицы продукции;

материалоемкость продукции;



фондоемкость продукции;
зарплатоемкость продукции и др.

Показатель затраты на 1 руб. товарной (реализованной) продукции (затратоемкость продукции) является относительным и потому служит универсальным измерителем себестоимости продукции. Он широко используется как в анализе динамики себестоимости продукции на отдельных предприятиях и в отраслях промышленности, так и в межотраслевом анализе.

Существуют различные виды себестоимости продукции. В зависимости от состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, различают технологическую, производственную, заводскую (общехозяйственную) и полную себестоимость (рис. 2.3).

Сырье и материалы	Технологическая себ-сть	Производственная себ-сть	Заводская себестоимость	Полная себестоимость
Возвратные отходы (вычитаются)				
Топливо на технологические цели				
Энергия на технологические цели				
Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия				
Основная заработная плата производственных рабочих				
Дополнительная заработная плата производственных рабочих				
Отчисления на социальные мероприятия				
Затраты на подготовку и освоение производства новой продукции				
Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования				
Общепроизводственные затраты				
Административные (общехозяйственные) расходы				
Расходы на сбыт				

Рис. 2.3. Виды себестоимости продукции

В зависимости от объекта затрат различают себестоимость:
единицы продукции,
валовой продукции;
товарной продукции;
реализованной продукции.

В зависимости от места формирования затрат различают



индивидуальную и отраслевую (среднеотраслевую) себестоимость. Индивидуальная себестоимость продукции определяется затратами конкретного предприятия на производство и реализацию продукции. Отраслевая себестоимость продукции – это денежное выражение соответствующей части издержек производства, складывающихся в среднем в данной отрасли. Она определяется как средневзвешенная величина себестоимости единицы продукции, рассчитанная на основе индивидуальной себестоимости.

Различают также нормативную, плановую и фактическую себестоимость. Нормативная себестоимость определяется на основе установленных норм и нормативов расхода материальных, трудовых и прочих ресурсов. Она отражает максимально допустимые для данного предприятия затраты с учетом технического и организационного уровня производства и труда. Плановая себестоимость определяется на основе установленного в плане удельного расхода производственных ресурсов, который может отличаться от технически обоснованных норм и нормативов. Фактическая себестоимость рассчитывается на основе фактически сложившегося уровня переменных и постоянных затрат предприятия.

Бухгалтерский учет разделяет затраты на затраты от обычной деятельности предприятия и чрезвычайные затраты. Затраты от обычной деятельности (Зод) в соответствии с формой 2 «Отчет о финансовых результатах» включают следующие элементы:

$$\text{Зод} = \text{Зоп} + \text{Рф} + \text{Пу.к} + \text{Рпр.од}, \quad (2.22)$$

где Зоп – затраты операционной деятельности (операционные затраты); Рф – финансовые расходы; Пу.к – потери от участия в капитале; Рпр.од – прочие затраты обычной деятельности.

Затраты операционной деятельности в соответствии с формой 2 «Отчет о финансовых результатах» подразделяются на четыре группы:

$$\text{Зоп} = \text{Срп} + \text{АР} + \text{РС} + \text{Рпр.оп}, \quad (2.23)$$

где Срп – себестоимость реализованной в продукции (работ, услуг) в



отчетном периоде;

АР – административные расходы;

РС – расходы на сбыт;

Рпр.оп – прочие операционные расходы.

Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) в отчетном периоде в соответствии с Положением БУ 16 «Расходы» определяется по формуле:

$$Срп = ПСрп + Зсн + НПопр, \quad (2.24)$$

где ПСрп – производственная себестоимость продукции (работ, услуг), реализованных в течение отчетного периода;

Зсн – сверхнормативные производственные затраты;

НПопр – нераспределенные постоянные общепроизводственные расходы.

Производственная себестоимость продукции (работ, услуг), реализованных в течение отчетного периода:

$$ПСпр = Зпм + Зпот + Зпп + Зпер(опр) + РПопр, \quad (2.25)$$

где Зпм – прямые материальные затраты; Зпот – прямые затраты на оплату труда; Зпп – прочие прямые затраты;

Зпер(опр) – переменные общепроизводственные затраты;

РПопр- распределенные постоянные общепроизводственные затраты.

В управленческом учете на основе сметы затрат на производство рассчитывается себестоимость валовой, товарной и реализованной продукции.

Порядок расчета указанных показателей может быть представлен следующей схемой.

1. Суммируются все затраты предприятия по экономическим элементам (без внепроизводственных расходов – административных расходов и расходов на сбыт) и определяется величина затрат на производство (Зпр).

2. Рассчитывается показатель себестоимости валовой продукции (Свп). Для его определения необходимо произвести корректировку рассчитанной в



предыдущем пункте величины затрат на производство:

а) вычесть расходы на работы и услуги (Рн.в.п), не включаемые в состав валовой продукции (строительно-монтажные работы, выполняемые промышленным персоналом предприятия для капитального строительства жилищно-коммунального хозяйства; услуги транспорта предприятия, предоставляемые сторонним организациям и непроизводственным хозяйствам предприятия; лабораторные, проектные и научно-исследовательские работы, выполняемые для сторонних организаций; работы, связанные с подготовкой и освоением производства продукции, возмещаемые за счет средств фонда развития производства или специальных ассигнований).

б) учесть изменения остатков расходов будущих периодов (ΔРб.п): если остаток на конец периода возрастает по сравнению с началом периода, сумма увеличения вычитается из затрат на производство, если уменьшается, сумма уменьшения прибавляется к затратам на производство.

в) учесть изменение остатков резервов предстоящих платежей (ΔРп.п): прирост прибавляется, уменьшение вычитается.

$$\text{Свп} = \text{Зпр} - \text{Рн.в.п} \pm \Delta\text{Рб.п} \pm \Delta\text{Рп.п} \quad (2.26)$$

3. Для определения производственной себестоимости товарной продукции (ПСтп) необходимо себестоимость валовой продукции скорректировать на величину изменения себестоимости остатков незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства за планируемый период (ΔНЗП): прирост вычитается, снижение прибавляется (остатки незавершенного производства на начало года (НЗПн) прибавляются, на конец года (НЗПк) – вычитаются)

$$\text{ПСтп} = \text{Свп} \pm \Delta\text{НЗП} = \text{Свп} + \text{НЗПн} - \text{НЗПк} \quad (2.27)$$

4. Полная себестоимость товарной продукции (Стп) определяется как алгебраическая сумма производственной себестоимости товарной продукции, административных расходов и расходов на сбыт:

$$\text{Стп} = \text{ПСтп} + \text{АР} + \text{РС} \quad (2.28)$$



5. Себестоимость реализованной продукции определяется путем корректировки полной себестоимости товарной продукции на величину изменения себестоимости остатков нерезализованной продукции: прирост вычитается, уменьшение прибавляется (остатки нерезализованной продукции на начало года (НРПн) прибавляются, на конец года (НРПк) – вычитаются):

$$С_{рп} = С_{тп} \pm \Delta НРП = С_{тп} + НРПн - НРПк \quad (2.29)$$

Пример расчета себестоимости валовой продукции, полной себестоимости товарной и реализуемой продукции.

Исходные данные:

1. Затраты на производство 8762 тыс. руб.
2. Затраты на работы и услуги, не включаемые в валовую продукцию
397 тыс. руб.
3. Изменение остатков расходов будущих периодов + 162 тыс. руб.
4. Изменение остатков резервов предстоящих платежей + 103 тыс. руб.
5. Изменение себестоимости остатков незавершенного производства +
341 тыс. руб.
6. Административные расходы 986 тыс. руб.
7. Расходы на сбыт 235 тыс. руб.
8. Изменение себестоимости остатков нерезализованной продукции +
196 тыс. руб.

Решение

1. Себестоимость валовой продукции:
 $С_{вп} = 8762 - 397 - 162 + 103 = 8306$ (тыс. руб.)
2. Производственная себестоимость товарной продукции:
 $С(пр)_{тп} = 8306 - 341 = 7965$ (тыс. руб.)
3. Полная себестоимость товарной продукции:
 $С(п)_{тп} = 7965 + 986 + 235 = 9186$ (тыс. руб.)
4. Полная себестоимость реализованной продукции:
 $С_{рп} = 9186 - 196 = 8990$ (тыс. руб.)



ТЕМА 3. ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

3.1. Принятие решений в области величины допустимых затрат предприятия на стадии прогнозирования и планирования.

3.2. Расчет материальных затрат.

3.3. Расчет трудовых затрат.

3.4. Расчет амортизационных затрат.

3.5. Порядок разработки сметы затрат.

3.6. Гибкие сметы затрат (издержек).

3.7. Планирование себестоимости продукции на предприятии.

3.8. Влияние инфляционного процесса на выбор и принятие решений при формировании производственной программы и затрат на ее реализацию.

3.9. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходности предприятия.

3.1. Принятие решений в области величины допустимых затрат предприятия на стадии прогнозирования и планирования

Начнем с повторения известных понятий о том, что есть прогнозирование и планирование.

Прогнозирование представляет собой научно-обоснованное предвидение развития социально-экономических и научно-технических тенденций.

Применительно к затратам их прогнозирование на предприятии дает возможность как бы заглянуть в будущее и увидеть, какие наиболее вероятные изменения могут произойти в области применяемой техники, технологии, материалов, организации производства и труда и как все это отразится на конкурентоспособности продукции и предприятия в целом.

После прогнозирования следует процесс планирования, основным методом которого является программно-целевой.

План есть система целей и стратегий по их достижению.

Программа есть комплекс мероприятий по реализации стратегий.

Таким образом, планирование бизнеса вообще и издержек, в частности, необходимо для того, чтобы четко представлять где, когда, что и для кого предприятие будет производить и продавать, чтобы понимать какие ресурсы



и в каком объеме для этого понадобятся. Но главное для планирования – это максимизация показателя доходности чистых активов как наиболее важного целевого показателя. При прочих равных условиях добиться этого можно, решая обратную задачу по минимизации издержек.

Поэтому, если на стадии прогнозирования принятие решений осуществляется на базе экспертных методов и оценок, то на стадии планирования применяются методы конкретного счета показателей, а именно: предельный продукт, предельные издержки, средние валовые издержки, средние переменные издержки, средние постоянные издержки. Расчет и анализ этих издержек позволяет предприятию в краткосрочном временном интервале выбрать наиболее оптимальный объем выпуска продукции, в долгосрочном плане анализ издержек важен для выбора стратегии в области масштабов деятельности.

Минимизация издержек – не самоцель, а лишь средство повышения прибыли или сокращения убытков, а в конечном счете - обеспечения стабильности и устойчивости положения фирмы в рыночной экономике.

Сам процесс принятия решений в области величины допустимых затрат на стадии прогнозирования начинается с маркетинговых исследований, которые должны определить: чего хочет потребитель, сколько и желательно по какой цене.

После этого товаропроизводитель должен определить свои возможности:

может ли он предложить (произвести) потребителю нужный товар (техническая сторона вопроса);

каковы издержки и цена продукции, будет ли прибыль и каков ее размер (экономическая сторона вопроса);

сможет ли производитель довести продукцию до потребителя (организационно-сбытовая сторона вопроса).

Отвечив положительно на поставленные выше вопросы, можно переходить к организации производства и детальной разработке плана.



3.2. Расчет материальных затрат

Существуют три наиболее распространенных метода расчета материальных затрат:

FIFO (первым пришел – первым ушел);

LIFO (последним поступил – первым в производство);

Оценки по средневзвешенной стоимости.

Понятно, что в условиях инфляции оценка израсходованных на производство продукции материальных ресурсов методом FIFO позволит показать большую прибыль, чем при использовании метода LIFO. Заметим также, что при использовании этого метода оценка конечного запаса сырья произойдет в последнюю очередь, и будет иметь более достоверное значение. Оценка материальных ресурсов по средневзвешенной цене даст промежуточное значение прибыли. Для внешней отчетности запрещается использование метода LIFO, т.к. он занижает размер налогооблагаемой прибыли.

При принятии управленческих решений наиболее целесообразным является оценка материальных ресурсов по так называемым ценам замещения (метод NIFO, NEXT IN, FIRST-OUT), т.е. ценам, по которым материальные ресурсы могут быть закуплены в будущем. Любой другой подход к оценке материальных затрат может дать ошибочные представления о результатах работы, т.к. значительная прибыль, полученная в отчетном периоде, на самом деле приведет к потере капитала в связи с ростом цен на покупку очередной порции материалов.

Каждая проданная единица товара требует покупки материала по новой, более высокой цене, чтобы поддержать свои запасы на прежнем уровне. При этом, если цена не покрывает выручкой понесенные затраты, предприниматель несет убытки из-за снижения притока денежных средств от каждой продажи. Даже если с точки зрения первоначальных издержек продажи кажутся прибыльными, предприятие должно будет увеличить оборотный капитал (путем взятия кредита или за счет сокращения большей



части своих доходов), чтобы заплатить новую более высокую цену за приобретаемый ресурс.

Иногда при отсутствии стабильных цен возникает необходимость вести двойной учет материалов для внешних пользователей и для целей управления. Этим же можно объяснить стремление многих бизнесменов в России расчет затрат и результатов осуществлять в стоимостных оценках более устойчивой валюты, например, в долларах.

Многие предприятия используют так называемые нормированные цены. Это запланированная в начальном периоде цена на материалы, по которой в будущем осуществляются закупки. Упор на будущую стоимость должен привести к большему приближению к восстановительной стоимости по сравнению с другими методами оценки. Однако использование стандартных нормативов расхода материалов требует больших затрат для ее установления и постоянного обновления. Поэтому данный метод целесообразно использовать только в серийном или поточном производстве, где имеют место часто повторяющиеся операции.

Рассмотрев различные методы оценки материалов, следует остановиться на проблеме включения транспортных расходов в их стоимость.

В идеальном варианте затраты на доставку, осуществляемую поставщиками, должны быть включены в закупочную цену материалов и отнесены к прямым затратам. В том случае, когда затраты на доставку показаны отдельно в счет-фактуре для одного вида материала, проблем с точки зрения бухгалтерии не возникает. Их относят прямо на поставленную партию. Сложности возникают, когда одновременно осуществляется поставка нескольких видов материалов. Тогда возникает проблема распределения этих затрат по видам материалов. В качестве критерия распределения транспортных затрат чаще всего используется либо масса материалов, либо их ценность. Данный метод, при прочих равных условиях, наиболее предпочтителен, если не требуется (в связи с транспортировкой



особо ценного груза в партии) использовать специальный транспорт и дополнительную охрану.

Возможен и другой подход, а именно – отнесение всех транспортных издержек на общезаводские расходы, что существенно проще. Для того чтобы остановиться на одном из методов, необходимо вернуться к цели, достижению которой служит система учета затрат – наиболее точно определить затраты на конечный продукт предприятия (фирмы). Достичь этой цели можно только путем увеличения удельного веса затрат, прямо относимых на продукт, и выбора обоснованных критериев для распределения накладных расходов. Итак, если удельный вес затрат на транспортировку достаточно высок, то следует выбрать первый метод (прямо относить транспортные затраты на себестоимость продукции), если нет – второй.

На предприятии соответствующими службами должна проводиться постоянная работа с поставщиками с целью минимизации затрат на материалы. Эта работа, в конечном счете, приводит к повышению конкурентоспособности фирмы и росту прибыли.

В настоящее время предприятия уделяют большое внимание сокращению уровней запасов до минимума через создание более тесных взаимоотношений с поставщиками. Цель закупки «точно в срок» заключается в том, чтобы закупленные материалы сразу поступали в производство, пройдя контроль качества у поставщика. При этом полученная экономия обеспечивается снижением инвестиций в складское хозяйство и сокращением оборотных средств. Цена на материальные ресурсы, независимо от способа списания на производство (FIFO, LIFO или средние оценки), в этом случае будет близка к восстановительной.

Для точного измерения прибыли необходимо периодически осуществлять полную инвентаризацию запасов на складе. Чем чаще это происходит, тем больше можно быть уверенным в достоверности получаемых результатов и тем меньше вероятность сбоев в основном производстве по вине склада. Если возникают расхождения в данных о



наличии материалов, зафиксированных в ручных или компьютерных записях, с действительным количеством запаса (допустим они оказались меньше), то разница должна быть отнесена на общезаводские расходы как складские потери.

3.3. Расчет трудовых затрат

Для расчета основной заработной платы обычно используется система сдельной или повременной оплаты труда. Нормированные задания следует рассматривать как разновидность повременной системы оплаты труда. Основой начисления заработной платы в этом случае является количество произведенных единиц продукции или отработанное время и расценки на единицу продукции или единицу отработанного времени.

Работодатель заинтересован в увеличении производительности труда. Для этого обычно вводится система материального стимулирования работника, что позволяет обеспечить рост объема продаж по цене большей, чем стоимость производства.

Издержки на трудовые ресурсы кроме прямой зарплаты содержат различные дополнительные выплаты: отпускные, сверхурочные и надбавки за работу во вторую и третью смену.

Отпускные, получаемые работником, зависят от его почасовой оплаты труда и продолжительности отпуска. Их, как и основную зарплату, прямо относят на себестоимость произведенной продукции. В отличие от этого надбавки за сверхурочную работу, за работу во вторую или третью смену, если она связана с общим высоким уровнем занятости на предприятии, как правило, относят на производственные накладные расходы и косвенно на себестоимость продукции. Если эти надбавки не являются результатом общей работы предприятия, а вызваны необходимостью срочного выполнения какого-то определенного заказа, то они должны быть прямо на него отнесены.



Во время производственного процесса могут возникать потери рабочего времени по целому ряду причин и далеко не всегда по вине работника. Обычно простой случается из-за недостатков в организации производства, отсутствия заказов и т.п. Эти издержки не могут быть отнесены на конкретное изделие. Поэтому их целесообразнее с точки зрения контроля отнести на общепроизводственные или общехозяйственные затраты в зависимости от места их возникновения. Данные о них следует ежеквартально обобщать и передавать руководству предприятия.

Издержки, связанные с социальными выплатами (взносы в фонд социального страхования и пенсионный), обычно рассчитываются в процентах от основной заработной платы и прямо относятся на себестоимость продукции.

На небольших частных предприятиях расчет основной заработной платы с учетом социальных выплат и накладных расходов используется для определения цены предложения или услуг.

Информация о затратах рабочего времени имеется в учетной документации (табель рабочего времени и т.д.). На основе ставок или расценок можно определить величину затрат в стоимостном выражении. Порядок этих расчетов известен из курса экономики труда, поэтому не нуждается в подробном изложении. Как и в случае расчета материальных затрат, для принятия правильных управленческих решений необходимо, чтобы затраты возмещения трудовых ресурсов были равны затратам приобретения, т.е. заработной плате.

3.4. Расчет амортизационных затрат

Отражение в смете затрат обесценивания основного капитала осуществляется через систему амортизационных отчислений. Обесценивание происходит под воздействием материального и морального износа. Материальный износ определяется следующими техническими факторами:

вследствие использования в производстве;



вследствие природных явлений и естественного старения;
потери из-за катастроф.

Моральный износ вызывается причинами экономического характера:
снижение цен из-за роста производительности труда в отраслях,
занятых производством того или иного вида оборудования;
уменьшения стоимости под влиянием научно-технического прогресса
(создания новых более эффективных видов оборудования взамен
устаревшего).

Для регулярного и правильного начисления амортизации и
своевременного списания оборудования рекомендуется ведение картотеки,
где каждой учетной единице присваивается инвентарный номер, заводится
карточка инвентарного учета, которая должна содержать, как минимум,
следующие сведения:

дата приобретения;
год изготовления;
инвентарный номер;
название группы оборудования;
обозначение оборудования;

балансовую стоимость оборудования (затраты на приобретение,
доставку, монтаж и другие затраты, включаемые в соответствии с
действующим законодательством);

плановый срок использования;
процент амортизационных отчислений;
сумма амортизации;
вид начисления амортизационных отчислений;
остаточная стоимость за прошлый период.

Амортизационные отчисления делятся по следующим признакам:

по виду амортизационных отчислений;
по способам начисления.

По виду амортизационных отчислений различают:



балансовые;
 калькуляционные.

В российской практике, как правило, ограничиваются первым видом амортизационных отчислений. Базисной величиной для их исчисления служит балансовая стоимость оборудования. Срок и метод списания должны соответствовать действующим положениям и инструкциям.

Существование калькуляционных амортизационных отчислений наряду с балансовыми расчетами объясняется тем, что официальный порядок начисления амортизационных отчислений не соответствует требованиям предприятия. Самый распространенный случай, если срок официального списания уже истек, а оборудование продолжает использоваться. Не уменьшать же себестоимость только потому, что продукция производилась на старом оборудовании, а не на аналогичном новом.

В другом случае может возникнуть ситуация, когда предприятие не согласно с официальными сроками списания. Например, руководитель подразделения считает, что компьютеры надо списывать за два года, т.к. эта техника очень быстро морально устаревает. Закон для таких случаев за рубежом предполагает 4-летний срок, а в России – 10-летний срок службы. Возможен следующий выход: в балансе предприятия показывается срок, оговоренный законодательством, а реально стоимость компьютера компенсируется за два года. Это один из примеров различного подхода к учету затрат: один для внешних пользователей, другой для целей управления.

Рассмотрим основные методы начисления амортизационных отчислений.

1. Линейный метод списания – самый простой и наиболее часто встречающийся в практике как в Российской Федерации, так и за рубежом. В соответствии с этим методом балансовая стоимость оборудования списывается равномерно, в одинаковых суммах за каждый год использования оборудования.

$$A = \text{БСО} / T, \quad (3.1)$$



где A – сумма амортизационных отчислений;

$БСО$ – балансовая стоимость оборудования;

T – срок эксплуатации (срок службы) оборудования.

В случае ускоренной амортизации сокращается срок службы оборудования и соответственно увеличивается величина списания.

Если по истечении срока использования оборудования оно может быть реализовано по остаточной стоимости R (не путать с ликвидационной стоимостью оборудования), то амортизационные отчисления уменьшаются на эту сумму, а формула приобретает следующий вид:

$$A = (БСО - R) / T \quad (3.2)$$

На практике обычно амортизацию рассчитывают путем умножения централизованно устанавливаемых норм амортизации на балансовую стоимость оборудования. Нормы амортизации обязательны к исполнению. Однако, если на предприятии считают, что какой-то вид оборудования следует обновлять чаще, чем это определено действующими нормативами (например, персональные компьютеры), то для внешней отчетности используют установленные нормы списания, а для принятия управленческих решений те, которые лучше отражают истинные затраты на воспроизводство техники.

Рассмотренный метод начисления износа являлся бы вполне корректным в том случае, если бы использование машин в каждом году было бы одинаковым, а расходы на текущий ремонт – идентичными или их не было бы вовсе.

Использование этого метода не отражает изменение загруженности оборудования в отдельные периоды времени и не соответствует принципу зависимости размера отчислений от реально произведенной продукции. В связи с этим в фондоёмких производствах возможны значительные колебания себестоимости продукции.

2. Начисление амортизационных отчислений пропорционально использованию оборудования. В отличие от ранее рассмотренного метода



величина амортизационных отчислений не является постоянной величиной по годам службы этого оборудования и рассчитывается следующим образом.

Без остаточной стоимости:

$$A = BCO * \frac{V_p}{V}, \quad (3.3)$$

с остаточной стоимостью:

$$A = (BCO - R) * \frac{V_p}{V}, \quad (3.4)$$

где V – общий объем работ или услуг, которые может выполнить машина за весь срок службы (количество ксерокопий, пробег автомобиля и т.д.);

V_p – услуги машины за данный период.

3. Геометрически-дегрессивный метод (метод убывания амортизационных отчислений в геометрической прогрессии). При геометрически-дегрессивном методе рассчитывается норма амортизационных отчислений, величина которой в течение всего времени списания не изменяется, однако эта норма каждый раз берется не от базисной стоимости оборудования, как при линейном методе, а поочередно от каждой последующей остаточной стоимости. По сравнению с линейным методом величина амортизационных отчислений первого года значительно больше, чем в последующие годы. При геометрически-дегрессивном методе списания возникает бесконечно убывающий ряд. Поэтому в последнем году использования оборудования необходимо сделать дополнительное списание в размере остатка стоимости оборудования, но эта сумма к концу срока службы оборудования невелика. Норма амортизационных отчислений при этом методе определяется по формуле:

$$H_A = 100 * \left(1 - \sqrt[n]{\frac{R}{BCO}}\right), \quad (3.5)$$

где H_A – норма амортизационных отчислений. Путем умножения ее на остаточную стоимость оборудования получают величину амортизационных отчислений.



Этот метод трудно применять на практике из-за сложностей расчета и необходимости дополнительного списания.

4. Арифметически-дегрессивный метод. При арифметически-дегрессивном методе годовые суммы амортизационных отчислений убывают равномерно по годам службы на одну и ту же величину. Для расчета амортизационных отчислений из продолжительности срока использования оборудования строят сумму арифметического ряда, с помощью которого будет рассчитана сумма амортизационных отчислений.

Сначала считается дегрессионная величина (Д):

$$D = \frac{BCO}{N}, \quad (3.6)$$

где $N = 1 + 2 + 3 + 4 + \dots + n$,

где n – срок использования оборудования.

Если оборудование можно реализовать по остаточной стоимости, то

$$D = \frac{BCO - R}{N}, \quad (3.7)$$

Для того, чтобы получить сумму амортизационных отчислений для каждого года, используют следующую формулу:

$$A = D \times T, \quad (3.8)$$

где T – остаток срока использования оборудования.

Познакомившись и освоив методы стоимостной оценки ресурсов, необходимых для производства продукции или оказания услуг, следует перейти непосредственно к составлению сметы затрат на производство.

3.5. Порядок разработки сметы затрат

Процесс разработки сметы затрат на производство можно разбить на следующие этапы:

1) Расчет прямых затрат. Под прямыми затратами подразумеваются те затраты, которые можно прямо отнести на изделие.



2) Расчет первичных затрат. Это те затраты, которые списываются на места возникновения затрат (в дальнейшем МВЗ), но не на конкретные носители затрат.

Их может быть два вида в зависимости от способа списания:

затраты, прямо списываемые на МВЗ. Например, арендная плата за здание, где размещено МВЗ, но изготавливается несколько видов продукции;

затраты, которые не могут быть отнесены прямо на МВЗ, а распределяются между ними. Например, затраты на электроэнергию в здании, где только один счетчик и несколько МВЗ.

3) Расчет вторичных затрат. Это затраты МВЗ общего назначения и вспомогательные МВЗ. Они должны быть распределены между МВЗ производственного назначения (основными цехами, центрами прибыли). По сути дела они представляют собой внутривозвратной оборот.

Расчет прямых затрат в смете затрат на производство осуществляется путем умножения норм расхода ресурса на единицу продукции на объем ее производства и не представляет особой сложности.

Затем рассчитываются собственные затраты по МВЗ общего назначения и вспомогательным производствам (см. нижеследующую таблицу 3.1).

Наибольшую сложность представляет собой расчет полных затрат вспомогательных производств, потому что они оказывают услуги не только основному производству, но и друг другу. Поэтому необходимо при составлении общей сметы исключить внутривозвратной оборот. Вначале разрабатывается смета собственных затрат по цехам вспомогательных производств. Для того чтобы определить затраты вспомогательных производств с учетом взаимных услуг, необходимо составить и решить следующую систему уравнений:

$$\begin{aligned} Z_1 &= Z_{1c} + d_1 Z_2 + d_2 Z_3, \\ Z_2 &= Z_{2c} + d_3 Z_1 + d_4 Z_3, \\ Z_3 &= Z_{3c} + d_5 Z_1 + d_6 Z_2, \end{aligned} \quad (3.9)$$



Виды первичных затрат и базы их распределения

Виды затрат	База распределения или основа начисления
Затраты, прямо списываемые на МВЗ:	
1. Электроэнергия	Счетчики
2. Вода	-//-
3. Газ	-//-
4. Вспомогательные материалы	Ведомости выдачи материалов
5. Материалы для производственной деятельности	-//-
6. Заработная плата вспомогательных рабочих	Ведомости заработной платы
7. Заработная плата служащих	-//-
8. Амортизационные отчисления	Стоимость основных средств
9. Калькуляционный процент	-//-
Затраты, распределяемые между МВЗ:	
1. Расходы на отопление	Объем помещений в м ³ , размеры батарей
2. Расходы на содержание здания	Объем помещений в м ³
3. Затраты на электроэнергию	Мощность установленного оборудования
4. Арендная плата	Площадь помещений в м ² , ст-ть оборудования
5. Налог на использование земли	Площадь земли под МВЗ – м ²
6. Налог на имущество	Стоимость ОС, располагаемый капитал
7. Затраты на содержание зданий	Объем помещений в м ³
8. Добровольное страхование на социальные нужды	Число работников
9. Страхование от несчастных случаев	
10. Страхование от пожаров	Стоимость ОФ

где Z_1, Z_2, Z_3 – затраты вспомогательных цехов с учетом взаимных услуг;

Z_{1c}, Z_{2c}, Z_{3c} – собственные затраты вспомогательных цехов;

$d_1, d_2, d_3, d_4, d_5, d_6$ – доля взаимных услуг вспомогательных цехов.

Распределение услуг вспомогательных цехов на основное производство осуществляется после вычитания из их полных затрат величины взаимных услуг для того, чтобы исключить внутривозвратный оборот. Критериями распределения услуг, оказываемых вспомогательными цехами основным, выступает их сложность и объем. Полученная при распределении величина



затрат вносится в соответствующую статью основного производства, а также иных сфер распределения затрат.

Закончив эти расчеты, мы имеем сметы затрат по месту их образования, т.е. по статьям. В странах с рыночной экономикой затраты обычно группируются по четырем основным сферам: сфера материалов, производственная сфера, сфера управления и сфера сбыта.

1. Сфера материалов (функция, связанная с приобретением, хранением и выдачей сырья и материалов).

2. Сфера производства (производственная деятельность, в том числе вспомогательные производства).

3. Сфера управления (функция управления и контроля).

4. Сфера сбыта (все функции по сбыту, в том числе реклама, склад готовой продукции, рассылка).

При составлении сметы затрат по фирме в целом важно иметь информацию не только по статьям, но и по элементам, по их виду. Эту информацию можно получить путем суммирования из отдельных смет. Однако в них затраты вспомогательных производств приведены в виде комплексной статьи без расшифровки по элементам. В сводной смете расшифровка вспомогательных цехов по элементам берется из сметы их собственных затрат, т.к. эта сумма и распределяемая равны между собой по абсолютной величине и различаются только по местам расходования, что не имеет никакого значения при определении суммы затрат по фирме в целом по их виду.

3.6. Гибкие сметы затрат (издержек)

Четкое деление затрат на постоянные и переменные позволяет составлять так называемые гибкие сметы, которые позволяют учесть изменение запланированного уровня затрат в зависимости от изменения масштаба производства.



В зарубежной литературе обычно приводятся примеры по фирме, имеющей одно основное производство. На самом деле их чаще всего несколько. Если полуфабрикаты, поступающие от других подразделений, заносятся в смету затрат получающего без расшифровки по статьям, то это может привести к существенной ошибке при делении затрат на постоянные и переменные на конечный продукт. В практической работе следует избегать таких ошибок.

Неверно сравнивать издержки на одном уровне деятельности с определенными в жесткой смете на другом. Для корректировки используется гибкая смета, которая разделяет все издержки на переменные, полупеременные и постоянные. Первые два вида корректируются в зависимости от объема производства, последние – нет.

На основе гибкой сметы издержек можно произвести пересчет плановых затрат на фактический объем производства, что позволит более объективно оценить деятельность менеджера по контролю за исполнением сметы.

Отклонения от гибкого бюджета могут быть вызваны отклонениями цен и отклонением эффективности.

Отклонение цен – разница между фактической и бюджетной ценой ресурса, умноженная на фактическое количество товаров или услуг.

Отклонение эффективности – разница между количеством факторов, использованных и запланированных по гибкому бюджету, умноженная на бюджетную цену.

Главное назначение такого разграничения – обособить влияние контролируемых и относительно контролируемых факторов. Считается, что фактор цены не подлежит оперативному контролю. На самом деле это совсем не так. Практика работы европейских автомобилестроительных компаний в области ценовой политики на материалы и комплектующие дала существенные положительные результаты.



Следует помнить, что анализ исполнения сметы используется в основном не для поиска виновных, а как инструмент, помогающий управленческому персоналу эффективнее выполнять свои функции.

И, наконец, последним логическим шагом в процессе определения издержек по местам их возникновения будет их отнесение на конкретные носители затрат, т.е. на изделия. Пример гибкой производственной сметы представлен в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Производственная смета				
Статьи расходов	Формула сметы	$A_1 = 8000$	$A_2 = 9000$	$A_3 = 10000$
Труд основных производственных рабочих	6 руб. на ед. продукции	48000	54000	60000
Основные материалы	5 руб. на ед. продукции	40000	45000	50000
Накладные расходы:				
Труд вспомогательных рабочих	40000 руб. ПОИ + + 4 руб. на ед. продукции	72000	76000	80000
Освещение и отопление	6000 руб. ПОИ	6000	6000	6000
Энергия	1 руб. на ед. продукции	8000	9000	10000
Техническое перевооружение	5000 руб. ПОИ + + 2 руб. на ед. продукции	21000	23000	25000
Вспомогательные материалы	0,5 руб. на ед. продукции	4000	4500	5000
Амортизация машин и оборудования	10000 ПОИ	10000	10000	10000
Итого		209000	227500	246000

3.7. Планирование себестоимости продукции на предприятии

Планирование себестоимости продукции на предприятии имеет особую значимость, т.к. позволяет знать, какие затраты потребуются предприятию на выпуск и реализацию продукции, какие финансовые результаты можно ожидать в плановом периоде.



План по себестоимости продукции включает в себя следующие разделы:

1. Смета затрат на производство продукции (составляется по экономическим элементам).
2. Себестоимость всей товарной и реализованной продукции.
3. Плановые калькуляции отдельных изделий.
4. Расчет снижения себестоимости товарной продукции по технико-экономическим факторам.

Важнейшими качественными показателями плана по себестоимости товарной продукции являются:

- себестоимость товарной и реализованной продукции;
- себестоимость важнейших видов продукции;
- затраты на один рубль товарной продукции;
- процент снижения себестоимости по технико-экономическим факторам;
- процент снижения себестоимости сравниваемой продукции.

Смета затрат на производство составляется без внутривозвратного оборота на основе расчета по каждому элементу и является основным документом для разработки финансового плана. Она составляется на год с распределением всей суммы расходов по кварталам. На основе сметы затрат определяют себестоимость валовой продукции и товарный выпуск.

Себестоимость валовой продукции содержит сумму всех затрат на материалы и обработку всей выпущенной в данный период продукции.

Расчет себестоимости валовой продукции ($C_{ВП}$) осуществляется по формуле:

$$C_{ВП} = Z_{П.СМ} - Z_{Н.ВП} - Z_{Б} + Z_{П.Р}, \quad (3.10)$$

где $Z_{П.СМ}$ – затраты на производство по смете;

$Z_{Н.ВП}$ – затраты на работы и услуги, не включаемые в себестоимость валовой продукции;

$Z_{Б}$ – изменение расходов будущих периодов;



$Z_{П.Р}$ – изменение остатков предстоящих расходов.

Себестоимость товарной продукции ($C_{ТП}$) равна себестоимости валовой продукции за вычетом изменения остатков незавершенного производства и полуфабрикатов плюс внепроизводственные расходы и определяется по формуле:

$$C_{ТП} = C_{ВП} \pm (ПФ + НП) + Z_{В.П}, \quad (3.11)$$

где ПФ – изменение остатков полуфабрикатов своего изготовления;

НП – изменение незавершенного производства;

$Z_{В.П}$ – внепроизводственные затраты;

\pm - прирост слагаемых вычитается, сокращение прибавляется.

Себестоимость реализуемой продукции представляет собой полную себестоимость товарной продукции минус прирост плюс уменьшение себестоимости остатков нерезализованной продукции в планируемом периоде.

Расчет себестоимости единицы продукции называется калькуляцией. Калькуляции бывают сметные, плановые, нормативные.

Сметная калькуляция составляется на изделие или заказ, которые выполняются в разовом порядке.

Плановая калькуляция (годовая, квартальная, месячная) составляется на освоенную продукцию, предусмотренную производственной программой.

Нормативная калькуляция отражает уровень себестоимости продукции, исчисленной по нормам затрат, действующим на момент ее составления. Она составляется в тех производствах, где существует нормативный учет затрат на производство.

На практике наибольшее распространение получили два метода планирования себестоимости продукции: нормативный и по технико-экономическим факторам. Как правило, они применяются в тесной взаимосвязи.

Сущность нормативного метода заключается в том, что при планировании себестоимости продукции применяются нормы и нормативы



использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, т.е. нормативная база предприятия.

Метод планирования себестоимости продукции по технико-экономическим факторам является более предпочтительным по сравнению с нормативным методом, т.к. он позволяет учесть многие факторы, которые будут самым существенным образом влиять на себестоимость продукции в плановом периоде. При этом методе учитываются следующие факторы:

технические, т.е. внедрение на предприятии в плановом периоде новой техники и технологии;

организационные. Под этими факторами понимается совершенствование организации производства и труда на предприятии в плановом периоде (углубление специализации и кооперирования, совершенствование организационной структуры управления предприятием, внедрение бригадной формы организации труда, НОТ и др.);

изменение объема, номенклатуры и ассортимента выпускаемой продукции;

уровень инфляции в плановом периоде;

специфические факторы, которые зависят от объема производства. Например, для нефтегазодобывающих предприятий – это изменение горно-геологических условий разрабатываемых месторождений, для сахарных заводов – изменение содержания сахара в сахарной свекле.

Все эти факторы в конечном итоге влияют на объем выпуска продукции, производительность труда (выработку), изменение норм и цен на материальные ресурсы.

3.8. Влияние инфляционного процесса на выбор и принятие решений при формировании производственной программы и затрат на её реализацию

Инфляционный процесс ставит в тяжелое финансовое положение предприятие в связи с необходимостью закупок сырья, материалов,



оборудования по все возрастающим ценам. Для покрытия потерь (убытков) принимаются меры по повышению рентабельности, в основном за счет повышения цен на изделия, что не всегда связывается с платежеспособностью потребителей и приводит либо к снижению объема реализации, либо к новому инфляционному витку, который сопровождается требованием профсоюзов повышения заработной платы и ее индексации.

Инфляция деформирует систему оплаты труда и, следовательно, ведет к снижению производительности труда. Инфляция делает невыгодными сбережения, их вложение в долговременные инвестиции и, как следствие, ограничивает возможность экономического роста в будущем.

Невыгодность инвестиций при высоких темпах инфляции поворачивает предприятия к получению «сиюминутной выгоды», но тем самым снижает его конкурентоспособность и возможность длительного успешного существования.

Инфляционные ожидания затрудняют планирование сбыта, т.к. нарушаются закономерности спроса, характерные для стабильных условий хозяйствования.

Неупорядоченный инфляционный процесс снижает эффективность всей системы управления затратами, т.к. подверженность расходов инфляции снижает дисциплину соблюдения запланированного уровня затрат.

На качество расчетов уровня затрат и принятие хозяйственных решений отрицательно влияет не только сама величина инфляционного роста цен и тарифов, но и ее непредсказуемость в будущем. Действительно, если инфляция в течение длительного периода времени является хоть и высокой, но мало меняющейся величиной, ее можно предусмотреть в расчетах затрат, экономических результатов на предприятии и обеспечить достаточную точность расчетов. Если же фактический уровень инфляции превышает величину, заложенную в плановых расчетах, то фактические затраты на производство и реализацию продукции превысят планируемые. Чтобы избежать убытков, надо повышать цены, что не всегда приемлемо, поскольку



рост цены на продукцию приводит к сокращению спроса на нее и снижению объема продаж. Как результат идет процесс снижения прибыли и рентабельности производства. При снижении фактического уровня инфляции по сравнению с заложенным в экономические расчеты, фактический уровень затрат на предприятии будет ниже планируемого, что приведет к искусственному повышению рентабельности производства, а стало быть необоснованному уровню цен. Все экономические расчеты на предприятии и в этом случае необходимо срочно выполнять заново.

3.9. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходности предприятия

Под капитальными вложениями понимают долговременное вложение экономических ресурсов в реальное производство с целью его обновления (модернизации) и получения на этой основе экономии текущих экономических ресурсов. Таким образом, капитальные вложения направлены на формирование будущих доходов и затрат и, следовательно, получение будущей прибыли.

Текущие затраты определяют уровень прибыли на данный период. Отсюда следует, что взаимосвязь между капитальными вложениями, затратами и прибылью самая прямая.

Обновление или модернизация производства, при прочих равных условиях, приводят:

к увеличению объема производства и продаж, что равносильно увеличению общей массы прибыли, а также к образованию дополнительной прибыли вследствие экономии на постоянных издержках;

к снижению материальных и трудовых затрат, что приводит к снижению себестоимости и образованию дополнительной прибыли.

Графически сказанное можно представить таким образом (рис. 3.1):



где C_1 и C_2 – себестоимость производимой продукции до и после капитальных вложений. При этом $C_2 < C_1$. Вследствие этого возникает экономия (прибыль - $\Delta C = \Delta \Pi$) на издержках;

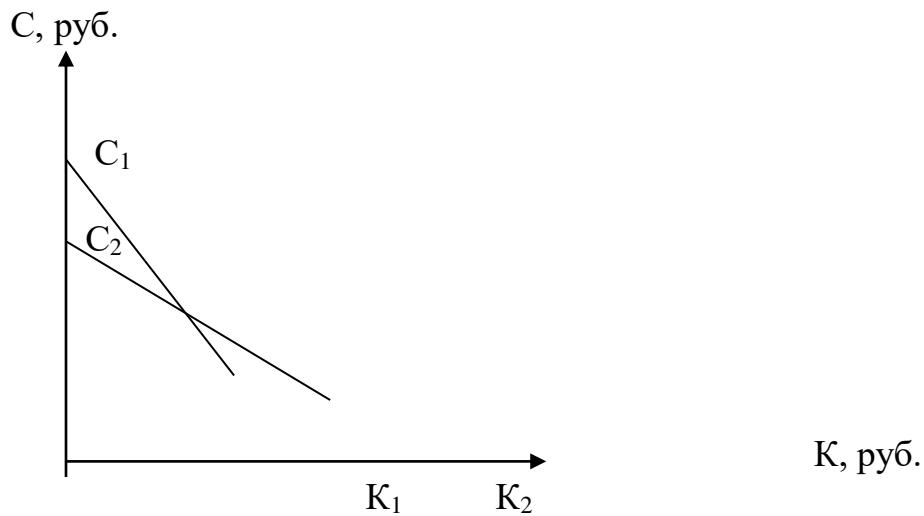


Рис. 3.1. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходности предприятия

K_1 и K_2 – капитальные вложения до и после обновления (модернизации) производства. При этом $K_2 > K_1$. Таким образом, дополнительные капитальные вложения (ΔK) обеспечивают получение дополнительной прибыли либо за счет снижения издержек, либо увеличения объема производства, либо за счет того и другого.



ТЕМА 4. ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

- 4.1. Понятие и определение мест возникновения затрат**
- 4.2. Классификация мест возникновения затрат**
- 4.3. Понятие, место и роль центров ответственности**
- 4.4. Классификация центров ответственности**
- 4.5. Организационная структура**
- 4.6. Понятие носителя затрат**

4.1. Понятие и определение мест возникновения затрат

Чтобы правильно определить себестоимость с учетом особенностей организации и технологии производства необходимо правильно установить объекты учета затрат и объекты калькулирования.

Под объектами учета затрат принято понимать места возникновения расходов, т. е. отдельные цеха, производства, участки и так далее, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции. Это позволяет определить результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности определенных подразделений предприятия.

На практике применяются три варианта группировки затрат по местам возникновения:

системно по всем структурным подразделениям предприятия с определением себестоимости продукции данного подразделения;

по подразделениям без определения себестоимости. В этом случае прямые затраты контролируются путем сопоставления их с плановой величиной на фактический объем выпуска, а косвенные расходы - в сопоставлении с плановой сметой;

в целом по предприятию - на основе группировки затрат сырья и заработной платы производственных рабочих по подразделениям. В производствах обрабатывающей промышленности с изготовлением деталей и узлов и последующим соединением их в изделия выделяют следующие объекты учета затрат: детали, группы однородных изделий, заказы. В производствах обрабатывающей промышленности - с последовательной



переработкой исходного сырья и в добывающих отраслях в качестве объектов учета затрат применяются фазы, стадии, процессы, переделы и заказы. Места возникновения затрат - это структурные подразделения предприятия, по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов, организации внутреннего хозяйственного расчета.

На промышленном предприятии к местам возникновения затрат относятся производства, цехи, участки, отделы, бригады, другие подразделения. Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам затрат на предприятии основными условиями для их образования являются:

1. Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В иных случаях большая часть расходов окажется смежной для различных мест затрат, что приведет к неточностям при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.

2. Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Соблюдение этого условия необходимо для установления единых методов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

3. Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат. Эффективность контроля над издержками производства и обращения во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении



предприятия. Область ответственности определяется уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления.

4. Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т. е. возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете - на разновидности изделий и услуг.

4.2. Классификация мест возникновения затрат

Места возникновения затрат представляют собой разграниченные зоны ответственности в масштабах всего предприятия, для которых могут быть рассчитаны затраты с целью их отнесения к соответствующим носителям.

Исходя из задач расчета затрат по местам возникновения, можно сформулировать следующие принципы создания мест затрат:

для каждого места затрат должны быть определены точные базовые величины, указывающие на источник возникновения затрат;

каждое место затрат должно быть самостоятельной зоной ответственности, чтобы можно было подсчитать его экономическую эффективность;

согласно принципу экономической эффективности, каждое место затрат должно быть создано таким образом, чтобы все документально подтвержденные затраты легко поддавались учету.

Структура мест затрат, в которой учтены вышеперечисленные принципы, имеет следующий вид:

1. Общие места возникновения затрат. Это, например, отдел операций с недвижимостью (земельные участки и здания), служба водо- и энергоснабжения, т. е. такие подразделения, которые служат интересам всего предприятия. Результатами осуществляемой ими деятельности пользуются



все или почти все места затрат. Тем самым их затраты распределяются соответственно их использованию по смежным с ними местам затрат (распределение внутрипроизводственной продукции).

2. Вспомогательные места производственных затрат. К ним можно отнести, например, ремонтные мастерские, участки подготовки производства и конструкторские бюро. Здесь выполняются вспомогательные функции в рамках основного производственного процесса, протекающего в основных местах производственных затрат. Вследствие этого вышеуказанные затраты следует распределить по смежным с ними местам затрат соответственно степени их вовлеченности в производственный процесс (распределение внутрипроизводственной продукции).

Пример классификации мест возникновения затрат

Общие места возникновения затрат	Места производственных затрат
<p><i>Недвижимость</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — земельные участки и здания — центральное отопление — уборка и очистка <p><i>Социально-бытовое обслуживание</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — столовая — детский сад — социальное обслуживание <p><i>Производство энергоресурсов</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — выработка пара — водопровод — снабжение сжатым воздухом <p><i>Транспортный парк</i></p> <p><i>Ремонт и обслуживание</i></p> <p><i>Исследования и разработки</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — лаборатория — испытательная мастерская — конструкторское бюро <p>Места материальных затрат</p> <p><i>Склад</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — приемка и выдача товаров — склад сырьевых материалов — склад вспомогательных материалов и ГСМ <p><i>Отдел закупок</i></p>	<p><i>Основные места производственных затрат</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — токарный цех — фрезерный цех — штамповочный цех — сварочный цех — сборка — лакировочный цех <p><i>Вспомогательные места производственных затрат</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — планирование производства — подготовка рабочего процесса — изготовление инструментов — промежуточный склад <p>Места затрат на сбыт</p> <p><i>Реализация внутри страны</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — зона торговли «север» — зона торговли «юг» — зона торговли «запад» — зона торговли «восток» <p><i>Реализация за рубежом</i></p> <p><i>Служба реализации внутри страны</i></p> <p><i>Реклама</i></p> <p><i>Экспедиторская служба</i></p> <p>Места затрат на управление</p> <p><i>Административное управление</i></p> <p><i>Отдел кадров</i></p> <p><i>Финансово-бухгалтерская служба</i></p> <ul style="list-style-type: none"> — финансовый отдел — отдел управленческого учета — бухгалтерия <p><i>IT служба, административно-хозяйственный отдел</i></p> <p><i>Учебное подразделение</i></p>



3. Основные места производственных затрат. Примером здесь могут служить токарное производство, штамповочное производство и сборка. На таких участках происходит непосредственная обработка или переработка каждого отдельного изделия. Указанные основные места затрат, собственно, и есть те центры, с которых начинается процесс расчета затрат.

4. Места материальных затрат. Аккумулируют затраты на закупку, складирование, выдачу и проверку материалов.

5. Места затрат на управление. Здесь сосредоточены затраты на административное управление, финансовое управление и на решение других общих задач управления предприятием.

6. Места затрат на сбыт. К ним принадлежат такие, например, сферы деятельности, как продажа, планирование реализации продукции и служба рекламы.

Общие и вспомогательные места затрат называются также начальными местами затрат. Они служат исключительно для учета накладных затрат и их дальнейшего отнесения на последующие, смежные с ними основные места затрат.

Поскольку все без исключения накладные затраты на изделие, учитываемые при их расчете в местах возникновения, распределяются по обозначенным в пунктах 3 и 6 подразделениям — местам возникновения затрат, то указанные места затрат называются также конечными местами затрат. Затраты, учтенные в конечных центрах затрат, в дальнейшем относятся на носители затрат.

Указанные конечные центры затрат можно подвергнуть дальнейшему делению, например, на места возникновения затрат в виде отдельных рабочих мест, отдельных станков или групп станков. Сумма затрат в таком месте возникновения называется затратами на рабочее место. Подобное детальное деление конечных мест затрат хотя и повышает точность расчетов, однако связано со значительными затратами. Так как во многих случаях срочное получение данных о производстве более важно, чем высокая



точность последних, обеспечение которой связано с большими затратами времени, то расчет затрат на рабочее место на практике применяется лишь для капиталоемких (затратных) рабочих мест.

В зарубежной литературе по учету также выделяются конкретные и абстрактные, общие и единичные, постоянные и временные места расходов.

4.3. Понятие, место и роль центров ответственности

Близким, но не идентичным месту затрат, является понятие центра ответственности.

Под центром ответственности понимается область, сфера, вид деятельности, сегмент организации, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер, руководитель), наделенный персональной, личной ответственностью за результаты и затраты деятельности сегмента, в рамках которого он способен оказывать на них непосредственное управленческое воздействие в пределах предоставляемых ему полномочий.

Создание центров ответственности различных типов зависит от многих факторов - объема деятельности предприятия, многофункциональности этой деятельности, численности персонала, организационной структуры производства и др. Определение состава центров ответственности требует индивидуального подхода для каждого предприятия. На практике могут выделяться и другие типы центров ответственности.

Центры ответственности могут иметь место в организациях как с централизованным, так и с децентрализованным управлением. Центры прибыли выделяются, как правило, в децентрализованных организациях, центры затрат - в централизованных.

Независимо от размеров структурного подразделения в управленческом учете выделяют четыре типа центров ответственности: центры затрат; центры доходов; центры прибыли; центры инвестиций.



В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой предоставленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности.

Центр затрат - производственная единица, в которой имеет место потребление ресурсов и накопление соответствующих издержек. Менеджер центра затрат несет ответственность только за расходование средств в соответствии с доверенным ему бюджетом. Цель менеджера центра затрат - долговременная минимизация издержек производства. Его деятельность оценивается на основе бюджета и отчета о фактических затратах.

Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

При определении структурного подразделения как центра затрат в условиях промышленного производства рекомендуется учитывать следующие моменты:

каждый центр затрат, возглавляемый мастером или начальником отдела, который оказывает помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат, должен являться отдельной сферой ответственности;

центр затрат должен объединять приблизительно однотипные машины и рабочие места, обуславливающие издержки однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является



загрузка производственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат;

все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на такие центры возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центр затрат может быть как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место). Следовательно, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Как правило, чем больше размер центра затрат, тем выше степень ответственности.

Центры затрат могут работать в двух направлениях. Согласно принципу эффективности оптимальным будет решение, позволяющее реализовать одну из двух задач:

получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;

довести до минимума вложения, необходимые для достижения заданного результата.

Руководителям центров затрат предоставлена возможность принимать самостоятельные решения о том, как использовать выделенные ресурсы для достижения заданной цели и нести ответственность за выполнение поставленных задач. Однако руководителям центров затрат не разрешено самостоятельно определять цены и объемы производства.

Издержки, учитываемые и планируемые для данных центров затрат, являются для них прямыми. Подобным образом организованный учет дает представление о горизонтальной структуре затрат и создает предпосылки для контроля за их формированием и их целесообразностью.



Для оценки деятельности центра затрат недостаточно лишь финансовых показателей. Такой подход может, например, стимулировать менеджеров к уменьшению затрат за счет снижения качества продукции. Поэтому, формируя структуру организации исключительно как совокупность центров затрат, в системе управленческого учета необходимо наладить дополнительное наблюдение за качеством продукции, выпускаемой структурными подразделениями.

Обязательным условием планирования и оценки деятельности любого центра ответственности, в том числе и центра затрат, является разделение его издержек на две категории - контролируемые и неконтролируемые.

Центр доходов - это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов. Менеджер центра ответственен за максимизацию дохода от продаж, определенного в рамках бюджета продаж, но не имеет полномочий изменять цены на продукцию с целью увеличения дохода, а также не несет ответственности за издержки производства. Примером может послужить отдел оптовых продаж торговой организации, отдел распространения в издательстве и т.д.

Деятельность руководителей подобных подразделений обычно оценивается на основе заработанных ими доходов, поэтому задачей управленческого учета в данном случае будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе.

Это, однако, не означает, что в подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов, даже самый малый, несет затраты. В системе управленческого учета он квалифицируется как центр доходов потому, что администрация организации по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

Руководители центров доходов, как и центров затрат, могут отвечать за достижение нефинансовых целей, например за обеспечение возможности конкурировать лишь на тех рынках, где их фирма занимает первую или вторую позицию по продажам.



Как свидетельствует практика, центры затрат и доходов в наибольшей степени присущи современным российским организациям.

Однако для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами - оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому на предприятиях в странах с развитой рыночной экономикой наиболее часто встречаются центры прибыли и инвестиций.

Центр прибыли - это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения; это центры ответственности, от которых в большей степени зависят главные определяющие прибыль элементы, т.е. объем продаж, продажная цена, переменные и постоянные издержки. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управленческого учета может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые затраты, в других случаях включаются полностью или частично также косвенные издержки.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль — показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

Менеджеры центров прибыли могут нести ответственность за достижение определенных нефинансовых результатов, таких, как доля завоеванного рынка, уровень удовлетворенности потребителя и др.



Рост прибыли структурного подразделения может стимулироваться правильным подбором показателя, характеризующего деловую активность сегмента.

Центры прибыли оцениваются посредством разработки отчетности, имеющей много общего с отчетом о прибыли, на уровне всего предприятия на предмет выполнения планового объема реализации и плановых издержек.

При всех своих преимуществах центры прибыли не заинтересованы в рачительном использовании выделенных им инвестиций. Этому недостатка лишены центры инвестиций – сегменты предприятия, чьи менеджеры не только контролируют затраты и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств, т.е., ответственны за формирование и использование активов предприятия. Менеджер несет ответственность за эффективность производственных вложений в основные средства центра. Оцениваются так же, как и центры прибыли. Основным контролирующим показателем при этом является уровень прибыли на инвестированный капитал. Поэтому в центрах инвестиций контролируют и затраты, и доходы, и инвестиции.

Руководители центров инвестиций, в сравнении с другими центрами ответственности, обладают наибольшими полномочиями в руководстве и, следовательно, несут наивысшую ответственность за принимаемые решения. В частности, имеют право принимать собственные инвестиционные решения, т.е. распределять выделенные администрацией предприятия средства по отдельным проектам.

Выделение центров ответственности имеет следующие преимущества:

менеджеры центра ответственности имеют больше информации о местных условиях, тогда как для централизованного принятия решений ее зачастую недостаточно. Более того, передаваемая по уровням управления информация может быть неполной или дана в намеренно искаженном виде;

менеджеры центров ответственности могут принимать своевременные решения;



деятельность менеджеров центров ответственности становится более мотивированной, если они могут проявлять собственную инициативу;

небольшое подразделение имеет преимущества «дружного коллектива» при решении определенных задач;

высшее управление, освободившись от бремени ежедневных решений, может сфокусироваться на стратегическом планировании для всего предприятия.

К числу недостатков управления по центрам ответственности можно отнести некомпетентные решения в случае, когда выгоды подразделений ставится выше, чем успехи предприятия в целом.

Эта ситуация может возникнуть по причине:

несогласованности целей предприятия в целом и отдельного центра ответственности;

недостатка информации, по которой менеджеры центра ответственности могут определить влияние своей деятельности на другие подразделения предприятия;

дублирования функций;

сокращения лояльности по отношению к предприятию в целом, так как отдельные менеджеры центров ответственности могут не учитывать деятельность других центров ответственности этого же предприятия, не отличая их от внешних контрагентов.

Организация учета по центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях менеджмента, устанавливать виновных за возникновение непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повышать экономическую эффективность хозяйствования.

При организации учета по центрам ответственности необходимо четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности. Желательно, чтобы



для любого вида расходов предприятия существовал такой центр затрат, для которого данные издержки являются прямыми. Вместе с тем, степень детализации планирования (бюджетирования) и учета затрат должна быть достаточной, но не избыточной для анализа и принятия решений по управлению.

4.4. Классификация центров ответственности

Опыт организации управления затратами на зарубежных предприятиях свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, выполняемым каждым центром.

В зависимости от степени делегирования полномочий и ответственности соответствующих менеджеров в практике управления затратами и ведения управленческого учета выделяются следующие виды центров ответственности: центры инвестиций (ЦИ), центры прибыли (ЦП), центры маржинальной прибыли (ЦМП), центры доходов (ЦД), центры затрат (ЦЗ).

Центр затрат (ЦЗ) представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т. п. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно. Центры затрат обычно не измеряют и не фиксируют результаты своей деятельности. Центры доходов (продаж) (ЦД) включают подразделения маркетингово-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за доходы (выручку) от реализации продукции, товаров, услуг, за затраты, связанные с их сбытом, но не за затраты. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, но результаты деятельности оценивают



главным образом по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения.

Основная задача центров доходов - оптимизация доходов, что достигается на основе оптимизации рынков сбыта, анализа устойчивости продаж и т.д.

Центр инвестиций (ЦИ) - это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций - достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия. Центры инвестиций представляют собой и центры затрат, и центры доходов, и центры прибыли.

Управление затратами здесь осуществляется при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков. Их отличительная черта состоит в том, что в разрезе центров инвестиций в полном объеме формируются показатели бухгалтерской отчетности. Это позволяет рассчитывать важнейшие показатели - рентабельности инвестиций и рентабельности активов.

Центры прибыли (ЦП) представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (доходы). Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации (торговые представительства, магазины, фирмы и т. п.). Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты.

Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета. Основное внимание уделяется показателю валовой прибыли (либо



маржинальной прибыли), который рассчитывается по каждому центру прибыли в отдельности. Общая прибыль формируется по организации в целом.

Отличительной особенностью центров прибыли является то, что в их разрезах составляются отчеты по прибыли.

При классификации по выполняемым функциям различают основные и обслуживающие центры ответственности. Выделение центров ответственности по принципу производственных функций чаще всего встречается в организациях сферы материального производства. Здесь обособляют центры ответственности, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению. Центр ответственности за снабжение контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей, но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов и т.п.

Аналогичные задачи выполняет центр ответственности сбыта, но применительно к процессам и показателям отпуска и реализации продукции, работ, услуг. Оба вида центров имеют учитываемые показатели объемов деятельности и величины соответствующих затрат.

В отличие от них центры ответственности управления, обычно отделы и административные службы, могут иметь только затраты.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют производственные центры ответственности, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производств и предприятия в целом.



Различают места и центры с полностью регулируемыи, слабо регулируемыи и нерегулируемыи (произвольными) издержками. Для регулируемых затрат должно быть определено оптимальное соотношение между расходами и объемом деятельности. Оно устанавливается на основе заранее исчисленных норм расхода материальных ресурсов, нормативной трудоемкости единицы продукции или выполненных работ. Нормативные затраты умножают на планируемый к выпуску объем производства.

Управление расходами таких мест затрат и центров ответственности получило название системы гибких бюджетов. Гибкий бюджет устанавливает, какими должны быть затраты на единицу выпуска и валовые расходы при различных объемах производственной деятельности. Менеджер центра регулируемых затрат должен стремиться обеспечить минимизацию прямых издержек на единицу продукции. Эффективность его деятельности оценивается в зависимости от того, обеспечено ли данным подразделением достижение заданного планом (нормативом) уровня издержек на единицу выпуска или нет.

Для мест и центров с произвольными, нерегулируемыми затратами нельзя рассчитать оптимальную величину затрат в зависимости от объема деятельности, поскольку либо его невозможно измерить, либо нет функциональной связи между объемом и затратами. Для таких мест и центров высшестоящий уровень управления устанавливает фиксированную величину постоянных издержек в зависимости от численности персонала и задач, которые ему предстоит решать в предстоящем периоде. Примером таких подразделений могут служить отделы заводоуправления. Места и центры со слабо регулируемыи затратами имеют дегрессивную связь издержек с объемами деятельности. Их менеджеры практически не могут повлиять на величину удельных затрат, но должны иметь в виду, что их общая сумма косвенно зависит от объема выполненной работы.



4.5. Организационная структура

Целью организации управления затратами является создание учетной системы, обеспечивающей потребности тактического и стратегического управления, планирования, контроля и анализа деятельности организации в целом и отдельных ее структурных подразделений. Поэтому ключевое значение в процессе его создания приобретает организационная структура хозяйствующего субъекта.

Организационная структура экономического субъекта обычно реализуется в виде централизованных (функциональных - линейных, линейно-функциональных) и децентрализованных (дивизиональных, продуктовых, процессных, матричных, сетевых, гибких (адаптивных)) структур. Основу централизованных структур управления составляют производственные и обслуживающие подразделения, ориентированные жестко заданными функциями на достижение узкоспециальных целей. Основу децентрализованных структур создают перераспределение полномочий и делегирование определенной части ответственности управленческому персоналу более низкого уровня управления. Объективная необходимость децентрализации системы управления организации формируется под воздействием двух факторов:

1. укрупнение масштабов деятельности организации и, как следствие, технологическое усложнение производства, динамичное изменение рынков сбыта, ассортимента производимой продукции и т. д.;
2. увеличение объема и усложнение характера оперативной бухгалтерской информации, что не позволяет центральному органу управления эффективно использовать ее в принятии решений.

В этих условиях целесообразно осуществлять управление по центрам ответственности с делегированием части полномочий руководителям этих центров ответственности.

Выделение центров ответственности создает основу внутрифирменного управления. Централизация управления обеспечивается организационной



структурой функционального типа. Скоординированная децентрализация достигается на базе более сложных - дивизиональных, продуктовых и т.п. - организационных структур, которые обуславливают модель децентрализованного управления. Делегирование ответственности может осуществляться как в централизованных (функциональных), так и децентрализованных организационных структурах управления. Дифференциация центров ответственности в функциональных и децентрализованных организационных структурах управления представлена на рисунках 4.1 и 4.2, соответственно.

В функциональной организационной структуре каждому руководителю подразделения делегируется ответственность не более чем за одну узкофункциональную часть процесса. Все линейные подразделения действуют как центры затрат (нижний уровень управления). На среднем уровне обычно маркетинговая функция реализуется в виде центра дохода, все производственные и сервисные подразделения (логистика, производство, кадры, финансы, учет и т. п.) действуют как центры затрат. На верхнем уровне ответственность за общие доходы, расходы и прибыль объединяется и реализуется в центре прибыли; при делегировании ответственности за капиталовложения этот уровень функционирует как центр инвестиций. В функциональных структурах ответственность за деятельность центров прибыли и инвестиций относится к компетенции исполнительного директора.

Децентрализованный подход (например, продуктовая организационная структура) позволяет распространить ответственность руководителя центра прибыли и даже центра инвестиций на средний уровень, т. е. делегировать ее на уровень руководителей продуктовых подразделений. В случае такого делегирования ответственности функциональные подразделения организуются на более низком уровне управленческой иерархии, но их руководители наделяются мотивированной ответственностью за прибыль (или за маржинальную прибыль), то есть действуют как руководители





Рис. 3.6. Дифференциация ответственности в функциональной организационной структуре

Рис. 4.1. Дифференциация и ответственность в функциональной организационной структуре



Рис. 3.7. Дифференциация ответственности в децентрализованной организационной структуре

Рис. 4.2. Дифференциация и ответственность в децентрализованной организационной структуре



центров прибыли (центров маржинальной прибыли). В случае предоставления им возможности принимать стратегические решения - по капиталовложениям, рынкам сбыта - они функционируют как руководители центров инвестиций.

При множестве недостатков (значительное увеличение затрат на управление, высокая вероятность существования «некоординированной децентрализации», потери части управленческого воздействия руководителем на верхнем уровне) децентрализованная структура управления конкретизирует и мотивирует ответственность руководителей продуктовых подразделений за прибыль.

В соответствии с организационной структурой формируется и система внутренней управленческой отчетности, показатели которой позволяют контролировать эффективность деятельности центров ответственности и их руководителей на разных уровнях бухгалтерского и управленческого контроля.

4.6. Понятие носителя затрат

Под носителем затрат понимается вид продукции, полуфабрикатов разной степени готовности (по переделам, стадиям, фазам, отдельным процессам), работ и услуг данного предприятия, имеющих потребительскую стоимость, предназначенных для реализации на рынке, по которым необходима информация о себестоимости.

Объект калькулирования - это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительской стоимости.

Обоснованная номенклатура объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляций, обеспечивает необходимую информацию о себестоимости продуктов, определяет структуру калькуляционного учета.



Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают на каждом предприятии с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат.

В добывающей промышленности и энергетике отсутствует незавершенное производство и, как правило, выпускается один вид продукции, накладные расходы имеют небольшой удельный вес и потому объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования - видом продукции. Это относится к изготовлению единичных экземпляров, небольших серий, отдельных видов изделий в массовых производствах, выполнению разовых заказов, опытно-экспериментальных и однородных работ.

Отрасли машиностроения, легкой промышленности, черной и цветной металлургии, строительных материалов, резинотехнических изделий характеризуются большой номенклатурой продукции, значительным уровнем унификации отдельных частей изделий между собой. Эти отрасли укрупняют калькуляционные объекты по признаку однородности выпускаемых изделий. Однородными считают виды продукции, которые характеризуются общностью технологии, конструкции, наличием общих деталей, узлов и полуфабрикатов, вырабатываемых из однородного сырья и материалов, примерно одинаковым уровнем материалоемкости и трудоемкости. Соблюдение принципов группировки изделий в единый объект калькулирования является основным условием, отвечающим требованиям управления себестоимостью.

Однородные группы создаются и в индивидуальных, и в мелкосерийных производствах в отношении деталей и узлов с общей применимостью в разных заказах. Причем в отдельный объект калькулирования выделяют оригинальные детали и узлы, относящиеся к



конкретным заказам. Внутри однородных групп изделий калькулируют отдельные сорта, марки, фасоны и виды изделий.

Объектами калькулирования в отраслях с длительным циклом производства крупных и сложных изделий (судостроение, турбо-энергостроение и т.п.) выступают обособленные конструкционные части этих изделий.

Отрасли с физико-химическими и химическими методами переработки сырья, где процесс получения продуктов состоит из нескольких последовательных стадий производства, объектом калькулирования выбирают продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Необоснованный выбор объекта калькулирования и нарушение общепринятых принципов разработки номенклатуры объектов приводят к искажению данных о фактической себестоимости конкретных изделий и обезличиванию издержек по отношению к видам продукции.

Общие принципы формирования объектов учета затрат и объектов калькулирования обусловлены единством метода учета затрат на производство и способа калькулирования.



ТЕМА 5. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАСЧЁТА СЕБЕСТОИМОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ИЗДЕЛИЙ

5.1. Смета производства

5.2. Себестоимость продукции

5.3. Сущность и методы калькулирования

5.4. Методика расчета основных статей калькуляции

5.1. Смета производства

Совокупные затраты предприятия в зависимости от их назначения выражаются несколькими показателями. К основным относятся сметы производства и себестоимость товарной и реализованной продукции.

Смета производства – это затраты предприятия, связанные с основной (операционной) его деятельностью за определенный период. Сводная смета предприятия составляется по экономическим элементам. Примерная форма показана в табл. 5.1, а ниже кратко рассмотрено содержание отдельных элементов затрат и порядок разработки сметы.

Таблица 5.1

Элементы затрат	Сумма, тыс. руб.	
	Фактическая за прошлый год	план на следующий год
Материальные затраты	5210	5400
Заработная плата	2050	2300
Отчисления на социальные нужды	720	805
Амортизация основных фондов и нематериальных активов	800	800
Прочие затраты	450	500
Всего затрат	9230	9805
Затраты, не включаемые в производственную себестоимость продукции	1630	1805
Изменение остатков затрат будущих периодов (прирост отнимается, уменьшение добавляется)	—	+200
Изменение остатков резервов будущих платежей (прирост добавляется, уменьшение отнимается)	+10	—
Изменение остатков незавершенного производства (прирост отнимается, уменьшение добавляется)	+50	–300
Производственная себестоимость товарной продукции	7560	8100
Изменение остатков нерезализованной продукции по производственной себестоимости (прирост добавляется, уменьшение отнимается)	–140	+100
Производственная себестоимость реализованной продукции	7700	8000



Материальные затраты как элемент сметы состоят из затрат на: сырье и основные материалы, являющиеся материальной субстанцией продукции;

изделия, которые нужно приобрести для укомплектования продукции (двигатели, приборы и т. п.);

покупные полуфабрикаты (штамповки, отливки, поковки и т. п.);

производственные услуги сторонних предприятий и организаций, необходимые для изготовления продукции;

вспомогательные материалы, используемые в технологическом процессе (крепежные детали, краски, инструмент и т.п.) или необходимые для его обслуживания (ремонта, эксплуатации оборудования и др.), а также на хозяйственные нужды и управленческие потребности (содержание помещений, канцелярские товары и т.п.);

топливо и энергия со стороны (электроэнергия, газ, пар, и т.п.);

затраты на собственное производство энергии включаются в смету по отдельным элементам;

поиск и использование природного сырья (отчисления на геологоразведочные работы, рекультивацию земель и др.).

Затраты на материалы определяются на основе норм их расхода и цен с учетом транспортно-заготовительных расходов, которые не являются составляющими других элементов сметы (плата за транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы, комиссионные заготовительным организациям и др.). Из стоимости материалов вычитают стоимость отходов по цене использования или продажи.

Заработная плата включает все формы оплаты труда штатного и внештатного производственного персонала предприятия, т.е. персонала, занятого производством продукции, обслуживанием производственного процесса и управлением. Не включают в смету выплаты работникам, которые финансируются из прибыли или других источников специального назначения.



Отчисления на социальные нужды содержат отчисления на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на другие подобные мероприятия. Величина этих отчислений определяется по установленным нормам, исходя из затрат на оплату труда независимо от источников ее финансирования.

Амортизация основных фондов в виде амортизационных отчислений на полное их воспроизводство (реновацию) определяется по установленным нормам от их балансовой стоимости. Амортизация нематериальных активов осуществляется по линейно-равномерному методу, исходя из срока их функционирования.

В прочие затраты включают те из них, которые по содержанию нельзя отнести к вышеназванным. Это широкий круг затрат различного назначения, а именно: оплата услуг связи, охраны, расходы на командировки, страхование имущества, вознаграждение за изобретения и рационализаторские предложения, оплата работ по сертификации продукции, расходы на гарантийный ремонт, арендная плата и др.

Смета производства, обобщающая поэлементные затраты предприятия, показывает их ресурсную структуру (затраты на материалы, персонал, основные фонды), что является особо значимым для анализа факторов снижения себестоимости продукции.

Порядок разработки сметы производства может быть разным в зависимости от стадии планирования, состояния информационной базы и размера предприятия. На стадии прогнозных оценок величины затрат смету производства можно составлять корректированием фактических затрат за прошлый период.

Элементы фактических затрат корректируются с помощью прогнозных коэффициентов изменения объема производства, численности персонала и стоимости основных фондов с учетом закономерности динамики затрат, вероятности изменения норм и цен (тарифов). Более обоснованно смета производства определяется по каждому экономическому элементу на основе плановых объемов продукции (услуг), норм и цен (тарифов). На малых



предприятиях такое исчисление является обобщающим. На средних и крупных предприятиях смету производства составляют, суммируя сметы мест затрат (цехов, служб, административных затрат на сбыт).

5.2. Себестоимость продукции

На предприятиях рассчитывается производственная себестоимость товарной и реализованной продукции.

Себестоимость товарной продукции предприятия рассчитывается двумя методами. Первый, синтетический, основан на смете производства. Как видно из табл. 5.1, в этом случае смета корректируется следующим образом:

из сметы вычитаются затраты, которые не считаются производственными и в себестоимость продукции не включаются. Это прежде всего административные затраты, затраты на сбыт продукции и некоторые другие;

вычитается прирост, добавляется уменьшение остатков затрат будущих периодов;

добавляется прирост, вычитается уменьшение остатков будущих платежей (отпускных, вознаграждения за стаж работы, за подготовительные работы в сезонных производствах и др.);

вычитается прирост, добавляется уменьшение остатков незавершенного производства.

Полученная сумма и является производственной себестоимостью товарной продукции.

Другой способ расчета себестоимости товарной продукции состоит в суммировании предварительно подсчитанной себестоимости отдельных изделий, то есть:

$$C_T = \sum_{i=1}^n C_i N_i, \quad (5.1)$$

где C_T — себестоимость товарной продукции;



n — количество наименований продукции (услуг);

C_i — себестоимость единицы i -й продукции (услуг);

N_i — производство i -ой продукции (услуг) в натуральном измерении.

Существует еще один метод исчисления себестоимости товарной продукции – пофакторный. Он неплохо отработан методически и в основном применяется как вспомогательный. В соответствии с этим методом:

$$C_T = C_{\text{т.р.}} - \sum_{j=1}^m \Delta C_j, \quad (5.2)$$

где $C_{\text{т.р.}}$ — себестоимость планового объема товарной продукции по уровню затрат базисного (прошлого) периода (расчетная себестоимость);

m — количество факторов влияния на себестоимость продукции в плановом периоде;

ΔC_j — изменение себестоимости в плановом (прогнозном) периоде под влиянием j -го фактора.

Изменение себестоимости под влиянием организационно- технических факторов $\Delta C_{\text{о.т}}$ определяется на плановый объем производства как разность затрат до и после внедрения мероприятия:

$$\Delta C_{\text{о.т}} = (C_2 - C_1) N_2, \quad (5.3)$$

где C_1, C_2 — затраты на единицу продукции соответственно до и после внедрения мероприятия;

N_2 — объем производства данной продукции после внедрения мероприятия в плановом периоде.

Поскольку в расчетной себестоимости $C_{\text{т.р.}}$ условно-постоянные затраты взяты на уровне базового периода, а в плановом периоде объем производства может изменяться, что соответственно повлияет на себестоимость продукции, то это нужно учесть как отдельный фактор:

$$\Delta C_{\text{у.п.б}} = C_{\text{у.п.б}} \cdot \frac{I_{\text{у.п.}} - I_{\text{о.п.}}}{100}, \quad (5.4)$$

где $\Delta C_{\text{у.п.б}}$ — условно-постоянные затраты в базовом периоде;



Иу.п, Ио.п — изменение в плановом периоде соответственно условно-постоянных затрат и объема производства, %.

Условный пример. Объем товарной продукции в отчетном году составлял 10200 тыс. руб., а затраты на 1 руб. этой продукции — 0,75. В плановом году предусмотрено увеличить объем производства продукции на 10%. Вследствие внедрения новой техники будет сэкономлено 256 тыс. руб. Условно-постоянные затраты в отчетном году достигли 2500 тыс. руб., а связи с ростом объема производства они увеличиваются в плановом году на 4%.

При таких исходных условиях расчетные показатели будут составлять: плановый объем товарной продукции:

$$Пт = 10\ 200 \times 1,1 = 11\ 220 \text{ тыс. руб.}$$

себестоимость товарной продукции по уровню затрат отчетного года:

$$Ст.р = 11\ 220 \times 0,75 = 8\ 415 \text{ тыс. руб.}$$

относительная экономия условно-постоянных затрат вследствие роста объема продукции:

$$\Delta C_{\text{упз}} = 2500 \cdot \frac{4 - 10}{100} = -150 \text{ тыс. грн}$$

себестоимость товарной продукции:

$$Ст = 8\ 415 - (256 + 150) = 8\ 000 \text{ тыс. руб.}$$

В практике хозяйствования определяют и регулируют также общий уровень затрат на единицу объема товарной продукции. В приведенном примере плановые затраты на 1 руб. товарной продукции составят 0,713 руб.

$$\left(\frac{8\ 000}{11\ 220} \right) \text{ и снизятся по сравнению с прошлым годом на } 4,9\% \left(\frac{0,713 - 0,750}{0,750} \right).$$

Себестоимость реализованной продукции исчисляют, корректируя себестоимость товарной продукции на изменение остатков нерезализованной продукции:

$$Ср = Ст + (Сс.н - Сс.к), \quad (5.5)$$

где Срп — себестоимость реализованной продукции;



Сс.н., Сс.к — себестоимость остатков товарной продукции на складе соответственно на начало и конец года.

5.3. Сущность и методы калькулирования

В системе технико-экономических расчетов на предприятии значимое место занимает калькулирование — определение себестоимости отдельных изделий. Последнее необходимо для решения ряда экономических задач:

- обоснования цены изделия;
- определения рентабельности изделий;
- анализа затрат на производство одинаковых изделий на разных предприятиях;
- расчета эффективности различных организационно-технических мероприятий.

На предприятиях, как правило, составляют плановые и фактические калькуляции. Первые рассчитываются по плановым нормам затрат, вторые — по фактическому их уровню. Разновидностью плановых калькуляций являются так называемые проектно-сметные калькуляции, которые составляют на разовые заказы, новые изделия на стадии их проектирования. Особенность этих калькуляций состоит в том, что вычисления являются приблизительными из-за отсутствия детальной и достоверной нормативной базы.

Независимо от конкретных особенностей производства и продукции калькулирование предусматривает решение присущих ему методических задач: определение объекта калькулирования и выбор калькуляционных единиц, четкое выделение калькуляционных статей затрат (расходов) и применения той или иной методики их определения.

Объект калькулирования — это та продукция или работа (услуга), себестоимость которой рассчитывается. Объектами калькулирования являются: основная и вспомогательная продукция (инструмент, энергия, запасные части); услуга или работы (ремонт, транспортировка и т. п.).



Основной объект калькулирования — готовые изделия, которые поставляются за пределы предприятия (на рынок). Калькулирование другой продукции имеет вспомогательное значение.

Для каждого объекта калькулирования выбирается соответствующая калькуляционная единица — единица его количественного измерения. Например, объект калькулирования — тракторы, калькуляционная единица — один трактор определенного вида (назначения); соответственно угля — одна тонна; электроэнергии — один киловатт-час и т. д.

Существуют разные методы калькулирования продукции. Их применение зависит от особенностей производства, назначения калькуляций, традиций предприятия и т.п. Прежде всего, следует различать методы калькулирования в зависимости от полноты учета затрат. По этому признаку выделяют:

- калькулирование по полным затратам;
- калькулирование по неполным затратам.

В соответствии с первым методом все операционные затраты предприятия как производственные, так и непроизводственные (административные, сбытовые) полностью относятся на себестоимость продукции. Это был традиционный метод калькулирования в российской промышленности до 2000 года. Он применяется в определенных пределах и в мировой практике. Его достоинство состоит в достаточной универсальности так, себестоимость изделий позволяет определить их рентабельность; поскольку полная себестоимость служит базой цены, последняя может быть определена с использованием модели ценообразования «себестоимость плюс прибыль»; сумма произведений себестоимости отдельных изделиях на общий объект их выпуска формирует полную себестоимость товарной продукции и др.

Вместе с тем калькулирование по полным затратам имеет недостатки. К основным из них относятся: сложность калькулирования и его трудоемкость в многопродуктовом производстве вследствие сложной



процедуры распределения косвенных затрат; неточность калькуляций из-за невозможности точного распределения косвенных затрат; неполное возмещение непроизводственных затрат в определенном периоде, если увеличиваются остатки готовой продукции на складе и т.п.

Калькулирование по неполным затратам теоретически было обосновано в 20-х годах XX столетия. Его сущность состоит в том, что не все издержки включаются в калькуляцию. Это упрощает калькулирование и делает его более оперативным. Какие затраты включаются в калькуляции, а какие не включаются, а относятся в полной сумме на определенный период — особая проблема. В большинстве случаев не включаются в себестоимость отдельных изделий административные затраты и затраты на сбыт. Такой порядок предусмотрен и положениями (стандартами) бухгалтерского учета в Российской Федерации, разработанными в соответствии с международными стандартами (МСБУ). В данном случае калькуляция составляется по затратам производственных подразделений и образует производственную себестоимость продукции. Все другие косвенные непроизводственные затраты относятся на определенный период и при расчетах прибыли предприятия просто вычитаются из выручки.

Одним из вариантов калькулирования по неполным затратам является метод «direkt-cost», когда себестоимость определяется только по прямым издержкам, а непрямые затраты относятся на определенный период.

Существенно влияют на метод калькулирования широта номенклатуры продукции предприятия и специфика производства. Наиболее точным и методически простым является калькулирование в однопродуктном производстве: себестоимость единицы продукции здесь рассчитывается путем деления совокупных затрат за определенный период на количество изготовленной продукции. Однако в большинстве производственных отраслей экономики преобладает многопродуктовое производство. В этих условиях калькулирование заметно усложняется и становится менее точным,



поскольку, как уже было сказано, возникает проблема правильного распределения не прямых затрат.

Во время калькулирования затраты группируются по калькуляционным статьям, номенклатура которых зависит от особенностей производства. Устанавливая статьи затрат, необходимо соблюдать такие требования:

максимальную долю затрат, включаемых в себестоимость, нужно исчислять прямо на отдельные изделия;

статьи не прямых затрат необходимо формировать так, чтобы их можно было обоснованно распределить между изделиями.

Ориентировочная номенклатура калькуляционных статей затрат приведена на рис. 5.1.

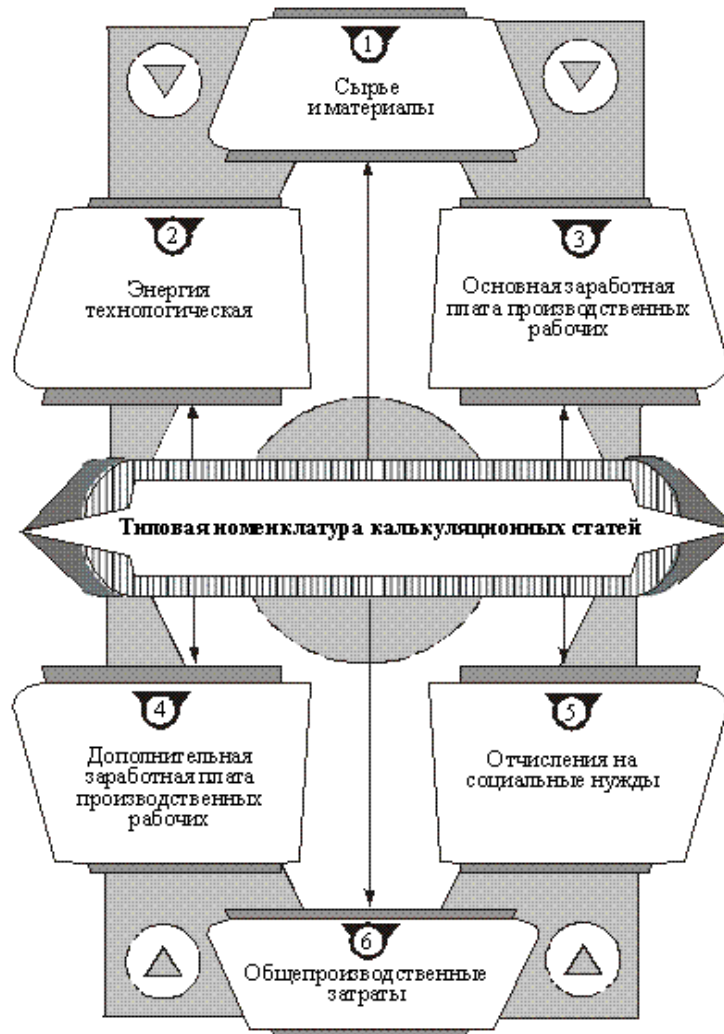


Рис 16.5 Примерная номенклатура калькуляционных статей затрат для предприятий разных отраслей

Рис. 5.1. Номенклатура калькуляционных статей



При калькулировании по полным затратам к перечисленным статьям добавляются такие статьи, как административные затраты, прочие операционные затраты и затраты на сбыт.

В отдельных отраслях экономики и прежде всего в промышленности номенклатура калькуляционных статей отличается от приведенной выше. В частности, для машиностроения специфическими являются статьи «Покупные изделия, полуфабрикаты, производственные услуги сторонних организаций и предприятий», «Износ инструментов и приспособлений специального назначения», «Потери от брака», в некоторых отраслях промышленности выделяются статьи «Полуфабрикаты собственного производства» (черная металлургия) и др.

5.4. Методика расчета основных статей калькуляции

В процессе калькулирования прямые затраты рассчитываются непосредственно на калькуляционную единицу в соответствии с действующими нормами и ценами. На непрямые затраты сначала составляют смету на определенный период, после чего затраты распределяются между разными изделиями по принятой на предприятии методике.

Статья «Сырье и материалы» содержит затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия, относящиеся именно к конкретному готовому продукту, который изготавливает данное предприятие. Абсолютная величина материальной субстанции (материального ресурса) в расчете на физическую единицу определяется на основе заранее установленных расходных нормы и цен. При этом нужно учитывать, что транспортно-заготовительные расходы могут существенно колебаться, а возвратные отходы отсутствовать.

Статья «Энергия технологическая» включает затраты на энергию (топливо, электроэнергию, газ, пар, и др.), которая непосредственно используется в технологическом процессе для изменения состояния или норм



предметов труда (плавка, нагрев, сварка, сушка и т.п.). Рассчитывается по нормам затрат и тарифам на энергию

Статья «Основная заработная плата производственных рабочих» содержит затраты на оплату труда рабочих, непосредственно занятых изготовлением основной продукции. Исчисляется в соответствии с нормами затрат времени на выполнение технических операций и тарифными ставками или сдельными расценками на операции, детали, узлы.

Дополнительная заработная плата производственных рабочих (оплата отпусков, времени выполнения государственных обязанностей, доплаты за выполнение дополнительных функций и др.) исчисляется в процентах от основной заработной платы, а на социальные нужды, в том числе отчисления в Пенсионный фонд Российской Федерации как основной их вид — в процентах от суммы основной и дополнительной зарплаты.

Статья «Общепроизводственные затраты» является комплексной. Сюда включаются разные косвенные затраты, которые по своему функциональному назначению делятся на две группы:

первая — затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;

вторая — затраты на организацию и управление производством.

Затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования охватывают широкий круг затрат, необходимых для работы оборудования в режиме производственного процесса, а также для поддержания его в состоянии готовности к эксплуатации (амортизационные отчисления, затраты на электроэнергию, сжатый воздух, смазочные материалы, инструмент, обслуживание и ремонт и т. п.).

К затратам на организацию и управление производством относятся: оплата труда управленческого персонала производственных подразделений, затраты на информационное обеспечение управления, амортизация и содержание зданий, сооружений, их ремонт, затраты на обслуживание производства и т. д.



На общепроизводственные затраты составляется смета по каждому производственному подразделению (цеху, участку) на год с квартальной разбивкой. На единицу каждого вида продукции они рассчитываются методом распределения пропорционально выбранной базе.

Наиболее распространенным на российских предприятиях является распределение общепроизводственных затрат пропорционально основной зарплате производственных рабочих. В этом случае

$$C_{\text{оп}} = C_{\text{з.о}} \cdot \frac{P_{\text{оп}}}{100}, \quad (5.6)$$

где $C_{\text{оп}}$ — общепроизводственные затраты на единицу продукции, руб.;

$C_{\text{з.о}}$ — основная заработная плата производственных рабочих на единицу продукции, руб.;

$P_{\text{оп}}$ — соотношение общепроизводственных затрат и основной зарплаты, %.

Величина $P_{\text{оп}}$ исчисляется по цеху (производству) как отношение годовой сметы названных затрат к фонду зарплаты за этот же период. Основным преимуществом этого метода является его простота. Однако он имеет и серьезные недостатки, прежде всего относительно распределения затрат на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Во-первых, зарплата не является точной базой распределения этих затрат, поскольку в условиях различного уровня механизации труда она адекватно не отражает затрат машинного времени; во-вторых, при таком распределении затраты на каждое изделие определяют как средние по подразделению независимо от того, на каком оборудовании изделие обрабатывается; в-третьих, при комплексной механизации и автоматизации производства в функциях рабочих начинают преобладать функции контроля и регулирования работы производственных систем. В этих условиях заработная плата не может нормироваться пооперационно а, следовательно, не может быть базой распределения других затрат.



В значительной мере можно устранить этот недостаток, распределяя общепроизводственные затраты пропорционально времени обработки изделий, т. е. на основе средних затрат на один машино-час работы оборудования. Этот метод достаточно распространен в зарубежной практике, но он также является неточным. Во-первых, затраты на организацию и управление производством зависят не только от количества машинного парка и времени его работы, но и от количества работников и трудоемкости процессов. Поэтому распределение этих затрат с использованием такой базы можно считать обоснованным, если трудо- и машиноемкость различных видов продукции не очень разнятся. Во-вторых, этот метод не учитывает, что эксплуатационные затраты в единицу времени на разных машинах будут различными в силу того, что машины имеют неодинаковую стоимость, мощность двигателей, требуют применения различного дополнительного инструмента и т. п.

В условиях повышения требований к точности калькулирования, прежде всего в машиноёмких отраслях, распределение общепроизводственных затрат целесообразно осуществлять отдельно по их частям, т. е. затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования распределять по одной базе, остальную часть — по другой.

Наиболее обоснованным является исчисление затрат на содержание и эксплуатацию машин и оборудования на одно изделие в зависимости от времени его обработки и себестоимости одного машино-час конкретного оборудования. Отличие этого метода от предыдущего состоит в том, что в расчетах используется себестоимость машино-часа, не по всему оборудованию, а по каждой отдельной группе однотипных машин.

В случае необходимости определения полной себестоимости к производственной себестоимости продукции добавляются административные затраты, прочие операционные затраты и затраты на сбыт товаров. По этим затратам составляются сметы, аналогичные смете общепроизводственных



затрат. При калькулировании по полным затратам они распределяются между изделиями пропорционально установленной базе.

К административным относятся затраты, связанные с управлением предприятием в целом и организацией его деятельности: содержание аппарата управления, информационное обеспечение предприятия, амортизация и содержание основных средств общехозяйственного назначения, почтово- телеграфные, канцелярские расходы, затраты на урегулирование хозяйственных отношений в судебных органах и т.п. В большинстве случаев при калькулировании эти затраты распределяют пропорционально заработной плате производственных рабочих и трудоемкости продукции в человеко-часах. На средних и больших предприятиях более обоснованным является двухэтапное распределение административных затрат. Сначала они распределяются между производственными подразделениями пропорционально выбранной базе, а уже после этого — между изделиями подразделений.

Другие операционные затраты включают затраты на подготовку и освоение производства новых изделий, сумму безнадежной дебиторской задолженности, отчисления в резерв сомнительных долгов, потери от обесценивания запасов и др. Их можно распределить пропорционально производственной себестоимости или по базе распределения административных затрат.

Затраты на сбыт содержат затраты на изучение рынка, рекламу и продажу продукции. Некоторые из этих затрат являются прямыми, и их можно рассчитать непосредственно для отдельных изделий (затраты на тару, упаковку, рекламу, транспортировку в определенный регион рынка). Непрямые затраты (на анализ рынка, комиссионные выплаты организациям сбыта, проведение ярмарок и т.п.) распределяются между изделиями пропорционально производственной себестоимости.

Прогнозирование себестоимости на этапах разработки и освоения новых изделий.



На этапах разработки новой продукции, когда еще отсутствует комплект технической документации и необходимая нормативная база, ее себестоимость определяется лишь как вероятная прогнозная величина. При этом используются различные методы прогнозных оценок, среди которых основными являются параметрические. Параметрическими они называются поэтому, что базируются на зависимости себестоимости продукции от ее параметров — технических и эксплуатационных показателей.

К параметрическим методам исчисления себестоимости продукции относятся методы: удельных затрат, балловый, корреляционный и агрегатный.

Метод удельных затрат является наиболее простым, но наименее точным. В соответствии с ними себестоимость нового изделия (C_n) определяется по формуле

$$C_n = C_a \times P_n, \quad (5.7)$$

где C_a — удельная себестоимость освоенного производством изделия-аналога;

P_n — основной параметр нового изделия (мощность двигателя, грузоподъемность автомобиля или крана, объем холодильника).

Более точными являются методы, учитывающие не один, а несколько параметров. К ним относятся балльный и корреляционный методы.

Балльный метод базируется на экспертной оценке влияния основных параметров изделия на его себестоимость. Каждый параметр изделия оценивается определенным количеством баллов. Себестоимость базового изделия делится на сумму баллов всех параметров и таким способом определяется себестоимость одного балла (C_b). После этого себестоимость нового изделия исчисляется по формуле

$$C_n = C_b \sum_{i=1}^n b_{ni}, \quad (5.8)$$

где n — количество параметров, влияющих на себестоимость изделия;



B_{iC} — количество баллов по i -му параметру нового изделия.

Корреляционный метод позволяет установить зависимость себестоимости изделия от его параметров в виде эмпирических формул, выведенных на основе анализа фактических данных для группы аналогичных изделий. В процессе анализа выясняется форма связи (линейная, степенная) себестоимости и основных параметров изделия, а также ее плотность. Корреляционный метод прогнозирования себестоимости новых изделий является наиболее точным и распространенным.

Агрегатный метод не является самостоятельным параметрическим методом. В соответствии с ним себестоимость изделия определяется как сумма себестоимости конструктивных его частей — агрегатов. Стоимость унифицированных агрегатов учитывается по существующим ценам, оригинальных — определяется по одному из рассмотренных выше методов или экспертным путем.

Себестоимость новой продукции — динамический показатель, который существенно зависит от уровня освоения производства, а последний — от количества изделий, изготовленных с момента начала производства. С учетом этого эмпирически установлена зависимость себестоимости новых изделий от их количества, иначе говоря, от порядкового номера изделия с начала освоения. Эта зависимость имеет форму степенной функции:

$$C_i = C_1 \times N^{b_i}, \quad (5.9)$$

где C_i — себестоимость i -го изделия с начала выпуска;

C_1 — себестоимость первого изделия;

N_i — порядковый номер изделия с начала освоения;

b — показатель степени, который характеризует темп снижения себестоимости в период освоения (определяется эмпирически из анализа кривых освоения).

Условный пример. Осваивается производство новой сложной машины. Период освоения — 2 года. Себестоимость машины на начальном



этапе освоения (первого образца) — 320 тыс. руб. За первый год освоения предполагается изготовить две машины, за второй — четыре. Коэффициент освоения, характеризующий темп снижения себестоимости изделия к концу второго года — 0,8, а показатель степени соответственно — 0,322 ($\log_2 \times \cos = -v$). Необходимо определить прогнозную себестоимость изделия на конец второго года освоения производства, то есть себестоимость шестой машины. По формуле (5.9) она будет составлять

$$C_6 = 320 \times 6^{-0,322} = 179,8 \text{ тыс. руб.}$$

Знание закономерностей изменения себестоимости продукции, особенно сложных машин, в процессе освоения производства позволяет обоснованно управлять формированием затрат, прогнозировать их уровень на разных этапах освоения.



ТЕМА 6. КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ И СТИМУЛИРОВАНИЕ ЭКОНОМИИ РЕСУРСОВ

- 6.1. Сущность контроля затрат. Функции учёта и анализа затрат.**
- 6.2. Виды контроля затрат.**
- 6.3. Контроль затрат в условиях СУЗ «стандарт-кост».**
- 6.4. Анализ и контроль затрат на основе использования системы отклонений.**
- 6.5. Стимулирование снижения затрат на производство.**

6.1. Сущность контроля затрат. Функции учёта и анализа затрат.

Контроль затрат является значимой составляющей системы управления затратами, без которой невозможна полноценная реализация других ее функций. К основным задачам контроля затрат относят:

мониторинг - систематическое отслеживание динамики затрат и факторов, которые на нее влияют;

выявление отклонений фактических показателей уровня затрат от их запланированных значений;

анализ отклонений, обоснование необходимости осуществления регулировочных мероприятий во время выполнения плановых задач, участие в их разработке.

Поэлементно в системе управления затратами систему контроля образуют функции учета и анализа.

Система учета затрат предприятия объединяет в себе три вида учета: оперативный, бухгалтерский и статистический.

Оперативный учет обслуживает потребности повседневного управления затратами во время реализации предприятием его производственной деятельности. Информация оперативного учета характеризует отдельные хозяйственные операции или их комплексные группы: выпуск продукции отдельными участками, цехами, движение деталей, полуфабрикатов в производстве и т.п. Оперативный учет точно и подробно отображает многочисленные качественные и количественные характеристики хозяйственной операции, которые являются



несущественными для других видов учета и соответственно не отображаются в них. Именно это свойство оперативного учета делает его необходимым независимо от возможности оперативного получения информации по другим видам учета. Содержание оперативного учета всегда направлено на управление конкретными хозяйственными операциями. Таким образом, необходимость и использование информации оперативного учета ограничена периодами осуществления этих операций. Для нужд управления различными хозяйственными операциями применяют различные специальные виды оперативного учета: оперативно-технический; оперативно-производственный; оперативно-торговый и т.д.

В системе бухгалтерского учета осуществляется сплошное, непрерывное и взаимосвязанное отображение хозяйственной деятельности предприятия, обобщение всех хозяйственных операций в стоимостном измерении. В общей системе учета информационным ядром являются именно данные бухгалтерского учета (около 80% всего объема информации о деятельности предприятия), поскольку в нем регистрируются все без исключения операции.

Процесс регистрации явлений и операций, которые возникают во время проведения предприятием его хозяйственной деятельности, занимает особое место в любом виде учета. Для бухгалтерского учета, учитывая его задачи (которых насчитывается около 30), формирование обоснованной регистрационной системы, т.е. такой, которая на надлежащем уровне отвечает потребностям хозяйственной деятельности, с минимальными затратами на ее создание и поддержание, - вопрос исключительной важности. Понятно, что качественное решение его необходимо и для эффективного функционирования СУЗ. Материальными носителями результатов бухгалтерской регистрационной деятельности являются первичные и вторичные документы. Множество вторичных документов образует систему учетных регистров, с помощью которой происходит систематизация



информации. В бухгалтерском учете при этом как специфический учетный прием в системе учетных регистров используются бухгалтерские счета.

Различают бухгалтерские счета синтетические и аналитические. Синтетические счета представляют собой обобщенные данные относительно хозяйственных явлений и процессов. Аналитические счета строятся в рамках синтетических и отображают информацию по ним в определенном разрезе. Следует подчеркнуть, что система бухгалтерских счетов на предприятии может строиться по разным принципам. Это связано с тем, что наряду с ведением учета для собственных потребностей предприятие должно вести учет, сориентированный главным образом на внешних пользователей. Указанные виды бухгалтерского учета можно определить соответственно как внутренний (управленческий) и внешний (финансовый) учет. Понятно, что учет в системе функций управления затратами является внутренним. Принципы и методы его ведения выбираются предприятием самостоятельно. В отличие от него финансовый учет ведется с соблюдением определенных официальных регламентов. В частности, для финансового учета в Российской Федерации установлен единый общегосударственный план синтетических счетов. Его структура дает возможность хозяйственным структурам довольно эффективно реализовывать интегрированный принцип в построении системы счетов бухгалтерского учета в целом, когда счета внутреннего учета корреспондируют со счетами финансового учета в пределах единой системы счетов.

Статистический учет формирует данные о массовых качественно однородных явлениях. Статистические исследования дают возможность получить важную информацию о закономерностях массовых хозяйственных явлений. Относительно управления затратами, то с помощью статистического учета получают сведения об использовании рабочего времени, выполнении норм выработки, норм расхода материальных ресурсов и др. В отличие от бухгалтерского учета, который является сплошным, статистический учет может быть как сплошным, так и выборочным. Для



собственных потребностей статистический учет использует данные бухгалтерского и оперативного учета, а также организует самостоятельные наблюдения.

6.2. Виды контроля затрат

Необходимость выполнения в системе контроля функции анализа требуют определенного обобщения данных учета в отчетности. В отчетах указывают плановые, фактические показатели за отчетный период, итоговые данные от начала реализации плана (начала года, квартала).

В принципе, для разных потребностей могут быть разные обобщения, как по смыслу, так и по периодичности.

В зависимости от ряда факторов (характер контролируемых показателей, степень их календарного обобщения, назначение результатов контроля) частота контрольных операций может быть разной. По этому признаку различают текущий, периодический и разовый контроль.

Текущий контроль осуществляется ежедневно и представляет собой непрерывное отслеживание движения материальных ценностей, незавершенного производства и продукции. Его основным средством является оперативный учет. Этот вид контроля дает возможность своевременно реагировать на нежелательные отклонения во время производства.

Периодический контроль выполняется с установленной регулярностью. Основным инструментом для него является обобщение данных бухгалтерского и оперативного учета контролируемых показателей в отчетности.

Разовый контроль не имеет предварительно определенной регулярности и цели. Его содержание определяется в каждом частном случае. Большею частью он имеет форму инвентаризации активов (материальных, финансовых), ревизии деятельности или аудиторской проверки.



По времени осуществления выделяют такие виды контроля: предварительный, промежуточный, итоговый.

Предварительный контроль выполняется к началу действий по реализации планов. Он включает в себя: проверку планов на внутреннюю непротиворечивость, реалистичность, прогрессивность и контроль ресурсов (кадровых, материальных, финансовых).

Промежуточный контроль проводят непосредственно во время выполнения плановых задач. Он направлен на текущее регулирование работы по выполнению планов затрат. Промежуточный контроль может быть различным по своей конкретной цели и в соответствии с этим - разным по частоте контрольных операций. Он полностью охватывает текущий и периодический виды контроля, а также может иметь форму разового контроля.

Итоговый контроль осуществляется на этапе завершения реализации плана. По итогам его проведения оценивается выполнение запланированной работы в целом. Такой контроль дает возможность определить направления экономии ресурсов. Кроме того, он важен с психологической точки зрения и может сознательно использоваться как средство побуждения работников, задействованных в выполнении плановых задач, для улучшения использования ими хозяйственных (материальных, денежных, человеческих) ресурсов.

Соотношение видов контроля по разным классификационным признакам приведено на рис. 6.1.

Контроль затрат в соответствии с концепцией управления затратами по центрам ответственности ведется по местам и центрам их формирования в порядке, который повторяет подчиненность структурных единиц предприятия в его организационной структуре: рабочие места, подразделения определенного иерархического уровня, предприятие в целом. Ответственность подразделений за уровень затрат устанавливается по тем их элементам, которые зависят от работы этих подразделений, т.е. есть для



данных подразделений являются регулируемы. При этом значимым является установление показателей затрат уже на уровне участков, бригад. Аналитический учет по отдельным работам, операциям, функциям внутри подразделений, формирующих центры затрат, дает возможность получить больше точек контроля.

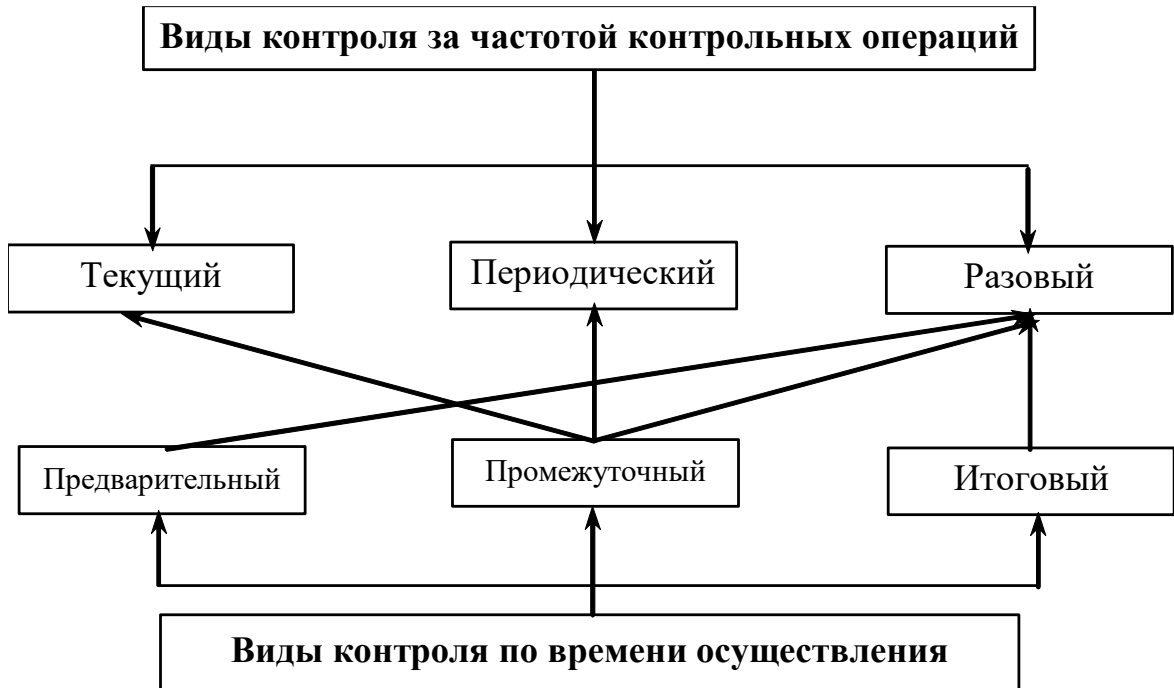


Рис. 6.1. Схема соотношения видов контроля по разным классификационным признакам

Эффективность работы центров ответственности существенно зависит от состояния технической составляющей учета и контроля затрат. Учет и контроль расходования непрерывных ресурсов (электроэнергии, тепла, воды, сжатого воздуха) должны выполняться с помощью соответствующих технических средств (счетчиков, расходомеров и др.).

С помощью функций учета и анализа СУЗ формируется механизм управления по отклонениям. Управление по отклонениям характеризуется тем, что обратная связь направлена от выхода управляемой системы к органу управления, в котором по факту недопустимых расхождений между запланированными и фактическими результатами разрабатываются



мероприятия, направленные на приведение фактических результатов функционирования объекта управления в соответствие с заданными.

Фиксация отклонений фактических показателей от плановых в случае управления по отклонениям нуждается в решении вопроса о необходимости исследования причин этих отклонений. Экономическое обоснование целесообразности исследований по тем или иным отклонениям через ряд ограничений практического характера представляет определённые сложности. В результате на практике нет единого подхода к ее решению. Предприятия могут изучать абсолютно все отклонения по контролируемым показателям или изучать их выборочно, а иногда и вообще пренебрегать ими. При выборочном анализе отклонений используют экспертные оценки, а также аппарат статистических моделей.

Статистические модели способны обеспечивать относительную объективность и чувствительность оценки хода хозяйственных процессов. Поэтому их использование предоставляет довольно широкие возможности обоснованного вмешательства в хозяйственные процессы во время их осуществления. Рассмотрим условный пример использования статистических моделей.

Пусть норма материальных затрат на один изделие составляет 8 кг. Надо оценить отклонение в расходе материалов, на которые следует обращать внимание. Ответ предусматривает проведение определенных исследований. Предположим, результаты наблюдений показывают, что среднее отклонение от нормы равняется 0,2 кг.

Считая, что плотность распределения случайной величины расходования материалов на один изделие в условиях соблюдения требований производственного процесса подчиняется нормальному закону, можем констатировать, что возможные отклонения будут требовать изучения их причин и соответствующего вмешательства в случае, когда перерасхода материалов в размере 0,2 кг и больше будут фиксироваться в объеме продукции, значительно большем, нежели 16%



общего объема выпуска продукции (например, суточного). В основе этого вывода лежит свойство симметричности кривой нормального распределения, а также тот факт, что для распределенной по ним случайной величины около 68% ее значений должны находиться в пределах среднего отклонения от ее среднего значения.

Для реализации контрольных операций путем сравнения фактических затрат с плановыми необходимо выполнение условий сравнимости указанных показателей. Это означает, что содержание и методика вычисления плановых и фактических показателей затрат должны быть одинаковыми.

В случае сравнения абсолютных показателей затрат обеспечение условия сравнимости предусматривает перерасчет плановых затрат на фактический объем производства. Такой перерасчет осуществляется с помощью функции затрат от объема производства, которая строится на основе распределения всех затрат на постоянные и переменные, причем все переменные затраты считаются пропорциональными. Таким образом, формула функции затрат имеет такой вид:

$$C = N \times C_{\text{пер}} + C_{\text{пост.}}, \quad (6.1)$$

де C — общие затраты за определенный период, руб;

N — объем изготовленной продукции в натуральном измерении;

$C_{\text{пер.}}$ — переменные затраты на единицу продукции, руб;

$C_{\text{пост.}}$ — постоянные затраты за расчетный период, руб.

Для потребностей расчёта плановых затрат на фактический объем формулу функции затрат преобразуют, учитывая тот факт, что в сметах переменные затраты приводятся не на единицу объема выпуска, а в абсолютной сумме.

Тогда формула функции приобретает такой вид:

$$C = C_{\text{пер.}} \times I_{\text{план.}} + C_{\text{пост.}}, \quad (6.2)$$

де $C_{\text{з}}$ — переменные затраты, руб.;

$I_{\text{пл}}$ — индекс выполнения плана (соотношение фактического и планового объемов выпуска).



Пример. Пусть плановая величина затрат подразделения на содержание и эксплуатацию машин и оборудования составляет 17 510 руб, в том числе переменная часть - 7250 руб. Фактическая величина указанного вида затрат равняется 17 565 руб. Необходимо установить отклонение фактических затрат от плановых, учитывая тот факт, что задание по производственной программе подразделения выполнено на 102,5%. Плановые затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, перечисленные на фактический объем производства, составляют:

$$7250 \times 1,025 + (17\ 510 - 7250) = 17\ 691 \text{ (руб.)}$$

Сопоставление фактических затрат с плановыми на фактический объем производства показывает, что подразделение имеет общую экономию в размере $17691 - 17565 = 126$ (руб.) по видам затрат, которые анализируются.

6.3. Контроль затрат в условиях СУЗ «стандарт-кост»

В условиях СУЗ «стандарт-кост» контроль приобретает определенные особенности.

В соответствии с сущностью системой «стандарт-кост» учитывается то, что должно состояться, а не то, что реально состоялось, со следующим отображением возникших отклонений.

На практике применяют два варианта учетных записей.

По первому варианту по дебету счета «Производство» отображают фактические величины прямых затрат и нормативные - для косвенных затрат, списание затрат на готовую продукцию с кредита указанного счета происходит по нормативной себестоимости.

По второму варианту по дебету счета «Производство» отображаются нормативные затраты; готовая продукция также оценивается по нормативной себестоимости.

Учет отклонений прямых затрат в системе «стандарт-кост» осуществляется по видам затрат и причинам отклонений с помощью



специальных счетов («Отклонение материалов за счет цен», «Отклонение в заработной плате за счет производительности» и т.д.).

Постоянный поиск и реализация путей снижения затрат на производство продукции является значимым аспектом функционирования СУЗ, поскольку уровень затрат является одним из главных факторов эффективности функционирования производственных систем и их конкурентоспособности.

Возможности снижения затрат существуют во всех подсистемах (сегментах деятельности) предприятия. Поэтому возникает задача привлечения персонала предприятия к поиску этих возможностей и использования их путем соответствующего влияния на поведение работников. Формирование нужного поведения работников достигается с помощью обоснованного механизма стимулирования. В его структуре различают моральные (социально-психологические) и материальные средства стимулирования. При этом последним, как более универсальным, отводится основное внимание.

В условиях рыночной экономики основной формой материального стимулирования является денежная. В порядке исключения могут быть применены материальные блага или льготы.

Денежные выплаты соответствующим работникам за снижение уровня затрат осуществляются или за счет себестоимости, в том числе и в форме дополнительной оплаты труда, или за счет прибыли. Понятно, что для предприятия любые выплаты выгоднее расценивать как затраты. Из фискальных соображений государство законодательно ограничивает такой вариант денежных выплат.

Мероприятия по экономии ресурсов, как правило, являются комплексными, в их реализации принимают участие группы работников (коллективы производственных участков, бригад, цехов, служб предприятия). При этом стоит вопрос относительно справедливого распределения премии за экономию затрат между участниками данного мероприятия. На уровне бригад, в условиях использования формы оплаты труда по конечному результату, оно решается вполне естественно. Общий



заработок по определенной форме оплаты труда распределяется между членами коллектива (бригады) согласно отработанному времени и коэффициенту трудового участия (КТУ). Поскольку премия за снижение затрат является составляющей общего заработка коллектива бригады, происходит соответствующее распределение ее между членами бригады - участниками мероприятия по экономии ресурсов. Понятно, что могут быть использованы и другие методики распределения премии за экономию затрат между членами бригады. Но все они обязательно должны учитывать внос каждого работника в ее осуществление. То же самое касается и подходов к распределению премии за экономию затрат в других организационных звеньях предприятия.

6.4. Анализ и контроль затрат на основе использования системы отклонений

Основным инструментом системы управления затратами, ее центральным звеном является анализ отклонений фактических затрат от их нормативных значений, которые рассчитываются отдельно по каждому центру ответственности и элементу затрат. Только сравнивая всю сумму фактических издержек с совокупными нормативными издержками по каждой операции центра ответственности за период, можно эффективно анализировать, контролировать и регулировать затраты. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления производством. Менеджер центра ответственности имеет возможность в любой момент воздействовать на протекающие процессы, не дожидаясь окончания периода, на который были разработаны цели и критерии, отражающие их.

Отклонения затрат являются следствием изменения трех основных факторов:

не выдержаны запланированные объемы производства (вследствие изменения спроса на различные виды продукции или из-за различных



трудностей, связанных с ее производством - недостатком мощностей, нехваткой оборотного капитала и т.п.);

изменились цены на потребляемые ресурсы (в условиях нестабильности рынка, чем глубже общеэкономический кризис, тем сложнее прогнозировать цены);

произошли изменения норм расхода в сторону уменьшения (завышенные нормы были разработаны ранее для выполнения планов, спущенных сверху) или, наоборот, увеличения.

Многоуровневая система отклонений позволяет в достаточной степени подробно анализировать причины возникновения отклонений и определять ответственных лиц. Сущность данной системы заключается в том, рассчитанная соответствующим образом и отображенная в смете (бюджете) стандартная себестоимость является отправной точкой для последующего выявления и анализа отклонений, а также помогает оценить выполнение бюджета. Основными задачами системы являются:

обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий;

установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции;

составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов, указанием причин их возникновения и ответственных лиц.

Для достижения целей и задач управления затратами используют нулевой, первый, второй, третий уровни анализа отклонений. В основе такого разделения лежит принцип декомпозиции: первый уровень анализа конкретизирует нулевой уровень, а второй и третий уровни являются детализацией первого уровня анализа отклонений. Рассмотрим процесс анализа отклонений подробнее.

Нулевой уровень анализа отклонений предполагает сравнение фактически достигнутых результатов с данными статического (жесткого) бюджета. Статический бюджет - это бюджет, рассчитанный на конкретный



уровень деловой активности организации, где выручка и затраты планируются исходя из одного уровня реализации. В случае несоответствия фактически достигнутого и нормативного объема произведенной продукции на данном этапе нельзя ответить на вопрос, соответствовало ли изменение объема произведенной продукции изменению затрат на производство и реализацию данной продукции. Таким образом, информация, полученная на данном уровне анализа, весьма поверхностна и не обеспечивает полноценного процесса управления затратами. Поэтому на последующих уровнях возникает необходимость более подробного изучения поведения затрат в соответствии с фактическим объемом произведенной продукции.

Первый уровень анализа отклонений выполняется на базе гибкого бюджета, то есть бюджета, скорректированного с учетом фактически достигнутого объема производства и реализации продукции. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком они рассчитываются на основе нормативов жесткого бюджета. Для упрощения расчетов целесообразнее всего воспользоваться табл. 1:

Таблица 1

Наименование статьи	Факт	Отклонение (гр.1-гр3)	Гибкий бюджет	Отклонение (гр.3-гр.5)	Статический бюджет
Количество единиц					
Выручка					
Переменные расходы: Основные материалы Зарплата Накладные расходы					
Маржинальный доход					
Постоянные накладные расходы					
Прибыль					



Главная задача анализа на данном этапе - в общем виде выявить степень влияния на прибыль двух основных факторов. Рассмотрим виды отклонений, которые имеют место в практике контроля затрат.

1. Изменение объемов производства в натуральном выражении по сравнению с запланированным. Для выявления степени влияния этого доходного фактора на отклонение фактической прибыли от запланированной сравниваются показатели двух бюджетов жесткого и гибкого. Оба этих бюджета составлены исходя из одних и тех же норм. Различия между ними вызваны исключительно объемами реализации.

Изменение фактической цены ресурсов по сравнению с запланированной. При этом имеются в виду как цены на потребленные ресурсы, так и цены реализации готовой продукции. Для выявления степени влияния на отклонение фактической прибыли от запланированной этого затратного фактора следует сравнивать между собой фактические данные с показателями гибкого бюджета. И те, и другие определены исходя их одинакового объема реализации в натуральном выражении. Поэтому этот показатель не будет влиять на результаты оценки.

На средних и крупных по размеру предприятиях анализ отклонений от гибкого бюджета должен углубляться и детализироваться путем разбивки элементов затрат, представленных в таблице 1 по статьям затрат и центрам ответственности. Это позволит выявить проблемы на отдельных производственных участках.

Как уже было сказано выше, анализ на втором и третьем уровнях является детализацией анализа первого уровня.

Косвенно анализ на втором уровне позволяет оценить работу центров дохода хозяйствующего субъекта (служб маркетинга, сбыта). Фактическая прибыль во многом зависит от эффективности работы этих центров. Продать можно больше или меньше запланированного сметой объема продукции (первый фактор, влияющий на прибыль) и по более высоким или, наоборот,



низким ценам. При этом целесообразнее всего рассчитать следующие показатели:

1. Отклонение прибыли по объему реализации продукции $\Pi(X)$:

$$\Pi(X) = (X_{\text{ф}} - X_{\text{н}}) \times \Pi_{\text{н}}, \quad (6.3)$$

где $X_{\text{ф}}$ - фактический объем реализации продукции;

$X_{\text{н}}$ - сметный объем реализации продукции;

$\Pi_{\text{н}}$ - нормативная прибыль на единицу продукции.

2. Отклонение прибыли по цене реализации продукции $\Pi(P)$:

$$\Pi(P) = (n_{\text{фп}} - n_{\text{н}}) \times X_{\text{ф}}, \quad (6.4)$$

где $n_{\text{фп}}$ - фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости единицы продукции.

Данный показатель рассчитывается путем вычитания из фактической цены единицы продукции нормативной себестоимости единицы продукции.

3. Суммарное отклонение прибыли Π :

$$\Pi = \Pi(X) + \Pi(P) = \Pi_{\text{фп}} - \Pi_{\text{н}}, \quad (6.5)$$

где $\Pi_{\text{фп}}$ - фактическая прибыль, рассчитанная на базе нормативной себестоимости на весь объем реализации продукции.

Этот показатель рассчитывается путем вычитания из общей фактической выручки от реализации продукции нормативной себестоимости фактического объема реализации. $\Pi_{\text{н}}$ - нормативная прибыль на весь объем реализации продукции

Основной целью третьего уровня анализа является подробный анализ факторов, вызывающих изменение затрат на потребляемые хозяйствующим субъектом ресурсы. Косвенно, данный показатель позволяет оценить работу центров затрат хозяйствующего субъекта.

2. Отклонения по прямым материальным затратам. Данный вид отклонений может возникнуть под влиянием двух факторов: изменения цен на потребляемые материальные ресурсы и изменения расхода потребляемых ресурсов. Рассмотрим подробнее влияние каждого из этих факторов.



Отклонение фактических прямых материальных затрат от нормативных под влиянием цены (Y_{mp}) можно рассчитать по следующей формуле:

$$Y_{mp} = (P_f - P_n) \times X_{fm}, \quad (6.6)$$

где P_f - фактическая цена за единицу материала;

P_n - нормативная цена за единицу материала;

X_{fm} - фактический объем закупленного материала.

Как правило, данный вид отклонений для хозяйствующих субъектов РФ является неблагоприятным и слабо регулируемым, вызванным инфляцией, увеличением курса валют и другими факторами, связанными с изменениями экономической ситуации в стране.

Но бывают случаи, когда данные отклонения по затратам будут полностью регулируемы. Это, прежде всего, отклонения, связанные с просчетами отдела материально-технического снабжения или других отделов (например, складов).

Благоприятные отклонения по цене материалов могут возникнуть в результате неправильно установленных норм или в результате закупки материалов низкого качества, что, в свою очередь, приведет к ухудшению качества продукции и увеличению количества отходов. Таким образом, возникнет неблагоприятное отклонение по использованию материалов.

Для расчета отклонения фактических прямых материальных затрат от нормативных под влиянием использования материалов (Y_{mm}) применяется следующая формула:

$$Y_{mm} = (R_f - R_n(X)) \times P_{nm}, \quad (6.7)$$

где R_f - фактический расход материала;

$R_n(X)$ - нормативный расход материала, необходимый для фактического выпуска; P_{nm} - нормативная цена материала.

Неблагоприятные отклонения данного вида, как правило, контролируются начальником производственного подразделения и связаны с закупкой материалов низкого качества, хищениями, износом оборудования. Отклонения будут нерегулируемыми, если они вызваны изменениями



методов производства, изменениями требований по контролю качества и другими объективными причинами.

Далее можно рассчитать совокупное отклонение фактических прямых материальных затрат от нормативных (Y_M):

$$Y_M = (Y_{фпм} - Y_{нпм(x)}) \times P_{нм}, \quad (6.8)$$

где $Y_{фпм}$ - фактические прямые материальные затраты;

$Y_{нпм(x)}$ - нормативные прямые материальные затраты на фактический выпуск (из гибкого бюджета).

3. Отклонения по прямым затратам на оплату труда.

Размер отклонений фактически начисленной заработной платы основных рабочих от ее стандартной величины определяется двумя факторами: отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, то есть по производительности труда:

Отклонение фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных по ставке (Y_{zs}):

$$Y_{zs} = (S_{ф} - S_{н}) \times T_{ф}, \quad (6.9)$$

где $S_{ф}$, - фактическая ставка заработной платы;

$S_{н}$ - нормативная ставка заработной платы;

$T_{ф}$ - фактически отработанное время.

Как правило, отклонения такого рода являются слабо регулируемыми и неблагоприятными, поскольку заработная плата основному персоналу увеличивается вследствие инфляции, забастовок и по другим объективным причинам. Но бывают и исключения, когда отклонения являются полностью контролируемыми со стороны начальника производственного подразделения или начальника отдела кадров. Например, если работа, не требующая высокой квалификации, выполняется высококвалифицированным работником и оплачивается по повышенной ставке оплаты труда.

Отклонение фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных по производительности труда (Y_{zt}):

$$Y_{zt} = (T_{ф} - T_{н(x)}) \times S_{н}, \quad (6.10)$$



где $T_n(x)$ - нормативное время на производство фактического объема продукции.

Причины таких отклонений могут носить как объективный (неконтролируемый) характер, так и субъективный (зависящий от менеджера центра нормативных затрат) характер. Объективными факторами являются:

низкое качество основных материалов;

отсутствие квалифицированных рабочих кадров;

низкое качество работ по ремонту оборудования, его физический и моральный износ;

недостатки в организации труда.

В случае негативного воздействия первого фактора ответственность возлагается на отдел снабжения, в случае воздействия других факторов ответственность несет администрация хозяйствующего субъекта. Примерами субъективных причин могут быть нарушения трудовой дисциплины и неудовлетворительная организация рабочих мест.

Совокупное отклонение фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных (Y_z):

$$Y_z = Y_{zs} + Y_{zt} = Y_{zф} - Y_{zn}(X), \quad (6.11)$$

где $Y_{zф}$ - фактические затраты на оплату труда;

$Y_{zn}(X)$ - нормативные затраты на оплату труда с учетом фактического выпуска продукции (из гибкого бюджета).

4. Отклонения по накладным расходам.

Контроль и анализ накладных расходов представляет собой значительно более трудную задачу, чем контроль над прямыми затратами, так как ответственность за многие общепроизводственные расходы часто трудно кому-либо приписать однозначно. Большинство таких расходов не могут быть подвергнуты контролю менеджерами конкретных подразделений. Поэтому, для упрощения контроля на данном этапе проводится анализ отдельно для переменных и постоянных накладных расходов хозяйствующего субъекта.



Алгоритм расчета отклонений здесь следующий.

4.1. Отклонение по постоянным накладным расходам.

а) Рассчитывается отклонение фактических постоянных накладных расходов хозяйствующего субъекта от нормативных (Y_{fco}) по формуле:

$$Y_{fco} = Y_{fcф} - Y_{fcн}, \quad (6.12)$$

где $Y_{fcф}$ - фактические постоянные накладные расходы;

$Y_{fcн}$ - нормативные постоянные накладные расходы.

б) Рассчитывается отклонение фактических постоянных накладных расходов от нормативных по объему производства ($Y_{fc(X)}$):

$$Y_{fc(X)} = (T_n - T_n(X)) \times S_{fcн}, \quad (6.13)$$

где T_n - нормативное время на производство продукции;

$S_{fcн}$ - нормативная ставка распределения постоянных накладных расходов.

На данном этапе можно провести более детальный анализ отклонений, для этого рассмотрим влияние на объем производства двух факторов: отклонения объема производства по эффективности труда и отклонения объема производства по мощностям:

$$Y_{fc(X)} = Y_{fc(X)эфф} + Y_{fc(X)мощн.}, \quad (6.14)$$

где $Y_{fc(X)эфф}$ - отклонение фактических накладных расходов от нормативных по объему производства вследствие изменения эффективности труда работников;

$Y_{fc(X)мощн}$ - отклонение фактических накладных расходов от нормативных по объему производства вследствие изменения мощностей хозяйствующего субъекта.

$$Y_{fc(X)эфф} = (T_n(X) - T_{ф}) \times S_{fcн} \quad (6.15)$$

Можно заметить, что экономическое содержание этого отклонения - измерение эффективности труда, что идентично отклонению по производительности. Следовательно, причины возникновения этого отклонения будут теми же, которые были ранее описаны для отклонения фактических прямых затрат на оплату труда от нормативных по производительности труда.



$$Y_{fc}(X)_{\text{мощн}} = (T_{\phi} - T_{н}) \times S_{fcн} \quad (6.16).$$

Возникновение данного отклонения свидетельствует об использовании недостаточных мощностей. Использование мощностей не в соответствии со сметой может иметь несколько причин. Поломка машин и оборудования, нехватка материалов, недостатки производственного планирования, трудовые конфликты и сокращение спроса - все это возможные причины появления неблагоприятных отклонений по мощностям.

в) Рассчитывается совокупное отклонение по постоянным накладным расходам (Y_{fc}):

$$Y_{fc} = Y_{fco} + Y_{fc}(X) = Y_{fc\phi} - Y_{fc}(X), \quad (6.17)$$

где $Y_{fc}(X)$ - такое значение постоянных накладных расходов, которое по норме должно было бы соответствовать фактически достигнутому объему производства:

$$Y_{fc}(X) = T_{н}(X) \times S_{fcн} \quad (6.18).$$

2. Отклонения по переменным накладным расходам.

а) Рассчитывается отклонение фактических переменных накладных расходов хозяйствующего субъекта от нормативных (Y_{vco}) по формуле:

$$Y_{vco} = Y_{vc\phi} - Y_{vc\phi}(X) \quad (6.19)$$

где Y_{vco} - фактические переменные накладные расходы;

$Y_{vc\phi}(X)$ - нормативные переменные накладные расходы, скорректированные на фактический объем производства продукции:

$$Y_{vc\phi}(X) = T_{\phi} + S_{fcп}, \quad (6.20)$$

где $S_{fcп}$ - нормативная ставка переменных накладных расходов.

б) Рассчитывается отклонение переменных фактических накладных расходов от нормативных по эффективности ($Y_{vc\text{эфф}}$):

$$Y_{vc\text{эфф}} = (T_{\phi} - T_{н}(X)) \times S_{fcп} \quad (6.21)$$

в) Рассчитывается совокупное отклонение по переменным накладным расходам (Y_{vc}):

$$Y_{vc} = Y_{vco} + Y_{vc\text{эфф}} = Y_{vc\phi} - Y_{vcн}(X) \quad (6.22)$$



где $Y_{vch}(X)$ - значение переменных накладных расходов, которое по норме должно было бы соответствовать фактически достигнутому объему производства:

$$Y_{vch}(X) = T_n(X) \times S_{fsp} \quad (6.23)$$

После проведения всех расчетов целесообразно составить таблицу, которая будет отображать взаимосвязь нормативной и фактической прибыли, и показывать все отклонения, в результате которых произошло их несоответствие.

Приведенная методика оценки отклонений на основе использования информации о нормативных затратах является весьма эффективным средством для анализа и контроля прямых затрат, но, как показывает практика, данная система не всегда может обеспечить руководство корректной информацией о накладных расходах. Поэтому в последнее время в экономической литературе все больше внимания уделяется новым перспективным методикам управления накладными расходами, отличными от методов системы «стандарт-кост».

6.5. Стимулирование снижения затрат на производство

Активизация и стимулирование – это воздействие на участников производства, побуждающее их соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Для мотивации таких действий используются как материальные, так и моральные стимулы. Нельзя прибегать к наказанию при увеличении затрат. В этом случае работники будут оспаривать величину планируемых затрат, стремясь к установлению их более высокого уровня. Достижение основной цели предприятия – получение максимально возможной прибыли за счет снижения затрат – станет трудновыполнимой задачей.

К основным направлениям организации работы по ресурсосбережению в промышленности относятся экономическое стимулирование рационального использования материальных ресурсов, разработка прогрессивной



нормативной базы, создание системы управления материальными ресурсами разработка и внедрение научно-технических мер регулирования.

В современных условиях существенно возрастает роль экономического стимулирования в обеспечении процесса ресурсосбережения. Расширение хозяйственной самостоятельности основного звена промышленности — предприятия — открывает принципиально новые возможности для повышения действенности экономического стимулирования на снижение материальных затрат. В настоящее время конкретные виды материальных ресурсов, на экономию которых могут выплачиваться премии, определяются непосредственно на предприятиях и объединениях.

В целях повышения заинтересованности рабочих, руководящих работников, специалистов и служащих предприятий и организаций в эффективном использовании ресурсов в промышленности применяется система материального поощрения за экономично рациональное использование сырьевых, топливно-энергетических и других материальных ресурсов. Рабочие, мастера, технологи, конструкторы и другие специалисты премируются за экономию конкретных видов материальных ресурсов против установленных технически обоснованных (среднепрогрессивных) норм расхода. Разрешается выплачивать премии в размере до суммы экономии материальных ресурсов в зависимости от вида и стоимости. Премии рабочим за экономию материальных ресурсов выплачиваются сверх предельных премий. При этом сохраняется действующий порядок премирования за экономию топлива, энергии и других ресурсов в случаях, когда установлены более высокие размеры поощрения.

Экономия материальных ресурсов конкретных видов определяется по итогам работы за квартал по сравнению с теоретически обоснованными нормами расхода, утвержденными в установленном порядке. Сумма экономии, полученная в отмеченном периоде, уменьшается на сумму допущенного перерасхода в предыдущем периоде календарного года по тому же виду материальных ресурсов, но не более чем на 50%.



Важнейшее условие действенности системы экономического стимулирования — достоверная оценка трудового вклада каждого работника в обеспечение экономии материальных ресурсов. При организации премирования необходимо точно выделить круг лиц, от которых зависит снижение затрат материалов, топлива и энергии.

Сумма премии за экономию материальных ресурсов по участку, агрегату распределяется руководителем структурного подразделения по согласованию с профсоюзной организацией между рабочими и специалистами с учетом их личного вклада в осуществление мероприятий по экономии.

Существует специальная шкала размеров доли экономии или перерасхода) материальных затрат, на которую увеличиваются (или уменьшаются) фонды поощрения. Шкала позволяет нивелировать разную стоимость материальных ресурсов на неодинаковую сумму экономии, приходящейся на 1 руб. заработной платы. При таком премировании большие требования предъявляются к научной обоснованности расхода материальных ресурсов, обеспечению их систематического обновления, а также становится недопустимым применение технически необоснованных норм.

В целях усиления экономических стимулов для предприятий и повышения материальной заинтересованности их коллективов в более полном использовании производственных отходов, вторичных ресурсов установлено, что прибыль практически полученная от реализуемых товаров и изделий производственно-технического назначения, изготовленных из отходов производства, остается в распоряжении предприятий независимо от их формы собственности. Размер отчислений зависит от уровня рентабельности (к издержкам производства при рентабельности до 25% — полностью, а в части, превышающей 25%, - в размере прибыли при условии, если стоимость отходов, израсходованных на производство указанных товаров и изделий, составляет 50% от стоимости всего сырья и материалов,



не считая вспомогательных материалов). Кроме фонда заинтересованности существуют и другие специальные фонды премирования, например, за сбор, хранение, и отгрузку лома, отходов черных и цветных металлов.

Результативность материального стимулирования зависит от достоверности первичной информации. Одно из прогрессивных направлений решения этой задачи — внедрение на предприятиях нормативного метода учета затрат на производство.

Выплату премий можно производить только в случае уменьшения выделяемых предприятию фондов на материальные ресурсы. Данное требование справедливо при прочих равных условиях. Так, некоторое увеличение фондов допустимо при опережающем росте объема производства, изменении ассортимента и др. Подобный подход побуждает предприятия к разработке целевых программ ресурсосбережения, ориентирует на улучшение конечных результатов материалопотребления.

Наряду с разработкой и внедрением системы материального стимулирования экономии сырья, топлива, материалов и энергии предусмотрены санкции за нерациональное их использование. Так введена имущественная ответственность предприятий за перерасход сырьевых, топливно-энергетических и других материальных ресурсов и за использование их не по назначению.

Под перерасходом материально-технических ресурсов понимается потребление их в производственных целях и размерах, превышающих потребность по нормам, установленным отраслевыми министерствами или ведомствами, а также самими предприятиями. К перерасходу не относится повышенный расход материальных ресурсов, вызванный проведением мероприятий по повышению технических характеристик выпускаемой продукции.

На предприятия, допустившие перерасход материалов (природных ресурсов), возлагается обязанность перечислить в бюджет двукратную стоимость израсходованных ресурсов в месячный срок по истечении



квартала, в котором допущен перерасход. С момента совершения платежа в бюджет предприятие вправе потребовать возмещения убытков поставщиками и снабженческо-сбытовой организацией, поставка продукции которой с отступлениями от условий договора послужила причиной допущенного перерасхода и применения мер хозяйственной ответственности.

При использовании предприятием выделенных ему материальных ресурсов не по назначению оно уплачивает в бюджет трехкратную стоимость.

Снижение издержек производства в настоящее время обеспечивается в основном под влиянием внутрипроизводственных факторов.

Значительное снижение издержек производства достигается в результате применения прогрессивных методов организации производства. Примером служит разработанная в Японии и получившая широкое применение во всем мире система организации производства «точно в срок». Она снижает издержки производства за счет бездефектного изготовления продукции. Сущность ее заключается в том, что комплектующие изделия, детали поставляются потребителю в определенное место, в нужное время в требуемом количестве. Если попадаются бракованные детали, производственный процесс у потребителя останавливается, так как запасов на рабочем месте нет.

Система «точно в срок» способствует снижению издержек по двум направлениям. Снижаются затраты на складирование и хранение полуфабрикатов и у потребителя, и у производителя. Последний, кроме того, снижает затраты и на реализацию.

Применение системы невозможно без обеспечения бездефектного изготовления продукции у поставщика. Поэтому первый этап этой системы заключается в повышении качества у изготовителя до уровня бездефектного изготовления. Японские предприятия в этих целях обучают всех сотрудников методам контроля качества и т.д., повышают ответственность производственных рабочих за качество, используют автоматические



устройства для контроля качества. В результате снижаются издержки производства, связанные со вторичной обработкой бракованных изделий, затратами сырья и заработной платы.

В рамках системы «точно в срок» разработаны и используются подсистемы (например, «кабан»), кружки качества и т.д., обеспечивающие экономию затрат при движении комплектующих деталей по заводу в результате повышения ответственности за качество продукции у рабочих и специалистов, облегчения управления производственным процессом. По расчетам английских специалистов система «точно вовремя» дает экономию затрат в размере 250 тыс. фунтов стерлингов.

Много времени уделяют экономисты таким резервам снижения издержек, как изменение классификации, учета и калькулирования затрат. Например, признание всех затрат переменными означает, что руководители производства должны их снижать; разграничение затрат на производство продукции высшего качества и на производство нестандартной продукции; применение единой системы калькулирования издержек на всех стадиях жизненного цикла изделий; усиление роли калькулирования по месту их возникновения; более четкое выделение затрат на управление, подготовку производства, реализацию достижений научно-технического прогресса, в том числе повышения качества продукции и т.д.

Систематическое снижение затрат основное средство повышения прибыльности функционирования фирмы. В условиях рыночной экономики, когда финансовая поддержка убыточных предприятий является не правилом, а исключением, как это было при административно-командной системе, исследование проблем уменьшения затрат производства, разработка рекомендаций в этой области — один из краеугольных камней всей экономической теории.

Можно выделить следующие основные направления снижения затрат производства во всех сферах экономики:

использование достижений НТП;



совершенствование организации производства и труда;
государственное регулирование экономических процессов.

Прежде чем рассматривать основные направления экономии затрат, необходимо сделать одно существенное замечание. Дело в том, что сама деятельность предприятия по обеспечению экономии затрат в подавляющем большинстве случаев требует затрат труда, капитала и финансов. Затраты по экономии затрат тогда эффективны, когда рост полезного эффекта (в самых разнообразных формах) превысит затраты на обеспечение экономии. Естественно, что возможен и пограничный вариант, когда уменьшение затрат на производство изделия не изменяет его полезных свойств, но позволяет снизить цену в конкурентной борьбе. В современных условиях типичным является не сохранение потребительских качеств, а экономия на издержках в расчете на единицу полезного эффекта или других важных для потребителя характеристик. На практике это часто принимает такие формы, как, например, снижение стоимости единицы производственной мощности металлообрабатывающего станка.

Реализация достижений НТП заключается, с одной стороны, в более полном использовании производственных мощностей, сырья материалов, в том числе и топливно-энергетических ресурсов, а с другой — в создании новых эффективных машин, оборудования, новых технологических процессов.

Наиболее характерная черта НТП второй половины XX столетия — переход к принципиально новому технологическому способу производства. Его преимущество не только в более высокой экономической эффективности, но и в возможности производить качественно новые материальные блага, услуги, которые существенно изменяют весь уклад жизни, приоритеты жизненных ценностей.

Что касается совершенствования организации производства и труда, то этот процесс наряду с экономией на издержках за счет сокращения потерь практически во всех случаях обеспечивает повышение производительности



труда, т.е. экономию затрат живого труда. На нынешнем этапе экономического развития экономия живого труда в сравнении с экономией общественного труда дает более весомые результаты, о чем свидетельствуют исследования экономического роста на основе использования производственной функции.

В настоящее время совершенствование организации производства представлено двумя основными школами: американской и японской. Это многочисленные системы материально-технического обеспечения производства, его экономического стимулирования и т.п.

В снижении затрат производства значительная роль принадлежит государственным программам в области НТП и государственным стандартам.



ТЕМА 7. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

7.1. Логика и недостатки сложившейся системы планирования

7.2. Бюджетное планирование и управление, преимущества бюджетирования

7.3. Понятие бюджета и его основные этапы

7.4. Основные типы бюджетов

7.5. Бюджетирование затрат на промышленном предприятии и контроль его деятельности

7.1. Логика и недостатки сложившейся системы планирования

Планирование - один из важнейших элементов управления, включающий выбор целей хозяйствующего субъекта, а также выбор средств по достижению данных целей. Проблема планирования возникает в том случае, когда имеются альтернативные варианты действия. Поскольку одновременное планирование целей, потенциала и операций для подразделений и предприятия в целом на практике затруднено, принято различать следующие виды или ступени планирования.

Планирование общих целей или генеральное целевое планирование. Такие планы составляются на период более пяти лет. К планированию генеральных целей можно отнести задание всех экономических и не экономических целей в долгосрочной перспективе хозяйствующего субъекта, то есть разработку его концепции. В этот раздел входит планирование материальных целей (сфер деятельности, отраслей и подотраслей, важнейших результатов, которых хотят достичь, а иногда и групп потребителей); стоимостных целей (финансовых результатов и ликвидности); социальных целей (разработка определенной модели поведения по отношению к персоналу, инвесторам, рыночным партнерам, другим общественным группам, государству, а также разработка определенного имиджа предприятия).

Стратегическое планирование (или планирование программы и потенциала). Временной интервал данного вида планирования составляет от двух до пяти лет. На данном этапе, на базе установленных генеральных целей



определяют в долгосрочном плане структуру и объемы продуктово-ассортиментной программы, а также структуру и объемы потенциала (ресурсов), необходимого для производства и реализации продукции. Предметом стратегического планирования является определение специфической целеориентированной структуры потенциала.

Текущее планирование. Основное предназначение данного вида планирования заключается в формировании годовых планов на базе соответствующих стратегических целей с тем, чтобы показать путь развития хозяйствующего субъекта на короткий промежуток времени.

Оперативное планирование. Наиболее часто на российских предприятиях используется система оперативного бюджетного планирования, определяющая предполагаемые доходы и расходы хозяйствующего субъекта на месяц или квартал. В современных динамично изменяющихся рыночных условиях разработка бюджета на год и более является весьма проблематичной, а планирование на месяц значительно сужает стратегический простор управления, особенно в производстве с длительным производственным циклом. Поэтому оптимальным периодом бюджетного планирования является квартал.

В настоящее время планирование деятельности предприятий стало серьезной проблемой. Это вызвано рядом причин, к числу которых можно отнести:

- отсутствие ясных целей и понимания задач руководством;
- трудности при определении потребностей в текущих расходах;
- планы и средства больше не спускаются «сверху» и предприятие само должно ориентироваться на рынке;
- на многих предприятиях нет системы представления достоверной информации в нужное время, в нужном месте, с требуемой адресностью.

Планирование сегодня – процесс трудоемкий. Планово-экономические службы продолжают подготавливать огромное количество документов, большая часть которых непригодна для финансово-экономического анализа.



Кроме того, процесс планирования затянут во времени, поэтому он делает невозможным принятие оперативных управленческих решений.

Плановые данные значительно отличаются от фактических. Процесс планирования по традиции начинается от производства, а не со сбыта продукции. Причем при планировании преобладает затратный механизм ценообразования: цену формируют без учета рыночных цен, исходя из полной себестоимости и норматива рентабельности.

Калькулирование себестоимости проводится на единицу выпуска продукции, а не на единицу проданной продукции. При планировании и анализе не используется категория маржинальной прибыли. Не проводится анализ безубыточности продаж.

При планировании не оценивается также эффект операционного рычага, коэффициента маржинального дохода; невозможно оценить запас финансовой прочности.

Экономическое планирование традиционно не доводится до финансового планирования и потому не дает возможности определить потребность в финансовой деятельности предприятия.

При существующей системе планирования невозможно достоверно проводить сценарный анализ и анализ финансовой устойчивости предприятия к изменяющимся условиям деятельности.

Вот почему планировать деятельность необходимо для того, чтобы понимать где, когда, как и для кого нужно производить и продавать продукцию.

Планировать нужно и для того, чтобы понимать, какие ресурсы понадобятся для достижения поставленных целей.

Планировать необходимо также для того, чтобы добиться эффективного использования привлеченных ресурсов, т.е. решить задачу максимизации показателя рентабельности чистых активов.

В свете сказанного на планово-экономические службы предприятия возлагаются следующие исключительно важные функции:



подготовка документов быстро, качественно и в объеме, который необходим руководству предприятия для принятия эффективных управленческих решений;

координация деятельности подразделений, что позволяет перейти от вертикального управления к вертикально-горизонтальному управлению;

возложение на себя ответственности за подготовку документов, необходимых для формирования основного бюджета.

7.2. Бюджетное планирование и управление, преимущества бюджетирования

По определению Института дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету (США), бюджет— это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и/или расходы, которые должны быть понижены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. Процесс разработки, утверждения, контроля и анализа бюджетов называется бюджетированием. На российских предприятиях термин «бюджет» часто заменяется термином «смета».

Система бюджетирования состоит из системы бюджетного планирования деятельности структурных подразделений предприятия и системы сводного (комплексного) бюджетного планирования деятельности предприятия.

Эти системы включают процессы формирования бюджетов, структуры бюджетов, ответственность за формирование и исполнение бюджетов, процессы согласования, утверждения и контроля исполнения бюджетов.

Целями внедрения принципов бюджетного планирования являются:

установление жесткого текущего (оперативного) контроля за поступлением и расходованием средств хозяйствующего субъекта;



достижение большей гибкости в управлении и контроле за себестоимостью продукции;

повышение точности плановых показателей (для целей налогового и финансового планирования).

В соответствие с данными целями в качестве основных задач бюджетирования можно выделить:

планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;

координация различных бизнес-функций и структурных подразделений хозяйствующего субъекта;

согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;

мотивация руководителей всех рангов к достижению целей своих центров ответственности;

оценка выполнения плана центрами ответственности и эффективности работы менеджеров на местах;

обучение менеджеров.

Таким образом, основными преимуществами внедрения принципов бюджетного планирования являются следующие:

бюджет оказывает положительное воздействие на мотивацию и настрой коллектива;

бюджет позволяет координировать работу предприятия в целом;

бюджет позволяет усовершенствовать процесс распределения ресурсов и тем самым осуществить режим строгой экономии финансовых ресурсов предприятия, что является особенно значимым для выхода из финансового кризиса;

бюджет способствует процессам коммуникации в организации.

Постоянный анализ бюджета позволяет своевременно вносить корректирующие изменения в деятельность хозяйствующего субъекта.



Однако наряду с этими преимуществами существуют и негативные факторы, препятствующие внедрению систем бюджетирования на российских предприятиях:

1. Рыночный фактор, а именно, сложность и дороговизна внедрения системы бюджетирования.
2. Социально-психологические факторы, в частности, такие как интриги внутри хозяйствующего субъекта, которые могут повлиять на распределение ресурсов; конфликты, которые могут возникнуть между лицами, ответственными за разработку бюджетов и лицами ее контролирующими; частое завышение потребности в ресурсах менеджерами структурных подразделений.

По оценкам специалистов, из-за того, что предприятия не формируют годовые бюджеты, они теряют за год до 20% доходов. Чтобы избежать этих потерь, нужно постоянно сравнивать бюджетные показатели с фактическими данными, анализировать отклонения, усиливать благоприятные и уменьшать неблагоприятные тенденции, совершенствовать методологию планирования на базе разработки основного (общего) бюджета.

Основной (общий) бюджет – это финансовое количественно определенное выражение маркетинговых и производственных планов, необходимых для достижения поставленных перед предприятием целей.

По словам профессора Джохена Циммермана из Лондонской школы бизнеса, бюджетный процесс трансформирует имеющие обобщенный характер элементы корпоративной стратегии в количественные показатели рынков и ресурсов. Бюджет используется для достижения двух основных целей – планирования и контроля.

В процессе планирования руководству компании для принятия взвешенных решений необходимо обладать отфильтрованной и обобщенной информацией о подразделениях, носителями которой являются менеджеры нижнего уровня. Такой информацией их обеспечивает бюджетный процесс, построенный по принципу «снизу вверх».



В то же время зачастую и менеджеры нижнего уровня могут более взвешенно планировать свою деятельность при наличии у них информации от руководства, которое, как правило, гораздо лучше осведомлено об общей картине в рамках организации и знает долгосрочные цели компании. В этом смысле весьма полезно бюджетирование по принципу «сверху вниз».

В процессе контроля бюджет может быть очень эффективен в качестве инструмента, позволяющего задавать пределы ответственности и полномочий нижестоящих менеджеров, анализировать эффективность работы и качество планирования (в частности, на основе анализа отклонений).

Преимущества бюджетирования ресурсов проявляются в следующем:

планирование бюджетов структурных подразделений дает более точные показатели предполагаемой величины размеров и структуры затрат;

утверждение месячных (квартальных, годовых) бюджетов структурным подразделениям дает им большую самостоятельность в расходовании фонда оплаты труда, что повышает материальную заинтересованность работников в успешном выполнении плановых заданий;

упрощение системы контроля бюджетных средств, что позволяет сократить непроизводительные расходы рабочего времени экономических служб предприятия;

возможность осуществить режим строгой экономии затрат и финансовых ресурсов предприятия, что особенно важно для выхода из экономического кризиса.

Следовательно, бюджет – мощное средство систематизации деятельности компании.

7.3. Понятие бюджета и его основные этапы

Бюджет представляет собой прогнозируемое состояние основных финансовых отчетов на момент окончания заданного при планировании периода.



Процесс бюджетирования условно может быть разделен на две составляющие: подготовка операционного бюджета и подготовка финансового бюджета.

Операционный бюджет включает в себя:

бюджет продаж;

бюджет производства;

бюджет производственных запасов;

бюджет прямых затрат на материалы;

бюджет прямых затрат на оплату труда;

бюджет производственных накладных расходов;

бюджет коммерческих расходов;

бюджет управленческих расходов;

отчет о прибылях и убытках.

Финансовый бюджет состоит из: инвестиционного бюджета и баланса.

В классическом варианте процесс подготовки обобщенного бюджета состоит из следующих основных этапов:

составление бюджета продаж;

составление бюджета производства, включая его обеспечение;

составление бюджета административных расходов;

составление инвестиционного бюджета;

составление собственно финансового бюджета;

составление прогноза финансовых отчетов.

Блок-схема формирования основного бюджета представлена на рисунке 7.1.

Оперативный бюджет показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции предприятия.

Бюджет продаж (реализации) является отправной точкой всего процесса разработки бюджета. Бюджет продаж (реализации) определяется высшим руководством компании на основе исследований отдела маркетинга. Сюда же относится бюджет коммерческих расходов, который включает все



затраты, связанные с реализацией продукции и услуг в плановом периоде. К ним можно отнести транспортные расходы, маркетинговые услуги и др.

Объём продаж ограничен производственными мощностями. Бюджет объёма продаж и его товарная структура определяют уровень и характер деятельности, оказывают воздействие на другие бюджеты.

Бюджет продаж определяется возможностями сбыта на реальном рынке, который подвержен неконтролируемым факторам:

- деятельность конкурентов;
- общее положение на национальном и мировом рынке;
- стабильность поставщиков и покупателей;
- результативность рекламы и средств содействия;
- сезонные и случайные колебания;
- политика ценообразования;
- рентабельность продукта.

Существует два основных способа определения показателей бюджета продаж:

статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста производства;

экспертная оценка путём опроса персонала.

На основе прогноза продаж составляется бюджет продаж.

Таблица 7.1

Бюджет продаж

Вид продукции	Количество, шт.	Цена за ед., руб.	Итого, руб.
А			
Б			
Всего			

В бюджете расходов на продажу детализируются предполагаемые расходы по сбыту продукции – комиссионные, транспортные, на рекламу и др.



Пример бюджета расходов на продажу

Вид расходов	Сумма расходов, руб.
1	
2	
Всего	

После этого переходят к формированию бюджета производства. В этом бюджете определяется количество продукции (например, объем нефти), которое предполагается произвести, исходя из намеченного объема продаж (реализации). Во многих случаях бюджет производства ограничивается имеющимися производственными мощностями.

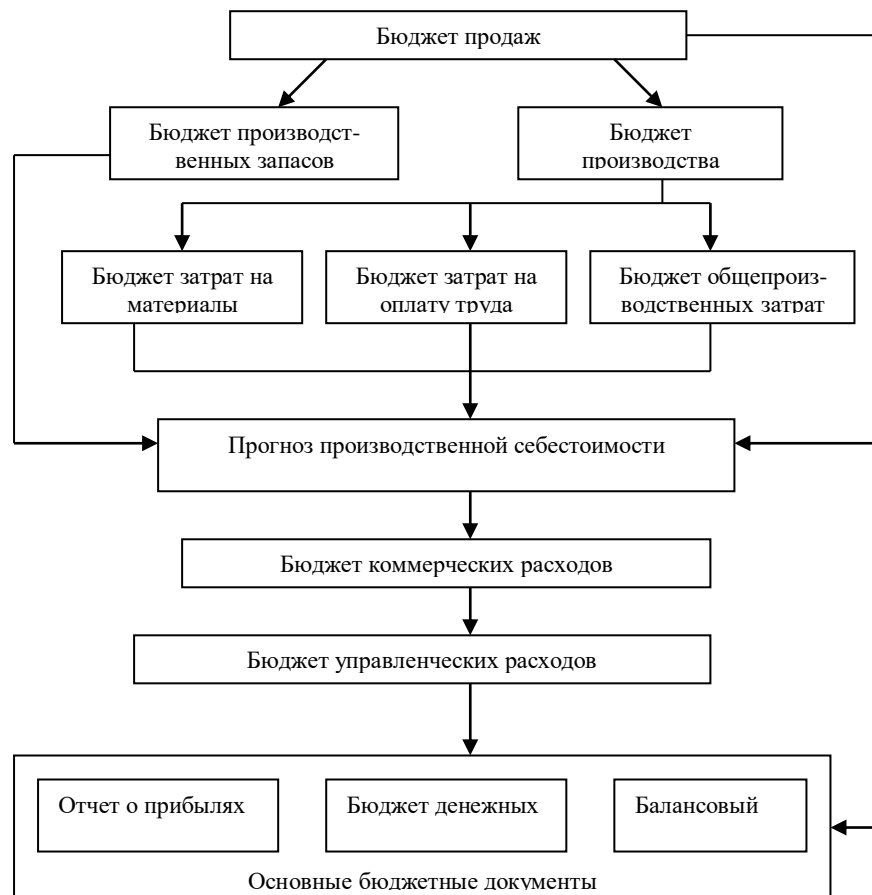


Рис. 7.1. Блок-схема формирования основного бюджета

После определения объема продаж становится возможным определить количество единиц продукции, чтобы обеспечить запланированный объем продаж и необходимый уровень запасов (бюджет производства).



Бюджет производства составляется как в натуральных, так и в денежных единицах.

Руководство должно определить, останется уровень запасов на прежнем уровне или он должен быть уменьшен или увеличен.

Объём производства в натуральных единицах рассчитывается следующим образом:

Бюджет производства = бюджет продаж + прогнозируемый запас готовой продукции на конец периода – запас готовой продукции на начала периода.

Бюджет производства имеет следующий вид:

Таблица 7.3

Бюджет производства в натуральных единицах.

Показатель	Продукция			
	А	Б	В	Г
1. Продажи по плану				
2. Плановые запасы на конец периода				
3. Всего необходимо (1+2)				
4. Запасы на начало периода				
5. Планируемое производство (3-4)				

На базе производственного бюджета составляются бюджеты использования материалов и трудовых затрат.

Материальные затраты составляют значительную долю на добычу и транспортировку нефти. Поэтому производственная программа может быть выполнена только при условии своевременного и полного обеспечения ее необходимыми материально-энергетическими ресурсами. С этой целью в натуральном и стоимостном выражении составляется бюджет потребности в материалах.

Плановые потребности закупки материалов и их использования могут быть подготовлены как в одном документе, так и в самостоятельных бюджетах.

При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов на начало и конец периода (определяется руководством).



Для расчёта расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:

запасы материала на начало периода;

потребности в материалах для выполнения производственного бюджета.

Стоимость материалов, необходимых для обеспечения плановых показателей производства, рассчитывается по формуле:

Количество материалов, необходимых для планового производства = материалы, необходимые для производства – запасы материалов на начало периода.

Таблица 7.4

Затраты материалов, необходимые для производства планового объёма готовой продукции, в натуральных единицах

Наименование материала	А		Б		Всего
	на ед.	на объём производства	на ед.	на объём производства	

Далее разрабатывается бюджет прямых материальных затрат.

Таблица 7.5

Бюджет материальных затрат

Показатель	Материал А	Материал Б	Всего
1. Всего потребность в материалах Ю ед.			
2. Использовано из запасов, ед.			
3. Цена за единицу, руб.			
3)×4. Стоимость запасов материалов, использованных в производстве, руб. (2			
5. Объём закупок материалов, необходимых для выполнения плана производства (1–2), ед.			
6. Цена за единицу, руб.			
6), руб.×7. Стоимость закупок материалов, необходимых для выполнения плана производства (5			
8. Общая стоимость материалов (4+7) руб.			



Для того чтобы определить, сколько материалов необходимо закупить в плановом периоде, следует учесть, на какой уровень запасов к концу периода предприятие должно выйти.

Таблица 7.6

Бюджет закупки материалов в натуральном и стоимостном выражении

Показатель	Материал А	Материал Б	Всего
1. Потребности в материалах для производства, ед.			
2. Запасы материалов на конец периода, ед.			
3. Всего потребность в материалах, (1+2), ед.			
4. Запасы материалов на начало периода, ед.			
5. Объём закупок (3-4), ед.			
6. Цена за единицу, руб.			
7. Объём закупок материалов (5-6), руб.			

Разработка бюджета трудовых затрат начинается с анализа:

достигнутого уровня производительности труда и определения возможности его повышения, а также с определения потребности в кадрах необходимой квалификации;

эффективной организации и рационального использования заработной платы;

расчета фонда заработной платы, соблюдения ее нормативов и лимитов;

обеспечения правильных пропорций в заработной плате отдельных категорий работников в соответствии с количеством и качеством труда.

5. Бюджет трудовых затрат

Стоимость затраченного труда зависит от типа и количества производимой продукции, её трудоёмкости, системы оплаты труда.

Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения объёма производства, которое рассчитывается умножением



количества единицы продукции на норму затрат труда в часах на единицу продукции.

Таблица 7.7

Бюджет затрат труда в натуральном и стоимостном выражении.

Показатель	Кол-во произведённой продукции, шт.	Затраты рабочего времени на единицу продукции, час	Общие затраты рабочего времени, час	Почасовая ставка, руб.	Всего, руб.
А					
Б					
Итого					

Составлению бюджета накладных расходов предшествует классификация накладных расходов на постоянные и переменные от объёма выпущенной продукции.

Таблица 7.8

Бюджет накладных расходов.

Накладные расходы	Сумма, тыс. руб.
1. Переменные накладные расходы, всего, в т.ч. - вспомогательные материалы - заработная плата вспомогательных рабочих - электроэнергия - расходы по содержанию и эксплуатации оборудования 2. Постоянные накладные расходы, всего, в т.ч. амортизация налоги заработная плата персонала электроэнергия ремонт 3. Всего затрат	

6. Бюджет себестоимости проданной продукции.

Себестоимость проданной продукции = запас готовой продукции на начало периода + себестоимость произведённой на планируемый период продукции – запас готовой продукции на конец периода.



Себестоимость произведённой на планируемый период продукции = прямые затраты материалов в планируемом периоде + прямые затраты труда в планируемом периоде + накладные расходы в планируемом периоде.

Таблица 7.9

Бюджет себестоимости проданной продукции

Показатель	Сумма тыс. руб.
1. Запасы готовой продукции на начало периода	
2. Затраты материалов	
3. Затраты труда	
4. Накладные расходы	
5. Себестоимость произведённой продукции (2+3+4)	
6. Запасы готовой продукции на конец периода	
7. Себестоимость проданной продукции (1+5-6)	

7. Бюджет общих и административных расходов включает в себя бюджеты общепроизводственных и общехозяйственных затрат, которые разрабатываются на основе соответствующих смет расходов.

Бюджет общих и административных расходов представляет собой детализированный план расходов, связанных с управлением организацией в целом. Большинство элементов этого бюджета составляют постоянные затраты.

Таблица 7.10

Бюджет административных расходов

Показатель	Сумма, руб.
1. Заработная плата управляющих	
2. Заработная плата служащих	
3. Содержание административных помещений	
4. Разное	
Итого	

8. Составление оперативного бюджета завершается подготовкой плана прибылей и убытков на основе бюджета себестоимости проданной продукции, бюджета продаж, бюджета расходов на продажу и др.



Прогноз прибылей и убытков

Показатель	Сумма, руб.
1. Выручка от продажи продукции	
2. Себестоимость проданной продукции	
3. Валовая прибыль (1-2)	
4. Прочие расходы	
5. Прочие доходы	
6. Прибыль от основной деятельности (3-4+5)	

Некоторые из этих показателей для детализированного планирования могут быть разложены на составляющие.

Порядок составления финансового бюджета. Финансовый бюджет – это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств, и направления их использования в будущем периоде.

Финансовый бюджет включает:

1. Бюджет капитальных расходов.

Определение направлений капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них является комплексной задачей всего управленческого учёта.

Проблема состоит в том, чтобы решить, какие долгосрочные активы необходимы, определить рентабельность инвестиций, источники капитальных вложений.

2. Бюджет денежных средств составляется после того, когда составлены все вышеперечисленные бюджеты.

Бюджет денежных средств – план поступления денежных средств, платежей и выплат на будущий период.

Бюджет денежных средств суммирует все потоки денежных средств, показывает ожидаемое конечное сальдо на счетах денежных средств и финансовое положение организации (выявляются периоды излишка или недостатка финансовых ресурсов).



Бюджет денежных средств состоит из двух частей – ожидаемые поступления и ожидаемые платежи и выплаты. Для определения ожидаемых поступлений используется информация из бюджета продаж, данные о продажах в кредит и других источников (продажа активов, займы, получение процентов, дивидендов и т.п.).

Суммы ожидаемых платежей берутся из периодических бюджетов (бюджет трудовых расходов, бюджет закупки материалов, бюджет расходов на продажу, административных расходов и др.). При этом важно знать политику платежей и выплат компании (отсрочка платежа и др.). Помимо текущих расходов денежные средства могут быть использованы на приобретение оборудования и других активов, возврат займов и других долгосрочных обязательств.

При подготовке бюджета денежных средств необходимо концентрироваться на времени фактических поступлений или платежей, а не на времени совершения хозяйственных операций.

Чтобы составить бюджет получения денежных средств, необходимо бюджет продаж детализировать по месяцам.

Таблица 7.12

Ожидаемые поступления денежных средств

Показатель	Месяц						Всего
1. Продажа: - с отсрочкой платежа 90 % - без отсрочки платежа 10 % 2. Получение денежных средств от продаж: - 10% текущего месяца - 50% предыдущего месяца - 40% двухмесячной задолженности							



Аналогично составляются планы выплат денежных средств в счёт погашения кредиторской задолженности. После этого все бюджеты объединяются в бюджет денежных средств.

Таблица 7.13

Бюджет денежных средств.

Показатель	Квартал				Итого
	I	II	III	IV	
1. Остаток денежных средств на начало периода					
2. Поступление денежных средств от продаж					
3. Всего денежных средств					
4. Выплаты: - за материалы; - заработная плата; - налоги; - покупка оборудования; - платежи за услуги; - другое.					
5. Всего выплат					
6. Планируемое минимальное сальдо					
7. Потребность в денежных средствах (5+6)					
8. Избыток (недостаток) денежных средств (3-7)					
9. Привлечение заёмных средств					
10. Погашение кредита					
11. Выплата процентов по кредиту					
12. Остаток денежных средств на конец периода (3-7+9-10-11)					



Последним шагом в процессе подготовки главного бюджета является разработка финансового положения или проектного бухгалтерского баланса организации.

Прогнозируемый баланс на конец планируемого периода строится на основе баланса на начало периода с учётом предполагаемых изменений каждой статьи баланса. Для определения изменений используется формула: Сальдо конечное равно сальдо начальное + начисление (из плана прибылей и убытков) + поступления (из бюджета денежных средств) – выплаты (из бюджета денежных средств).

После составления бухгалтерского баланса начинается его предварительный анализ. Если в результате составления бюджета выявятся проблемы, то руководство начинает всю плановую работу заново, при этом может быть изменена кредитная политика, условия оплаты и отсрочки платежей. После внесения корректировок в бюджеты вновь анализируется финансовое положение организации.

Инвестиционный бюджет составляется на основе программ освоения новых видов продукции, которая в ряде случаев требует затрат на реконструкцию, техническое перевооружение или модернизацию оборудования и технологий.

На основе бюджетов составляется прогнозная себестоимость реализуемой продукции и прогнозный отчет о прибылях и убытках, который является собственно финансовым бюджетом.

На практике предприятия пользуются термином «смета», что не является концептуальной разницей. Схема формирования смет не многим отличается от схемы формирования общего бюджета.

Бюджетирование без обратной связи – это даром потраченное время. Любая система является жизнеспособной, если имеет в своем составе элементы обратной связи, которые предусматривают анализ того, что сделала система, и текущую корректировку поведения системы по мере поступления сигналов о ее состоянии.



Бюджетирование – это тоже система, весьма серьезная и ответственная система финансового планирования бизнеса, а потому она должна предусматривать соответствующую обратную связь. Роль обратной связи в данном случае играет контроль исполнения бюджета. Система контроля выполнения бюджета на предприятии является своеобразным мониторингом финансового состояния предприятия. Важность этой системы не вызывает сомнений. Тем не менее, говоря о путях практической реализации системы, следует принимать во внимание стратегическое позиционирование предприятия.

Различают три подхода к реализации системы контроля бюджета предприятия:

1. простой анализ отклонений, ориентированный на корректировку последующих планов;
2. анализ отклонений, ориентированный на последующие управленческие решения;
3. анализ отклонений в условиях неопределенности.

Рассмотрим первые два подхода.

Простой анализ отклонений производится в соответствии со схемой, помещенной на рис. 7.2.

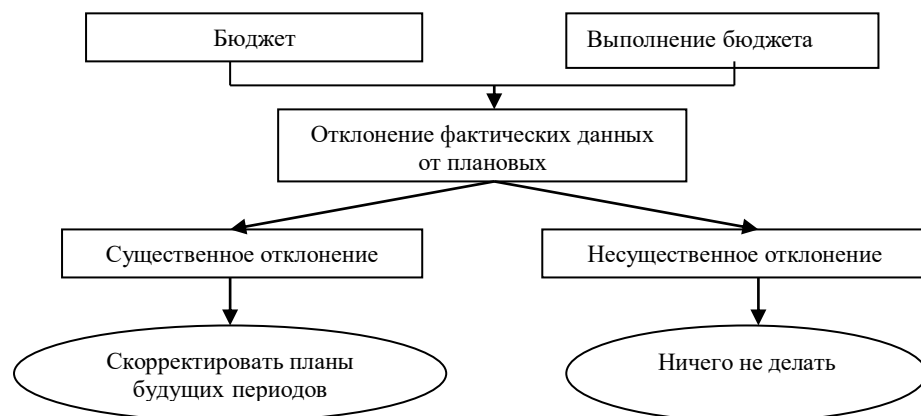


Рис. 7.2 Схема простого анализа отклонений

Суть подхода состоит в том, что система контролирует состояние выполнения бюджета путем сопоставления бюджетных показателей и их



фактических значений. Если отклонение носит существенный характер, то финансовый менеджер принимает решение о необходимости вносить соответствующие коррективы в бюджет последующего периода. В противном случае никакие корректирующие действия не производятся.

Анализ отклонений, ориентированный на последующие управленческие решения, предполагает более детальный факторный анализ влияния различных отклонений параметров бизнеса на денежный поток. По существу, производится декомпозиция влияния всех вместе взятых отклонений на величину итогового денежного потока.

Технология проведения такого контроля выглядит следующим образом:

Шаг 1. Установление всех факторов, которые влияют на величину денежного потока.

Шаг 2. Определение суммарного отклонения денежного потока от бюджетного значения.

Шаг 3. Определение отклонения потока в результате отклонения каждого фактора.

Шаг 4. Составление таблицы приоритетов влияния, которая располагает все факторы по порядку, начиная с более значимых.

Шаг 5. Составление окончательных выводов и рекомендаций в части управленческих решений, направленных на выполнение бюджета.

Выводы, сделанные в отношении приоритетов влияния факторов, определяют управленческие решения, которые могут быть рекомендованы соответствующим функциональным подразделениям предприятия.

И последнее. На практике обычно весь процесс или его отдельные стадии повторяются несколько раз, по мере того как бюджет компании уточняется, увязывается с бюджетами аффилированных структур или подразделений, приводится в соответствие со стратегическими установками или реальными возможностями и потребностями исполнителей.



7.4. Основные типы бюджетов

Существует много разновидностей бюджетов, применяемых в зависимости от структуры и размера организации, распределения полномочий, особенностей деятельности и т.д.

К двум основным «идеологически» различающимся типам бюджета эксперты относят бюджеты, построенные по принципам «снизу вверх» и «сверху вниз».

Бюджет, составленный «снизу вверх», предусматривает сбор и фильтрацию бюджетной информации от исполнителей к руководителям нижнего звена и далее к руководству компании. При таком подходе много сил и времени, как правило, уходит на согласование бюджетов отдельных структурных единиц.

Кроме того, довольно часто предоставляемые «снизу» показатели сильно изменяются руководителями в процессе утверждения бюджета, что в случае необоснованности бюджета или недостаточной аргументации может вызвать негативную реакцию подчиненных. В дальнейшем такая ситуация нередко ведет к снижению доверия и внимания к бюджетному процессу со стороны менеджеров нижнего уровня, что выражается в небрежно подготовленных данных или сознательном завышении цифр в первоначальных версиях бюджета.

Этот вид бюджетирования широко распространен в России как из-за неопределенности перспектив развития рынка в целом, так и по причине нежелания руководства заниматься планированием (к сожалению, для большей части отечественных топ-менеджеров стратегическое планирование до сих пор остается лишь красивым иностранным термином).

Бюджет, составленный по принципу «сверху вниз», требует от руководства компании четкого понимания основных особенностей организации и способности сформировать реалистичный прогноз хотя бы на рассматриваемый период. Такой подход обеспечивает согласованность бюджетов отдельных подразделений и позволяет задавать контрольные



показатели по продажам, расходам и т.п. для оценки эффективности работы центров ответственности.

На наш взгляд, бюджетирование «сверху вниз» является предпочтительным. Однако на практике, как правило, применяются смешанные варианты составления бюджетов, содержащие в себе черты обоих подходов – вопрос лишь в том, какой подход преобладает.

Долгосрочные и краткосрочные бюджеты. В западной практике долгосрочным бюджетом считается бюджет, составленный на срок 2 года и более, а краткосрочным – на период не более 1 года. В связи со стабилизацией экономики и наметившимся экономическим ростом горизонт прогнозирования в нашей стране стал приближаться к западным стандартам.

Зачастую в компании долгосрочное и краткосрочное бюджетирование объединяются в единый процесс. В этом случае краткосрочный бюджет составляется в рамках разработанного долгосрочного и поддерживает его, а долгосрочный уточняется по прошествии каждого периода краткосрочного планирования и как бы «прокатывается» вперед еще на один период. Сказанное выглядит примерно следующим образом:

2015 год	2015 год
1 квартал детальный план	2 – 4 кварталы недетализированный план

2015 год	2015 год	2016 год
1 квартал факт	2 квартал детальный план	3 квартал 2003 – 1 квартал 2004 недетализированный план

Причем краткосрочный бюджет, как правило, несет гораздо больше контрольных функций, нежели долгосрочный, который в основном является средством планирования.

Постатейные бюджеты. Они предусматривают жесткое ограничение суммы по каждой отдельной статье расходов без возможности переноса в другую статью. То есть, если тому или иному отделу запланировано потратить не более 100 тыс. руб. на рекламу, то больше ему не дадут, даже если подразделение сэкономило на командировках 300 тыс. руб.



В западной практике такой подход широко используется в правительственных учреждениях, однако нередко применяется и в коммерческих организациях для обеспечения более жесткого контроля и ограничения полномочий руководителей нижнего и среднего звена.

В России сама концепция постатейных бюджетов широко распространена в коммерческих структурах, но на практике редко воплощается с достаточной жесткостью.

Бюджеты с временным периодом. Термин «бюджет с временным периодом» означает систему бюджетирования, в которой не израсходованный на конец периода остаток средств не переносится на следующий период.

Эта разновидность бюджета используется в большинстве организаций, так как позволяет более четко контролировать деятельность менеджеров и расход ресурсов компании, пресекая «накопительские» тенденции.

К недостаткам данного метода бюджетирования эксперты относят неравномерность расходования бюджетных средств, когда в конце периода менеджеры начинают в срочном порядке тратить различными способами остаток средств, опасаясь, что в случае «недорасхода» бюджет на следующий период будет урезан на соответствующую сумму. Кроме того, в конце периода довольно много сил тратится на инвентаризацию и отчетность.

Гибкие и статичные бюджеты. В наиболее часто используемом в России статичном типе бюджета цифры находятся вне зависимости от объемов производства и т.п., в то время как при составлении гибкого бюджета расходы ставятся в зависимость от некоего параметра, как правило, характеризующего объем производства или продаж.

Гибкий бюджет хорош тем, что позволяет более адекватно оценивать эффективность работы подразделений, не обеспечивающих продажи, а играющих по отношению к ним поддерживающую роль.

Преимущества бюджетов и бюджетов с нулевым уровнем. Бюджет с нулевым уровнем – это бюджет, который каждый раз составляется заново, «с



нуля». В противоположность ему преемственный бюджет имеет нечто вроде шаблона, в который при очередном бюджетировании лишь вносятся коррективы, отражающие текущие изменения по сравнению с устоявшимся процессом.

Преемственный бюджет намного снижает объем усилий и времени, затрачиваемых на бюджетный процесс. Однако он имеет и довольно серьезные недостатки, основной из которых – опасность образования «застойных участков», тянущихся из прошлого без изменений, которые при составлении бюджета «с нуля» могли бы быть пересмотрены и оптимизированы.

7.5. Бюджетирование затрат на промышленном предприятии и контроль его деятельности

Система бюджетирования на предприятии охватывает как производственные подразделения, так и функциональные службы (отделы) и подразделения непромышленной группы.

Для производственных подразделений основного производства, деятельность которых зависит от объема производства и реализации продукции предприятия, установление бюджета затрат целесообразно на выполнение отдельных договоров (проектов). Установление общего бюджета затрат таким подразделениям целесообразно при стабильных условиях производства и реализации, что практически бывает достаточно редко. При изменяющихся объемах производства и реализации продукции производственным подразделениям основного производства целесообразно устанавливать расчетную нормативную величину затрат на единицу объема производства продукции (работ, услуг). Можно устанавливать как общую величину затрат на единицу продукции, так и затраты на использование отдельных видов ресурсов (на заработную плату, материальные затраты, на энергоресурсы и др.).



Производственные подразделения вспомогательного производства по характеру своей деятельности являются более сложными и противоречивыми, чем подразделения основного производства. Перед бюджетированием затрат на их деятельность необходимо определить состав их деятельности. Например, ремонтно-механический цех может изготавливать запасные части для ремонта собственного оборудования, спецоснастку и специнструмент для цехов основного производства (при отсутствии инструментального цеха), выполнять капитальный ремонт и модернизацию оборудования, привлекаться к изготовлению продукции цехов основного производства, оказывать производственные услуги промышленного характера капитальному строительству, выполняемому хозяйственным способом, выполнять отдельные заказы для работников предприятия. Понятно, что при такой сложной по составу деятельности установление общего бюджета затрат цеху практически невозможно. Целесообразно рассчитывать затраты по каждому виду деятельности цеха на основании определения нормативной величины затрат на выполнение отдельных работ (заказов). Принципиально аналогичные трудности возникают при бюджетировании затрат ремонтно-строительного цеха, транспортного цеха и других цехов вспомогательного производства.

Наиболее целесообразно бюджетирование затрат по подразделениям функционального управления, в целом на предприятии и в его производственных цехах.

В целях организации системы управления затратами через механизм их бюджетирования целесообразно создать на предприятии сквозную систему бюджетов, состоящих из следующих функциональных бюджетов, связанных с затратами:

- бюджет фонда оплаты труда;
- бюджет материальных затрат;
- бюджет потребления энергии;
- бюджет амортизации;



бюджет прочих расходов.

Оценка исполнения бюджета основывается на анализе отклонений фактически достигнутых результатов от запланированных.

Для этого по завершении планового периода необходимо составить отчёт о деятельности организации или структурного подразделения, в котором находятся отклонения от запланированных показателей, проводится анализ отклонений, определяются причины и виновники отклонений. После этого разрабатываются мероприятия по устранению негативных явлений в будущем.

Для этого может проводиться пофакторный анализ прибыли.

Этапы анализа:

1. Сравнение фактических показателей с данными главного бюджета (статистический бюджет).
2. Использование данных гибкого бюджета (несколько вариантов продажи).

Отклонение фактической прибыли от запланированной может быть по двум обстоятельствам:

- недополучение доходов;
- завышение расходов.

Для выявления влияния на прибыль этих факторов проводится анализ показателей фактических и из гибкого бюджета.

3. Исследовать влияние на прибыль затратного фактора (расчёт отклонений по цене ресурсов).
4. Расчёт влияния на прибыль отклонения фактического расхода ресурсов от нормативного.

Отклонения позволяют оценить степень эффективности использования приобретённых ресурсов.

Отклонения фактических показателей от бюджетных должны подразделяться на контролируемые и неконтролируемые для оценки



способности руководителей управлять контролируемыми отклонениями и совершенствование контроля.

Для бюджетирования и контроля над деятельностью структурных подразделений используется анализ результатов деятельности на основе гибких бюджетов.

Составление гибкого бюджета для структурных подразделений позволяет дать более объективную оценку результатов его деятельности, выполнить анализ возникших отклонений и более эффективно управлять затратами.



ТЕМА 8. АНАЛИЗ СИСТЕМЫ «ЗАТРАТЫ-ВЫПУСК-ПРИБЫЛЬ» КАК ИНСТРУМЕНТ ОБОСНОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННО-МАРКЕТИНГОВЫХ РЕШЕНИЙ

8.1. Содержание, значение и основные категории системы «затраты-выпуск-прибыль»

8.2. Сущность и алгоритм расчета показателей методики маржинального анализа

8.3. Понятие точки безубыточности и зоны безопасности. Способы расчета данных показателей.

8.4. Экономическая диагностика предприятия

8.1. Содержание, значение и основные категории системы «затраты-выпуск-прибыль»

Большую роль в обосновании управленческих решений в бизнесе играет маржинальный анализ, методика которого базируется на изучении соотношения между тремя группами показателей «затраты-объем производства (реализации)-прибыль» и прогнозирования критической и оптимальной величины каждого из этих показателей при заданном значении других. Данный метод управленческих расчетов называют еще анализом безубыточности или содействия доходу.

В основу этой методики положено деление операционных затрат в зависимости от изменения объема деятельности предприятия на переменные и постоянные затраты и использование предельных величин.

Предельные (добавочные, дополнительные, маржинальные) величины показывают характер и скорость изменения средних удельных величин. Их рассчитывают как разность предыдущих и последующих средних удельных величин, связанных с производством дополнительной единицы продукции. В итоге маржинальный анализ позволяет установить, как изменяется средний уровень удельных показателей при увеличении (снижении) объема производства продукции на единицу. Предельные величины в экономике начали исследовать со второй половины XIX века, когда возникла новая школа - маржинализм. В настоящее время вся экономическая наука западных



стран строится на предельных и критических величинах объемов продаж (производства), себестоимости, прибыли, цены, постоянных затрат и их оптимизации.

В современной экономической литературе можно встретить множество определений системы «затраты-выпуск-прибыль». К их числу относятся такие определения как маржинальный анализ, анализ безубыточности, анализ «break-even-point» (анализ точки разрыва). Некоторые авторы приводят название данной системы как «взаимосвязь издержек, объема реализации и прибыли» (Cost-Volume-Profit Relationships или CVP).

Использование данной методики позволяет на основе изучения соотношения «затраты-объем производства (реализации)-прибыль»:

более точно рассчитать влияние факторов на изменение суммы прибыли и уровня рентабельности и на этой основе более эффективно управлять процессом формирования и прогнозирования финансовых результатов;

определить критический уровень объема производства (реализации), постоянных затрат, цены при заданной величине соответствующих факторов;

установить зону безопасности (зону безубыточности) предприятия;

рассчитать необходимый объем продаж для получения заданной величины прибыли;

обосновать наиболее оптимальный вариант управленческих решений, касающихся изменения производственной мощности, ассортимента продукции, ценовой политики, вариантов оборудования, технологии производства, приобретения комплектующих деталей и др. с целью минимизации затрат и увеличения прибыли.

Целью любой предпринимательской деятельности является получение прибыли. В ней концентрируется эффект всей хозяйственной деятельности предприятия. Прибыль является основным собственным внутренним финансовым источником, обеспечивающим развитие предприятия на



принципах самофинансирования. Таким образом, система «затраты-выпуск-прибыль» позволяет выявить роль отдельных факторов (объема производства, затрат, цены и нормы рентабельности) в формировании прибыли и за счет этого обеспечить эффективное управление этим процессом. Связывая эти два ориентира можно сказать, что маржинальный анализ представляет собой простой и эффективный механизм управления (планирования, оптимизации) прибылью, на основе взаимосвязи указанных факторов.

Механизм управления формированием суммы прибыли предприятия с использованием системы «затраты-выпуск-прибыль» направлен на построение ее зависимости («чувствительности») от следующих основных факторов:

- объема реализации товаров в стоимостном и натуральном выражении;
- суммы и уровня чистого дохода (чистой выручки от реализации продукции, работ и услуг);

- суммы и уровня переменных издержек предприятия;

- суммы постоянных затрат предприятия;

- соотношения постоянных и переменных издержек;

- суммы налоговых платежей, осуществляемых за счет прибыли.

Эти показатели могут рассматриваться как основные факторы формирования прибыли предприятия, воздействуя на которые можно получить необходимые результаты.

Еще одной задачей, решаемой с использованием системы «затраты-выпуск-прибыль» является повышение гибкости финансовых планов путем учета возможных изменений: в затратах материалов, труда, накладных затратах, реализационных цен, в объемах реализации. Это существенно снижает финансовый риск в деятельности хозяйствующего субъекта.

Проведение маржинального анализа требует соблюдения тождества производства и реализации продукции в рамках рассматриваемого периода времени, то есть запасы готовой продукции существенно не изменяются.



Для применения маржинального анализа в деятельности предприятия существует еще одно требование, которое состоит в том, что возникает необходимость деления издержек на две части – переменные и постоянные по отношению к динамике объема производства продукции.

Критерий разделения издержек предприятия по степени эластичности к объему производства или реализации продукции является основой системы «затраты-выпуск-прибыль». Рассмотрим особенности данной классификации расходов (рис. 8.1).

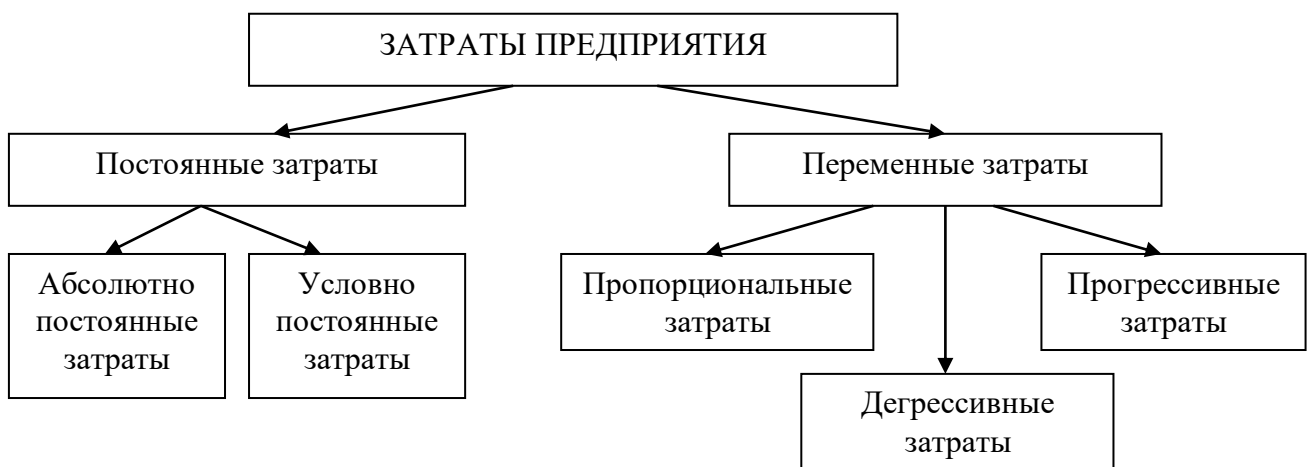


Рис. 8.1. Классификация затрат предприятия в системе «затраты-выпуск-прибыль»

Переменные издержки зависят от изменения объемов производства или реализации продукции предприятием. При этом степень этой зависимости различна. Она может носить пропорциональный характер, при котором сумма переменных затрат отдельных видов растет или сокращается пропорционально росту или снижению объемов производства или реализации продукции. Примером пропорционального характера переменных затрат является потери сырья, материалов, товаров от естественной убыли. Дегрессивный характер переменных издержек проявляется в том, что сумма переменных затрат отдельных видов растет меньшими темпами, чем возрастает объем производства и реализации, например, расходы на рекламу при эффективном ее осуществлении. Прогрессивный характер переменных издержек - сумма переменных затрат



отдельных видов в расчете на единицу изделия увеличивается более высокими темпами, чем увеличивается объем производства и реализации, например, расходы на заработную плату менеджеров по продажам при сдельно-премиальной системе труда. Таким образом, наличие переменных издержек обусловлено процессом производства и реализации на предприятии.

Постоянные издержки не зависят от изменения объема производства и реализации, то есть они имеют место даже в том случае, если предприятие временно прекратило свою деятельность. При этом в составе таких затрат выделяют абсолютно постоянные издержки (например, расходы на аренду производственных и торговых помещений) и условно постоянные издержки обращения (износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов). Рассматривая постоянные издержки, следует иметь в виду, что они являются таковыми только в краткосрочном периоде деятельности предприятия. Таким образом, постоянные издержки не изменяются в пределах релевантного (значимого) объема производства (реализации) продукции, то есть в диапазоне деловой активности предприятия, который установлен исходя из производственной мощности предприятия и спроса на продукцию.

Зависимость постоянных и переменных издержек предприятия от объема производства (реализации) продукции схематически представлена на рис. 8.2.

Значимым моментом в системе «затраты-выпуск-прибыль» является определение сущности категории маржинальная прибыль (маржа покрытия). Маржинальная прибыль (маржа покрытия, сумма покрытия) - это выручка минус переменные издержки. Она включает в себя постоянные затраты и прибыль. Чем больше ее величина, тем больше вероятность покрытия постоянных затрат и получения прибыли от производственной деятельности. Под маржинальной, валовой (балансовой) и чистой прибылью предприятия понимают различную степень «очистки» полученных предприятием чистых доходов от понесенных ими затрат.



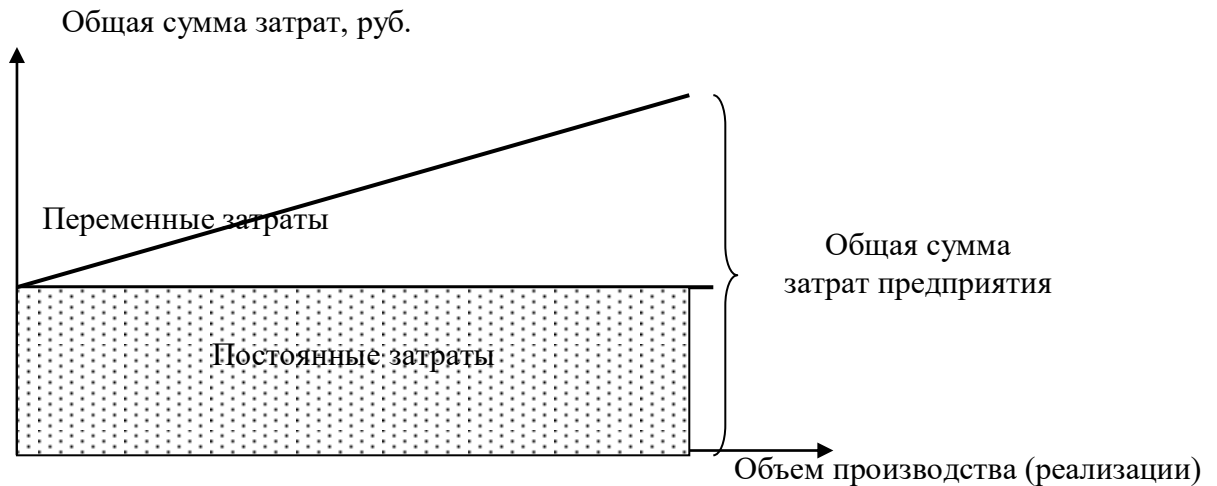


Рис. 8.2. Характеристика зависимости отдельных видов издержек предприятия от объема производства (реализации) продукции

Валовая прибыль – это сумма чистого дохода (чистой выручки от реализации) за вычетом всех затрат – постоянных и переменных. Чистая прибыль – это сумма валовой прибыли, уменьшенная на величину налоговых платежей из прибыли.

В табл. 8.1 приводится взаимосвязь между категориями, формирующими прибыль предприятия.

Таблица 8.1

Схема формирования прибыли предприятия по степени «очистки» от затрат

Выручка от реализации продукции			
Чистая выручка (доход) от реализации продукции		Косвенные налоги, входящие в цену товара	
		НДС	Акциз
Маржинальная прибыль от реализации продукции		Переменные затраты	
Валовая (балансовая) прибыль предприятия	Постоянные затраты		
Чистая прибыль предприятия	Налог на прибыль		

Таким образом, система «затраты-выпуск-прибыль» является широко распространённой в зарубежной практике управления предприятием. Она основана на изучении влияния различных факторов: суммы затрат



предприятия, объема реализации, цены реализации на величину прибыли предприятия.

8.2. Сущность и алгоритм расчета показателей методики маржинального анализа

Как было отмечено выше, методика маржинального анализа – система «затраты-выпуск-прибыль», широко используется в западных странах. В отличие от традиционной методики расчета величины прибыли, применяемой на отечественных предприятиях, она позволяет изучить взаимосвязи между показателями и точнее измерить влияние факторов. Проведем сравнительный анализ российской и зарубежной методик расчета величины прибыли.

По методике факторного анализа прибыли, применяемого в российской практике, обычно используют следующую модель:

$$\Pi = V \times (p - c), \quad (8.1)$$

где V - физический объем продаж, ед.;

p - цена единицы продукции, руб.;

c - себестоимость продукции, руб.

При этом исходят из предположения, что все приведенные факторы изменяются сами по себе, независимо друг от друга. Данная модель не учитывает взаимосвязь объема производства (реализации) продукции и ее себестоимости. Обычно при увеличении объема производства (реализации) себестоимость единицы продукции снижается, так как возрастает сумма переменных расходов, а сумма постоянных затрат остается без изменения. И, наоборот, при спаде производства себестоимость изделий возрастает из-за того, что больше постоянных расходов приходится на единицу продукции.

В зарубежных странах для обеспечения системного подхода при изучении факторов изменения прибыли и прогнозирования ее величины используют следующую модель:

$$\Pi = V \times (p - b) - A, \quad (8.2)$$



где b - переменные затраты на единицу продукции (усеченная себестоимость единицы продукции);

A – постоянные затраты на весь объем производства (продаж) данного вида продукции в отчетном периоде.

Эта формула является основной в системе «затраты-выпуск-прибыль» и применяется для анализа прибыли от реализации отдельных видов продукции. Она позволяет определить изменение суммы прибыли за счет количества произведенной (реализованной) продукции, цены, уровни удельных переменных и суммы постоянных затрат. Данная формула является исходной в системе маржинального анализа.

Однако в практике хозяйствования достаточно редко встречаются предприятия, производящие и реализующие только один вид своей продукции. Как правило, для удержания рыночных позиций и сокращения предпринимательского риска предприятие стремится диверсифицировать выпуск продукции - осваивает не один ее вид, а несколько – 2-3 и более.

Методика определения прибыли в маргинальном анализе несколько усложняется в условиях многопродуктового производства, когда, кроме рассмотренных факторов, необходимо учитывать и влияние структуры реализованной продукции. Для изучения влияния факторов на изменение суммы прибыли от реализации продукции по предприятию в целом можно использовать следующую модель:

$$\Pi = \sum[V \times U_{дi} \times (p_i - b_i)] - A, \quad (8.3)$$

где $U_{д}$ - удельный вес производства (реализации) отдельного вида продукции в структуре продаж, %

По методике маржинального анализа прибыль в большей степени зависит от объема и структуры продаж, так как эти факторы влияют одновременно и на себестоимость продукции: из-за уменьшения общего объема производства и реализации продукции больше постоянных затрат приходится на единицу продукции. Преимущество методики маржинального анализа прибыли от традиционной модели несомненно. Система «затраты-



выпуск-прибыль» позволяет исследовать и количественно измерить не только непосредственные, но и опосредованные связи и зависимости. Использование этого метода в финансовом менеджменте российских предприятий позволит более эффективно управлять процессом формирования финансовых результатов.

Известно, что прибыль в деятельности предприятия является ключевым показателем, но она, являясь абсолютным показателем, не может оценить эффективность деятельности предприятия. Дилемма возникает в том случае, если 2 разных предприятия в отчетном периоде получают прибыль в размере: 1000 тыс. руб., то как определить, какое из данных предприятий сработало лучше, чей эффект выше. Возникает потребность в расчете относительных показателей прибыльности, доходности, эффективности. В экономике предприятия эти показатели принято называть рентабельностью. Рентабельность имеет множество видов и в традиционном подходе рассчитывается как величина полученного эффекта (чистой прибыли) к сумме ресурсов (затрат), использованных для ее получения.

Основными видами рентабельности, рассчитываемыми для определения эффективности деятельности предприятия являются:

рентабельность деятельности (отношение «прибыль/затраты»);

рентабельность продаж (отношение «прибыль /выручка от реализации»);

рентабельность совокупного капитала (отношение «прибыль/активы»).

В системе «затраты-выпуск-прибыль» рентабельность находит несколько иное отражение, хотя методология ее определения не меняется. Рентабельность деятельности определяется исходя из следующей факторной модели (для многопродуктового производства):

$$R = \frac{\Pi}{З} = \frac{\sum [V \times Y \delta_i (p_i - b_i)] - A}{\sum (V \times Y \delta_i \times b_i) + A}, \quad (8.4)$$

где З – сумма общих затрат предприятия (постоянных и переменных)

Аналогичным образом рассчитывается рентабельность продаж (оборота), для чего используется следующая факторная модель:



$$R_{об} = \frac{\Pi}{B} = \frac{\sum [V \times Y \partial_i (p_i - b_i)] - A}{\sum (V \times Y \partial_i \times C_i)}, \quad (8.5)$$

где В - выручка от реализации продукции,

Расчет рентабельности совокупного капитала осуществляется по следующей факторной модели:

$$R_{об} = \frac{\Pi}{A} = \frac{\sum [V \times Y \partial_i (p_i - b_i)] - A}{\sum (V \times Y \partial_i \times C_i)}, \quad (8.6)$$

Расчет и анализ показателей рентабельности с использованием системы «затраты-выпуск-прибыль» более объективен, нежели по традиционной методике, так как здесь учитывается взаимосвязь элементов модели, в частности объема производства (реализации), издержек и прибыли. Это обеспечивает более точный расчёт влияния факторов и как следствие – более высокий уровень планирования и прогнозирования финансовых результатов.

8.3. Понятие точки безубыточности и зоны безопасности. Способы расчета данных показателей.

Иногда в экономической литературе, посвященной вопросам использования системы «затраты-выпуск-прибыль» для обозначения данной методики используют понятие анализ безубыточности. Это определение является одной из ключевых характеристик указанной системы. Безубыточность - такое состояние, когда бизнес не приносит ни прибыли, ни убытков. Выручка покрывается только затраты, финансовый результат равен нулю. Безубыточный объем продаж можно выразить и в количестве единиц продукции, которую необходимо произвести (продать), чтобы покрыть затраты, после чего каждая дополнительная единица проданной продукции будет приносить прибыль предприятию.

Разность между фактическим количеством реализованной продукции и безубыточным объемом продаж продукции – это зона безопасности (зона



прибыли), и чем больше она, тем прочнее финансовое состояние предприятия.

Безубыточный объем продаж и зона безопасности предприятия являются основополагающими показателями при разработке бизнес-планов, обосновании управленческих решений, оценке деятельности предприятия, определять и анализировать которые должен уметь каждый бухгалтер, экономист, менеджер и собственник предприятия.

Для определения точки безубыточности, иногда ее называют порог рентабельности или точка нулевой прибыли, можно использовать два способа - графический (с использованием графиков) и аналитический (с использованием формул).

Сущность графического метода определения точки безубыточности предприятия состоит в построении графика согласно приводимого ниже алгоритма (рис. 8.3):

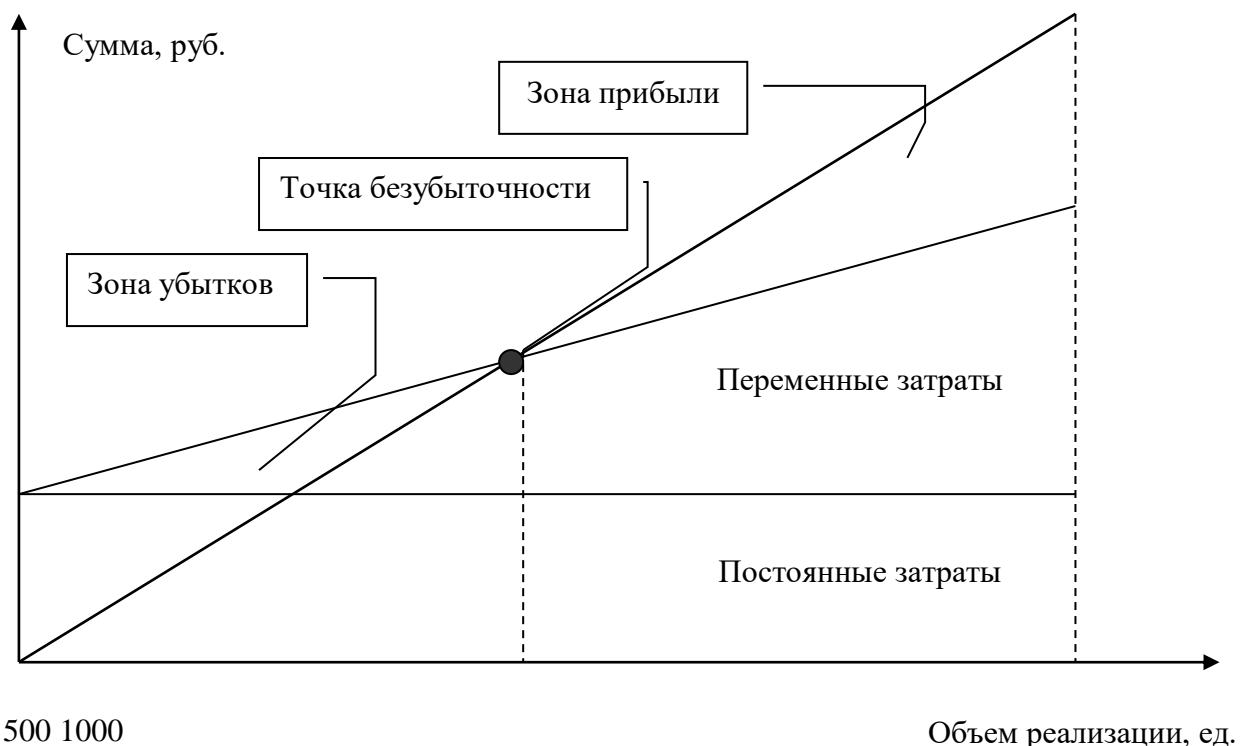


Рис. 8.3. Зависимость между прибылью, объемом реализации продукции и ее себестоимостью

1. В системе координат по оси X показывается объем реализации. Единицы измерения могут иметь различное выражение - в процентах от



производственной мощности, в натуральных единицах (если выпускается один вид продукции), или в денежной оценке (если график строится для нескольких видов продукции);

2. В данной системе координат по оси Y откладывается себестоимость проданной продукции и прибыль, которые вместе составляют выручку от реализации. Единицы измерения - денежные.

3. На основании информационных данных в данной системе координат отображается сумма постоянных затрат. Ее величина остается постоянной при любом объеме реализации, поэтому линия постоянных затрат всегда параллельна оси X .

4. График дополняется линией переменных затрат. Методика графического отображения данной линии состоит в том, что сумма переменных затрат при нулевом объеме реализации равна нулю. Ось Y линия переменных затрат пересекает в точке постоянных затрат. Вторая точка соответствует общей сумме переменных затрат при любом объеме реализации. Через 2 точки на плоскости проводится линия, которая имеет наклонный характер и является линией переменных затрат.

5. Зависимость выручки от реализации от объема реализации отражается также наклонной линией, начало которой лежит в точке O системы координат: при нулевом объеме реализации выручка равна нулю.

6. Точкой безубыточности (порог рентабельности, точка нулевой прибыли) находится на пересечении линии выручки от реализации и линии переменных затрат предприятия. Перпендикуляр, опущенный из этой точки на ось X - объем - отражает тот выпуск (реализацию) продукции в натуральном или стоимостном выражении, достижение которого позволит предприятию достичь состояния равновесия между величиной затрат и выручки, то есть состояния нулевой прибыли.

По графику можно установить, при каком объеме реализации продукции предприятие получит прибыль, а при каком ее не будет. Можно определить также точку, в которой затраты будут равны выручке от



реализации. Она и является точкой безубыточного объема реализации продукции, или порога рентабельности, или точки окупаемости затрат, ниже которой производство продукции будет убыточным. Рисунок 8.3 отражает положение, при котором критическая точка реализации расположена на уровне 50% возможного объема реализации. Если предприятие будет производить и реализовывать больше 50% от его производственной мощности, то будет прибыль. Если же реализация будет менее 50% от фактической производственной мощности, то предприятие будет убыточным и обанкротится.

Зона безопасности – это разность между фактическим и безубыточным объемом продаж. Если предприятие полностью использует свою производственную мощность, выпустит и реализует 1000 единиц, то зона безопасности (запас финансовой прочности) составит сумму, равную площади треугольника. Запас финансовой прочности – это размер возможного снижения объема реализации продукции в стоимостном выражении при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, который позволяет предприятию осуществлять прибыльную деятельность. Предел безопасности определяет возможные границы маневра предприятия, как в ценовой политике, так и в снижении натурального объема производства и реализации продукции в процессе осуществления хозяйственной деятельности в неблагоприятных рыночных условиях (снижение спроса, усиление конкуренции и т.д.).

При необходимости запас прочности может быть выражен и в натуральном объеме реализуемой продукции. Также он имеет не только абсолютное выражение – стоимостное или количественное – но и относительное. Относительная величина предела безопасности или коэффициент безопасности определяется отношением стоимостного объема реализации продукции, обеспечивающего предел безопасности к величине фактически достигнутого суммы прибыли предприятия.



Кроме графического метода, для определения точки безубыточности и запаса прочности можно использовать и аналитический метод. При этом аналитический способ расчета более удобен по сравнению с графическим, так как не нужно чертить каждый раз график, что довольно трудоемко. Можно вывести ряд формул и их помощью рассчитать данные показатели. Кроме того, аналитический способ позволяет получать более точные значения, нежели использование графического.

Для одного вида продукции безубыточный объем реализации можно определить в натуральном выражении по формуле:

$$V_{m\bar{b}y} = \frac{A}{C_{mn}} = \frac{A}{p - b}, \quad (8.7)$$

где C_{mn} - уровень маржинальной прибыли к объему реализации продукции, %.

Для расчета объема реализации продукции для получения определенной (целевой) суммы прибыли формула будет иметь вид:

$$V_{m\bar{b}y} = \frac{A + \Pi}{C_{mn}} = \frac{A + \Pi}{p - b}, \quad (8.8)$$

Для определения зоны безубыточности аналитическим методом по стоимостным показателям используется следующая формула:

$$ЗБ = \frac{B - B_{m\bar{b}y}}{B}, \quad (8.9)$$

Для одного вида продукции зону безопасности можно найти по количественным показателям:

$$ЗБ = \frac{V - V_{m\bar{b}y}}{V}, \quad (8.10)$$

При определении точки безубыточности, как в принципе и при использовании маржинального подхода в целом, действует правило краткосрочного периода. То есть анализ и планирование результатов деятельности предприятия с использованием системы «затраты-выпуск-



прибыль» целесообразно производить на небольшом временном участке. Это связано с тем, что операционная деятельность хозяйствующего субъекта в длительном периоде по сравнению с коротким периодом претерпевает следующие основные изменения:

с ростом объема реализации продукции периодически возрастают и постоянные издержки. Это связано с увеличением парка используемых машин и оборудования (что приводит к росту амортизационных отчислений, входящих в состав постоянных затрат), повышением численности работников аппарата управления (что приводит к росту административных расходов) и т.п.;

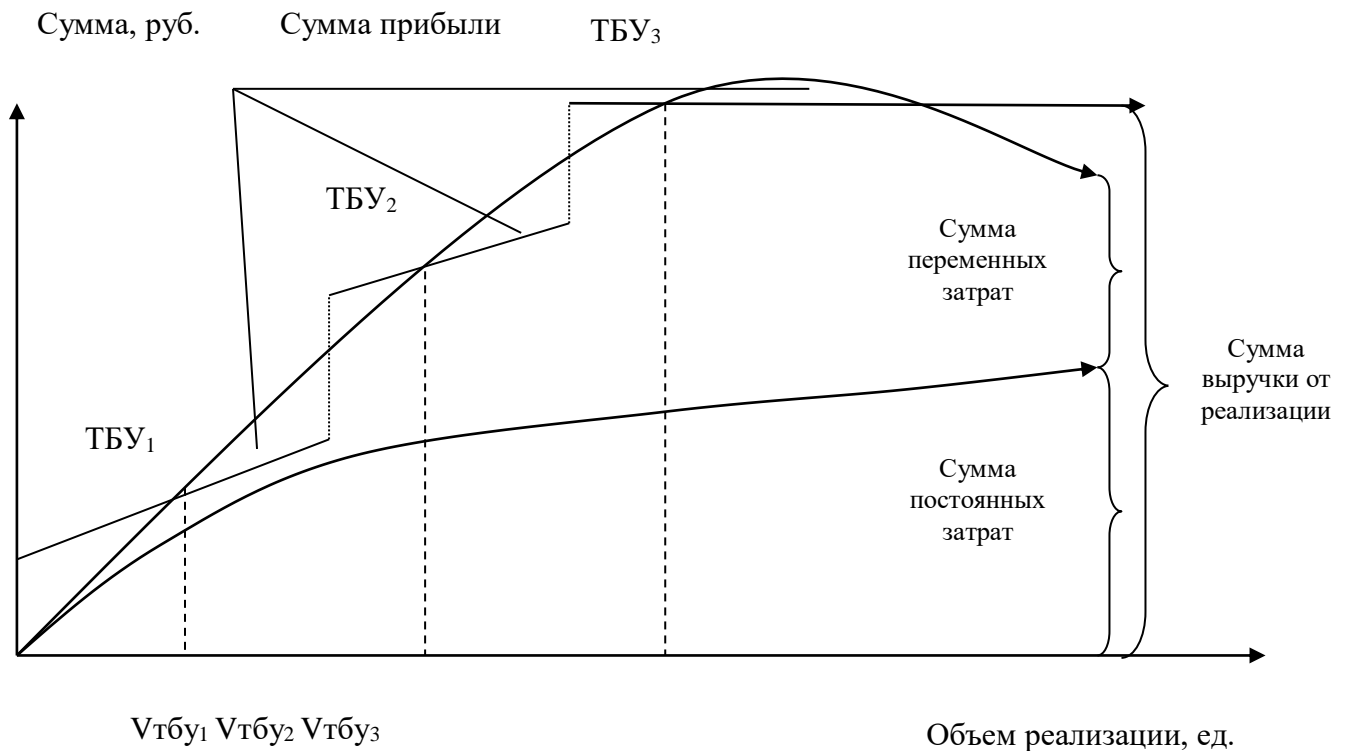
с насыщением рынка в результате роста объема реализации продукции предприятие вынуждено снижать уровень цен, что приводит к соответствующему уменьшению темпов роста выручки от реализации;

за счет более экономного использования сырья и материалов, роста производительности труда производственного персонала, укрупнения партий закупаемого сырья и отгружаемой продукции постепенно снижается уровень переменных издержек на единицу продукции.

Все эти изменения в силу взаимосвязи рассмотренных факторов с прибылью существенно влияют на формирование ее суммы. Это можно проследить по данным графика (рис. 8.4).

Из приведенного графика видно, что в силу трансформации условий деятельности предприятия точка безубыточности постоянно меняет свое значение, то есть требует гораздо большего объема реализации в сравнении с предыдущим периодом ($V_{тбу_1} < V_{тбу_2} < V_{тбу_3}$). Соответственно, меняется и сумма прибыли, получаемой предприятием в силу меняющихся условий деятельности на каждом этапе. Если на первых двух этапах это изменение суммы прибыли вызывалось в основном ростом суммы постоянных затрат, то на третьем этапе основное влияние на изменение суммы этой прибыли оказывало снижение уровня выручки от реализации.





$V_{тбу1}$ $V_{тбу2}$ $V_{тбу3}$

Объем реализации, ед.

Рис. 8.4. График формирования точки безубыточности предприятия в долгосрочном периоде

Каждый этап изменений условий деятельности предприятия в длительном периоде представляет собой начало этой деятельности в краткосрочном периоде, окончание которого характеризуется новыми изменением условий. Иными словами, долговременный период деятельности предприятия может быть разложен на ряд коротких ее периодов (с неизменными условиями), что позволяет использовать при расчетах алгоритмы, характерные для короткого периода деятельности предприятия. В этой связи, последующие задачи формирования прибыли предприятия с использованием систему «затраты-выпуск-прибыль» будут рассматриваться в рамках краткосрочного периода времени деятельности предприятия.

Приведенные графики и аналитические расчеты показывают, что безубыточный объем продаж и зона безопасности зависят от суммы постоянных и переменных затрат, а также от уровня цен на продукцию. При повышении цен нужно меньше реализовывать продукции, чтобы получить необходимую сумму выручки для компенсации постоянных издержек предприятия, и, наоборот, при снижении уровня цен безубыточный объем



реализации возрастает. Увеличение же удельных переменных и постоянных затрат повышает порог рентабельности и уменьшает зону безопасности. Поэтому каждое предприятие стремится к сокращению постоянных издержек. Оптимальным считается тот план, который позволяет снизить долю постоянных затрат на единицу продукции и увеличить зону безопасности предприятия.

В качестве вывода следует отметить, что точка безубыточности отражает тот объем производства (реализации) при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытков. Безубыточный объем реализации определяется отношением величины постоянных затрат предприятия к разнице между ценой единицы продукции и переменными затратами на единицу продукции. При этом точка безубыточности может иметь как стоимостное измерение, так и количественное.

Запас прочности – величина, на которую предприятие может снизить величину выручки от реализации при неблагоприятных условиях рынка, и деятельность его при этом будет оставаться прибыльной. Анализ безубыточности имеет ограничения в применении, состоящие во временном промежутке, то есть он может проводиться только на коротком периоде, когда остаются без изменения суммы постоянных расходов и переменных на единицу продукции. Для анализа безубыточности в длительной перспективе необходимо проводить разделение периода времени на короткие интервалы.

8.4. Экономическая диагностика предприятия

Значимую роль для дальнейшего функционирования и развития предприятия, а также его подразделений, играет экономическая диагностика субъекта ведения хозяйства.

Экономическая диагностика предприятия представляет собой систематизированную оценку (количественную и качественную) основных аспектов построения предприятия (производственно-технического, организационного и экономического), которая осуществляется с целью



изучения текущего состояния предприятия, выявления внутренних резервов, которые могут быть направлены на его дальнейшее развитие.

Экономическая диагностика – процесс оценки экономического состояния предприятия как системы, должна нести комплексный характер.

Она включает в себя такие направления:

диагностика технико-технологической базы производства:

оценка технологической структуры производства;

оценка технологического уровня производства;

оценка производственных мощностей подразделений, их динамизм;

диагностика организационного уровня:

оценка соответствия организационной структуры предприятия особенностям производства;

оценка уровня организации производства;

оценка уровня системы оперативно-календарного управления и ее соответствия реальным условиям производства;

диагностика внутреннего экономического механизма предприятия:

оценка организационно-экономической структуризации предприятия, и ее соответствия объективным условиям;

оценка состояния планирования деятельности подразделений;

прогнозирование развития внутризаводских экономических отношений;

оценка системы внутризаводских отношений.

Таким образом, внутренняя экономическая диагностика предприятия предоставляет возможность объективно оценить положение его подразделений, очертить пути повышения эффективности деятельности, в том числе их производительности.

Одним из составных элементов производственной системы выступают технические ресурсы, которые проявляются в особенностях производственного оборудования, инвентаря, основных и вспомогательных материалов и т.п.



В основу оценки технического уровня производства могут быть положены такие показатели:

уровень оборудования, его соответствие передовым достижениям в данной отрасли техники;

срок службы основных групп оборудования;

общий уровень технологии;

уровень технической оснащенности производства;

уровень автоматизации и механизации производства;

технический уровень производственной инфраструктуры.

Согласно параметрам требований НТП к уровню оборудования, его сроку службы предъявляются чрезвычайно высокие требования. Так, общий уровень оборудования должен обеспечивать непрерывность производственного процесса, выпуск высококачественной, конкурентоспособной продукции, а срок службы основных групп оборудования - составлять 3-5 лет. Высокий общий уровень технологии должен содействовать развитию гибкости технологических процессов, научно-исследовательского потенциала предприятия. Этот потенциал положено обеспечивать всем необходимым оборудованием, машинами, устройствами для достижения максимального уровня технической оснащенности производства. Уровень его механизации и автоматизации определяется отношением трудоемкости работ, которые выполняются механизированным или автоматизированным способом, к общей трудоемкости работ. Последний показатель является комплексным, он определяет общий технический уровень производства соответствующих подразделений.

В процессе оценивания технического уровня производства определяются соответствие его требованиям современных достижений в области науки и техники, пути повышения технического уровня, резервы такого повышения, воздействие технического уровня производства на динамизм производственных мощностей подразделений.



Производственный процесс осуществляется с помощью технологий, под которыми следует понимать способы последовательного изменения состояния, формы, размеров и других характеристик предмета труда.

Воздействие на предмет труда в пределах технологического процесса может осуществляться как при непосредственном участии человека (технологическое воздействие), так и без него, когда действуют естественные силы - брожение, закисание (естественное воздействие).

К технологическим ресурсам относят гибкость технологических процессов, наличие конкурентоспособных идей, научные наработки и т.д. Следовательно, в основу оценки технологической структуры производства могут быть положены следующие показатели:

степень технологической дифференциации производства;

соответствие форм технологической дифференциации производства организационным условиям;

плотность налаживания производственных взаимосвязей между подразделениями предприятия;

соблюдение принципа прямоточности при установлении производственных взаимосвязей между подразделениями (прямоточности – обеспечение минимального пути движения изделий между отдельными этапами производственного процесса);

обоснованность состава производственно-технологического комплекса и степени его автономии - отталкиваясь от предпосылок функционирования внутреннего экономического механизма;

гибкость производственной системы - возможность ее приспособления к текучести внешней среды, в первую очередь, через улучшение качества продукции, которое выпускается.

Для объективной оценки технологической структуры производства фактические данные сравниваются с показателями истекшего периода, указываются причины их отклонений, а также возможности улучшения соответствующих показателей в будущем. В том случае, если показатели



прошлых лет не вычислялись, за основу могут быть приняты соответствующие показатели предприятий, которые занимаются изготовлением аналогичной продукции (предоставлением аналогичных услуг).

Таким образом, оценка технологической структуры производства дает возможность осуществлять нормальное экономическое диагностирование одной из основ функционирования и развития производственной системы предприятия - его технико-технологической базы.

Производственная мощность - величина переменная, на которую влияет значительное количество различных факторов. В первую очередь, это структура основных производственных фондов, удельный вес их активной части, средства производства, освоение прогрессивной технологии (интенсифицирует и ускоряет производственный процесс), производительность технологического оборудования, специализация предприятия, уровень организации труда и производства, качество предметов труда, квалификация кадров, их культурно-технический уровень и отношение к труду. Все вышеперечисленные факторы в комплексе могут влиять на величину производственной мощности, как подразделений предприятия, так и его самого, они же принимаются за основу ее расчета.

К причинам динамичного дисбаланса мощностей подразделений предприятия и группам оборудования относятся:

отличие в объемах продукции, которая производится, в ее номенклатуре;

наличие оборудования в распоряжении;

действительный фонд времени работы оборудования;

разница в трудоемкости производственной продукции;

технически обоснованные нормы производительности оборудования.

Значимое место в деятельности подразделений и предприятия занимает улучшение использования производственных мощностей, например,



систематическое наращивание объемов производства продукции за счет более полного использования производственных мощностей.



ТЕМА 9. РАСЧЁТ ИЗДЕРЖЕК ПРЕДПРИЯТИЯ

9.1. Управление запасами предприятия

9.2. Определение оптимальной величины партии закупаемых материалов

9.3. Определение оптимальной величины серии

9.4. Допущения при расчетах

9.5. Обоснование закупок у других производителей

9.1. Управление запасами предприятия

Управление запасами – значимая часть общей политики управления оборотными активами предприятия, основная цель которой – обеспечение бесперебойного процесса производства и реализации продукции при минимизации совокупных затрат по обслуживанию запасов.

С точки зрения управления оборотными активами к производственным запасам относят не только сырье и материалы, необходимые для производственного процесса, но также незавершенное производство, готовую продукцию и товары для перепродажи.

Значимым вопросом является необходимая величина страховых запасов, которые предприятие создает на случай непредвиденных сбоев с поставкой или возможных сезонных всплесков потребительского спроса. Очевидно, что страховые резервы ухудшают финансовые результаты производственной деятельности (за счет замораживания средств в запасах), но обеспечивают предприятию устойчивость и ликвидность.

Дефицит запасов вызывает остановку производства, падение объемов реализации, в некоторых случаях — необходимость срочно приобретать необходимое сырье и материалы по завышенным ценам. Следствием является недополучение предприятием возможной прибыли. Поскольку запасы — это ликвидные активы, их снижение ухудшает показатель текущей ликвидности.

Избыток запасов приводит к увеличению затрат на их хранение, росту налога на имущество, снижению доходов из-за замораживания



финансовых ресурсов в запасах, потерям в результате физической порчи и моральному старению запасов.

Теория финансового менеджмента рассматривает три принципиальных подхода к формированию запасов на предприятии с позиции приемлемого соотношения уровня доходности и риска финансовой деятельности.

1. Консервативный подход предусматривает не только полное удовлетворение текущей потребности во всех видах запасов, но и создание больших размеров их резервов на случай перебоев с поставкой сырья и материалов, ухудшения условий производства продукции, задержки инкассации дебиторской задолженности, активизации спроса покупателей и т.д.

Такой подход отрицательно сказывается на уровне рентабельности и оборачиваемости. В данном случае минимальны показатели рентабельности, но минимален и возможный риск.

2. Умеренный подход направлен на создание резервов на случай наиболее типичных сбоев в ходе операционной деятельности предприятия. Расчет необходимых величин страховых запасов должен проводиться на основании данных за ряд предыдущих лет, позволяющих выявить виды запасов, в которых могут возникнуть дополнительные потребности и их объемы. В этом случае предприятие имеет средние показатели рентабельности и риска.

3. Агрессивный подход заключается в минимизации всех форм страховых резервов вплоть до полного их отсутствия. Если в ходе операционного процесса не возникнут сбои, на предприятии будут достигнуты наивысшие показатели эффективности производства. Однако любой сбой в осуществлении нормального хода операционной деятельности влечет за собой серьезные финансовые потери из-за падения объема производства и реализации продукции. Риск в данном случае максимален.

Для предприятия нежелательным является как недостаток, так и избыток производственных запасов.



Среди факторов, которые оказывают влияние на объем запасов предприятия, наиболее значимыми являются следующие:

условия приобретения запасов (объемы партий поставки, частота заказа, возможные скидки и льготы);

условия реализации готовой продукции (изменение объемов продаж, скидки в цене, состояние спроса, развитость и надежность дилерской сети);

условия производственного процесса (длительность подготовительного и основного процесса, особенности технологии производства);

издержки хранения запасов (складские расходы, возможная порча, замораживание средств).

Для оптимизации размера текущих запасов товарно-материальных ценностей используется ряд моделей, среди которых наибольшее распространение получила модель экономически обоснованного размера заказа Уилсона (Economic Ordering Quantity model — EOQ).

Модель EOQ может быть использована для оптимизации размера как производственных запасов, так и запасов готовой продукции, давая ответ на вопрос, какой объем запаса данного вида предприятие должно приобретать одновременно. Оптимальный размер заказа понимается как объем регулярных поставок, при котором обеспечивается необходимое предприятию количество запасов и минимизируются совокупные затраты по закупке и хранению запасов на складе.

В основе расчета лежит деление всех затрат, связанных с запасами (за исключением расходов на их приобретение, общая сумма которых неизменна и зависит только от величины годового потребления данного вида запаса) на две группы в зависимости от изменения совокупных затрат при изменении объема партии заказа:

1. затраты, которые связаны с заказом очередной партии запасов (включая расходы по транспортировке и приемке товаров) и не зависят от величины партии;



2. затраты по хранению товаров на складе в течение определенного времени, которые зависят от объема запасов.

Очевидно, что с позиции минимизации первой группы затрат предприятию выгодно завозить сырье, материалы или товары для перепродажи как можно более высокими партиями. Чем больше размер каждой партии поставки, тем меньше количество заказов в течение рассматриваемого периода, соответственно ниже и совокупный размер операционных затрат по оформлению заказов, доставке заказанных товаров на склад и их приемке.

С позиции сокращения затрат второй группы выгодно максимально сократить количество запасов, находящихся в каждый момент на складе, вплоть до минимально допустимого нормативного уровня, поскольку большие размеры запасов влекут за собой и высокие операционные затраты по их хранению.

Таким образом, с ростом размера партии заказа снижаются операционные затраты по размещению заказа (затраты первой группы) и возрастают операционные затраты по хранению товарных запасов на складе организации (затраты второй группы) и наоборот. Модель EOQ позволяет оптимизировать размер партии заказа таким образом, чтобы совокупная сумма затрат была минимальной.

Общие годовые затраты, связанные с хранением запасов ТСС (Total Carrying Cost), рассчитываются по следующей формуле:

$$\text{TCC} = C Q / 2 \quad (9.1)$$

Годовые затраты, связанные с приобретением партии заказа ТОС (Total Ordering Cost):

$$\text{TOC} = F N = F S / Q \quad (9.2)$$

Совокупные годовые затраты, связанные с приобретением и хранением запасов ТИС (Total Inventory Cost):

$$\text{TIC} = \text{TCC} + \text{TOC} = C Q / 2 + F S / Q \quad (9.3)$$

C — стоимость хранения единицы запаса в год, куда может входить:



аренда дополнительных складских помещений;

плата за особые условия хранения;

страховка;

порча товара или его моральный износ;

неполученный альтернативный доход;

Q — объем заказа в единицах продукции;

S — годовая потребность предприятия в рассматриваемом товаре (в тех же единицах, что и Q);

N — число заказов в год, $N = S / Q$;

F — стоимость оформления партии заказа.

Использование данной модели предполагает целый ряд допущений, которые тем не менее не слишком ограничивают возможности ее практического применения:

модель применяется для одного конкретного вида товара, количество которого непрерывно измеряется;

уровень спроса на товар известен, постоянен в течение времени и независим;

товар производится или закупается отдельными партиями;

заказ приходит отдельной поставкой;

время доставки и затраты по заказу постоянны;

расход запасов непрерывен;

не рассматривается случай дополнительной поставки товара;

не рассматривается случай скидки за большой объем поставки

Полученное выражение можно рассматривать как функциональную зависимость величины TIC от объема партии заказа Q .

Аналитическая формула для расчета оптимального размера партии заказа EOQ (Economic ordering quantity) имеет вид:

$$EOQ = \sqrt{2 F S / C} \quad (9.4)$$

Данная формула также называется «уравнение Уилсона».



Анализируя данную формулу, можно сделать выводы, полезные в практической деятельности предприятия:

общая сумма затрат для данного размера заказа является наименьшей тогда, когда расходы по оформлению заказа равны издержкам по содержанию соответствующего запаса;

в некоторых пределах (вблизи минимальной точки) общая сумма затрат по заказам различного объема изменяется весьма незначительно. Однако вне этих пределов издержки резко растут или снижаются;

в большинстве случаев предприятию обошлось бы гораздо дороже заказывать слишком мало, чем заказывать слишком много;

изменение стоимости хранения запаса оказывает гораздо большее влияние на оптимальный объем заказа, чем изменение в издержках по оформлению партии заказа.

Точкой возобновления заказа RP (Reorder Point) называется такое количество запаса на складе, при котором необходимо делать очередной заказ.

Значимым является определение момента, когда предприятие должно заказывать новую партию товара.

Величина RP зависит от интенсивности расходования данного вида запаса, времени, требуемого для изготовления и доставки партии заказа, и величины страхового резерва RQ , определенного на предприятии для данного вида продукции:

$$RP = RQ + DQ \times T, \quad (9.5)$$

RQ – величина страхового резерва;

DQ — ежедневный расход запасов;

T — время изготовления и доставки партии заказа (в днях).

Для построения эффективных систем контроля над движением товарно-материальных запасов на предприятиях часто используют систему ABC.



Система контроля над запасами ABC — это система объемно-стоимостного анализа, позволяющего разделить все виды запасов на группы в соответствии с объемами реализации и величиной получаемой прибыли.

В большинстве случаев оказывается, что основной объем реализации (70-80%) обеспечивается весьма немногими номенклатурными позициями (10-20%) — действие так называемого принципа Парето. Сосредоточение внимания на наиболее значимых для предприятия товарах и изделиях позволяет более эффективно ими управлять, не расходуя лишние средства и время на менее значимые позиции.

Суть данной системы состоит в разделении всей совокупности запасов товарно-материальных ценностей на три категории исходя из их стоимости, объема и частоты расходования, отрицательных последствий их недостатка для хода операционной деятельности и финансовых результатов и т.д.

В категорию «А» включают наиболее дорогостоящие виды запасов с продолжительным циклом исполнения заказа, которые требуют постоянного мониторинга в связи с серьезностью финансовых последствий, вызываемых их недостатком. Частота завоза этой категории запасов определяется, как правило, на основе модели EOQ. Количество видов конкретных товарно-материальных ценностей, входящих в категорию «А», обычно ограничено и требует еженедельного контроля.

В категорию «В» включают товарно-материальные ценности, имеющие меньшую значимость в обеспечении бесперебойного операционного процесса и формировании конечных финансовых результатов. Запасы этой группы контролируются обычно один раз в месяц.

В категорию «С» включают все остальные товарно-материальные ценности с низкой стоимостью, не играющие значимой роли в формировании конечных финансовых результатов. Объем закупок таких ценностей может быть довольно большим, поэтому контроль над их движением осуществляется не чаще одного раза в квартал.



В условиях постоянного роста цен реальная стоимость товарно-материальных ценностей к моменту их производственного потребления или реализации может оказаться значительно выше стоимости приобретения. В зависимости от избранного способа оценки запасов финансовые показатели производственной деятельности могут достаточно широко варьироваться, что необходимо учитывать финансовым менеджерам при разработке учетной политики предприятия, а также при сравнении полученных результатов с показателями других предприятий, с данными прошлых периодов и т.д.

В практике учета для отражения реальной стоимости запасов предприятие имеет право оценивать выданные в производство запасы одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы товарно-материальных запасов;
- по средней себестоимости запасов;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (FIFO-First In First Out);
- о себестоимости последних по времени приобретения запасов (LIFO-Last In First Out).

Выбор того или иного способа зависит от ряда факторов. В некоторых ситуациях (например, при выполнении госзаказа) предприятие обязано оценивать запасы по фактической себестоимости каждой единицы запасов.

В условиях постоянного роста цен более объективную оценку полученных результатов может дать метод LIFO, который сглаживает влияние инфляции при формировании прибыли. Также при использовании данного метода уменьшается стоимость остатков и соответственно величина налога на имущество.

Если же на данный момент предприятие проводит политику минимизации цен и снижения издержек, целесообразно использовать метод FIFO.

Метод FIFO улучшает финансовые показатели (ликвидность), увеличивая стоимость остатков и уменьшая издержки, увеличивает прибыль.



9.2. Определение оптимальной величины партии закупаемых материалов

Представим себе предприятие, которое в следующем году должно закупить 20000 кг определенного вида сырья. Если все 20000 кг закупаются одновременно, производственный запас непосредственно после закупки составит 20000 кг, после чего он постепенно будет использоваться. По прошествии года запас станет равен нулю. Среднегодовой производственный запас в таком случае составит $10000 \text{ кг} = (20000 + 0)/2$. Если же закупать сырье два раза в год, т.е. двумя партиями по 10000 кг каждая, среднегодовой запас составит $5000 \text{ кг} = (10000 + 0)/2$ и так далее. Это отношение проиллюстрировано на рис. 9.1, где пунктирными линиями показаны значения среднегодового запаса.

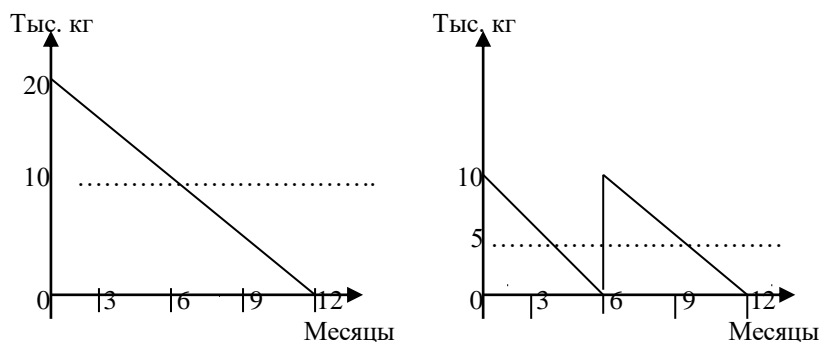


Рис. 9.1 Зависимость между величиной закупаемой партии материалов и величиной производственного запаса

Таким образом, чем больше партия закупаемого сырья, тем больше величина среднегодового запаса и тем больше величина издержек по складированию (уплата процентов, потери при хранении, арендная плата за складские помещения и т.д.). Если фирма не несет издержек в связи с размещением заказа на поставки сырья и доставкой закупленной партии, то экономически эффективно закупать сырье возможно более мелкими партиями, чтобы минимизировать издержки по складированию.

Однако на практике фирме приходится нести расходы, связанные с размещением заказа, приемкой закупаемых товаров, контролем за прохождением счетов и т.д. Сумма подобных издержек по обслуживанию



закупок в расчете на одну партию, как правило, бывает примерно одинаковой. Это обстоятельство стимулирует предприятия закупать товары возможно более крупными партиями.

Таким образом, речь идет о том, чтобы найти такую величину закупаемой партии, а тем самым и определить количество закупаемых в данный период времени партий, при котором сумма издержек по складированию и обслуживанию закупок оказалась бы наименьшей.

Вернемся к примеру с фирмой, которая в следующем году должна закупить и использовать 20000 кг определенного вида сырья. Предположим теперь, что цена франко-склад покупателя этого сырья составляет 10 руб. за 1 кг, что издержки по складированию составляют 20% стоимости среднегодового производственного запаса, а издержки по обслуживанию закупок составляют 1250 руб. на каждую партию. Исходя из этих данных, можно составить таблицу 9.1, в которой приведены показатели годовых издержек по складированию и обслуживанию закупок при различных количествах закупаемых ежегодно партий и, соответственно, различных объемах этих партий.

Таблица 9.1

Определение оптимальной величины закупаемой партии

Кол-во закупаемых в год партий	1	2	3	4	5
Величина партии, кг	20000	10000	6667	5000	4000
Среднегодовой запас, кг	10000	5000	3333	2500	2000
Стоимость среднегодового запаса, руб.	100000	50000	33333	25000	20000
Издержки по складированию, руб. в год	20000	10000	6667	5000	4000
Издержки по обслуживанию закупок, руб. в год	1250	2500	3750	5000	6250
Сумма издержек по складированию и обслуживанию закупок, руб. в год	21250	12500	10417	10000	10250



Расчеты показывают, что издержки по складированию сокращаются, а издержки по обслуживанию закупок возрастают при увеличении числа закупок в год. Оптимальное годовое число закупок в нашем примере равно четырем, поскольку при этом показателе сумма издержек по складированию и обслуживанию закупок является наименьшей. Кроме того, в этом случае величина этих двух видов издержек одинакова (по 5000 руб.).

При расчетах, подобных приведенному в таблице 9.1, необходимо использовать такое количество альтернативных показателей числа закупок, которое обеспечивало бы включение в этот ряд и оптимального количества закупаемых партий.

Расчет оптимальной величины закупаемой партии можно производить графически, таблично-аналитически и с помощью универсальной формулы. Формула, часто называемая формулой Уилсона, и сам расчет выглядит следующим образом:

$$O_{\text{п}} = \sqrt{\frac{2 \times A_{\text{г}} \times I_{\text{о}}}{\text{Ц} \times I_{\text{с}}}} = \sqrt{\frac{2 \times 20000 \times 1250}{10 \times 0,2}} = 5000_{\text{кг.}}$$

$A_{\text{г}}$ – годовой объем закупаемых товаров в шт., кг или иных количественных показателях;

Ц – цена франко-склад покупателя на единицу товара, руб.;

$I_{\text{о}}$ – издержки по обслуживанию закупок в расчете на одну партию, руб.;

$I_{\text{с}}$ – издержки по складированию в процентах (коэффициентах) от стоимости среднегодового производственного запаса;

$O_{\text{п}}$ – оптимальная величина закупаемой партии в шт., кг или иных количественных показателях.

Полученный результат вновь означает, что фирма должна делать закупки сырья и материалов 4 раза в год (20000/5000).

В примере речь шла о закупках сырья и материалов производственным предприятием. Однако рассмотренные нами методы расчетов с таким же



успехом могут быть применены и на предприятиях торговли относительно закупок готовой продукции.

9.3. Определение оптимальной величины серии

Когда на промышленном предприятии возникает потребность определить оптимальную величину серии выпускаемой продукции, расчеты осуществляются по тем же основным правилам, что и при определении оптимальной величины закупочной партии сырья и материалов. В данном случае речь также идет о двух разнонаправленных тенденциях в динамике издержек.

Если производить товар большим количеством мелких серий, издержки по складированию будут сведены к минимуму. Зато довольно обременительными станут так называемые издержки по подготовке производства. Речь идет об издержках на переналадку оборудования, его запуск и т.п., которые, как правило, составляют примерно одинаковую величину на каждую серию.

При кратковременном производственном цикле расчет оптимальной величины серии осуществляется таким же образом, как описано в предыдущем вопросе. Поэтому мы обратимся к примеру с долговременным производственным циклом, поскольку в таком случае иначе рассчитывается величина среднегодового запаса.

Возьмем в качестве примера промышленное предприятие, которое имеет следующие показатели по одному из выпускаемых им товаров:

	В год	В месяц
Максимально возможный объем производства, шт.	36000	3000
Объем реализации, шт	9000	750

Если решено производить все 9000 шт. одной серией, производственный цикл займет 3 месяца. По окончании этого периода запас готовой продукции достигнет максимума и составит:

Объем производства за три месяца, шт.	9000
---------------------------------------	------



Объем реализации за 3 месяца, шт.	2250
Запас готовой продукции на конец 3-го месяца, шт.	6750

Поскольку минимальный запас за этот период составляет 0 шт., а максимальный – 6750 шт., среднегодовой запас готовой продукции будет равен $3375 \text{ шт.} = (6750 + 0)/2$

Если принято решение производить 4500 шт. в одной серии, производственный цикл вместо 3-х месяцев будет продолжаться 1,5. Объем реализации за этот период составит 1125 шт. Максимальный запас теперь равен 3375 шт., а среднегодовой – 1688 шт.

В этих условиях среднегодовой запас готовой продукции составляет, таким образом, 37,5% от величины серии. Эта зависимость иллюстрируется на рис. 9.2. Пунктирные линии показывают значения среднегодового запаса.

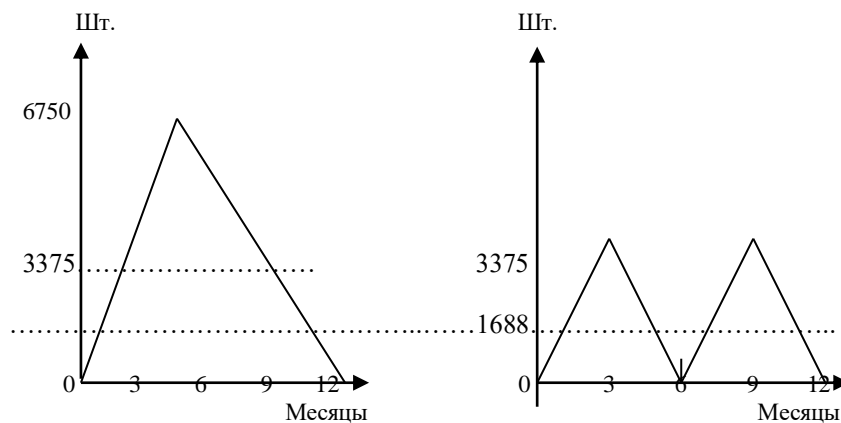


Рис. 9.2. Зависимость между величиной серии и величиной запаса готовой продукции

Предположим, что дополнительно мы располагаем следующими показателями:

Средние переменные издержки, на ед. 14 руб.

Издержки по подготовке производства на каждую серию 3000 руб.

Издержки по складированию готовой продукции составляют 25% от стоимости среднегодового запаса.

Теперь мы можем составить таблицу показателей среднегодовых издержек по созданию запаса готовой продукции и подготовке производства при различном количестве выпускаемых в год серий (табл. 9.2).



Определение оптимальной величины серии

Количество серий	1	2	3	4	5
Величина серии, шт.	9000	4500	3000	2250	1800
Среднегодовой запас готовой продукции, шт.	3375	1688	1125	844	675
Стоимость среднегодового запаса, руб.	47250	23632	15750	11816	9450
Издержки по складированию готовой продукции, руб. в год	11813	5908	3938	2954	2363
Издержки по подготовке производства, руб. в год	3000	6000	9000	12000	15000
Суммарные издержки по складированию готовой продукции и подготовке производства, руб. в год	14813	11908	12938	14954	17363

Расчеты показывают, что оптимальное число серий в год равно 2, так как сумма издержек по складированию готовой продукции и подготовке производства при данном значении является наименьшей. Если необходимо найти точное число серий, при котором величина издержек по созданию запаса готовой продукции равна величине издержек по подготовке производства, то оно находится в интервале между 1 и 2.

Расчет оптимальной величины серии можно произвести по той же формуле, которую мы использовали при расчете оптимальной величины закупки.

$$O_c = \sqrt{\frac{2 \times A_r \times I_{II}}{PII \times I_C \times (1 - \frac{P_M}{P_M})}} = \sqrt{\frac{2 \times 9000 \times 3000}{14 \times 0,25 \times (1 - \frac{750}{3000})}} = 4536$$

штук (приблизительно), что соответствует примерно 1,98 серий в год.

A_r – годовой объем производства в шт., кг или иных количественных показателях;

PII – переменные издержки на единицу продукции, руб.;

I_{II} – издержки по подготовке производства в расчете на 1 серию, руб.;

I_C – издержки по складированию готовой продукции в % от средней годовой стоимости запаса готовой продукции;

P_M – максимально возможный объем реализации в месяц, шт.;



Пм – максимально возможный объем производства в месяц, шт.;

Ос – оптимальное количество серий.

9.4. Допущения при расчетах

В двух предыдущих расчетах мы рассмотрели два основных принципа расчета: оптимальной величины закупаемой партии сырья и материалов и оптимальной величины серии выпускаемой продукции. Однако расчеты были произведены с учетом ряда допущений. Рассмотрим их.

1. Процесс создания запаса.

При планировании товарного запаса в торговой фирме и производственного запаса на промышленном предприятии необходимо принять во внимание, что поставщики связаны определенными сроками поставки. Возьмем, например, предприятие, которое ежедневно использует 1000 кг какого-то товара, причем известно, что с момента размещения заказа до момента поступления товара проходит 10 дней. В таком случае, последний возможный срок размещения заказа наступит тогда, когда в распоряжении предприятия останется десятидневный запас данного товара, т.е. когда на складе останется 10000 кг товара.

Однако по многим причинам могут возникнуть изменения в сроках поставки, так же как может возрасти по сравнению с запланированной ежедневная потребность в данном товаре в случае, к примеру, непредвиденного увеличения объема реализации. Поэтому на большинстве предприятий предпочитают определять так называемый минимальный запас, в который наряду с запланированным количеством товара, необходимого предприятию на период с момента размещения заказа до момента поступления товара на склад, включается и так называемый страховой запас, на случай непредвиденных изменений сроков поставки или объема потребления (реализации).

При определении величины страхового запаса необходимо сопоставить объем возможного ущерба от отсутствия какого-либо товара и величину



издержек по складированию этого товара. Нет нужды создавать такой же большой страховой запас товара, который при необходимости может быть заменен другим, как запас настолько важных материалов, отсутствие которых может привести к остановке процесса производства (или сбыта).

Минимальный запас, т.е. величину запаса, при которой необходимо размещать заказ на закупку новой партии, часто называют точкой размещения заказа.

Создание постоянного минимального запаса никоим образом не влияет на ход расчетов, которые были описаны во втором и третьем вопросе. Ведь издержки по складированию увеличиваются одинаково при любых величинах закупаемой партии или серии производимой продукции. Показатели, при которых сумма издержек по складированию и обслуживанию закупок или издержки по подготовке производства и складированию готовой продукции является наименьшей, остаются неизменными, как если бы никакого страховочного запаса вообще не создавалось.

2. Цена франко-склад покупателя.

В расчетах, которые были приведены в табл. 9.1, мы сделали допущение, что цена франко-склад покупателя неизменна вне зависимости от величины закупаемой партии. Однако на практике довольно часто при увеличении заказываемой партии покупатель может получить скидку. Если бы в первом примере речь шла о такого рода скидке, то ее годовую сумму следовало бы учесть в расчетах как фактор сокращения издержек при тех же объемах закупок, при которых были предоставлены скидки. Среднегодовая стоимость производственного запаса также должна быть уменьшена на величину полученной скидки.

Если неожиданно возникает возможность повышения цены франко-склад покупателя, предприятия-заказчики, как правило, закупают большие партии товара, чем изначально запланировано в расчетах оптимальной



величины закупок. Такие дополнительные запасы, какое-то время хранящиеся на складе предприятия, называются спекулятивными.

9.5. Обоснование закупок у других производителей

Для многих предприятий актуален вопрос, не выгоднее ли производить некоторые компоненты или комплектующие изделия самим, хотя в принципе их вполне можно приобрести у других поставщиков.

В чисто экономическом смысле решающим является ответ на вопрос, не превышают ли издержки на покупку товара у других производителей издержки на его производство на своем предприятии. Положительный ответ означает, что при прочих равных условиях с экономической точки зрения эффективнее производить этот товар на своем предприятии. Например, для ремонта техники требуются соответствующие детали. Если их изготавливать собственными силами, то постоянные затраты на содержание оборудования составят 100 тыс. руб. в год, а переменные расходы на единицу продукции – 50 руб. Готовые детали в неограниченном количестве можно приобрести по цене в 150 руб. за единицу. Какое решение более выгодно? Чтобы ответить на этот вопрос произведем следующие расчеты. Стоимость приобретаемых деталей (Q) можно выразить следующим образом:

$$Q = C \times A, \quad (9.6)$$

где C – цена за единицу продукции;

A – необходимое количество деталей в год.

Себестоимость производства деталей будет включать постоянные и переменные издержки. Определим, при какой потребности в деталях стоимость их приобретения и производства совпадет:

$$C \times A = \text{ПОИ} + \text{ПИ} \times A,$$

где ПОИ – постоянные издержки на содержание оборудования, руб.;

ПИ – переменные издержки на единицу продукции, руб.

Тогда, $150A = 100000 + 50A$.

Отсюда, $100A = 100000$.



$A = 1000$ шт.

Расчеты показывают, что при годовой потребности в 1000 ед. расходы на закупку деталей совпадут с себестоимостью их производства. При увеличении потребности свыше 1000 шт. в год более экономным является собственное производство, а при меньшей потребности для предприятия более выгодно их покупать.

Но для окончательного принятия решения нужно учитывать такие факторы, как мощность предприятия, качество продукции, колебания объемов, создание или сокращение рабочих мест и др. Иначе говоря, в каждой конкретной ситуации могут иметь место факторы, которые следует принимать во внимание.

1. В периоды снижения деловой активности, руководствуясь исключительно желанием сохранить кадры, фирма может принять решение организовать производство на своем предприятии.

2. Если потребность в данном товаре носит временный характер, фирма, скорее всего, решит заказывать его у поставщика. Это утверждение особенно относится к тем случаям, когда производство соответствующего товара на своем предприятии требует капиталовложений в машины, оборудование и т.п.

3. Производство товара на своем предприятии загружает работников управленческих и инженерно-технических служб. Если это обстоятельство является или станет в будущем помехой в осуществлении других проектов, оно в таком случае при прочих равных условиях может быть использовано как аргумент в пользу закупки товара у других производителей.

4. При производстве товара на своем предприятии достигается известная степень надежности снабжения.

5. Когда производство на собственном предприятии требует крупных инвестиций, фирма может попасть в уязвимое положение, если рентабельность окажется ниже запланированной (увеличение средних постоянных издержек).



6. В отношении поставщика со стороны речь чаще всего идет о продукции, на производстве которой он специализируется и поэтому обладает большим технологическим опытом ее производства. Для предприятия же, налаживающего собственное производство, речь, напротив, идет о побочной продукции, которой, весьма вероятно, нет возможности уделить достаточно внимания. Это обстоятельство является аргументом в пользу закупки товара у сторонних поставщиков.



ТЕМА 10. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ

10.1. Понятие управленческого учета

10.2. Характеристика систем управленческого учета

10.3. Управленческий учет в России

10.4. Внедрение системы управленческого учета в компании

10.1. Понятие управленческого учета

Одна из самых «больных» проблем российских компаний – отсутствие знания того, как работает фирма: какой отдел тратит, а какой – добавляет в общую копилку, кто из менеджеров эффективен, а кто расточителен. Решить информационную проблему позволяет управленческий учет, дополняющий традиционный бухгалтерский учет, анализом деятельности с экономической точки зрения. Управленческий учет, развитый на Западе, получает все большее распространение и в российском бизнесе.

Итак, управленческий учет (УУ) в компании – это система, обеспечивающая руководящее звено фирмы информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления. Ведь одна из самых важных и наиболее часто встречающихся причин недостаточно успешного развития компании состоит в том, что ее руководители просто не знают, какой из видов деятельности или отделов наиболее прибылен и, что самое важное, почему.

Правильно поставленный управленческий учет позволяет получить информацию, необходимую для расстановки приоритетов в деятельности фирмы и планирования дальнейшей работы, предоставляет базу для оценки перспективности открывающихся возможностей и снабжает механизмами контроля за исполнением принятых решений.

К сожалению, пока большинство директоров и руководителей финансовых служб российских компаний не представляют себе реальных преимуществ, которые дает правильное использование управленческого учета. Зачастую они отождествляют его с финансовым учетом, который



предназначен для удовлетворения информационных потребностей налоговой инспекции (российская система бухучета), инвесторов или акционеров.

Кстати, нет единства в понимании круга задач управленческого учета и у экспертов. Одни считают, что в круг вопросов входит предоставление учетной информации всем потребителям вне рамок государственной системы бухучета, то есть как раз акционерам и кредиторам в том числе. Другие апеллируют к мировому опыту. Дело в том, что на Западе система учета подразделяется, как правило, на две подсистемы – внешнюю (финансовую) и внутреннюю (управленческую, производственную, эксплуатационную). Такое разделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерии.

В финансовой (внешней) бухгалтерии создается информация о текущих расходах по основным направлениям этих расходов, доходах фирмы, о состоянии кредиторской и дебиторской задолженности, о размерах финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования и т.п. Одна из основных задач такой бухгалтерии – достоверность учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния.

Потребителями информации при этом являются в основном внешние по отношению к предприятию пользователи – государственные налоговые органы, биржи, банки, финансовые институты, поставщики и покупатели, потенциальные инвесторы. Финансовая отчетность не представляет собой коммерческой тайны, она открыта к публикации и, как правило, заверяется независимой аудиторской организацией. Ведение финансовой бухгалтерии является для предприятий и фирм обязательным и регулируется государственными нормативными документами.

Международные бухгалтерские стандарты и основные принципы учета имеют отношение именно к системам финансового учета.

Что касается управленческой (внутренней) бухгалтерии предприятия, то вопрос о том, создавать ее или нет, решает администрация фирмы. В



системе внутреннего учета, прежде всего, генерируется информация об издержках производства – причем о так называемых экономических, а не бухгалтерских издержках.

Издержки группируются и учитываются по видам, местам возникновения и носителям затрат. Места возникновения затрат – это структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха и т.п.). Под носителями затрат понимают виды продукции (работ, услуг) компании, предназначенные для реализации на рынке.

В системе управленческого учета обязательно выделяются такие объекты учета, как «центры ответственности». Управление издержками происходит через деятельность людей, отвечающих за целесообразность возникновения того или иного вида расходов.

Центр ответственности – структурный элемент предприятия, в пределах которого менеджер ответственен за целесообразность понесенных расходов.

Администрация компании сама решает, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности.

Другим объектом управленческого учета являются результаты деятельности, которые также можно учитывать по местам возникновения и по носителям затрат. В процессе сопоставления затрат и результатов различных объектов учета выявляется эффективность производственно-хозяйственной деятельности.

Информация управленческого учета обычно представляет собой коммерческую тайну предприятия, она не подлежит публикации. Администрация фирмы самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность предоставления внутренней – управленческой – отчетности. Эта учетная система не регламентируется законодательством.



Итак, финансовый и управленческий учет имеют следующие отличительные особенности:

- различия в обязательности ведения учета;
- различие в степени точности информации;
- различия в масштабах учета;
- различие в принятых принципах учета;
- различие во временной соотнесенности;
- различия в частоте информации.

10.2. Характеристика систем управленческого учета

Системы управленческого учета (СУУ), применяемые в мире, можно классифицировать по ряду признаков.

С точки зрения оперативности учета затрат (важнейшего фактора в управлении), СУУ могут быть разбиты на те, в которых учитываются прошлые затраты, и те, в которых применяется система «стандарт-кост».

Система «стандарт-кост» подразумевает разработку стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов с целью контроля за формированием фактической себестоимости и активным процессом ее формирования.

Широкое использование этого метода (особенно в машиностроении, где высок удельный вес материальных затрат и заработной платы) в первую очередь объясняется его эффективностью как метода контроля. На его основе возник новый метод регулирования процесса формирования себестоимости – управление по отклонениям.

Стандарты затрат доводятся до каждого мастера производственного участка, что позволяет выбрать наиболее эффективные варианты планирования ресурсов. Эта система применяется преимущественно при контроле прямых издержек производства – материальных и трудовых. Ее



использование предполагает выделение центров затрат, где и осуществляется контроль за соблюдением стандартов.

Персональную ответственность за контроль затрат несут мастера и бригадиры.

Нормативы затрат задаются либо в натуральной форме (количество материалов, инструментов, трудоемкость изготовления единицы запланированной продукции), либо в стоимостной. Для контроля, особенно в первичном звене производства, более эффективно использование натуральных показателей вследствие изменчивости цен и сложности структуры заработной платы.

Так как нормативы затрат должны быть реально достижимыми, в их определении участвуют представители низшего управленческого звена. Это гарантирует более высокую эффективность «спасительных мер» в случае отклонения фактических результатов от ожидаемых.

Для контроля косвенных издержек в большинстве промышленных компаний используют так называемые «переменные (гибкие, скользящие) бюджеты», которые учитывают в каких пределах должны колебаться затраты производства при изменении степени загрузки оборудования или вообще масштабов производства.

Переменные бюджета регламентируют:

переменные затраты на сырье и материалы;

прямые расходы на персонал;

косвенные расходы на сырье, материалы и персонал;

переменные и постоянные эксплуатационные расходы;

сбытовые расходы.

После установления таких бюджетов на определенный период (6-12 месяцев), постоянно проводится их анализ по отдельным составляющим.

Таким образом, использование системы «стандарт-кост» и переменных бюджетов – это контроль и регулирование затрат в ходе производства, то есть управление затратами в сфере производства.



Рыночные процессы с их колебаниями цен, объемов производства, разнообразными конъюнктурными изменениями, существенно сказываются на «поведении» себестоимости изделий, а значит и на их прибыли.

Поэтому чрезвычайно велика потребность в информации о затратах на изготовление изделий и их реализацию, не искаженных в результате распределения косвенных расходов и относительно неизменных затрат. Такую информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маргинальном доходе (сумме покрытия) дает система «директ-костинг».

Вообще сегодня в теории и практике управления себестоимостью и прибылью на Западе нередко декларируется и применяется следующий принцип. Самая точная калькуляция изделия – не та, которая наиболее полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.

Важно, что применяя систему «директ-костинг», можно оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства и затратами (себестоимостью, выручкой, прибылью, маргинальным доходом). Эту взаимосвязь реально изучать и графически, и аналитически.

Основное достоинство системы «директ-костинг» в том, что на основе информации, получаемой в ней, можно принимать различные оперативные решения по управлению предприятием. В первую очередь это касается возможности проводить эффективную политику цен. Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной фактической себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке.

В настоящее время в развитых странах мира более популярны подходы к ценообразованию, при которых, прежде всего, учитываются факторы, более



относящиеся к спросу, чем к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. После того как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально сократить их.

Помимо информации о величине затрат, связанных непосредственно с производством того или иного изделия, менеджерам предприятия нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Поэтому в западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты производства и сбыт товара. Он равен полной себестоимости изделий.

Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты. Он равен себестоимости в части только прямых (переменных или производственных) затрат.

Контроллинг – целостная концепция экономического управления предприятием, ориентирующая руководителей на выявление всех шансов и рисков, связанных с получением прибыли.

Контроллинг основан на принципах «директ-костинга», хотя как система управления затратами может включать в себя «стандарт-кост» и другие аналогичные ему методы.

Он не ограничивается контролем издержек (это функция «стандарт-коста») и не только контролирует рентабельность выпуска и реализации продукции (чем в основном занимается «директ-костинг»), но и обеспечивает достижение поставленной предприятием цели, которая, как правило, есть получение максимальной прибыли.

Контроллинг часто выполняет функции внутреннего контроля на предприятии, контроля эффективности работы его подразделений и организации в целом. В отличие от ревизии, он ориентируется на текущие



результаты деятельности и не связан с документальной проверкой, необходимостью выхода на места совершения хозяйственных актов и операций.

Система контроллинга особенно эффективна в тех случаях, когда функции управления предприятием делегированы его отделам и службам. Тогда он поможет им в достижении максимально возможного общего результата деятельности.

В совокупности функций контроллинга можно выделить сервисную функцию (предоставление необходимой информации для управления) и комментирующую функцию (для принятия решений и их координации).

Информационное обслуживание контроллинга обеспечивается с помощью системы планирования, нормирования, учета и контроля, ориентированных на достижение цели (конечного результата деятельности предприятия). Информация должна содержать заданные (нормативные, плановые) и фактические данные, а также отклонения, выявленные средствами учета в разрезе его подразделений.

Таким образом, процесс контроллинга – это деятельность объединенных в определенную структуру субъектов контроллинга (органов контроллинга, руководителей, контроллеров), направленная на гарантированное достижение наиболее эффективным способом поставленных целей путем устранения «узких мест», выявленных при контроллинговых исследованиях.

Существует два уровня контроллинга: стратегический и оперативный.

Стратегический контроллинг направлен на создание потенциала успеха, то есть обеспечение долгосрочного существования предприятия. Основная его задача – отслеживание степени адаптации предприятия к окружающей среде, то есть выявление целесообразности продолжения осуществления намеченных стратегических мероприятий в течение срока реализации стратегического плана.



Оперативный контроллинг направлен на достижение запланированного уровня дохода (прибыли). Его главной задачей является оценка экономической эффективности производственных процессов, выявление «узких мест», вызывающих отклонение ожидаемой (фактической) прибыли от запланированной.

Контроллингу присущ специфический инструментарий, то есть взаимосвязанная совокупность методов получения, обработки, агрегирования, анализа, представления и использования разнообразной экономической информации.

Главными задачами контроллинга являются:

- участие в разработке целей предприятия;
- предложение альтернативных решений на основе имеющейся информации;
- анализ экономической эффективности (особенно инноваций и инвестиций);
- руководство при разработке оперативных плановых смет;
- сравнение плановых показателей с фактическими и разработка предложений по преодолению отклонений, выявленных в результате анализа;
- определение «узких мест»;
- создание систем информации для планирования и управления;
- консультация руководителей предприятия по производственно-экономическим вопросам.

Таким образом, в функциях контроллера мы видим совмещение многих функций экономических и производственных служб, их увязка и координация под углом зрения получения запланированного дохода.

Котроллер – это внутренний консультант для руководства. Он может быть эффективным, только находясь на высшем уровне управления, так как ошибки высшего звена управления не могут быть компенсированы в большинстве случаев последующими звеньями.



С начала 80-х годов прошлого столетия в странах Запада развивается новая концепция учета, так называемое Стратегическое Управление Затратами (Strategic Cost Management).

Стержнем этой системы является концепция учета по видам деятельности (activity based costing). Традиционные методы учета калькулируют затраты по местам их возникновения (будь то продукт или департамент) и, соответственно, дают ответ на вопрос – «Где возникли затраты?», но не отвечают на более важный для управленцев вопрос – «Почему возникли затраты?»

Стратегическое Управление Затратами (СУЗ) использует в качестве первичного элемента производственного учета не место возникновения затрат, а деятельность, которая привела к возникновению затрат. Под деятельностью понимаются специфические функции, которые выполняет работник предприятия в производственном процессе.

Внутри каждого подразделения выделяется перечень видов деятельности (функций), выполняемых работниками. Например, для бухгалтерии это могут быть следующие виды деятельности:

составление квартальной и годовой финансовой отчетности;

оформление текущих финансовых документов (платежных поручений, приходно-расходных ордеров, подтверждающих юридических документов);

сбор внутренней оперативной документации (накладных на отпуск материалов со склада, ведение инвентарных карточек по основным средствам) и пр. Для механического цеха это может быть:

механическая обработка сырья и материалов;

внутренняя транспортировка деталей;

текущая профилактика оборудования;

контрольно-измерительные работы и пр.

Кроме того, учитывается вид продукции, поставщики и потребители и пр.



По существу, ведется многомерный анализ затрат, основанный на системе кодификации и принципах комбинаторики. Понятно, что при ручном способе ведения бухгалтерии такой учет просто невозможен. Поэтому СУЗ может существовать только в компьютерной форме. При этом помимо создания соответствующего программного обеспечения нужно:

- провести кодификацию видов деятельности;
- изменить формы первичной отчетности;
- обеспечить оперативность и непрерывность пополнения отчетных данных.

Создание и запуск системы требуют значительных затрат. Однако в результате внедрения новой системы учета предприятие получает следующие преимущества:

- во-первых, как уже отмечалось, становится ясно, из-за чего образовались затраты, и можно более осознанно разрабатывать мероприятия по их снижению;

- во-вторых, система СУЗ использует внутри подразделений множество критериев (баз распределения накладных расходов), основанных на специфике различных видов деятельности. Это позволяет получить наиболее точное представление о себестоимости отдельных видов продукции. Кроме того, многие расходы, которые ранее учитывались как накладные, локализуются в определенных видах деятельности и становятся прямыми. Например, если в традиционных системах услуги транспортного подразделения обычно трактуются как единые накладные расходы, то в системе СУЗ сначала производится разбивка работы этого подразделения на ее виды – перевозка пассажиров, грузов (по их видам, в том числе от поставщиков и для потребителей), ремонт автомобилей и т.д. При такой разбивке большая часть накладных транспортных расходов напрямую может быть отнесена на конкретный вид продукции, то есть переходит в категорию прямых;



в-третьих, система СУЗ дает возможность проводить многомерный анализ затрат по различным производственным линиям, каналам сбыта, потребителям (заказчикам), звеньям технологического процесса, департаментам, смешанным комбинациям вышеназванных классификаций;

в-четвертых, система СУЗ может существовать лишь в компьютерной форме. Ее внедрение требует пересмотра многих бизнес-процессов и может стать стимулом для глубокого реинжиниринга. Соответственно затраты на внедрение системы, по существу, становятся инвестициями в управление, и с этой точки зрения их эффективность резко повышается по сравнению с затратами на традиционные системы.

К сожалению, внедрение системы СУЗ в нашей стране натывается на ряд трудностей, вытекающих прежде всего из фискальной сущности российского бухгалтерского учета. Здесь существуют два основных момента.

Во-первых, «Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции» фактически выводит ряд элементов затрат из состава себестоимости и трактует их как расходование чистой прибыли предприятия. Например, арендный процент и погашение процентов по банковским ссудам до определенного предела относятся на себестоимость продукции, а свыше этого – включаются в балансовую прибыль предприятия. Сделано все это, разумеется, для целей налогообложения. В системе же СУЗ такого рода разбиение однотипных затрат вызывает большие сложности, поскольку оно чрезвычайно условно и не вытекает из существа той или иной деятельности.

Во-вторых, для целей уменьшения налогооблагаемой базы главные бухгалтеры предприятий зачастую сознательно идут на искажение производственной и финансовой отчетности предприятия. Естественно, это создает проблемы для использования СУЗ.

Система СУЗ демонстрирует свою высокую эффективность и завоевывает все большую популярность даже в столь непростых российских условиях. Ожидаемые изменения налогового климата и принципов налогообложения, внедрение мировых стандартов бухгалтерского учета



сделают ее использование на большинстве крупных российских предприятий просто необходимой.

10.3. Управленческий учет в России

Управленческий учет в России, так же, как и в других странах, зародился параллельно с началом трудовой деятельности человека. Следует отметить, что развитие теоретических и практических аспектов учета в России значительно отставало от европейского учета.

В России на государственных уральских металлургических заводах в восемнадцатом веке учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простои возлагалась на управляющих; промышленный учет в Петровской России обеспечивал сплошное документирование, достигалась аналитичность информации, необходимая для управления отдельными структурными подразделениями предприятия. В советский и постсоветский периоды развития бухгалтерской мысли в нашей стране теория и методология управленческого учета испытывали «информационный вакуум» и базировались в основном на нормативно-установленных методиках и государственных стандартах.

Так как Россия долгое время оставалась аграрной страной, где велся простой учет в виде записей прихода и расхода (униграфизм), то возникновение управленческого учета приходится только на конец XIX в., когда в условиях быстрого повсеместного роста промышленности и возникновения различных теорий учета, позволяющих по-новому подходить к истолкованию информационных показателей, начинает развиваться промышленный учет.

Можно выделить следующие этапы развития российского управленческого учета:

промышленный аналитический учет (конец XIX в - 1917 г.);

развал старых систем и форм бухгалтерского учета и попытки создания новых учетных измерителей (1918-1923 г.г.);



новая экономическая политика, возврат к аналитическим формам учета (1923-1929 г.г.);

развитие принципов хозяйственного расчета, возникновение нормативного учета (1930-1953 г.г.);

развитие калькуляционного учета, попытки введения нормативного метода учета затрат в промышленности (1953-1970-е г.г.);

массовый переход на нормативный учет (начало 80-х гг.);

совершенствование производственного учета (с 1984 г.) [3];

развитие бригадных форм управления производством и бригадного хозрасчета (конец 80-х годов);

учет и контроль затрат не находятся в центре внимания руководителей, в то же время в стране изучается международный опыт учета затрат и его управленческий аспект (90-ые годы);

экономический рост и возрождение учета в целях управления затратами и результатами по разным объектам учета на новой, качественной основе, обогащенной международным опытом (конец 90-х - по настоящее время). Начинают применяться системы учета затрат и управления предприятием: директ-костинг, стандарт-кост, ABC-метод, ЛТ и другие.

Очевидно, и это подтверждается историческими фактами, что учет для целей управления начал формироваться с начала развития бухгалтерской науки, хотя цели в разное время ставились различные.

У каждой страны исторически сложилось свое понимание, применение учета для управления и наша страна - не исключение. В связи с этим необходимо изучить положительный опыт зарубежных стран, сопоставить его с особенностями нашей страны и, оптимально используя накопленную информацию, применить ее для развития этой необходимой на современном этапе области экономической науки.

Сегодня очевидно, что учет для целей управления начал формироваться с начала развития бухгалтерской науки, хотя цели в разное время ставились различные. Каждая страна нашла свой путь к пониманию и



применению учета для управления. И началом эволюции собственно управленческого учета можно считать конец XIX века, когда в условиях быстрого повсеместного роста промышленности и возникновения различных теорий учета, позволяющих по-новому подходить к истолкованию информационных показателей, начинает развиваться промышленный учет.

В России данный период ознаменовался становлением крупных государственных предприятий, что не могло не сказаться на особенностях развития национальной экономики. Поэтому в условиях вступления России в рыночные отношения необходимо изучить положительный опыт зарубежных стран, учитывая при этом исторические и национальные особенности государства, чтобы оптимально использовать уже накопленную информацию для развития этой необходимой на современном этапе области экономической науки.

Очень характерной для российского способа хозяйствования была коллективная ответственность, которая издревле практиковалась в русских селениях. Поэтому коллективизм отложил глубокий отпечаток на развитие национального учета.

Весь опыт России XVIII и начала XIX веков говорит о достаточно успешном развитии системы производственного счетоводства, совершенствовавшегося в промышленных и строительных организациях России. Здесь широко применялось использование смет, что явилось прообразом современного бюджетирования. Развитие учета как науки потребовало привлечения элементов бюджетного планирования и контроля, экономического анализа для расширения возможностей применения бухгалтерского учета в целях управления производством. Исторически российский бухгалтерский учет был ориентирован на интересы единственного пользователя – государства. Поэтому учет и отчетность на большинстве российских предприятий носят явно выраженный налоговый характер.



Следует отметить учение о хозяйственном расчете. Почти все годы советской власти неустанно декларировалась его необходимость. Однако это был хозрасчет, который никогда не приводил к ликвидации убыточных и экономически неэффективных предприятий. Перед бухгалтерами была поставлена задача не иметь убытков, и счетные работники калькулировали, исчисляли, определяли с точностью до копеек все хозрасчетные величины, а если возникали убытки, то перераспределяли финансовые результаты, добивались сплошной и высокой рентабельности.

Результативными и обнадеживающими были попытки создания в рамках социалистической экономики бригадных форм управления производством. Такие бригады являлись прообразом центров ответственности. На многих предприятиях с помощью бригадного самоуправления были достигнуты хорошие результаты в экономии материальных ресурсов, в повышении производительности труда. Но им не хватало профессиональных аналитиков-менеджеров, способных изучить имеющуюся информацию и принять на основе проведенного анализа оперативное решение по управлению затратами бригады.

Особенности развития и применения управленческого учета в России в эпоху социализма определялись, прежде всего, плановым устройством экономики. За счет огромных размеров, массового производства и комплексного планирования для целых отраслей народного хозяйства достигалось существенное снижение производственных издержек. Для каждого промышленного предприятия Госпланом определялись четкие нормы выпуска. Недостатком данной системы была оторванность планирующих и контролирующих органов от конкретного предприятия. Система становилась очень сложной. Сверху невозможно было увидеть все особенности конкретного предприятия. Это привело к появлению достаточно сложных теорий планирования и анализа хозяйственной деятельности предприятий.



С конца 1990-х гг. развитие науки управленческого учета в России стало испытывать влияние американской школы, и многие ее идеи в связи с освоением международных стандартов вошли в нашу жизнь. В нашу жизнь хлынул поток западной, прежде всего англоязычной литературы, в которой было множество малопонятных слов. Среди них особенно выделялись слова management accounting. В буквальном переводе это звучит как «управленческое счетоводство». Однако отечественные специалисты, как правило, не любят слово «счетоводство» и предпочитают ему другое - «учет». Развитие управленческого учета происходило в рамках планирования, экономического анализа, оперативного и бухгалтерского учета.

В российской экономической литературе понятие «управленческий учет» появилось после публикации работ Н.Г. Чумаченко («Учет и анализ в промышленном производстве США», 1971), С.С. Сатуболдина («Учет затрат на производство в промышленности США», 1980).

Немаловажной предпосылкой развития учета в России является создание в 2002 г. экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития.

За последние 10-15 лет российские предприятия пытаются пройти путь, на который западным компаниям понадобилось столетие. Основные этапы развития управленческого учета одинаковы и для российских, и для западных компаний, так как продиктованы развитием рынков. Поскольку на начальном этапе ключевыми конкурентными преимуществами являются цена и уровень издержек, то самое важное место в управленческом учете занимает учет затрат. Затем компания растет, для упорядочения финансовых потоков вводится бюджетирование, выделяются центры финансовой ответственности.

Развитие управленческого учета связано с усложнением предприятий, диверсификацией продукции, необходимостью сохранять коммерческую тайну о затратах в условиях конкуренции и т. д. Развитие управленческого учета следует по двум крупным направлениям. Первое - адаптация приемов и



методик, апробированных в мире и принесших их пользователям успех в бизнесе, и второе - экспериментальные разработки по учетным системам, перспективные для западных предприятий. В России в настоящее время активно популяризируется вторая стадия развития мирового управленческого учета, в частности, маржинальный подход, в сборниках материалов конференций и в переводах появилась отрывочная информация о технологиях третьей и четвертой стадии, а также имеются попытки адаптации их на предприятиях.

10.4. Внедрение управленческого учета в компании

Рыночная экономика диктует особые требования к качеству управления организации. Прежде всего это касается поиска путей для минимизации затрат и снижения себестоимости. Для эффективной работы организации необходимо оперативное и своевременное получение различной информации. Выживание и успех деятельности любого предприятия в условиях рыночной экономики во многом определяется степенью развития на нем столь актуального сегодня управленческого учета.

Несмотря на то что западная система управленческого учета представляет собой намного более обширную систему, нежели только учет (систему управления конечными показателями основной деятельности предприятия), организацию и создание системы управленческого учета в России следует рассматривать через призму прежде всего бухгалтерской системы, так как именно здесь создается основная информация, используемая в управленческом учете (о затратах и результатах).

Первым шагом в построении системы управленческого учета должно стать определение задач, стоящих перед руководством. Они будут различаться в зависимости от типа предприятия (старые приватизированные предприятия и новые, появившиеся в рыночный период). Если для бывших промышленных гигантов важно уметь адаптироваться в современных условиях, для чего зачастую необходимо перестроить основные



внутрифирменные процессы, то для новых предприятий основными задачами являются:

- выработка стратегических целей развития в современных условиях;
- анализ рынка, поиск свободных сегментов, определение оптимальных характеристик продукции;
- обеспечение политики «агрессивного роста»;
- использование наиболее эффективных схем управления в текущей деятельности;
- повышение эффективности внутрифирменных процессов, обеспечение мобильности ресурсов, поиск существующих резервов;
- обеспечение текущего планирования, в первую очередь финансового.

Не все методологические принципы организации управленческого учета, приемлемые в зарубежной практике, могут быть приняты в организациях нашей страны. Необходимо также делать различие между отдельными отраслями производства, так как методы, приемлемые для учета в промышленных организациях, могут быть неприемлемы в условиях сельскохозяйственного производства. Следует также подчеркнуть, что некоторые из методических принципов в том виде, в каком они применяются в западных учетных системах, будут противоречить принятой у нас методологии учета и основам налогового законодательства.

Для должной постановки управленческого учета необходимо традиционные задачи учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, сформированные централизованным планированием, преобразовать в задачи, обусловленные экономическими методами управления, где они будут иметь принципиально новую постановку. Главная из них - информация на входе и выходе, дополненная информацией, полученной в результате реализации других функций управленческого учета, должна обеспечить активное влияние менеджеров всех уровней на режим экономии, стать инструментом определения и текущего контроля экономической выгоды производства и сбыта



продукции с учетом ее конкурентоспособности в определенной конъюнктуре рынка.

Современный управленческий учет представляет собой сложную систему отношений между объектами и субъектами управления, решающую вопросы не только учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции, но и оценку деятельности организации и ее подразделений, принятия и обоснования управленческих решений в условиях риска и неопределенности.

Метод учета затрат по системе «директ-костинг» имеет большой потенциал при его внедрении на российских предприятиях. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в системе «директ-костинг» позволяют акцентировать внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и конкретным видам ассортимента выпускаемой продукции. При этом возможно четко выявить готовую продукцию с наибольшей рентабельностью с целью дальнейшего отказа от нерентабельных видов продукции, так как не происходит искусственного занижения (завышения) себестоимости единицы продукции в результате распределения постоянных расходов на носители затрат.

Изучив тенденции развития систем и методов управления за рубежом, овладев отечественными методами учета, анализа, планирования и контроля, надо определить проблемы, которые встанут перед предпринимателями в условиях реального рынка. При этом следует использовать имеющийся опыт российской учетно-аналитической школы. Необходимо переориентировать российскую теорию и накопленный практический опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка.

К позитивным сдвигам в корпоративном управлении в последние годы относится улучшение качества финансовой отчетности. Крупные российские компании стали предоставлять отчетность, составленную по международным стандартам.



В составе правительственной программы по улучшению и развитию управленческого учета, предусмотрено проведение следующих мероприятий: обновление нормативной базы бухгалтерского учета, становление бухгалтерской профессии, повышение квалификации бухгалтерских и управленческих кадров. В качестве основных направлений предполагается принять во внимание в следующие: обеспечение открытости, понятности и полезности бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям, в том числе иностранным инвесторам; реализация таких подходов к составлению бухгалтерской отчетности, которые обеспечат формирование отчетной финансовой информации исходя из приоритета экономического содержания фактов хозяйственной деятельности перед их юридической формой; завершение формирования модели взаимодействия системы бухгалтерского учета с системой налогообложения.

В настоящее время интерес к проблемам управленческого учета все возрастает. Управленческий учет необходим как некоммерческому или государственному предприятию, так и коммерческим производителям продукции или организациям, предоставляющим услуги. Если какая-нибудь благотворительная организация намерена осуществить эффективное планирование на будущее и увеличить до максимального предела отдачу от своих ресурсов то, чтобы помочь своим менеджерам достичь этих целей, ей необходима качественная информация управленческого учета в той же степени, в какой она нужна любой компании, нацеленной на получение прибыли.

Управленческий учет в России получает все более широкое распространение в филиалах западных и крупных российских компаниях, где встречаются два типа отношений к управленческому учету. Первый тип отношения характерен для представительств и филиалов зарубежных компаний. Такие клиенты хорошо знают и формулируют требования к управленческой информации корпоративного масштаба. Они требуют тщательного сбора данных, которые затем обрабатываются на уровне



материнской компании. Но, при этом теряется роль оперативных данных, предназначенных для целей краткосрочного планирования и оперативного управления. Такой подход представляется несколько однобоким, нацеленным лишь на стратегические аспекты управленческого учета.

Другой тип отношения к управленческому учету свойственен крупным российским предприятиям. Такие корпорации в управленческом учете прежде всего ориентируются на учет затрат и оценку себестоимости продукции. Это другая вредная крайность в использовании управленческого учета. Такого рода подход подменяет саму суть системы управленческого учета.

Но все же в последнее время появляются предприятия, пытающиеся использовать и расширить мировой опыт управленческого учета, адаптировать его к условиям российского рынка. Адаптация бухгалтерского учета и отчетности России к международным учетным стандартам зависит не только от решения методологических, организационных и технических вопросов в области бухгалтерского учета, но и от степени развития рыночных отношений в деятельности организаций.

При недостаточной стабильности хозяйственных связей между организациями многие из них вынуждены создавать значительные сверхнормативные производственные запасы, что существенно затрудняет оценку остатков производственных запасов на начало и конец отчетного периода, а, следовательно, и оценку израсходованных материальных ресурсов.

Нужно учитывать и тот факт, что при действующей налоговой системе часть организаций сознательно искажает учетные данные, влияющие на размеры объема реализации, прибыли, а, следовательно, и налогов. В таких организациях адаптация бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам становится особенно проблематичной.

Процесс внедрения СУУ на российских предприятиях имеет определённые особенности.



Процесс внедрения СУУ может быть успешен при соблюдении трех условий:

наличие хороших специалистов;

активное участие высшего руководства компании;

наличие специальных ресурсов, выделенных для этой задачи.

Хорошие специалисты. Прежде всего, следует искать экспертов, имеющих опыт постановки именно управленческого учета. Не нужно обманываться относительно опыта работы бухгалтером, поскольку для данной цели такой опыт сам по себе ничего не значит. То же самое, хотя и в меньшей степени, относится к опыту работы финансовым менеджером, так как в некоторых российских компаниях финансовые менеджеры занимаются по большей части бухгалтерским учетом, а финансовые директора являются скорее «политическими» фигурами.

В некоторых случаях имеет смысл нанять консалтинговую компанию. Но при этом нужно иметь в виду, что организациям свойственно меняться, а для лишенного стандартов управленческого учета одним из основных определяющих факторов является структура компании. Если система управленческого учета не будет меняться вместе с организацией, она просто потеряет свою эффективность, превратившись в еще один источник неоправданных затрат.

Следовательно, единожды воспользовавшись услугами консультантов, предприятие будет вынуждено прибегать к ним снова и снова, или в конце концов нанять собственных специалистов.

Активное участие высшего руководства компании. К сожалению, зачастую именно эта компонента является камнем преткновения на пути организации управленческого учета. Нередко руководитель фирмы считает, что «специалисту виднее», как поставить управленческий учет.

Это в корне неверное предположение, так как УУ делается с целью удовлетворения информационных потребностей руководителей, принимающих решения, и первую очередь – для высшего менеджмента



компании. А значит, для правильной постановки управленческого учета специалист должен знать, о чем руководители компании хотят получить информацию. И уже, основываясь на этом, строить систему УУ.

Таким образом, на этапе постановки задачи УУ участие высшего руководства необходимо для понимания специалистом как структуры и целей, преследуемых компанией, так и информационных потребностей руководства.

В дальнейшем участие высшего руководящего звена совершенно необходимо для преодоления естественного сопротивления менеджеров среднего уровня и исполнителей при построении и отладке системы.

Практика показывает, что среднестатистический руководитель среднего уровня как минимум пассивно сопротивляется построению управленческого учета. Ведь в случае успеха мероприятия руководство получает точный и жесткий механизм контроля и оценки его деятельности, что для большинства исполнителей нежелательно как минимум из-за психологического дискомфорта.

Наличие выделенных ресурсов. Оно необходимо безусловно, так как создание системы УУ само по себе является весьма серьезной задачей и требует приличных затрат как времени, так и денег, особенно в крупных организациях со сложной структурой. И если сотрудники компании более или менее загружены своими основными обязанностями, не стоит надеяться, что они, даже будучи хорошими специалистами, смогут построить эффективную систему управленческого учета «в свободное время».

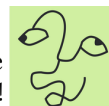
Если руководство все-таки решилось на непростой, недешевый и небыстрый процесс создания системы УУ, то «в конце пути» его ждет ни с чем не сравнимое ощущение организации, работающей как точно отлаженный механизм.

В целом российские предприятия довольно успешно перенимают опыт зарубежных стран в сфере управленческого учета. Внедряют элементы западных систем учета в своей практике. Управленческий учет в России



находится в стадии становления и потребуется еще некоторое время для освоения его в полной мере российскими организациями.

Таким образом, для дальнейшего развития управленческого учета необходимо четко определять управленческие потребности предприятия, обеспечивать качественной и своевременной информацией различные уровни управления для оптимизации затрат, что является важной инновационной целью управленческого учета.



ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Итак, издержки производства формируют нижнюю границу цены. Для обеспечения рациональной ценовой политики, необходимо сопоставлять структуру издержек с планируемыми объемами производства и рассчитывать краткосрочные средние издержки (на единицу продукции). Общие издержки производства - это сумма всех издержек внешних и внутренних, необходимых для того, чтобы привлечь и удерживать ресурсы в пределах, обеспечивающих экономически обоснованное функционирование фирмы. Издержки производства имеют сложную структуру, которая определяет характер и условия использования в процессе производства. Сумма постоянных и переменных издержек, а также величина удельных и предельных издержек составляют технологический набор издержек производства, определяемый уровнем технологии и организации производства и уравнением рыночных цен на ресурсы или факторы производства.

Знание общих (валовых) издержек позволяет судить о величине затрат, которые несет предприятие в результате осуществления производственно-хозяйственной деятельности (начиная с начальной стадии и до полного использования всего производственного потенциала), а также правильно формировать финансовую политику предприятия. В силу того, что постоянные издержки неизменны на протяжении производственного цикла, общие издержки в своем развитии следуют за изменением переменных издержек. Для того чтобы обеспечить выпуск продукции фирма должна осуществлять целый спектр разного рода затрат. Объемы выпуска продукции изменяются в зависимости от изменения объемов этих затрат. Объемы некоторых видов затрат поддаются весьма быстрой корректировке, в то время как другие требуют большего времени. Затраты именно такого рода относятся к категории постоянных затрат. А издержки сопряженные с обеспечением постоянных затрат, именуются постоянными издержками. Безвозвратные издержки обладают отличительной чертой, которая позволяет



их выделять среди других затрат. Безвозвратные издержки осуществляются фирмой раз и навсегда и не могут быть возвращены даже в том случае, когда фирма полностью прекращает свою производственную деятельность в данной сфере.

Прямые затраты обусловлены технологическим процессом оказания транспортных услуг и подлежат прямому включению в состав производственных затрат конкретных услуг. Косвенные затраты вызваны организацией управления производственным процессом предприятия; в себестоимость конкретных услуг их включают пропорционально базе распределения, установленной отраслевой инструкцией по планированию, учету и калькулированию.

Сама деятельность предприятия по обеспечению экономии затрат в подавляющем большинстве случаев требует затрат труда, капитала и финансов. Затраты по экономии издержек тогда эффективны, когда рост полезного эффекта (в самых разнообразных формах) превысит затраты на обеспечение экономии. Перечисленные выше факты еще раз подчеркивают необходимость правильных решений в планировании и работе производственных мощностей. Именно сейчас требуются промышленности профессиональные работники для корректировки весьма искаженного процесса производства. Ведь зачастую многие параметры предприятий не соответствуют их сегодняшнему положению, они устарели.



ЗАДАНИЯ ДЛЯ ЗАКРЕПЛЕНИЯ ПОЛУЧЕННЫХ ЗНАНИЙ

Задание №1

ТЕМА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Систематизация общих теоретических представлений о сущности затрат предприятия. Знакомство с классификацией и составом затрат и расходов предприятия.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Понятие затрат предприятия.
2. Классификация текущих затрат предприятия.
3. Состав затрат предприятия.

Содержание вопросов:

Разновидности затрат. Затраты в натуральном и денежном измерении. Денежные расходы и затраты, которые формируют стоимость продукции. Затраты и себестоимость продукции. Классификация затрат и ее практическое значение. Разнообразие затрат и их группирование по определенным признакам. Суммарные затраты предприятия и затраты на единицу продукции. Средние и предельные (маржинальные) затраты. Прямые и косвенные затраты. Переменные и постоянные затраты, их разновидности, методы размежевания их. Регулируемые и нерегулируемые затраты для определенного уровня управления. Явные и неявные (альтернативные) затраты. Практическое применение классификации затрат в управлении их динамикой и принятии хозяйственных решений. Структура затрат и факторы, которые ее определяют. Разные направления определения структуры затрат и их практическое значение. Видовая (элементарная) структура затрат, ее особенности в разных областях экономики. Влияние соотношения прямых и косвенных затрат на точность калькулирования. Структура затрат в зависимости от их реакции на масштабы деловой активности, использование ее для обоснования предпринимательских



решений. Изменение структуры затрат под влиянием технических, организационных, экономических факторов.

Терминологический словарь

Затраты – это выраженные в денежной форме текущие и единовременные расходы, которые предприятие осуществляет в процессе своей производственно-хозяйственной деятельности.

Единовременные затраты (или инвестиции) – это авансируемые предприятием средства на создание основных и прирост оборотных средств в виде капитальных вложений, которые реализуются одновременно, единовременно до начала ввода в эксплуатацию.

Себестоимость продукции – это часть общественных издержек производства, та часть стоимости, которая в результате процесса обращения возвращается предприятию для возмещения его затрат и обеспечения непрерывности производственного процесса.

К основным относятся затраты, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (затраты на сырье, материалы, комплектующие изделия, топливо и энергию на технологические цели, основную и дополнительную заработную плату рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.).

Накладные расходы включают расходы, связанные с обслуживанием и управлением производства (расходы на заработную плату руководителей, специалистов, служащих, МОП, охраны; расходы на содержание и ремонт зданий и сооружений; налоги, сборы и отчисления, включаемые в себестоимость продукции и др.).

Прямые затраты (Direct Costs) – это затраты, которые могут быть отнесены непосредственно к определенному виду продукции (выполняемых работ, услуг) экономически целесообразным путем.

Непрямые (косвенные) затраты (Indirect Costs) – это затраты, которые не могут быть отнесены непосредственно к определенному виду



продукции (выполняемых работ, услуг) экономически целесообразным путем.

Постоянные затраты (Fixed Costs) – это затраты, общая величина которых не изменяется при изменении (увеличении или снижении) объема производства продукции (арендная плата, расходы на содержание и эксплуатацию зданий, заработная плата АУП и др.).

Переменные затраты (Variable Costs) – это затраты, общая величина которых изменяется при изменении объема производства продукции: соответственно возрастает при увеличении объема производства и уменьшается при его снижении (затраты на сырье, материалы, комплектующие изделия, топливо и энергию на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.).

Продуктивные затраты – это те затраты предприятия, которые предусмотрены применяемой технологией и организацией производства.

Непродуктивные затраты – это затраты, возникающие в результате определенных недостатков в организации производства, нарушения технологии и др.

Релевантные – это затраты, величина которых зависит от характера принимаемого решения.

К переменным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством (цехов, участков), которые изменяются прямо (или почти прямо) пропорционально к изменению объема деятельности.

К постоянным общепроизводственным расходам относятся расходы на обслуживание и управление производством, которые остаются неизменными (или почти неизменными) при изменении объема деятельности.

Административные расходы включают затраты общехозяйственного назначения, направленные на обслуживание и управление предприятием (расходы на служебные командировки и содержание аппарата управления



предприятием и другого общепроизводственного персонала; расходы на содержание основных средств, других материальных необоротных активов общепроизводственного пользования; расходы на связь и т.п.

Расходы на сбыт включают расходы, связанные с реализацией (сбытом) продукции (расходы упаковочных материалов; оплата труда и комиссионные вознаграждения продавцам, торговым агентам; расходы на рекламу и исследование рынка (маркетинг) и т.п.

К финансовым расходам относятся расходы на проценты (за пользование кредитами полученными, по облигациям выпущенным, по финансовой аренде и т.п.) и другие расходы предприятия, связанные с привлечением заемного капитала.

Возвратные отходы – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские свойства начального ресурса (химические и физические) и используемые с повышенными расходами (снижением выхода продукции) или совсем не используемые по прямому назначению.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. Что такое средние затраты и как они исчисляются?
2. В чем сущность предельных затрат?
3. Объясните изменчивость затрат на экономических элементах.
4. Какие затраты относят к прямым, а какие – к косвенным?
5. Какие затраты относят к переменным, а какие – к постоянным?
6. В чем состоит практическое значение деления затрат на переменные и постоянные?
7. Как распределяются совокупные затраты на переменные и постоянные?
8. В чем отличие затрат в форме денежных расходов от затрат, которые формируют стоимость продукции?



9. По каким признакам изучается структура затрат и в чем ее практическое значение?
10. Что такое себестоимость продукции? Экономическое значение этого показателя.
11. Как соотносятся затраты и себестоимость продукции за определенный период?
12. Объясните соотношение себестоимости продукции и цены.

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. К классификации затрат для принятия решений и планирования относятся:

- а) регулируемые и нерегулируемые;
- б) прямые и косвенные;
- в) постоянные, переменные и условно-постоянные;
- г) основные и накладные.

Тест 2. Производственные затраты — это затраты:

- а) возникающие в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции;
- б) которые можно инвентаризировать;
- в) которые возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота);
- г) носящие общий характер для производства нескольких видов продукции, включающийся в их себестоимость на основе специальных расчетов.

Тест 3. Общехозяйственные расходы — это:

- а) текущий уход и ремонт оборудования;
- б) административно-хозяйственные расходы;
- в) оплата логистических услуг;
- г) проценты по кредиту банка.

Тест 4. Релевантные затраты — это:

- а) затраты, на которые нельзя повлиять управленческими решениями;



- б) затраты, измеряемые с точки зрения упущенной возможности, которая потеряна в результате выбора альтернативного управленческого решения;
- в) издержки, которые нельзя проинвентаризировать;
- г) затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения.

Тест 5. Накладные расходы – это:

- а) комплексные расходы, связанные с обслуживанием и управлением производством;
- б) издержки, носящие общий характер для производства нескольких видов продукции;
- в) издержки, которые учитываются при принятии управленческих решений;
- г) затраты, которые возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота).

Тест 6. Маржинальная прибыль на единицу изделия – это:

- а) величина, которая постоянна для любого объема производства;
- б) величина затрат, покрывающая постоянные издержки предприятия;
- в) сумма основных расходов и прибыли организации;
- г) превышение выручки от реализации над всеми переменными расходами.

Тест 7. Внепроизводственные затраты:

- а) материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать;
- б) возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота);
- в) издержки, которые нельзя проинвентаризировать;
- г) являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии.

Тест 8. Какие из названных видов затрат используются для калькуляции себестоимости, оценки запасов и определения финансовых результатов:

- а) релевантные и не релевантные;
- б) контролируемые и неконтролируемые;
- в) расходы на продукцию и расходы периода;



г) постоянные и переменные.

Тест 9. Расходы на продукцию – это:

- а) производственная (операционная) себестоимость продукции;
- б) полная себестоимость продукции;
- в) переменные расходы;
- г) прямые расходы.

Тест 10. Расходы периода – это:

- а) прямые производственные (операционные) затраты;
- б) общие производственные (операционные) затраты;
- в) административные и сбытовые затраты;
- г) производственные.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Предприятие производит два вида продукции: А и Б. Объем производства продукции А равен объему реализации и составляет 4 тысячи единиц изделий. Известно, что цена на продукцию А равна 1350 руб. за единицу. Совокупные затраты на производство и реализацию продукции вида Б равны 4500 тыс. руб., а прибыль от ее реализации 1500 тыс. руб. Определить выручку предприятия от продаж продукции А и Б.

Задача 2. Объем производства продукции предприятия равен объему реализации и составляет 2 тысячи единиц изделий. Общие постоянные издержки равны 3000 тыс. руб., а общие переменные – 2900 тыс. руб. Соответственно, их сумма образует совокупные издержки величиной 5900 тыс. руб. рассчитать удельные расходы предприятия для каждого вида издержек.

Задача 3. Совокупные затраты на производство и реализацию продукции предприятия составляют 3760 тыс. руб. Объем производства продукции равен объему реализации и составляет 7 тысяч единиц изделий. Известно, что цена на продукцию равна 1115 руб. за единицу. Определить, чему равна прибыль предприятия.



3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Для осуществления своей деятельности предприятия формируют и используют производственные ресурсы, а также осуществляют необходимые затраты живого и овеществленного труда. Затраты – это выраженные в денежной форме текущие и единовременные расходы, которые предприятие осуществляет в процессе своей производственно-хозяйственной деятельности. Различают единовременные и текущие затраты.

2. Все текущие затраты предприятия классифицируются по целому ряду признаков, каждый из которых имеет свою определенную сферу практического применения.

3. В соответствии с Положением (стандартом) БУ 3 «Отчет о финансовых результатах» выделяют следующие статьи затрат:

1. Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг);
2. Административные расходы;
3. Расходы на сбыт;
4. Прочие операционные расходы;
5. Финансовые расходы;
6. Потери от участия в капитале;
7. Прочие расходы;
8. Чрезвычайные расходы.

Расходы по статьям 1-4 входят в состав операционных расходов предприятия.

Операционные расходы, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные мероприятия;



амортизация;

прочие операционные расходы.



Задание №2

ТЕМА 2. СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Знакомство с особенностями системы управления затратами предприятия, изучение её структуры. Освоение методики расчёта соответствующих показателей.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Цель и задачи системы управления затратами предприятия.
2. Структура системы управления затратами предприятия.
3. Методика расчета показателей – объектов управления затратами предприятия.

Содержание вопросов:

Функции и построение системы управления затратами. Управление затратами как процесс целенаправленного формирования затрат по их видам, местам и носителям при постоянном контроле их уровня и стимулировании снижения. Важность обоснования уровня затрат и контроля формирования их по центрам ответственности. Функциональный аспект системы управления затратами: нормирование, планирование, учет, анализ затрат, стимулирование их снижения. Организационная система управления затратами на предприятиях. Формирование плановых и фактических затрат. Особенности расчёта плановых и фактических затрат, его роль в управлении предприятием и обосновании хозяйственных решений. Управленческий и финансовый (фискальный) аспекты формирования затрат. Содержание и порядок разработки плана затрат, его нормативная база. Порядок учета затрат и усовершенствование его согласно международным стандартам бухгалтерского учета. Затраты как база цены и фактор прибыльности. Объективное условие производства – возмещение затрат производителя путем продажи продукции на рынке. Себестоимость продукции как база цены и ее нижняя граница. Особенности нижней границы цены в



краткосрочном и долгосрочном периодах. Зависимость прибыли от уровня затрат. Особенности влияния переменных и постоянных затрат на величину прибыли. Минимизация затрат, связанных с основной деятельностью предприятия, - важный фактор обеспечения его прибыльности. Внутрифирменные цены и их роль в формировании затрат и прибыли подразделений.

Терминологический словарь

Управление затратами – это процесс целенаправленного формирования затрат по их видам, местам и носителям при постоянном контроле и стимулировании их уменьшения.

Установление норм расхода – это определение затрат отдельных видов ресурсов в данных организационно-технических условиях производства.

Место затрат – это место их формирования (рабочее место, группа рабочих мест, участок, цех).

Центр ответственности – обособленные структурные подразделения предприятия, предназначенные для нормирования, планирования, учёта расходов предприятия в целях первичного наблюдения, контроля и оперативного управления затратами на каждой стадии производственного процесса.

Критический объем выпуска (точка безубыточности) – объём выпуска определенной продукции в натуральном измерении, начиная с которого производство становится рентабельным.

Планирование осуществляется с целью определения необходимой величины постоянных и переменных затрат для достижения целевой прибыли и обеспечения заданного уровня надежности операционной деятельности предприятия.

Организация заключается в определении мест формирования затрат и центров ответственности (конкретных лиц) за соблюдение установленных норм расходов, а также в разработке иерархической системы линейных и



функциональных связей между соответствующими подразделениями предприятия и отдельными ответственными лицами.

Мотивация заключается в побуждении и стимулировании работников предприятия к соблюдению установленных норм затрат и поиску резервов и путей их снижения.

Функция регулирования в системе управления затратами предприятия заключается в осуществлении оперативных мер по устранению выявленных негативных отклонений от выполнения плановых заданий.

Промежуточный анализ направлен на текущее регулирование процесса расходования ресурсов.

Итоговый анализ затрат проводится при оценке выполнения текущего плана центрами затрат за отдельные календарные периоды года (месяц, квартал) и в целом за год.

Объектом управления в системе управления затратами предприятия выступают производственные процессы, технологические переделы, операции, явления, возникающие во время хозяйственной деятельности предприятия, рассматриваемые с точки зрения затрат ресурсов, т.е. осуществления затрат.

Предприятие как объект управления затратами – это сложная, динамичная, производственная, социально-экономическая, техническая и организационная система, открытая воздействию внешней среды.

Объектом управления затратами являются собственно затраты предприятия, процесс их формирования и снижения.

Субъектом управления затратами выступают руководители и специалисты организации и производственных подразделений, т. е. управляющая система.

Система управления затратами – это целевая, многоуровневая система, где объект управления - затраты организации, а субъект управления затратами – управляющая система.



Управление затратами – это динамичный процесс, включающий управленческие действия прямой и обратной связи, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия.

Сущность системы директ-костинг заключается в разделении затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства, при этом постоянные затраты не относят при калькулировании на себестоимость единицы продукции, а списывают на финансовые результаты.

В основе системы **стандарт-кост** лежит предварительное нормирование затрат.

Стандартные затраты – запланированные затраты на единицу продукции. Они состоят из трех элементов производственных затрат – прямые материальные и трудовые затраты и общепроизводственные расходы.

Система ABC (activity based costing) определяет учет затрат по операциям (функциональный учет затрат).

Суть системы JIT (just-in-time) сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство.

В основу идеи **таргет-костинга** положено понятие целевой себестоимости и формула ее расчета: Себестоимость = Цена – Прибыль.

Система кайзен-костинг (в переводе с японского «усовершенствование маленькими шагами») – это процесс постепенного снижения затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства.

Система снижения затрат кост-киллинга направлена на выявление резервов по максимальному снижению расходов предприятия и повышение эффективности его деятельности в целом.



Сущность бенчмаркинга заключается в сравнении состояния управления затратами на предприятии с предприятиями-лидерами для дальнейшего принятия решений в области управления затратами.

Валовые расходы – показатель, отражающий сумму всех затрат предприятия, осуществленных в отчетном периоде.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. В чем заключается сущность деятельности по управлению затратами предприятия?
2. Назовите объекты и субъекты управления затратами на предприятии.
3. В чем заключается сущность функционального аспекта системы управления затратами (СУЗ)?
4. Назовите функциональные составные подсистемы контроля затрат. Какую роль играет контроль в СУЗ на предприятии?
5. В чем заключается сущность управленческого и финансового аспектов формирования затрат предприятия?
6. Какие факторы влияют на организационное построение управления затратами?
7. В чем заключается сущность организационного аспекта СУЗ?
8. Выясните сущность мотивационного аспекта СУЗ.
9. Какие особенности стимулирования работников к экономии ресурсов и снижение уровня их расходования?
10. Назовите основные классификационные признаки СУЗ.
11. Какие существуют варианты построения плана учетных счетов?
12. В чем заключается сущность группирования затрат по заказам и по процессам при калькулировании?
13. В чем заключается сущность системы управления затратами «стандарт-кост»?
14. Объясните применение показателя маржинальной прибыли при определении производственной программы.



15. Что является нижней границей цены на продукцию предприятия в краткосрочном и длительном периодах?

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. Как в зарубежной практике называют систему калькуляции полных затрат:

- а) директ-костинг;
- б) абзорбшен-костинг;
- в) стандарт-костинг;
- г) ABC-костинг.

Тест 2. Как в зарубежной практике называют систему калькуляции переменных затрат:

- а) директ-костинг;
- б) абзорбшен-костинг;
- в) стандарт-костинг;
- г) ABC-костинг.

Тест 3. Маржа вклада – это:

- а) выручка от реализации товаров (работ, услуг);
- б) разность между выручкой от реализации и суммой переменных/прямых затрат;
- в) разность между выручкой и суммой постоянных затрат;
- г) разность между выручкой и суммой переменных и постоянных затрат.

Тест 4. Синонимы маржи вклада – это:

- а) переменный доход;
- б) маржа покрытия;
- в) маржа на постоянных затратах;
- г) маржинальная себестоимость.

Тест 5. В чем состоит основная предпосылка внедрения метода директ-костинг:

- а) калькулирование производственной себестоимости продукции;



- б) организация отдельного учета постоянных и переменных затрат;
- в) нормирование производственных расходов;
- г) учет доходов и расходов по центрам ответственности.

Тест 6. Основные преимущества метода директ-костинг состоят в:

- а) самой высокой аналитичности учета затрат и результатов;
- б) самой высокой подверженности нормированию;
- в) наиболее полной и точной калькуляции;
- г) обеспечении оперативной реакции на факторы формирования затрат.

Тест 7. Нижним пределом цены на производство дополнительной к плану единицы продукции при недогрузке производственной мощности является:

- а) производственная себестоимость;
- б) полная себестоимость;
- в) сумма переменных затрат на производство и реализацию продукции;
- г) маржа на переменных затратах.

Тест 8. Предприятие находится в точке безубыточности, когда:

- а) выручка от реализации равна маргинальному вкладу (марже на переменных затратах);
- б) маржа на переменных затратах равна сумме постоянных затрат;
- в) маржа на постоянных затратах равна сумме постоянных затрат;
- г) выручка от реализации равна сумме постоянных затрат.

Тест 9. В точке безубыточности маржа на переменных затратах (маржа вклада) равняется:

- а) нулю;
- б) переменным затратам;
- в) постоянным затратам;
- г) выручке от реализации продукции.

Тест 10. Если маржа на переменных затратах (маржа покрытия) уменьшается, то результат (прибыль):

- а) сокращается;



- б) увеличивается;
- в) остается без изменений;
- г) может сокращаться, а может и увеличиваться.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Предприятие производит газированный напиток «Байкал». Переменные затраты на единицу продукции – 10 руб., постоянные затраты – 15 000 руб. Цена продажи 15 руб. Какое количество напитка необходимо продать для получения валового дохода 20 000 руб.?

Задача 2. Цена на продукцию составляет 4 руб. при уровне переменных затрат – 1 руб. Объем постоянных затрат равен 14 руб. Объем выпуска – 50 ед. Определите точку безубыточности, порог рентабельности и запас финансовой прочности.

Задача 3. Переменные затраты на выпуск единицы изделия составляют 5 руб. Постоянные месячные затраты 1 000 руб. Определить точку безубыточности и маржинальную прибыль в точке безубыточности, если цена изделия на рынке составляет 7 руб. Определите запас финансовой прочности при объеме 700 единиц.

Задача 4. Выручка от реализации – 75 000 руб., переменные затраты – 50 000 руб. на весь объем производства, постоянные затраты составили 15 000 руб., валовой доход – 10 000 руб. Объем произведенной продукции – 5 000 единиц. Цена единицы продукции – 15 руб. Найти точку безубыточности и порог рентабельности.

Задача 5. Предприятие реализует продукцию с заданной кривой спроса. Себестоимость единицы продукции составляет 3 руб.

Цена, руб.	3	4	5	6	7	8	9
Спрос, шт.	700	570	380	270	210	80	0

Какой будет цена и маржинальная прибыль при условии, что целью фирмы является максимизация прибыли от продаж?



3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Управление затратами – это процесс целенаправленного формирования затрат по их видам, местам и носителям при постоянном контроле и стимулировании их уменьшения. Оно является важной функцией экономического механизма любого предприятия. Система управления затратами имеет функциональный и организационный аспекты.

2. Управление затратами предусматривает выполнение всех действий, которые осуществляются в процессе управления каким-либо объектом, а именно:

- разработку решений;
- реализацию решений;
- контроль за реализацией решений.

Указанные действия реализуются через элементы управленческого цикла, которые также принято называть общими функциями управления: прогнозирование и планирование, организацию, мотивацию, учет, анализ, регулирование (координирование).

Существует множество систем управления затратами, каждая система эффективна в определенных экономических условиях в зависимости от целей, поставленных предприятием.

3. Для измерения, анализа и планирования текущих затрат предприятия используют целый ряд показателей, которые можно объединить в две группы:

- показатели, характеризующие общую величину различных по составу затрат предприятия за определенный период времени;
- удельные показатели затрат.



Задание №3

ТЕМА 3. ПРОГНОЗИРОВАНИЕ И ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Знакомство с особенностями принятия решений в области величины допустимых затрат предприятия на стадии прогнозирования и планирования, расчёта разных видов затрат. Изучения порядка планирования себестоимости на предприятии. Анализ влияния инфляции на формирование производственной программы.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Принятие решений в области величины допустимых затрат предприятия на стадии прогнозирования и планирования.
2. Расчет материальных затрат.
3. Расчет трудовых затрат.
4. Расчет амортизационных затрат.
5. Порядок разработки сметы затрат.
6. Гибкие сметы затрат (издержек).
7. Планирование себестоимости продукции на предприятии.
8. Влияние инфляционного процесса на выбор и принятие решений при формировании производственной программы и затрат на ее реализацию.
9. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходности предприятия.

Содержание вопросов:

Понятие прогнозирования, планирования и программирования. Минимизация издержек. Методы расчета материальных затрат: FIFO, LIFO, оценки по средневзвешенной стоимости. Использование нормированных цен на предприятии. Проблема включения транспортных расходов в их стоимость. Минимизация затрат на материалы. Система сдельной или повременной оплаты труда. Дополнительные выплаты: отпускные, сверхурочные и надбавки за работу во вторую и третью смену. Издержки,



связанные с социальными выплатами. Порядок начисления амортизации. Основные методы начисления амортизационных отчислений: линейный метод списания, начисление амортизационных отчислений пропорционально использованию оборудования, геометрически-дегрессивный метод, арифметически-дегрессивный метод. Процесс разработки сметы затрат на производство. Порядок разработки гибкой производственной сметы. Разделы плана по себестоимости продукции. Влияние инфляционного процесса на выбор и принятие решений при формировании производственной программы и затрат на ее реализацию. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходности предприятия.

Терминологический словарь

Прогнозирование представляет собой научно-обоснованное предвидение развития социально-экономических и научно-технических тенденций.

План есть система целей и стратегий по их достижению.

Программа есть комплекс мероприятий по реализации стратегий.

Материальный износ – это износ основных средств производства, связанный с потерей ими в процессе производства первоначальных физических свойств, качеств, размеров, работоспособности в результате физического, химического и другого воздействия.

Моральный износ – частичная утрата основными фондами потребительной стоимости в связи с удешевлением их воспроизводства или в связи с более низкой производительностью по сравнению с новыми.

Амортизационные отчисления – отчисление части стоимости основных фондов на возмещение их износа.

Линейный метод списания – самый простой и наиболее часто встречающийся в практике как в Российской Федерации, так и за рубежом. В соответствии с этим методом балансовая стоимость оборудования списывается равномерно, в одинаковых суммах за каждый год использования оборудования.



При *геометрически-дегрессивном методе* рассчитывается норма амортизационных отчислений, величина которой в течение всего времени списания не изменяется, однако эта норма каждый раз берется не от базисной стоимости оборудования, как при линейном методе, а поочередно от каждой последующей остаточной стоимости.

При *арифметически-дегрессивном методе* годовые суммы амортизационных отчислений убывают равномерно по годам службы на одну и ту же величину.

Смета затрат на производство – это общий свод плановых затрат (в стоимостном выражении) на производство продукции, выполнение работ и услуг в соответствии с производственной программой предприятия.

Гибкий бюджет - это связывающее звено между плановым бюджетом и достигнутыми фактическими результатами.

Отклонение цен – разница между фактической и бюджетной ценой ресурса, умноженная на фактическое количество товаров или услуг.

Отклонение эффективности – разница между количеством факторов, использованных и запланированных по гибкому бюджету, умноженная на бюджетную цену.

Себестоимость реализуемой продукции представляет собой полную себестоимость товарной продукции минус прирост плюс уменьшение себестоимости остатков нереализованной продукции в планируемом периоде.

Калькуляция – это расчет себестоимости единицы продукции.

Сущность нормативного метода заключается в том, что при планировании себестоимости продукции применяются нормы и нормативы использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, т.е. нормативная база предприятия.



2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. Что собой представляет прогнозирование и планирование затрат на предприятии?
2. Как осуществляется расчет материальных затрат?
3. Как осуществляется расчет трудовых затрат на предприятии?
4. Какие существуют методы расчета амортизационных затрат и как осуществляется их расчет на предприятии?
5. Каков порядок разработки сметы затрат на предприятии?
6. Что собой представляет гибкая смета и ее отличие от обычной?
7. Какие показатели используются для планирования себестоимости продукции на предприятии?
8. Как учитывается инфляционный процесс при принятии решений о производственной программе и затратах на ее реализацию?
9. Какая существует взаимосвязь между капитальными вложениями, затратами и доходностью предприятия?

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. Процесс принятия управленческого решения включает в себя:

- а) выбор действий, обеспечивающих наибольшую выручку;
- б) анализ двух или более альтернатив и выбор наилучшей;
- в) выбор действий, обеспечивающих наибольшую прибыль;
- г) получение внешнего финансирования для осуществления проекта.

Тест 2. Прогнозирование представляет собой:

- а) разработку видения будущего предприятия;
- б) непрерывный процесс прогнозирования, планирования, программирования и бюджетирования развития предприятия;
- в) формирование пошаговой программы развития предприятия;
- г) научно-обоснованное предвидение развития социально-экономических и научно-технических тенденций.



Тест 3. Основным методом планирования является:

- а) планирование от достигнутого;
- б) программно-целевой;
- в) интегральный;
- г) программный.

Тест 4. Программа – это:

- а) основной блок принятия управленческих решений на предприятии;
- б) пошаговое видение развития предприятия;
- в) комплекс мероприятий по реализации стратегий;
- г) комплекс мер, направленных на обеспечение реализации функций управления.

Тест 5. Сметная калькуляция составляется на:

- а) освоенную продукцию, предусмотренную производственной программой;
- б) тех производствах, где существует нормативный учет затрат на производство;
- в) изделие или заказ, которые выполняются в разовом порядке;
- г) календарный период с учётом изменения плана.

Тест 6. Учитывается ли материальная помощь при расчете средней заработной платы для начисления отпускных?

- а) нет;
- б) учитывается только та, которая не облагается налогом с доходов;
- в) учитывается только та, которая облагается налогом с доходов;
- г) да.

Тест 7. Недостачи и потери от порчи материальных ценностей в цехах включаются в состав:

- а) административных расходов;
- б) других прямых расходов;
- в) прямых материальных расходов;
- г) общепроизводственных расходов.



Тест 8. Расходы на охрану труда, технику безопасности и охрану окружающей среды на производственном предприятии включаются в состав:

- а) административных расходов;
- б) общепроизводственных расходов;
- в) расходов на сбыт;
- г) прочих операционных расходов.

Тест 9. Включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) следующие виды расходов:

- а) переменные общепроизводственные и распределенные постоянные общепроизводственные расходы;
- б) прямые расходы на оплату труда;
- в) прямые материальные расходы;
- г) расходы на сбыт.

Тест 10. Какой метод оценки запасов при выбытии предусматривает выбытие запасов в той же последовательности, в которой они поступили на предприятие?

- а) метод FIFO;
- б) метод средневзвешенной себестоимости;
- в) метод LIFO;
- г) метод цены продажи.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Полная первоначальная стоимость экскаваторов ЕО-6112 с вместительностью ковша со сплошной кромкой $q = 1,25 \text{ м}^3$, который работает в карьере по разработке сырья, составляет 160 млн. руб. Ожидаемый срок его эксплуатации 9 лет. Через каждые 2 года машинам требуется капитальный ремонт стоимостью 8 млн. руб. Затраты на модернизацию составляют 93 тыс. руб. Остаточная стоимость машины по цене лома ожидается в размере 3%.

Рассчитать:

- 1) годовую норму амортизационных отчислений;



2) общую норму амортизационных отчислений.

Задача 2. Объем производства продукции предприятия равен объему реализации и составляет 2 тысячи единиц изделий. Общие постоянные издержки равны 3000 тыс. руб., а общие переменные – 2900 тыс. руб. Соответственно, их сумма образует совокупные издержки величиной 5900 тыс. руб. рассчитать удельные расходы предприятия для каждого вида издержек.

Задача 3. На начало планового периода на предприятии запас сырья, необходимого для производства продукции, составлял 50 тн по цене 200 тыс. руб./тн. 5-го числа было закуплено еще 40 тн по цене 220 тыс. руб./тн, а 15-го – еще 60 т по цене 230 тыс. руб./тн. Для производства продукции было израсходовано 110 тн сырья. Рассчитать материальные затраты на производство продукции и стоимость запасов материальных ресурсов на конец месяца методом FIFO.

Задача 4. Стоимость продукции в сопоставимых ценах выросла на 7,5%, производительность труда повысилась на 5,9%. Определить, как изменились затраты труда на всю продукцию?

Задача 5. Основные производственные фонды предприятия на начало года составляли 3000 тыс. руб. В течение года было введено основных фондов на сумму 125 тыс. руб., а ликвидировано – на сумму 25 тыс. руб. рассчитать стоимость основных фондов на конец года.

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Прогнозирование в целом представляет собой научно-обоснованное предвидение развития социально-экономических и научно-технических тенденций. Планирование издержек необходимо для того, чтобы четко представлять где, когда, что и для кого предприятие будет производить и продавать, чтобы понимать какие ресурсы и в каком объеме для этого понадобятся.



2. Существуют три наиболее распространенных метода расчета материальных затрат:

- FIFO (первым пришел – первым ушел);
- LIFO (последним поступил – первым в производство);
- Оценки по средневзвешенной стоимости.

Для расчета основной заработной платы обычно используется система сдельной или повременной оплаты труда. Отражение в смете затрат обесценивания основного капитала осуществляется через систему амортизационных отчислений. Обесценивание происходит под воздействием материального и морального износа.

3. Процесс разработки сметы затрат на производство включает в себя расчет прямых и первичных затрат.

4. Четкое деление затрат на постоянные и переменные позволяет составлять так называемые гибкие сметы, которые позволяют учесть изменение запланированного уровня затрат в зависимости от изменения масштаба производства. На основе гибкой сметы издержек можно произвести пересчет плановых затрат на фактический объем производства, что позволит более объективно оценить деятельность менеджера по контролю за исполнением сметы.

5. План по себестоимости продукции включает в себя следующие разделы:

- смета затрат на производство продукции (составляется по экономическим элементам);
- себестоимость всей товарной и реализованной продукции;
- плановые калькуляции отдельных изделий;
- расчет снижения себестоимости товарной продукции по технико-экономическим факторам.

6. Инфляционный процесс ставит в тяжелое финансовое положение предприятие в связи с необходимостью закупок сырья, материалов, оборудования по все возрастающим ценам. Для покрытия потерь (убытков)



принимаются меры по повышению рентабельности, в основном за счет повышения цен на изделия, что не всегда связывается с платежеспособностью потребителей и приводит либо к снижению объема реализации, либо к новому инфляционному витку, который сопровождается требованием профсоюзов повышения заработной платы и ее индексации.

7. Под капитальными вложениями понимают долговременное вложение экономических ресурсов в реальное производство с целью его обновления (модернизации) и получения на этой основе экономии текущих экономических ресурсов. Таким образом, капитальные вложения направлены на формирование будущих доходов и затрат и, следовательно, получение будущей прибыли.



Задание №4

ТЕМА 4. ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Знакомство с понятием мест возникновения затрат и их классификацией. Изучение сущности центров ответственности. Анализ классификации центров ответственности.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Понятие и определение мест возникновения затрат.
2. Классификация мест возникновения затрат.
3. Понятие, место и роль центров ответственности.
4. Классификация центров ответственности.
5. Организационная структура.
6. Понятие носителя затрат.

Содержание вопросов:

Места затрат и центры ответственности. Понятие «места затрат». Иерархическая структура мест затрат на предприятии. Центры ответственности за затраты (центры затрат) и центры прибыли. Цель дифференциации затрат по местам их формирования и центрам ответственности: контроль затрат, персонификация ответственности за их уровень, повышение точности вычисления затрат по их носителям. Требования к организации центров ответственности: гомогенность результатов, возможность однозначного расчёта затрат, наличие персональной ответственности за регулированные затраты. Функциональный и территориальный критерии организации центров ответственности. Сметы подразделений. Состав затрат в местах их формирования различного иерархического уровня. Прямые и общие, регулируемые и нерегулируемые затраты подразделений. Методика составления смет подразделения различного функционального назначения: основных (участков, цехов),



вспомогательных, обслуживающих. Особенности смет производственных подразделений по полуфабрикатному и безполуфабрикатному методам расчёта затрат. Цены на продукцию и услуги внутрикооперационных подразделений, их разновидности и условия применения. Гибкие сметы подразделений. Распределение затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений при составлении смет. Взаимосвязь подразделений предприятия. Особенности деятельности вспомогательных и обслуживающих подразделений, система их связей в форме предоставления взаимных услуг. Проблема распределения затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений между подразделениями основного производства. Методы распределения затрат: методы прямого, повторного распределения, метод системы уравнений. Особенности и сфера применения отдельных методов распределения затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений.

Терминологический словарь

Под *объектами учета затрат* принято понимать места возникновения расходов, т. е. отдельные цеха, производства, участки и так далее, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции.

Места возникновения затрат представляют собой разграниченные зоны ответственности в масштабах всего предприятия, для которых могут быть рассчитаны затраты с целью их отнесения к соответствующим носителям.

Под *центром ответственности* понимается область, сфера, вид деятельности, сегмент организации, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер, руководитель), наделенный персональной, личной ответственностью за результаты и затраты деятельности сегмента, в рамках которого он способен оказывать на них непосредственное управленческое воздействие в пределах предоставляемых ему полномочий.



Центр затрат представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты.

Центр инвестиции - это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования капитальных вложений.

Центры прибыли представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (доходы).

Под **носителем затрат** понимается вид продукции, полуфабрикатов разной степени готовности (по переделам, стадиям, фазам, отдельным процессам), работ и услуг данного предприятия, имеющих потребительскую стоимость, предназначенных для реализации на рынке, по которым необходима информация о себестоимости.

Объект калькулирования – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительской стоимости.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. С чем связано появление концепции центров ответственности?
2. Что такое центр ответственности?
3. Какие существуют виды центров ответственности по признаку объема полномочий и ответственности?
4. В чем заключается сущность функционального и территориального аспектов системы центров ответственности?
5. Раскройте преимущества управления затратами с помощью системы центров ответственности.
6. Назовите требования к формированию центров ответственности.
7. Что такое смета затрат подразделения и какие функции она выполняет?
8. Определите, какие затраты для подразделения уровня цеха являются прямыми, косвенными.



9. Каков состав затрат сметы цеха?
10. Опишите порядок составления плана затрат подразделения предприятия.
11. Что такое гибкая смета? Какая формула гибкой сметы?
12. Каковы основные методы распределения затрат вспомогательных и обслуживающих подразделов между подразделениями основного производства?
13. Объясните сущность метода прямого распределения затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений между основными подразделениями. В чём состоят недостатки и преимущества этого метода?
14. Что такое внутренняя цена? Функции внутренних цен.

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. Под объектами учета затрат принято понимать:

- а) места возникновения расходов, т.е. отделы и вспомогательные структурные подразделения предприятия;
- б) места возникновения расходов, т. е. отдельные цеха, производства, участки, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции;
- в) места учёта затрат;
- г) места фиксации плановых показателей затрат от фактических.

Тест 2. Места возникновения затрат представляют собой:

- а) пространственную характеристику предприятия;
- б) отражение особого положения предприятия;
- в) разграниченные зоны ответственности в масштабах всего предприятия, для которых могут быть рассчитаны затраты с целью их отнесения к соответствующим носителям;
- г) положение, при котором место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений.



Тест 3. Центры прибыли представляют собой:

- а) центры затрат, и центры доходов, и центры прибыли;
- б) подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования капитальных вложений;
- в) подразделение, руководитель которого отвечает за доходы и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования основных средств;
- г) подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности.

Тест 4. Целью организации управления затратами является:

- а) создание основного блока принятия управленческих решений на предприятии;
- б) разграничение зоны ответственности в масштабах всего предприятия, для которых могут быть рассчитаны затраты с целью их отнесения к соответствующим носителям;
- в) комплекс мероприятий по реализации стратегий минимизации затрат;
- г) создание учетной системы, обеспечивающей потребности тактического и стратегического управления, планирования, контроля и анализа деятельности организации в целом и отдельных ее структурных подразделений.

Тест 5. Под носителем затрат понимается:

- а) вид продукции, полуфабрикатов разной степени готовности, работ и услуг данного предприятия, имеющих потребительскую стоимость, предназначенных для реализации на рынке, по которым необходима информация о себестоимости;
- б) готовая к отгрузке продукция;
- в) реализованная продукция и продукция, готовая к реализации;
- г) вся продукция предприятия.

Тест 6. Территориальная обособленность – это:

- а) пространственная характеристика предприятия;



- б) особое положение предприятия;
- в) положение предприятия, определяющее возможность развития предприятия;
- г) положение, при котором место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений.

Тест 7. Конечные центры затрат можно подвергнуть:

- а) дальнейшему делению, например, на места возникновения затрат в виде отдельных рабочих мест, отдельных станков или групп станков;
- б) поиску других прямых расходов;
- в) прямому распределению прямых материальных расходов;
- г) дальнейшему делению общепроизводственных расходов.

Тест 8. При классификации по выполняемым функциям различают:

- а) основные и обслуживающие центры ответственности;
- б) основные и централизованные центры ответственности;
- в) вспомогательные и обслуживающие центры ответственности;
- г) финансовые и производственные центры ответственности.

Тест 9. Основу централизованных структур управления составляют:

- а) подразделения, ориентированные жестко заданными функциями на достижение общих целей;
- б) производственные и обслуживающие подразделения, ориентированные жестко заданными принципами на достижение прибыли;
- в) подразделения предприятия, ориентированные на достижение эффективности производства;
- г) производственные и обслуживающие подразделения, ориентированные жестко заданными функциями на достижение узкоспециальных целей.

Тест 10. Объект калькулирования – это:

- а) номенклатура выпускаемой продукции;
- б) цель расчёта себестоимости продукции;



- в) вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости;
- г) объект расчёта цены продаж.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Работникам фирмы необходимо определить себестоимость изготовления продукции, если трудоемкость составляет 11 нормо-часов при средней часовой тарифной ставке 4,80 руб. Норма затрат материала на одно изделие составляет 45 кг. Цена 1 тн материала – 1200 руб. Отходы составляют 7% от массы заготовки и реализуются по цене 250 руб. за 1 тн. Общепроизводственные затраты составляют 280% от основной заработной платы производственных работников. Рассчитать себестоимость изготовления продукции на основании норм расхода.

Задача 2. За отчетный период по предприятию израсходованы следующие виды затрат, (тыс. руб.):

зарплата рабочих цеха	5200
зарплата руководителей и служащих цеха	500
зарплата руководителей и служащих ЛПП	1000
стоимость сырья	1300
затраты на содержание цеха	800
прочие расходы	200

Рассчитать сумму основных расходов, цеховых, производственных расходов а также цеховую и производственную себестоимость.

Задача 3. В плановом периоде условно-переменные расходы на единицу продукции составили 300 рублей. Условно-постоянные расходы в сумме составили 440 тыс.р., объём продаж - 4000 шт. Рассчитать себестоимость единицы продукции в отчётном периоде и процент условно-постоянных расходов.

Задача 4. Обувная фирма заключила договор с оптовой базой на поставку партии женских сапог по цене 2500 руб. за пару, включив в договор поставки оговорку о повышении цены в случае увеличения издержек на



материалы и заработную плату. Определите повышение цены, % за время, прошедшее с момента подписания договора до фактической их поставки. Известно, что за этот период при изготовлении одной пары сапог стоимость материалов увеличилась от 600 до 800 руб., размер заработной платы основных рабочих – от 80 до 100 руб. Необходимо учесть, что при определении цены доля материалов составляет 60 % от цены, доля заработной платы – 20 % от цены.

Задача 5. 11 нормо-часов при средней часовой тарифной ставке 4,80 руб. Норма затрат материала на одно изделие составляет 45 кг. Цена 1 тн материала – 1200 руб. Отходы составляют 7% от массы заготовки и реализуются по цене 250 руб. за 1 тн. Общепроизводственные затраты составляют 280% от основной заработной платы производственных работников. Рассчитать себестоимость изготовления продукции на основании норм расхода.

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Под объектами учета затрат принято понимать места возникновения расходов, т. е. отдельные цехи, производства, участки и так далее, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции. Это позволяет определить результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности определенных подразделений предприятия.

На практике применяются три варианта группировки затрат по местам возникновения: системно по всем структурным подразделениям предприятия с определением себестоимости продукции данного подразделения; по подразделениям без определения себестоимости, в целом по предприятию - на основе группировки затрат сырья и заработной платы производственных рабочих по подразделениям. Места возникновения затрат - это структурные подразделения предприятия, по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления



затратами производственных ресурсов, организации внутреннего хозяйственного расчета.

2. Структура мест затрат, в которой учтены вышеперечисленные принципы, может иметь следующий вид:

1. Общие места возникновения затрат.
2. Вспомогательные места производственных затрат.
3. Основные места производственных затрат.

4. Места материальных затрат. Аккумулируют затраты на закупку, складирование, выдачу и проверку материалов.

5. Места затрат на управление. Здесь сосредоточены затраты на административное управление, финансовое управление и на решение других общих задач управления предприятием.

6. Места затрат на сбыт.

3. Близким, но не идентичным месту затрат, является понятие центра ответственности. Под центром ответственности понимается область, сфера, вид деятельности, сегмент организации, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер, руководитель), наделенный персональной, личной ответственностью за результаты и затраты деятельности сегмента, в рамках которого он способен оказывать на них непосредственное управленческое воздействие в пределах предоставляемых ему полномочий.

4. Опыт организации управления затратами на зарубежных предприятиях свидетельствует о том, что чаще всего центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров, а также функциям, выполняемым каждым центром. В зависимости от степени делегирования полномочий и ответственности соответствующих менеджеров в практике управления затратами и ведения управленческого учета выделяются следующие виды центров ответственности: центры инвестиций (ЦИ), центры прибыли (ЦП), центры маржинальной прибыли (ЦМП), центры доходов (ЦД), центры затрат (ЦЗ).



5. Целью организации управления затратами является создание учетной системы, обеспечивающей потребности тактического и стратегического управления, планирования, контроля и анализа деятельности организации в целом и отдельных ее структурных подразделений. Поэтому ключевое значение в процессе его создания приобретает организационная структура хозяйствующего субъекта. Организационная структура экономического субъекта обычно реализуется в виде централизованных (функциональных - линейных, линейно-функциональных) и децентрализованных (дивизиональных, продуктовых, процессных, матричных, сетевых, гибких (адаптивных)) структур.

6. Объект калькулирования – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости. Обоснованная номенклатура объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляций, обеспечивает необходимую информацию о себестоимости продуктов, определяет структуру калькуляционного учета. Необоснованный выбор объекта калькулирования и нарушение общепринятых принципов разработки номенклатуры объектов приводят к искажению данных о фактической себестоимости конкретных изделий и обезличиванию издержек по отношению к видам продукции. Общие принципы формирования объектов учета затрат и объектов калькулирования обусловлены единством метода учета затрат на производство и способом калькулирования.



Задание №5

ТЕМА 5. МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАСЧЁТА СЕБЕСТОИМОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ИЗДЕЛИЙ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Знакомство с методическими основами расчёта себестоимости. Изучение особенностей разработки сметы производства, сущности и методов калькулирования.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Смета производства.
2. Себестоимость продукции.
3. Сущность и методы калькулирования.
4. Методика расчета основных статей калькуляции.

Содержание вопросов:

Роль и методы калькулирования. Роль калькулирования в управлении затратами. Калькуляционные единицы (носители затрат) на предприятии. Проектно-сметные, плановые, нормативные, фактические калькуляции, их назначение и связь. Зависимость точности калькулирования от доли прямых затрат в общей их сумме. Калькулирование на основе неполных и полных затрат. Зависимость методов калькулирования от особенностей производства продукции. Специфика калькулирования в одно-, многопродуктовом производстве, в производстве с комплексной переработкой сырья. Вычисление себестоимости единицы продукции в однопродуктовом, одно- и многостадийном производстве. Калькулирование в многопродуктовом производстве. Дифференциация затрат на прямые и косвенные калькуляционные статьи относительно каждой калькуляционной единицы. Статьи прямых затрат и методика их расчёта. Проблемы распределения косвенных (общих) затрат между разными изделиями. Базы распределения косвенных затрат и условия применения их. Распределение общепроизводственных затрат. Методы распределения административных



затрат и затрат на сбыт в случае калькулирования по полным затратам. Калькулирование в комплексных (совместных) производствах. Особенности предприятий с комплексной переработкой сырья. Основные и сопутствующие продукты в комплексных производствах. Общий технологический процесс и общие затраты к моменту обособления продуктов. Прямые затраты на стадиях переработки отдельных продуктов. Порядок разработки калькуляций. Проблема распределения общих затрат между совместно изготавливаемыми продуктами. Методы такого распределения и его субъективный характер. Распределение общих затрат на основе единого натурального показателя объема производства. Недостатки и ограниченность применения этого метода. Метод распределения затрат с помощью индивидуальных коэффициентов распределения общих затрат. Прогнозирование себестоимости продукции на этапах ее разработки и освоения производства. Отсутствие нормативной базы для определения себестоимости продукции на этапах ее разработки и необходимость применения методов приблизительных вычислений. Параметрические методы определения себестоимости изделий и условия их применения. Методы: удельных показателей, балловый, корреляционный, агрегатный. Применение экспертных оценок и метода структурной аналогии себестоимости. Зависимость себестоимости новых сложных изделий от степени освоения производства. Закономерность динамики себестоимости изделия на этапе освоения производства, использование ее для прогнозирования уровня затрат.

Терминологический словарь

Смета производства – это затраты предприятия, связанные с основной (операционной) его деятельностью за определенный период.

Калькулирование – определение себестоимости отдельных изделий.

Объект калькулирования – это та продукция или работа (услуга), себестоимость которой рассчитывается.



Калькуляционная единица – единица количественного измерения объекта калькулирования.

Статья «Сырье и материалы» содержит затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие изделия, относящиеся именно к конкретному готовому продукту, который изготавливает данное предприятие.

Статья «Энергия технологическая» включает затраты на энергию (топливо, электроэнергию, газ, пар, и др.), которая непосредственно используется в технологическом процессе для изменения состояния или норм предметов труда (плавка, нагрев, сварка, сушка и т.п.).

Статья «Основная заработная плата производственных рабочих» содержит затраты на оплату труда рабочих, непосредственно занятых изготовлением основной продукции.

В статью «Общепроизводственные затраты», которая является комплексной, включаются разные косвенные затраты.

Затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования охватывают широкий круг затрат, необходимых для работы оборудования в режиме производственного процесса, а также для поддержания его в состоянии готовности к эксплуатации (амортизационные отчисления, затраты на электроэнергию, сжатый воздух, смазочные материалы, инструмент, обслуживание и ремонт и т. п.).

К затратам на организацию и управление производством относятся: оплата труда управленческого персонала производственных подразделений, затраты на информационное обеспечение управления, амортизация и содержание зданий, сооружений, их ремонт, затраты на обслуживание производства и т. д.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. Для чего составляются калькуляции на продукцию и в чём состоит их роль в управлении затратами?



2. Объясните, что является объектами калькулирования на предприятии.
3. Что такое калькуляционная единица и как она определяется?
4. Какие виды калькуляций разрабатываются на промышленном предприятии и каково их назначение?
5. В чем заключаются сущность, преимущества и недостатки калькулирования по полным затратам?
6. В чем заключаются сущность, преимущества и недостатки калькулирования по неполным затратам?
7. В каком случае методы расчёта себестоимости продукции по полным и неполным затратам приводят к разной величине операционной прибыли за определенный период времени?
8. Как исчисляется себестоимость единицы продукции в однопродуктовом производстве?
9. В чем специфика и проблемы калькулирования в многопродуктовом производстве?
10. Какие существуют возможные базы распределения общепроизводственных затрат на калькулирование?
11. В чём состоят положительные и отрицательные стороны методики распределения общепроизводственных затрат пропорционально основной заработной плате производственных рабочих?
12. Выясните сущность и положительные стороны методики распределения затрат на содержание и эксплуатацию машин и оборудования на основе себестоимости машино-часа работы.
13. Как можно распределить административные затраты и затраты на сбыт в случае калькулирования по полным затратам?
14. Выясните возможные методы определения себестоимости отдельных изделий в совокупном (комплексном) производстве.
15. Как можно определить ориентировочную себестоимость новых изделий на этапе их разработки (проектирования)?



16. Объясните динамику себестоимости новых сложных изделий на этапе освоения их производства.

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. В условиях инфляции с точки зрения налогообложения наиболее предпочтительным оказывается метод оценки стоимости израсходованных материалов:

- а) ЛИФО;
- б) ФИФО;
- в) позаказный метод;
- г) попроцессный метод.

Тест 2. Назначение классификации затрат по статьям калькуляции состоит в:

- а) определении затрат на сырье и материалы;
- б) основании для составления сметы затрат на производство;
- в) расчете себестоимости единицы конкретного вида продукции;
- г) установлении цены изделия.

Тест 3. В условиях системы «директ-костинг» по переменной себестоимости оцениваются:

- а) себестоимость произведённой продукции;
- б) себестоимость произведённой и реализованной продукции;
- в) себестоимость произведённой и реализованной продукции, а также запасы готовой продукции и незавершенного производства;
- г) себестоимость произведённой продукции и незавершённое производство.

Тест 4. В производственную себестоимость не входит статья затрат:

- а) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- б) затраты на топливо и электроэнергию;
- в) коммерческие расходы;
- г) заработная плата производственных рабочих.

Тест 5. Общехозяйственные расходы включаются в состав:



- а) расчётной себестоимости;
- б) товарной продукции;
- в) реализованной продукции;
- г) полной себестоимости.

Тест 6. Затраты на содержание и эксплуатацию здания управления относятся к:

- а) общезаводским расходам;
- б) цеховым расходам;
- в) общехозяйственным расходам;
- г) производственным расходам.

Тест 7. Полная себестоимость, отражающая все затраты на производство и реализацию, складывается из:

- а) производственной себестоимости и цеховой себестоимости;
- б) производственной себестоимости и внепроизводственных расходов;
- в) переменных издержек;
- г) цеховой себестоимости и коммерческих расходов.

Тест 8. При определении себестоимости товарной продукции за период учитывают сырье:

- а) запущенное в производство;
- б) полученное;
- в) оплаченное;
- г) приходящееся на продукцию, произведенную.

Тест 9. Что характеризует категория себестоимости продукции в машиностроительном производстве:

- а) отраслевые затраты;
- б) общественно необходимые затраты;
- в) индивидуальные затраты предприятия;
- г) средние народнохозяйственные затраты.

Тест 10. К себестоимости продукции машиностроения относятся:

- а) текущие затраты на производство;



- б) капитальные затраты;
- в) выраженные в денежной форме затраты предприятия на производство и реализацию продукции;
- г) затраты на сырье, материалы и заработную плату работающих.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Производственная себестоимость изделия 290 руб. Внепроизводственные затраты – 5%; запланированный уровень рентабельности - 16%; налог на добавленную стоимость – 20%. Рассчитать полную себестоимость изделия, расчетную цену предприятия, отпускную общую цену предприятия.

Задача 2. Определить себестоимость единицы продукции исходя из уровня переменных и постоянных затрат. В плановом периоде условно-переменные расходы на единицу продукции составили 300 руб. Условно-постоянные расходы в сумме составили 440 тыс. руб., объём продаж – 4000 шт. Определить себестоимость единицы продукции в отчётном периоде и процент условно-постоянных расходов.

Задача 3. Определить себестоимость изготовления продукции на основании норм расхода. Работникам фирмы необходимо определить себестоимость изготовления продукции, если трудоемкость составляет 11 нормо-часов при средней часовой тарифной ставке 4,80 руб. Норма затрат материала на одно изделие составляет 45 кг. Цена 1 тн материала – 1200 руб. Отходы составляют 7% от массы заготовки и реализуются по цене 250 руб. за 1 тн. Общепроизводственные затраты составляют 280% от основной заработной платы производственных работников.

Задача 4. Годовой выпуск на предприятии составил 10 000 шт. Цена продукции – 100 руб. / шт. Рассчитать: критический выпуск продукции; себестоимость единицы продукции при увеличении годового выпуска до 12000 шт.

Себестоимость единицы продукции, руб.:



Сырье	40
Вспомогательные материалы	0,5
Топливо и энергия	15
Заработная плата производственных рабочих	10
Отчисления на социальные нужды	3,6
Общепроизводственные расходы	4,5
Общехозяйственные расходы	4,2
Коммерческие расходы	2,2
Итого	80

Задача 5. Составить калькуляцию производственной себестоимости единицы продукции, исходя из следующих данных. Расход материалов на 1 изделие: стали – 3,2 кг/шт., бронзы – 0,7 кг/шт., основная зарплата производственных рабочих – 15,5 руб./шт. Закупочная цена материалов: стали – 11580 руб./тн, бронзы 95000 руб./тн. Дополнительная заработная плата производственных рабочих составляет 30% от основной заработной платы. Единый социальный взнос составляет – 39,95% от основной и дополнительной заработной платы. Расходы на содержание на эксплуатацию оборудования – 90% от основной заработной платы, прочие производственные расходы – 60% от основной заработной платы.

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Совокупные затраты предприятия в зависимости от их назначения выражаются несколькими показателями. К основным относятся сметы производства и себестоимость товарной и реализованной проданной продукции. Смета производства – это затраты предприятия, связанные с основной (операционной) его деятельностью за определенный период.



2. На предприятиях рассчитывается производственная себестоимость товарной и реализованной продукции. Себестоимость товарной продукции предприятия рассчитывается двумя методами. Первый, синтетический, основывается на смете производства. Другой способ расчета себестоимости товарной продукции состоит в суммировании предварительно подсчитанной себестоимости отдельных изделий. Существует еще один метод исчисления себестоимости товарной продукции – пофакторный.

3. В системе технико-экономических расчетов на предприятии значимое место занимает калькулирование – определение себестоимости отдельных изделий. На предприятиях, как правило, составляют плановые и фактические калькуляции. Первые рассчитываются по плановым нормам затрат, вторые – по фактическому их уровню. В зависимости от полноты учета затрат выделяют калькулирование по полным затратам, калькулирование по неполным затратам.

4. В процессе калькулирования прямые затраты рассчитываются непосредственно на калькуляционную единицу в соответствии с действующими нормами и ценами. На непрямые затраты сначала составляют смету на определенный период, после чего затраты распределяются между разными изделиями по принятой на предприятии методике.



Задание №6

ТЕМА 6. КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ И СТИМУЛИРОВАНИЕ ЭКОНОМИИ РЕСУРСОВ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Определение сущности контроля затрат и его видов. Изучение особенностей анализа и контроля затрат на основе использования системы отклонений. Анализ способов минимизации затрат.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Сущность контроля затрат. Функции учёта и анализа затрат.
2. Виды контроля затрат.
3. Контроль затрат в условиях СУЗ «стандарт-кост».
4. Анализ и контроль затрат на основе использования системы отклонений.
5. Стимулирование снижения затрат на производство.

Содержание вопросов:

Учет и отчетность как элементы контроля затрат. Роль контроля затрат в поддержании режима экономии. Организационное построение системы учета затрат и движения материальных ценностей. Дифференциация и полнота учета регулируемых затрат по местам их формирования. Оснащенность мест затрат средствами учета непрерывных ресурсов (электроэнергии, воды, пары, газа, сжатого воздуха и т.п.). Периодичность и формы отчетности. Методы контроля затрат. Сравнение фактических затрат с плановыми. Условия сравнимости фактических и плановых затрат на определенный период. Необходимость пересчёта плановых затрат на фактический объем продукции. Особенности контроля уровня затрат по нормативной системе учета («стандарт-кост»). Учет и анализ отклонений фактических затрат от нормативных по центрам ответственности. Стимулирование экономии ресурсов. Необходимость стимулирования персонала предприятия относительно экономного использования ресурсов и



оптимальных затрат. Формы стимулирования в зависимости от величины экономии, которую можно направить на премирование за снижение затрат. Распределение премии между участниками мероприятия по экономии затрат.

Терминологический словарь

Мониторинг – систематическое отслеживание динамики затрат и факторов, которые на нее влияют.

Синтетические счета представляют собой обобщенные данные относительно хозяйственных явлений и процессов.

Аналитические счета строятся в рамках синтетических и отображают информацию по ним в определенном разрезе.

Текущий контроль осуществляется ежедневно и представляет собой непрерывное отслеживание движения материальных ценностей, незавершенного производства и продукции. Его основным средством является оперативный учет.

Периодический контроль выполняется с установленной регулярностью. Основным инструментом для него является обобщение данных бухгалтерского и оперативного учета контролируемых показателей в отчетности.

Разовый контроль не имеет предварительно определенной регулярности и цели. Его содержание определяется в каждом частном случае.

Предварительный контроль выполняется к началу действий по реализации планов. Он включает в себя: проверку планов на внутреннюю непротиворечивость, реалистичность, прогрессивность и контроль ресурсов (кадровых, материальных, финансовых).

Промежуточный контроль проводят непосредственно во время выполнения плановых задач. Он направлен на текущее регулирование работы по выполнению планов затрат.

Итоговый контроль осуществляется на этапе завершения реализации плана. По итогам его проведения оценивается выполнение запланированной работы в целом.



Статический бюджет – это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации, где выручка и затраты планируются исходя из одного уровня реализации.

Активизация и стимулирование – это воздействие на участников производства, побуждающее их соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. Назовите основные задачи контроля затрат.
2. Какие виды учета объединяет в себе система учета затрат предприятия?
3. Раскройте сущность и обоснуйте сферу применения оперативного учета.
4. Назовите специфические черты бухгалтерского учета. Какие возможности предоставляет аналитический бухгалтерский учет для управления затратами?
5. В чем заключаются управленческий и финансовый аспекты бухгалтерского учета?
6. Что такое статистический учет? Его особенности.
7. Какие виды контроля различают по частоте контрольных операций и по времени осуществления контрольных операций?
8. Определите соотношение видов контроля по разным классификационным признакам.
9. В чем заключается сущность механизма управления по отклонениям?
10. Какие существуют подходы к обоснованию необходимости исследований причин расхождений между фактическими и плановыми значениями контролируемых показателей?
11. В чём состоят преимущества применения статистических методов по изучению отклонений?
12. В чём заключается особенность вычисления плановых затрат на фактический объем по данным смет?



13. В чем заключается специфика контроля затрат в системе управления затратами «стандарт-кост»?
14. Какие существуют формы и источники материального стимулирования снижения уровня затрат?
15. На каких принципах должно базироваться распределение премии за снижение затрат между участниками данного мероприятия?
16. Приведите вариант распределения премии подразделения предприятия за экономию ресурсов между членами его коллектива.

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. По охвату временного интервала различают такие типы контроля:

- а) последовательный, контроль по исключению, контроль на основе «слабых» сигналов;
- б) последующий, текущий, стратегический (предшествующий);
- в) предупредительный, статистический, технологический;
- г) тактический, стратегический, последовательный.

Тест 2. Задачами контроля являются:

- а) уточнение, корректировка и детализация стратегии;
- б) сравнение фактических результатов с результатами контроля;
- в) принятие мер по устранению наиболее значимых отклонений;
- г) формирования представления о существующих отклонений от плановых показателей.

Тест 3. Отклонения фактических затрат от нормативных делятся на:

- а) неблагоприятные, благоприятные и условные;
- б) переменные, постоянные и условно-постоянные;
- в) идеальные, базовые и реальные;
- г) теоретические, практические и нормальные.

Тест 4. Учёт отклонений от норм при нормативном методе учёта ведётся в целях:



- а) обеспечения руководителей производства своевременной информацией о размерах и виновниках дополнительных затрат и принятия необходимых для их предотвращения организационных и технических мер;
- б) разработка нормативной спецификации;
- в) формирование в конце отчётного периода финансового результата;
- г) нормирования затрат.

Тест 5. Материальными носителями результатов бухгалтерской регистрационной деятельности являются:

- а) отчёты по итогам работы за плановый период;
- б) управленческий и оперативный учёт;
- в) производственный учёт;
- г) первичные и вторичные документы.

Тест 6. Задача, которая позволяет решить функция хозяйственного учета «отражение»:

- а) удовлетворение потребности управления в количественной информации о свершившихся фактах и явлениях;
- б) контроль состояния объекта управления в соответствии с заданной ему управляющей системой целью;
- в) контроль экономической целесообразности хозяйственных операций
- г) контроль правовой обоснованности хозяйственных операций.

Тест 7. Наибольшей хозяйственной самостоятельностью обладает:

- а) центр затрат;
- б) центр доходов;
- в) центр прибыли;
- г) центр инвестиций.

Тест 8. Переменными считаются статьи издержек, которые:

- а) косвенно связаны с изменениями объёма производства;
- б) прямо связаны с изменениями объёма производства;
- в) связаны с изменениями объёма производства;
- г) не связаны с изменениями объёма производства.



Тест 9. Классификация бухгалтерских счетов необходима для:

- а) упорядочения счетов по определенному признаку в системе бухгалтерского учета;
- б) выявления ошибок в бухгалтерском учете;
- в) взаимодействия счетов синтетического и аналитического учета;
- г) предоставления информации внутренним и внешним пользователям.

Тест 10. Создание системы «стандарт-кост» имеет целью:

- а) управление затратами;
- б) установку цен и ценовой политики;
- в) оценку бюджетов;
- г) оценку деятельности персонала.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Рассчитать экономию от снижения себестоимости и прибыль предприятия по следующим данным:

объем производства продукции – 1600 ед.;

себестоимость единицы продукции по плану – 110 руб.;

фактически составила – 103 руб.;

цена единицы продукции – 130 руб.

Задача 2. В отчетном периоде по сравнению с плановым производительность труда выросла на 4%, а средняя заработная плата – на 2,5%. Определить снижение себестоимости индексным методом, если доля заработной платы с отчислениями составляет 20%.

Задача 3. В отчетном периоде по сравнению с плановым норма расхода материалов снизилась на 7% при неизменной цене. Определить снижение себестоимости индексным методом, если доля материальных затрат в себестоимости продукции 40%.

Задача 4. Рост объема производства на предприятии в отчетном периоде, по сравнению с плановым, составил 15%. Расходы по управлению и обслуживанию производства в то же время выросли на 5%. Расходы по



управлению составили 12%. Определить снижение себестоимости индексным методом.

Задача 5. Определить общее снижение себестоимости за счет используемых источников по индексному методу, если в отчетном периоде по сравнению с плановым, экономия от снижения себестоимости на материальных ресурсах составила 2,8%, на заработной плате 0,84% и на управлении и обслуживании 1%.

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Поэлементно в системе управления затратами систему контроля образуют функции учета и анализа. Система учета затрат предприятия объединяет в себе три вида учета: оперативный, бухгалтерский и статистический.

2. В зависимости от ряда факторов (характер контролируемых показателей, степень их календарного обобщения, назначение результатов контроля) частота контрольных операций может быть разной. По этому признаку различают текущий, периодический и разовый контроль. По времени осуществления выделяют такие виды контроля: предварительный; промежуточный; итоговый.

3. В соответствии с сущностью системы «стандарт-кост» этой системой учитывается то, что должно состояться, а не то, что реально состоялось, со следующим отображением отклонений, которые возникли. На практике применяют два варианта учетных записей. Учет отклонений прямых затрат в системе «стандарт-кост» осуществляется по видам затрат и причинам отклонений с помощью специальных счетов («Отклонение материалов за счет цен», «Отклонение в заработной плате за счет производительности» и т.п.).

4. Основным инструментом системы управления затратами, ее центральным звеном является анализ отклонений фактических затрат от их



нормативных значений, которые рассчитываются отдельно по каждому центру ответственности и элементу затрат. Только сравнивая всю сумму фактических издержек с совокупными нормативными издержками по каждой операции центра ответственности за период, можно эффективно анализировать, контролировать и регулировать затраты. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления производством.

Для достижения целей и задач управления затратами используют нулевой, первый, второй, третий уровни анализа отклонений. В основе такого разделения лежит принцип декомпозиции: первый уровень анализа конкретизирует нулевой уровень, а второй и третий уровни являются детализацией первого уровня анализа отклонений.

5. К основным направлениям организации работы по ресурсосбережению в промышленности относятся экономическое стимулирование рационального использования материальных ресурсов, разработка прогрессивной нормативной базы, создание системы управления материальными ресурсами разработка и внедрение научно-технических мер регулирования.

К основным направлениям организации работы по ресурсосбережению в промышленности относятся экономическое стимулирование рационального использования материальных ресурсов, разработка прогрессивной нормативной базы, создание системы управления материальными ресурсами разработка и внедрение научно-технических мер регулирования.



Задание №7

ТЕМА 7. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ ЗАТРАТ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Определение сущности бюджетного планирования и управления. Изучение особенностей бюджета и содержания его основных этапов. Анализ типов бюджетов.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Логика и недостатки сложившейся системы планирования
2. Бюджетное планирование и управление, преимущества бюджетирования.
3. Понятие бюджета и его основные этапы.
4. Основные типы бюджетов.
5. Бюджетирование затрат на промышленном предприятии.

Содержание вопросов:

Недостатки сложившейся системы планирования. Плановые и фактические данные. Функции планово-экономических служб предприятия. Основной (общий) бюджет. Преимущества бюджетирования ресурсов. Понятие бюджета. Процесс бюджетирования и его составляющие: подготовка операционного бюджета и подготовка финансового бюджета. Основные этапы разработки бюджета. Подходы к реализации системы контроля бюджета предприятия. Два основных «идеологически» различающиеся типа бюджета: бюджеты, построенные по принципам «снизу вверх» и «сверху вниз». Долгосрочное и краткосрочное бюджетирование. Особенности системы бюджетирования на предприятии. Разработка функциональных бюджетов.

Терминологический словарь

Планирование – один из важнейших элементов управления, включающий выбор целей хозяйствующего субъекта, а также выбор средств по достижению данных целей.



Бюджетирование – это процесс разработки, утверждения, контроля и анализа бюджетов.

Основной (общий) бюджет – это финансовое количественно определенное выражение маркетинговых и производственных планов, необходимых для достижения поставленных перед предприятием целей.

Бюджет, составленный «снизу вверх», предусматривает сбор и фильтрацию бюджетной информации от исполнителей к руководителям нижнего звена и далее к руководству компании.

Постатейные бюджеты предусматривают жесткое ограничение суммы по каждой отдельной статье расходов без возможности переноса в другую статью.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. В чем суть бюджетного планирования?
2. Каковы основные этапы разработки бюджета и их содержание?
3. Какие типы бюджетов существуют, каково их содержание?
4. Как осуществляется бюджетирование на предприятии?

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. В состав операционного бюджета предприятия входит:

- а) инвестиционный бюджет;
- б) бюджет прямых затрат на оплату труда;
- в) бюджет потока денежных средств;
- г) инновационный бюджет.

Тест 2. В управленческом учете выделяют следующие виды бюджетов:

- а) плановые и фактические;
- б) генеральные и частные;
- в) стратегические и тактические;
- г) директивные и плановые.

Тест 3. В процессе бюджетирования используется:



- а) лишь фактическая, документально подтвержденная бухгалтерская информация;
- б) лишь прогнозные данные и оценки на будущее;
- в) как прогнозные, так и фактические данные;
- г) теоретические, практические и статистические данные.

Тест 4. Бюджетным циклом в управленческом учете называют:

- а) отчетный период организации;
- б) отчетный период, устанавливаемый руководством центру ответственности;
- в) процесс составления организацией бюджета;
- г) процесс разработки государственного бюджета.

Тест 5. Прогнозный отчет о движении денежных средств разрабатывается непосредственно на основе:

- а) прогнозного отчета о прибылях и убытках;
- б) бюджета капитальных вложений;
- в) бюджета общехозяйственных накладных расходов;
- г) долгосрочного прогноза объема продаж.

Тест 6. Бюджет денежных средств разрабатывается до:

- а) плана прибылей и убытков;
- б) бюджета капитальных вложений;
- в) бюджета продаж;
- г) прогнозного бухгалтерского баланса.

Тест 7. В процессе подготовки оперативного бюджета последним этапом является подготовка:

- а) плана прибылей и убытков;
- б) прогнозного бухгалтерского баланса;
- в) бюджета денежных средств;
- г) бюджета центра инвестиций.

Тест 8. Уровнями анализа отклонений фактических затрат от бюджетных являются:



- а) низший и высший;
- б) первый и второй;
- в) арифметический и алгебраический;
- г) нулевой, первый, второй и третий.

Тест 9. Бюджетный цикл включает в себя:

- а) упорядочения счетов по определенному признаку в системе бюджета;
- б) выявления ошибок в бюджете;
- в) расчёт бюджетных показателей;
- г) определение показателей для оценки деятельности.

Тест 10. Смета прибылей и убытков отражает:

- а) прибыль (убытки) как по основной, так и по другим видам деятельности;
- б) прибыль (убыток) от реализации продукции;
- в) прибыль организации до налогообложения;
- г) прибыль от основной деятельности организации и чистую прибыль.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Компания X подготовила бюджет продаж на 3 месяца в размере 42 000 единиц готовой продукции. На 31 декабря у компании в наличии имеется 22 000 единиц готовой продукции, а целевые запасы готовой продукции на конец следующего квартала составляют 24 000 единиц. Для изготовления одной единицы готовой продукции необходимо 3 литра сырья. На 31 декабря у компании в наличии имеется 100 000 литров сырья, а целевые запасы сырья на конец следующего квартала составляют 110 000 литров. Какое количество литров основных материалов должно быть закуплено в течение 3-месячного периода, заканчивающегося 31 марта?

Задача 2. Реализация за год составит 280 000 тыс. руб.; 60% продаж осуществляется в кредит, и предполагается, что в конце года продажи в кредит за три последних месяца будут неоплаченными. Выручка от реализации формируется равномерно в течение года. Определить величину дебиторской задолженности на конец периода.



Задача 3. Сумма, потраченная на приобретение товарно-материальных запасов, составит 186 000 тыс. руб., и закупки будут равномерно распределены в течение года. Все приобретения осуществляются в кредит, и предполагается, что к концу года закупки за два месяца останутся неоплаченными. Определить величину кредиторской задолженности поставщикам на конец года.

Задача 4. Компания производит два изделия – А и Б. Изделие А изготавливает Цех 1, изделие Б – цех 2. Рассчитать затраты рабочего времени на производство продукции в стоимостном выражении.

Исходные данные:

Продукция	А (цех 1)	Б (цех 2)
Производство, ед.	10 200	1605
Время на изготовление 1 единицы, час	10	15
Плановая почасовая ставка, руб.	3	3

Задача 5. Количество материала А, необходимого для производства запланированного выпуска продукции равно 500 кг. На начало периода имелся запас этого материала в количестве 100 кг, требуется создание запаса матер А на конец данного периода в размере 150 кг. Определить объем закупки материала.

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Планирование - один из важнейших элементов управления, включающий выбор целей хозяйствующего субъекта, а также выбор средств по достижению данных целей. Проблема планирования возникает в том случае, когда имеются альтернативные варианты действия. Поскольку одновременное планирование целей, потенциала и операций для подразделений и предприятия в целом на практике затруднено, принято различать следующие виды или ступени планирования: планирование общих



целей или генеральное целевое планирование, стратегическое, текущее и оперативное планирование.

В настоящее время планирование деятельности предприятий стало серьезной проблемой. В этой связи на планово-экономические службы предприятия возлагаются следующие исключительно важные функции:

подготовка документов быстро, качественно и в объеме, который необходим руководству предприятия для принятия эффективных управленческих решений;

координация деятельности подразделений, что позволяет перейти от вертикального управления к вертикально-горизонтальному управлению;

возложение на себя ответственности за подготовку документов, необходимых для формирования основного бюджета.

2. Система бюджетирования состоит из системы бюджетного планирования деятельности структурных подразделений предприятия; системы сводного (комплексного) бюджетного планирования деятельности предприятия. Эти системы включают процессы формирования бюджетов, структуры бюджетов, ответственность за формирование и исполнение бюджетов, процессы согласования, утверждения и контроля исполнения бюджетов. Постоянный анализ бюджета позволяет своевременно вносить корректирующие изменения в деятельность хозяйствующего субъекта. В целом бюджет – мощное средство систематизации деятельности компании.

3. Бюджет представляет собой прогнозируемое состояние основных финансовых отчетов на момент окончания заданного при планировании периода. Процесс бюджетирования условно может быть разделен на две составляющие: подготовка операционного бюджета и подготовка финансового бюджета. Финансовый бюджет состоит из: инвестиционного бюджета и баланса. На базе производственного бюджета составляются бюджеты использования материалов и трудовых затрат. Различают три подхода к реализации системы контроля бюджета предприятия:



1) простой анализ отклонений, ориентированный на корректировку последующих планов;

2) анализ отклонений, ориентированный на последующие управленческие решения;

3) анализ отклонений в условиях неопределенности.

4. Существует много разновидностей бюджетов, применяемых в зависимости от структуры и размера организации, распределения полномочий, особенностей деятельности и т.д. К двум основным «идеологически» различающимся типам бюджета эксперты относят бюджеты, построенные по принципам «снизу вверх» и «сверху вниз».

На практике применяются смешанные варианты составления бюджетов: долгосрочные и краткосрочные бюджеты, постатейные бюджеты, бюджеты с временным периодом, гибкие и статичные бюджеты, преемственные бюджеты и бюджеты с нулевым уровнем.

5. Система бюджетирования на предприятии охватывает как производственные подразделения, так и функциональные службы (отделы) и подразделения непромышленной группы. Для производственных подразделений основного производства, деятельность которых зависит от объема производства и реализации продукции (работ, услуг) предприятия, установление бюджета затрат целесообразно на выполнение отдельных договоров (проектов). Наиболее целесообразно бюджетирование затрат по подразделениям функционального управления, в целом на предприятии и в его производственных цехах.



Задание №8

ТЕМА 8. АНАЛИЗ СИСТЕМЫ «ЗАТРАТЫ-ВЫПУСК-ПРИБЫЛЬ» КАК ИНСТРУМЕНТ ОБОСНОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННО-МАРКЕТИНГОВЫХ РЕШЕНИЙ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Определение сущности системы «затраты-выпуск-прибыль». Изучение особенностей расчёта показателей маржинального анализа. Освоение способов расчёта точки безубыточности и зоны безопасности.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Содержание, значение и основные категории системы «затраты-выпуск-прибыль».
2. Сущность и алгоритм расчета показателей методики маржинального анализа.
3. Понятие точки безубыточности и зоны безопасности. Способы расчета данных показателей.

Содержание вопросов:

Сущность и предпосылки анализа системы «затраты-выпуск-прибыль» (CVP). Связь затрат, объема производства (операционной деятельности) и прибыли. Экономическое значение моделирования и анализа этого соотношения. Упрощенная модель линейных соотношений для CVP-анализа и её графическая интерпретация. Показатели, которые рассчитываются и анализируются в процессе CVP-анализа. Распределение затрат на переменные и постоянные. Роль маржинальной прибыли в анализе и принятии решений. Анализ равновесия и безопасности операционной деятельности. Влияние постоянных затрат на прибыльность деятельности предприятия. Равновесный (безубыточный) объем операционной деятельности (производства). Определение безубыточного объема операционной деятельности в натуральном и денежном измерении. Безубыточность и безопасность деятельности предприятия и его



подразделения. Расчёт уровня экономической безопасности предприятия. Зависимость прибыли от операционной активности и структуры затрат. Значение управления прибылью и факторами его формирования. Определение уровня операционной активности (объема производства), обеспечивающей целевую прибыль. Зависимость прибыли от операционной активности. Операционный левэридж (рычаг), определение его и применение в оперативном анализе.

Терминологический словарь

Маржинальный анализ – это анализ соотношения объёма продаж (выпуска продукции), себестоимости и прибыли на основе прогнозирования уровня этих величин при заданных ограничениях.

Дегрессивный характер переменных издержек проявляется в том, что сумма переменных затрат отдельных видов растёт меньшими темпами, чем возрастает объём производства и реализации.

Прогрессивный характер переменных издержек – сумма переменных затрат отдельных видов расчёте более высокими темпами, чем увеличивается объём производства и реализации.

Валовая прибыль – это сумма чистого дохода (чистой выручки от реализации) за вычетом всех затрат – постоянных и переменных. Чистая прибыль – это сумма валовой прибыли, уменьшенная на величину налоговых платежей из прибыли.

Рентабельность предприятия комплексно отражает степень эффективности использования материальных, трудовых и денежных и др. ресурсов.

Разность между фактическим количеством реализованной продукции и безубыточным объемом продаж продукции – это зона безопасности (зона прибыли), и чем больше она, тем прочнее финансовое состояние предприятия.

Порог рентабельности – это объём продаж, при котором предприятие может покрыть все свои расходы, не получая прибыли.



Зона безопасности – это разность между фактическим и безубыточным объемом продаж.

Запас прочности – величина, на которую предприятие может снизить величину выручки от реализации при неблагоприятных условиях рынка, и деятельность его при этом будет оставаться прибыльной.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. В чем заключается сущность CVP-анализа?
2. Какие предпосылки предусматривает CVP-анализ?
3. Назовите показатели, которые рассчитываются и анализируются в процессе CVP-анализа.
4. В чем заключается сущность маржинальной прибыли и как она рассчитывается?
5. Объясните экономическую сущность и роль коэффициента маржинального прибыли.
6. Дайте графическую интерпретацию линейной динамики затрат и выручки и определите точку безубыточности графическим методом.
7. Как аналитически определить безубыточный объем продукции в однопродуктовом производстве?
8. Выведите формулу для вычисления безубыточного объема продукции в денежном измерении.
9. В чем заключается сущность наличной безубыточности и как исчисляется соответствующий объем производства?
10. Объясните сущность безопасности операционной деятельности и методику вычисления ее уровня.
11. Как определяется объем производства, который обеспечивает целевую прибыль предприятия?
12. Что представляет собой операционный левверидж (рычаг) и как он исчисляется?



13. Объясните, почему операционная зависимость (леверидж) определяется отношением маржинальной и операционной прибыли.

14. Как структура затрат влияет на величину операционного левериджа?

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. Точка безубыточности - это:

- а) равенство прибыли на акцию при разных вариантах финансирования;
- б) количество изделий, при котором издержки производства равны доходу от их продажи;
- в) выручка от продажи изделий, при которой издержки производства равны доходу от их продажи;
- г) количество изделий, при котором прибыль от уплаты процентов по заёмным средствам и налога на прибыль положительна.

Тест 2. Безубыточный объём продаж зависит от:

- а) запасов на складе;
- б) платёжеспособного спроса;
- в) цены с учётом постоянных и переменных затрат;
- г) эксплуатационного срока.

Тест 3. Точка безубыточности графически определяется как точка, в которой совпадают:

- а) средние издержки и предельный доход;
- б) общие издержки и предельный доход;
- в) цена и предельные издержки;
- г) цена и средние издержки.

Тест 4. CVP - анализ (Cost-volume-profit) базируется на разделении затрат на:

- а) прямые и косвенные;
- б) постоянные и переменные;
- в) производственные и сбытовые;
- г) возмещаемые и безвозмездные.



Тест 5. Деление издержек предприятия на постоянные и переменные производится с целью:

- а) определения производственной и полной себестоимости;
- б) планирования прибыли и рентабельности;
- в) определения минимально необходимого объема реализации для безубыточной деятельности;
- г) определения суммы выручки, необходимой для простого воспроизводства.

Тест 6. Операционный (маржинальный, равновесный) анализ - это анализ:

- а) выполнения производственной программы;
- б) безубыточности;
- в) динамики и структуры издержек;
- г) объема продаж.

Тест 7. Точка безубыточности – это:

- а) равенство валовых издержек совокупной выручке;
- б) равновесие спроса и предложения;
- в) средние издержки равны цене;
- г) объем продаж равен нулю.

Тест 8. В расчете точки безубыточности участвуют:

- а) общие издержки и масса прибыли;
- б) постоянные издержки, удельные переменные издержки, объем реализации;
- в) прямые, косвенные издержки и объем реализации;
- г) прямые и переменные издержки.

Тест 9. Маржинальная прибыль – это:

- а) выручка за вычетом прямых издержек;
- б) выручка за вычетом переменных издержек;
- в) прибыль за вычетом налогов;
- г) валовая прибыль до вычета налогов и процентов.

Тест 10. Величина маржинальной прибыли имеет практическое значение для оценки:



- а) рентабельности реализации;
- б) пределов возможности маневрирования ценами на продукцию;
- в) структуры затрат;
- г) прибыли от основной деятельности организации и чистой прибыли.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Рассчитать точку безубыточности на промышленном предприятии при следующих условиях:

средняя цена единицы продукции — 100 руб;

переменные затраты на производство единицы продукции — 75 руб;

постоянные расходы — 150 000 руб.

Задача 2. Рассчитать точку безубыточности на промышленном предприятии при следующих условиях:

средняя цена единицы продукции — 100 руб.;

переменные затраты в точке безубыточности составляют — 450 000 руб.;

постоянные расходы — 150 000 руб.

Задача 3. Предприятие выпускает 200 изделий в месяц при производственной мощности предприятия 250 изделий в месяц. Переменные затраты предприятия – 30 млн. руб., или 15 тыс. руб. на единицу продукции. Постоянные затраты составляют 5 млн. руб. Определить точку безубыточности аналитическим и графическим способом. Какая из цен – 30 или 50 тыс. руб. наиболее приемлема для предприятия. Если предприятию необходимо получить 10 млн. руб. прибыли, какой должен быть при этом объем выпуска продукции?

Задача 4. Рассчитать точку безубыточности и порог безубыточности производства. Определить уровень отпускной цены. Определить цену продукции при заданном объеме прибыли. Определить выручку от реализации.

Исходные данные:

постоянные затраты на единицу продукции = 150 руб.;



переменные затраты на единицу продукции = 250 руб.;

рыночная цена = 400 руб.;

спрос на продукцию = 1000 шт.;

заданная сумма прибыли = 50 тыс. руб.

Задача 5. По имеющимся данным рассчитать безубыточный объем продаж для предприятия в натуральном и стоимостном выражении.
Исходные данные:

текущий объем производства = 120 шт.;

цена реализации = 2700 руб.;

средние постоянные затраты = 750 руб.;

средние затраты = 3000 руб.

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. В основу методики «затраты-выпуск-прибыль» положено деление операционных затрат в зависимости от изменения объема деятельности предприятия на переменные и постоянные затраты и использование предельных величин. Критерий разделения издержек предприятия по степени эластичности к объему производства или реализации продукции является основой системы «затраты-выпуск-прибыль». Значимым моментом в системе «затраты-выпуск-прибыль» является определение сущности категории маргинальная прибыль (маржа покрытия).

2. Методика маржинального анализа – система «затраты-выпуск-прибыль», широко используется в западных странах. В отличие от традиционной методики расчета величины прибыли, применяемой на отечественных предприятиях, она позволяет изучить взаимосвязи между показателями и точнее измерить влияние определённых факторов. Расчет и анализ показателей рентабельности с использованием системы «затраты-выпуск-прибыль» более объективен, нежели по традиционной методике, так как здесь учитывается взаимосвязь элементов модели, в частности объема



производства (реализации), издержек и прибыли. Это обеспечивает более точное исчисление влияния факторов и как следствие – более высокий уровень планирования и прогнозирования финансовых результатов.

3. Безубыточный объем продаж и зона безопасности предприятия являются основополагающими показателями при разработке бизнес-планов, обосновании управленческих решений, оценке деятельности предприятия, определять и анализировать которые должен уметь каждый бухгалтер, экономист, менеджер и собственник предприятия. Для определения точки безубыточности, иногда ее называют порог рентабельности или точка нулевой прибыли, можно использовать два способа - графический (с использованием графиков) и аналитический (с использованием формул). точка безубыточности отражает тот объем производства (реализации) при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытков. Безубыточный объем реализации определяется отношением величины постоянных затрат предприятия к разнице между ценой единицы продукции и переменными затратами на единицу продукции. При этом точка безубыточности может иметь как стоимостное измерение, так и количественное.



Задание №9

ТЕМА 9. РАСЧЁТ ИЗДЕРЖЕК ПРЕДПРИЯТИЯ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Определение сущности управления запасами предприятия. Изучение особенностей расчёта оптимальных величин закупочной партии и серии. Анализ особенностей расчётов и обоснованности закупок у сторонних организаций.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Управление запасами предприятия.
2. Определение оптимальной величины партии закупаемых материалов.
3. Определение оптимальной величины серии.
4. Допущения при расчетах.
5. Обоснование закупок у других производителей.

Содержание вопросов:

Оптимальная величина расходов на создание производственных запасов. Структура запасов. Цель системы управления запасами. Эффективное управление товарно-материальными запасами. Определение оптимальной величины партии закупаемых материалов. Способы расчета оптимальной величины закупаемой партии: графический, таблично-аналитический и с помощью универсальной формулы. Определение оптимальной величины серии. Допущения при расчетах: процесс создания запаса, цена франко-склад покупателя. Обоснование закупок у других производителей.

Терминологический словарь

Управление запасами – значимая часть общей политики управления оборотными активами предприятия, основная цель которой – обеспечение бесперебойного процесса производства и реализации продукции при минимизации совокупных затрат по обслуживанию запасов.



Консервативный подход предусматривает не только полное удовлетворение текущей потребности во всех видах запасов, но и создание больших размеров их резервов на случаи перебоев с поставкой сырья и материалов, ухудшения условий производства продукции, задержки инкассации дебиторской задолженности, активизации спроса покупателей и т.д.

Умеренный подход направлен на создание резервов на случай наиболее типичных сбоев в ходе операционной деятельности предприятия.

Агрессивный подход заключается в минимизации всех форм страховых резервов вплоть до полного их отсутствия.

Модель Уилсона – модель, определяющая оптимальный объём заказываемого товара, который позволяет минимизировать общие переменные издержки, связанные с заказом и хранением запасов.

Системный подход – комплексное изучение объекта исследования как единого целого с позиции системного анализа.

Материальный поток – продукция, рассматриваемая в процессе приложения к ней различных логистических операций и отнесенная к временному интервалу. (Материальный поток имеет размерность «Объем (количество, масса) / время»). Каждому материальному потоку соответствует некоторый информационный поток.

Информационный поток – совокупность циркулирующих в логистической системе, между логистической системой и внешней средой сообщений, необходимых для управления и контроля логистических операций.

Запасы – это находящиеся на разных стадиях производства и обращения продукция производственно–технического назначения, потребительские и другие товары, ожидающие вступления в процесс производственного или личного потребления.



Запас – это форма существования материального потока: материальный поток, отнесенный не к временному интервалу, а к моменту времени, переходит в запас.

Производственные запасы – часть совокупных запасов, предназначенных для производственного потребления, находящаяся на предприятиях – потребителях всех отраслей сферы материального производства. Производственные запасы обеспечивают бесперебойность производственного процесса, к ним относятся сырье, материалы, поступившие к потребителям, но еще не использованные и не подвергнутые переработке.

Товарные запасы – часть совокупных запасов, находящаяся у предприятий – изготовителей в виде готовой продукции и в каналах сферы обращения (запасы в пути и запасы на предприятиях торговли). Запасы товарные подразделяются на запасы средств производства и запасы предметов потребления.

Текущие запасы – основная, постоянно меняющаяся часть производственных и товарных запасов, обеспечивающая непрерывность производственного и торгового процесса между очередными поставками.

Подготовительные запасы – часть производственных запасов, требующих дополнительной подготовки перед использованием их в производстве, и часть товарных запасов, наличие которых вызвано необходимостью подготовки материальных ресурсов к отпуску потребителям.

Переходящие запасы – остатки материальных ресурсов на конец отчетного периода.

Сезонные запасы – образуются при сезонном характере производства потребления или транспортировки.

Страховые (гарантийные) запасы – резервная, постоянная, неприкосновенная в нормальных условиях часть запасов, предназначенная для непрерывного снабжения потребителей в случае непредвиденных



обстоятельств, например: отклонений в периодичности и величине партий поставок от предусмотренных договором; возможных задержек материалов или товаров в пути; непредвиденного возрастания спроса.

Цель управления запасами – обеспечение бесперебойного производства и поставки продукции в нужном количестве и в установленные сроки и достижение на основе этого полной реализации выпуска при минимальных расходах на содержание запасов, нахождение оптимального соотношения между издержками и выгодами.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. Как управляют запасами предприятия?
2. Как определяется оптимальная партия закупаемых товаров?
3. Как определяется оптимальная величина серии выпускаемой продукции?
4. Какие допущения имеют место при расчетах величины запаса и цены франко-склад покупателя?
5. Как решается на предприятии вопрос о том производить ли самим или покупать у других производителей?

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. Консервативный подход предусматривает:

- а) равенство прибыли на акцию при разных вариантах финансирования;
- б) определённое количество изделий, при котором издержки производства равны доходу от их продажи;
- в) создание больших размеров их резервов на случаи перебоев с поставкой сырья и материалов, ухудшения условий производства продукции и т.д.;
- г) расчётное количество изделий, при котором прибыль от уплаты процентов по заёмным средствам и налога на прибыль положительна.

Тест 2. Гарантийный (страховой) запас - это:



- а) запас, предназначенный для непрерывного снабжения в случаях непредвиденных ситуаций;
- б) запас, предназначенный для поддержания заданного объёма производства;
- в) стратегический запас;
- г) запас, обеспечивающий гарантию выполнения производственного плана.

Тест 3. Пороговый уровень запаса используется для:

- а) обеспечения ритмичности производства;
- б) повышения коэффициента равномерности;
- в) снижения уровня межоперационных затрат;
- г) определения момента времени выдачи очередного заказа.

Тест 4. К основным видам затрат, связанных с созданием и содержанием запасов относятся:

- а) оплата труда основного персонала;
- б) постоянный риск порчи, хищения;
- в) оборотные средства;
- г) основные средства.

Тест 5. К основным видам потерь, связанных с отсутствием запасов, относят:

- а) потери от отсутствия товара на складе в момент предъявления спроса;
- б) потери от неэффективного планирования производства;
- в) потери от простоев оборудования;
- г) потери от роста запасов неликвидных материалов на складе.

Тест 6. Умеренный подход направлен на:

- а) выполнение производственной программы;
- б) обеспечение гарантии безубыточности;
- в) оптимизации динамики и структуры издержек;
- г) создание резервов на случай наиболее типичных сбоев в ходе операционной деятельности предприятия.

Тест 7. Предприятие-изготовитель формирует следующий вид запасов:

- а) стратегические запасы;



- б) запасы материальных ценностей;
- в) товарные запасы;
- г) текущие запасы.

Тест 8. Для анализа цены закупок используется следующий вид расчётов:

- а) калькуляция по эквивалентным показателям;
- б) калькуляция издержек;
- в) смета производственных затрат;
- г) смета цеховых затрат.

Тест 9. К критериям классификации запасов относится следующий параметр движения материальных потоков:

- а) место хранения запасов;
- б) время;
- в) прибыль;
- г) валовая прибыль.

Тест 10. В процессе исследования рынка закупок должны быть исследованы следующие типы рынков:

- а) региональные рынки;
- б) опосредованные рынки;
- в) рынки материальных ресурсов;
- г) централизованные рынки.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Годовой спрос $D = 1500$ единиц, стоимость подачи заказа $C_0 = 150$ рублей/заказ, издержки хранения одной единицы $C_h = 45$ рублей/год, время доставки 6 дней, 1 год = 300 рабочих дней. Определить оптимальный размер заказа, издержки, уровень повторного заказа.

Задача 2. Определить, как изменятся издержки в примере 1, если годовой спрос $D = 1400$ единиц, стоимость подачи заказа $C_0 = 160$ рублей / заказ, издержки хранения одной единицы $C_h = 50$ рублей / год.



Задача 3. Годовой спрос $D = 14800$ единиц, стоимость организации производственного цикла $C_s = 100$ рублей, издержки хранения одной единицы $C_h = 8$ рублей/год.

Задача 4. Рассчитать параметры системы управления запасами, если известно, что от распределительного склада до станции технического обслуживания запасные части доставляются в среднем за время t . Возможна задержка в поставках $t_{\text{зад}}$. Затраты на поставку одной запасной части составляют C_0 . Месячная потребность станции технического обслуживания в запасных частях данной номенклатурной группы равна S . Затраты на хранение одной запасной части составляют I (табл. 1). Рассчитать параметры системы управления запасами с фиксированным размером заказа.

Таблица 1

t , дн.	$t_{\text{зад}}$, дн.	C_0 , руб.	S , ед.	I , руб.
6	2	280	500	15

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Управление запасами – значимая часть общей политики управления оборотными активами предприятия, основная цель которой – обеспечение бесперебойного процесса производства и реализации продукции при минимизации совокупных затрат по обслуживанию запасов. Для оптимизации размера текущих запасов товарно-материальных ценностей используется ряд моделей, среди которых наибольшее распространение получила модель экономически обоснованного размера заказа Уилсона. Для построения эффективных систем контроля над движением товарно-материальных запасов на предприятиях часто используют систему ABC.

2. При определении оптимальной величины партии закупаемых материалов необходимо найти такую величину закупаемой партии, а тем самым и определить количество закупаемых в данный период времени



партий, при котором сумма издержек по складированию и обслуживанию закупок оказалась бы наименьшей. Расчет оптимальной величины закупаемой партии можно производить графически, таблично-аналитически и с помощью универсальной формулы.

3. Когда на промышленном предприятии возникает потребность определить оптимальную величину серии выпускаемой продукции, расчеты осуществляются по тем же основным правилам, что и при определении оптимальной величины закупочной партии сырья и материалов. В данном случае речь также идет о двух разнонаправленных тенденциях в динамике издержек.

Если производить товар большим количеством мелких серий, издержки по складированию будут сведены к минимуму. Зато довольно обременительными станут так называемые издержки по подготовке производства. Речь идет об издержках на переналадку оборудования, его запуск и т.п., которые, как правило, составляют примерно одинаковую величину на каждую серию.

При кратковременном производственном цикле расчет оптимальной величины серии осуществляется таким же образом, как описано в предыдущем вопросе. Поэтому мы обратимся к примеру с долговременным производственным циклом, поскольку в таком случае по иному исчисляется величина среднегодового запаса.

4. В двух предыдущих расчетах мы рассмотрели два основных принципа расчета: оптимальной величины закупаемой партии сырья и материалов и оптимальной величины серии выпускаемой продукции. Однако расчеты были произведены с учетом двух допущений, учитывающих особенности процесса создания запаса и уровень цены франко-склада покупателя.

5. Для многих предприятий актуален вопрос, не выгоднее ли производить некоторые компоненты или комплектующие изделия самим, хотя в принципе их вполне можно приобрести у других поставщиков.



В чисто экономическом смысле решающим является ответ на вопрос, не превышают ли издержки на покупку товара у других производителей издержки на его производство на своем предприятии. Положительный ответ означает, что при прочих равных условиях с экономической точки зрения эффективнее производить этот товар на своем предприятии.



Задание №10

ТЕМА 10. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ

1. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель изучения темы – Определение сущности управленческого учёта и его характеристики. Изучение особенностей управленческого учёта в России. Анализ особенностей внедрения системы управленческого учёта в компании.

Достижение цели предполагает **изучение следующих вопросов:**

1. Понятие управленческого учета.
2. Характеристика систем управленческого учета.
3. Управленческий учет в России.
4. Внедрение системы управленческого учета в компании.

Содержание вопросов:

Понятие управленческого учёта. Особенности применения управленческого учёта на российских предприятиях. Центры ответственности и результаты деятельности. Отличительные особенности финансового и управленческого учёта. Системы управленческого учёта. Система «стандарт-кост». Нормативы затрат и их контроль. Система «директ-костинг». Понятие системы контроллинга. Два уровня контроллинга: стратегический и оперативный. Главные задачи контроллинга. Особенности концепции учета Стратегическое Управление Затратами (Strategic Cost Management). Особенности управленческого учёта в Российской Федерации. Процесс внедрения системы управленческого учёта в компании.

Терминологический словарь

Анализ отклонений (*Variance Analysis*) – процесс выявления величины и причин отклонений фактических показателей от бюджетных.

Бюджет (*Budget*) – бюджет (смета); количественное и стоимостное выражение плана на предстоящий период (как правило, год).



Бюджет продаж (Sales Budget) – бюджет (смета) продаж в натуральных и стоимостных единицах. Отправная точка бюджетирования.

Валовая маржа (Contribution Margin, Profit Margin) – маржинальная прибыль или результат превышения выручки над переменными затратами для уровня продаж в рассматриваемом периоде.

Валовая прибыль (Gross Income, Gross Profit) – разность между чистой выручкой (нетто) и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ и услуг.

Главный или статический бюджет (Master Budget) – общий бюджет (смета), состоящий из операционного и финансового бюджетов.

Норматив рабочего времени (Direct Labor Time Standard) – стандартное количество часов, необходимые для производства единицы или партии продукта.

Операционная или основная деятельность (Operating Activities) – основная, хозяйственная деятельность, формирующая чистую прибыль.

Операционная прибыль или прибыль от основных операций (Operating Profit, Income from Operations) – разность валовой прибыли и операционных (коммерческих и управленческих) расходов. Не эквивалентна прибыли от продаж российской формы №2, но может условно приниматься за таковую.

Приростный или инкрементальный анализ (Incremental Analysis) – анализ релевантной информации по отклонениям в альтернативах.

Релевантная информация (Relevant Information) – уместная для принятия управленческих решений в данной ситуации и данное время; предполагаемые будущие данные, которые различаются в альтернативный направлениях действий руководителя.

Релевантный диапазон (Relevant Range) – уровни деловой активности, в границах которых работает формула затрат, то есть справедливо предположение о поведении затрат как переменных и постоянных.



Трансфертная цена (Transfer Price) – цена, по которой продукты и услуги передаются из одного подразделения или сегмента другому.

Управленческие расходы (Administrative Expenses) – административные и общие расходы, относящиеся к функционированию бизнеса в целом (оплата труда администрации, содержание офиса и др.).

Управленческий учет (Managerial Accounting) – процесс идентификации, сбора, обработки и предоставления аналитической информации о затратах и результатах для принятия решений руководителями всех уровней - delovgoru.ru. Система поддержки корпоративной стратегии.

Условные единицы (Equivalent Units) – условные единицы как мера производства за учетный период времени, используемые в попроцессном калькулировании.

Фискальный год (Fiscal Year) – финансовый отчетный год, который может не совпадать с календарным годом.

2. САМОПРОВЕРКА ЗНАНИЙ

Вопросы

1. В чем суть управленческого учета и таких понятий как места возникновения затрат, носители затрат, центры ответственности?
2. Характеристика и отличительные особенности бухгалтерского и управленческого учета?
3. Содержание системы «стандарт-кост»?
4. Содержание системы «директ-костинг»?
5. Содержание системы «контроллинг»?
6. Содержание системы стратегического управления затратами (СУЗ)?
7. Каков опыт управленческого учета в России?
8. Как происходит внедрение управленческого учета на предприятии?

Тестовые задания

Найдите единственный правильный ответ:

Тест 1. Управленческий учет представляет собой подсистему:



- а) финансового учета;
- б) бухгалтерского учета;
- в) производственного учета;
- г) оперативного учёта.

Тест 2. Пользователями информации управленческого учета являются:

- а) кредиторы;
- б) органы власти;
- в) налоговые органы
- г) руководители организации, структурных подразделений и специалисты.

Тест 3. Отличительная черта управленческого и финансового учета состоит в том, что:

- а) к управленческому учету в большей степени относится требование обязательности ведения учета;
- б) в управленческом учете используются не только денежные, но и любые другие полезные измерители;
- в) в управленческий учет никогда не ограничивается уровнем организации, включая в себя информацию об отдельных подразделениях, рабочих местах;
- г) управленческий учет базируется на четких стандартах и принципах.

Тест 4. Организация управленческого учета – это:

- а) решение акционеров предприятия;
- б) требование налоговых органов;
- в) регламентируется государством;
- г) внутреннее дело каждого предприятия.

Тест 5. Информация управленческого учета является информацией:

- а) представляющей коммерческую тайну предприятия;
- б) публичной;
- в) открытой;
- г) для внутреннего пользования.

Тест 6. Историческим предшественником управленческого учета является:



- а) креативный учет;
- б) калькуляционный и производственный учет;
- в) финансовый учет;
- г) налоговый учет.

Тест 7. Не подлежит обязательной аудиторской проверке информация:

- а) статистического учета;
- б) анализа показателей функционирования;
- в) учета затрат и управленческого учета;
- г) оперативного учета.

Тест 8. Затраты, которые отражают разницу в затратах при сравнении существующих и возможных вариантов объема реализации:

- а) инкрементные затраты;
- б) постоянные издержки;
- в) значимые затраты;
- г) вмененные издержки.

Тест 9. Затраты по степени усреднения классифицируются:

- а) переменные (материалы, оплата труда) и постоянные;
- б) общие и средние;
- в) переменные и постоянные;
- г) основные (материалы, труд) и накладные.

Тест 10. Не подлежит обязательной аудиторской проверке информация:

- а) оперативного учета;
- б) финансового учета;
- в) производственного учета;
- г) анализа показателей функционирования.

Решить ситуационные задачи

Задача 1. Фирма «Бон» имеет коэффициент маржинального дохода 40% и должна реализовать 30000 единиц продукции по цене 50 руб., чтобы быть безубыточной. Рассчитать:

общие постоянные затраты;



переменные затраты на единицу.

Задача 2. АО «Кумач» имеет постоянные затраты в сумме 110 000 руб., переменные затраты на единицу 4 руб., коэффициент маржинального дохода 20%. Рассчитать:

цену продукции предприятия и маржинальный доход на единицу;
объем продаж, необходимый для получения операционной прибыли 50 000 руб.

Задача 3. Компания изготавливает фильтры и реализует их по цене 13 руб. за единицу. Переменные затраты на единицу продукции — 10 руб., общие постоянные затраты компании составляют 270 000 руб. на месяц.

Максимальная производственная мощность компании — 300 000 фильтров на месяц. Рассчитать:

точку безубыточности компании;

прибыль по объему продаж 120 000 единиц в месяц;

максимальную прибыль за месяц, которую компания может получить по своей мощности;

максимальную прибыль, если прямая зарплата на единицу продукции увеличится на 1 руб.

Задача 4. Отчет о финансовых результатах консалтинговой фирмы (руб.)

Выручка от реализации услуг - 500 000

Затраты:

переменные – 350 000

постоянные – 250 000

Итого: 600 000

Прибыль (убыток) – 100 000

Допускается, что процентное соотношение переменных затрат к выручке остается неизменным.

1) Определить, какую выручку нужно получить, чтобы достичь точки равновесия, если постоянные расходы увеличиваются на 100 000 руб.



2) Определить, какую выручку нужно получить, чтобы достичь прибыли в 50 000 руб. при том же повышении постоянных расходов.

Задача 5. Фабрика «Сибирь» производит два вида обуви: мужскую и женскую, о которых есть такая информация, руб.:

Показатель	Мужская обувь	Женская обувь
Средняя цена	30	72,5
Затраты:		
Прямые материалы	15	7,5
Прямая зарплата	2,5	15
Переменные производственные затраты	3,9	18,8
Переменные затраты на управление и сбыт	1,6	1,2

Фабрике не хватает квалифицированных рабочих, которые сейчас задействованы в производстве этих видов продукции и имеют одинаковую почасовую оплату труда.

Необходимо определить, какое изделие является прибыльным и объяснить, почему.

3. ВЫВОДЫ

Результатом изучения данной темы должно быть понимание студентами следующего:

1. Управленческий учет в компании – это система, обеспечивающая руководящее звено фирмы информацией, необходимой для принятия решений и эффективного управления. В системе управленческого учета обязательно выделяются такие объекты учета, как «центры ответственности». Управление издержками происходит через деятельность людей, отвечающих за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Информация Управленческого Учета обычно представляет собой коммерческую тайну предприятия, она не подлежит публикации.

2. Системы управленческого учета (СУУ), применяемые в мире, можно классифицировать по ряду признаков. С точки зрения оперативности учета затрат (важнейшего фактора в управлении), СУУ могут быть разбиты на те, в которых учитываются прошлые затраты, и те, в которых применяется



система «стандарт-кост». Информацию в виде данных о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маржинальном доходе (сумме покрытия) дает система «директ-костинг».

С начала 80-х годов прошлого столетия в странах Запада развивается новая концепция учета, так называемое Стратегическое Управление Затратами (Strategic Cost Management). Стержнем этой системы является концепция учета по видам деятельности (activity based costing). Традиционные методы учета калькулируют затраты по местам их возникновения (будь то продукт или департамент) и, соответственно, дают ответ на вопрос – «Где возникли затраты?», но не отвечают на более важный для управленцев вопрос – «Почему возникли затраты?»

3. Управленческий учет в России получает все более широкое распространение, прежде всего в филиалах западных и крупных российских компаниях. В среде клиентов, решившихся на реорганизацию своего предприятия, встречаются два принципиально разных типа отношения к управленческому учету.

4. Процесс внедрения стратегического управления затратами может быть успешен при соблюдении трех условий:

наличие хороших специалистов;

активное участие высшего руководства компании;

наличие специальных ресурсов, выделенных для этой задачи.

РЕКОМЕНДОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

Основная литература

1. Костромина Д.В. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности / Д.В.Костромина. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.finman.ru/articles/2004/4/2303.html>



2. Ананькина Е.А. Управление затратами / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М.: ПРИОР, ИВАКО Аналитик, 2005. – 64 с.
3. Голов С.Ф. Управленческий учет: Учебник / С.Ф.Голов. – К.: Либра, 2004. – 576 с.
4. Кукукина И.Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ: Учебник / И.Г.Кукукина. – М.: Высшее образование, 2008. – 418 с.
5. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат: Практическое руководство / Ю.Н. Лапыгин, Н.Г. Прохорова / (Справочник руководителя и главного бухгалтера). – М.: Эксмо, 2007. – 128 с.

Дополнительная литература

1. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат: Пер. з нім. — К.: Таксон, 2000. — 521 с.
2. Хорнгрен И.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.
3. Шим Д.К., Сигел Д.Т. Методы управления стоимостью и анализа затрат: Пер. с англ. — М.: Филинь, 1996. — 344 с.
4. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 240 с.
5. Невешкина Е. В., Савонина С.В., Фадеева О.В. Управление затратами и ценообразованием: применение в условиях кризиса: практ. пос. - 2-е изд., стер. — М.: Омега-Л, 2011. — 135 с.
6. Гомонко Э. А., Тарасова Т.Ф. Управление затратами на предприятии: уч-к — М.: КноРус, 2009. — 313 с.
7. Трубочкина М. И. Управление затратами предприятия: уч. пос. для вузов — 2-е изд., испр. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 319 с.
8. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 352 с.



Ресурсы информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»

1. Электронные библиотеки России. Финансово – банковский зал библиотеки: финансовый менеджмент, финансовое планирование и управление [Электронный ресурс]. URL: http://www.gaudeamus.omskcity.com/PDF_library_economic_finance.html.
2. Электронные библиотеки России. Финансово – банковский зал библиотеки: управленческий учет, калькулирование затрат и себестоимости [Электронный ресурс]. URL: http://www.gaudeamus.omskcity.com/PDF_library_economic_finance_8.html.
3. Электронный журнал «Корпоративные финансы» [Электронный ресурс]. URL: <http://ecsocman.edu.ru/cfjournal/>.
4. «Экономика и управление на предприятии» - сайт учебных материалов, раздел «Управление затратами» [Электронный ресурс]. URL: <http://eumtp.ru/?cat=170>
5. Центр дистанционного образования «Элитариум» (раздел «Менеджмент, стратегический менеджмент, методы управления затратами») [Электронный ресурс]. URL: http://www.elitarium.ru/2010/11/10/metody_upravlenija_zatratami.html
6. Костромина Д.В. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности [Электронный ресурс]. URL: <http://www.finman.ru/articles/2004/4/2303.html>
7. Электронная библиотека [Электронный ресурс]. – Режим доступа к ресурсу в сети Интернет: <http://window.edu.ru>
8. Электронная библиотека [Электронный ресурс]. – Режим доступа к ресурсу в сети Интернет: <http://www.aup.ru>

