Федеральное агентство по образованию

Государственное образовательное учреждение

Высшего профессионального образования

Конспект лекций

по дисциплине

«УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение 3

Тема 1. Содержание и сущность управленческого учета 4

Тема 2. Затраты в управленческом учете 12

Тема 3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции 22

Тема 4. Планирование затрат и бюджетирование 58

Тема 5. Ценообразование на предприятии 79

# Введение

Управленческий учет − это область знаний, позволяющих организовать эффективный процесс управления информацией, необходимой для подготовки, обоснования и принятия качественных решений. Результаты деятельности менеджера во многом зависят от информации, которую он использует для планирования, контроля, регулирования управленческой деятельности и принятия решений. Обеспечить менеджера информацией, в требуемом объеме и соответствующего качества, призван управленческий учет.

Дисциплина “Управленческий учет” является одной из базовых в системе учетных дисциплин, в которую входят также “Финансовый учет”, “Бухгалтерская (финансовая) отчетность”, “Финансовый анализ”, “Аудит”. Для более полного усвоения материала курса предлагается использовать следующую литературу:

Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. − М.: ЮНИТИ, 2003. − 350 с.

Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. − М.: Экономистъ, 2003. − 618 с.

Адамов Н.А., Рогуленко Т.М., Амучиева Г.А. Основы управленческого учета / Под общ. ред. Н.А. Адамова. − СПб.: Питер, 2005. − 112 с.

Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета. − СПб.: Лист, 1991.

Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ., предисл.П.С. Безруких. − М.: Аудит, 1994.

Хонгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. − М.: Финансы и статистика, 2002. − 416 с.

### Тема 1. Содержание и сущность управленческого учета

История становления управленческого учета.

Сущность управленческого учета.

Предмет и объекты управленческого учета.

Цели и задачи управленческого учета.

1.1. В середине прошлого века в странах с развитой рыночной экономикой произошли значительные изменения в области бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет перестал быть только средством сбора и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, а превратился в инструмент обработки и обобщения данных, предназначенных для осуществления прогнозирования, планирования, контроля и принятия управленческих решений. Бухгалтеры стали большее внимание уделять учету затрат на производство, учету фактического объема производства, оценке выполнения производственных программ не только всего предприятия, но и его подразделений.

В условиях концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, инфляции, значительного роста объемов производственных издержек, создания и функционирования транснациональных корпораций традиционные методы учета не соответствовали требованиям управления.

Принцип эффективности управления предопределил необходимость появления управленческого учета. Постепенно в разных странах термин “производственный учет” был заменен на “управленческий учет”. Однако это было не просто изменение терминологии, но и большая организационная и методологическая перестройка системы бухгалтерского учета. Он разделился на две отрасли: финансовый (внешний) и управленческий (внутренний) учет.

Одновременно на предприятиях создаются две бухгалтерии: финансовая и управленческая. Каждая имеет свои цели, задачи и предназначена для выполнения специфических функций.

1.2. Под управленческим (внутренним) учетом понимается идентификация, сбор, регистрация, обобщение, анализ и передача внутренним пользователям информации, необходимой для управления организацией. Управленческий учет является составной частью информационной системы предприятия. Эффективность управления производственной деятельностью предприятия обеспечивается полнотой и достоверностью требуемой информации, поступающей от его структурных подразделений, служб и отделов. Эту информацию управленческий учет предоставляет руководителям разных уровней управления внутри предприятия в целях принятия ими правильных решений. Поэтому сущность управленческого учета заключается в формировании системы информационного обеспечения процессов планирования и контроля на всех уровнях управления, начиная от разработки стратегии развития предприятия и заканчивая составлением оперативных бюджетов.

Необходимо отметить две главные особенности управленческого учета: ориентация информации на внутреннего пользователя и оперативность предоставления данных.

Ориентация информации на внутреннего пользователя (определенного менеджера организации) характеризует сущность управленческого учета. Потребности менеджеров в информации для принятия решений и контроля зависят, во-первых, от функциональной области, в которой они специализируются и, во-вторых, от их положения в организационной структуре предприятия. В связи с этим, система управленческого учета в организациях формируется различными способами, учитывающими эту специфику. Это может быть комплексная информационная система, которая обеспечивает менеджеров на всех уровнях управления необходимой информацией о состоянии каждой из основных функциональных областей, таких как снабжение, производство, сбыт, финансы и т.д. Вместе с тем, это может быть и локальная информационная система, которая формирует данные для ограниченного круга менеджеров (например, система показателей деятельности службы главного инженера) или в пределах ограниченной функциональной области (например, оперативный учет производства или система финансовых показателей деятельности).

Второй особенностью управленческого учета является его оперативность. Эта особенность обусловлена тем, что информация для принятия решений и контроля будет полезна только в том случае, когда она своевременно предоставляется пользователям. При построении сложных систем управленческого учета, охватывающих все уровни управления, требование оперативности диктует необходимость автоматизации учетных процедур, поскольку ручная обработка данных не позволяет обеспечить своевременность получения информации.

Сущность управленческого учета проявляется в его функциях. Под функциями понимается “работа”, которую выполняет управленческий учет. Можно выделить следующие основные функции управленческого учета:

Обеспечение необходимой информацией руководителей всех уровней управления.

Информация о финансово-хозяйственной деятельности предприятия в рамках управленческого учета находит отражение в отчетности, формируемой по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам или группам продукции, статьям бюджета. Составляется также и сводный отчет предприятия, в котором обобщаются результаты работы хозяйствующего субъекта за определенный период. Конкретное содержание, формы и виды внутренней управленческой отчетности зависят от организационной структуры предприятия, видов производственных процессов, целевой направленности и других факторов.

Стратегическое и тактическое планирование финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Управленческий учет предоставляет информацию для стратегического (долгосрочного) планирования. С его помощью принимаются решения о том, какие виды продукции более выгодны для производства и продажи, как формировать ценовую политику, какова предполагаемая рентабельность инвестиций в тот или иной объект и т.д. В рамках тактического (краткосрочного) планирования управленческий учет реализует процедуры формирования бюджетов, координирует разработку краткосрочных планов всеми подразделениями предприятия.

Оперативный контроль и анализ результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в целом.

В целях осуществления контроля результативности деятельности предприятия и различных его подразделений активно используется информация управленческого учета, которая позволяет выявить отклонения фактических показателей работы от их плановых или нормативных значений. При этом на основе метода факторного анализа устанавливаются причины (факторы), вызвавшие эти отклонения. Информация управленческого учета обеспечивает проведение оперативного контроля и анализа, а также принятие своевременных управленческих решений.

Формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями предприятия.

Информация, формируемая в управленческом учете, охватывает все уровни управления, координирует работу менеджеров по решению стоящих перед ними задач, а также обеспечивает непрерывный процесс обмена информацией между всеми структурными подразделениями предприятия.

Организация управленческого учета на любом предприятии должна отвечать общепринятым принципам. К основным принципам (характерным чертам) управленческого учета относятся:

Непрерывность деятельности предприятия. Выражается отсутствием у предприятия намерения ликвидироваться, сократить масштабы производства. Это означает, что предприятие будет функционировать неопределенно долгое время, что определяет необходимость создания информационной системы, обеспечивающей составление долгосрочных планов, проведение анализа конкурентоспособности продукции, стабильности поставок сырья и материалов, целесообразности обновления ассортимента и освоения новой продукции, инвестиций и т.д.

Использование единых планово-учетных единиц измерения. Планирование и учет производства должен осуществляться в единых единицах измерения, что обеспечивает сопоставимость информации.

Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия. Этот принцип управленческого учета определяет необходимость формирования информации на всех уровнях управления предприятием и ее предоставления менеджерам для планирования, анализа, контроля и принятия решений.

Преемственность и многократное использование информации. Этот принцип предусматривает упрощение и эффективность всей системы учета на предприятии. С одной стороны, информация управленческого учета дополняется бухгалтерскими данными, а с другой, детализирует информацию финансового учета.

Система коммуникаций внутри предприятия. Этот принцип определяет наличие информационной связи между уровнями управления. На нулевом уровне возникает первичная учетная информация в первичных документах и отчетах основных и вспомогательных цехов. На первом уровне создается сводная документация отдела снабжения, складского хозяйства, производственных подразделений, сбытового и финансового отделов, бухгалтерии. На последующих уровнях производится объединение и формирование сводной отчетности в функциональных отделах управления предприятием (главного конструктора, главного технолога, главного механика, отдела кадров, планово-производственного отдела и др.). На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной отчетности и создание результирующей отчетной информации предприятия.

Бюджетный (сметный) метод управления. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл включает реализацию процедур планирования всех сфер деятельности, объединение проектных решений, разработку проекта бюджета, расчет вариантов планов и корректировок, окончательное планирование и учет изменяющихся условий. Сметами охватываются производство, реализацию, распределение и финансирование. В них находят отражение затраты на производство и доходы от видов деятельности различных подразделений и предприятия в целом.

Полнота и аналитичность информации. Показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитической обработки. Нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и снижает оперативность управления.

Периодичность информации. Информация для руководителей должна предоставляться в строго определенные сроки. Для этого разрабатывается график, который является частью графика документооборота на предприятии.

1.3. Каждая наука имеет свой предмет исследования, который она изучает с соответствующей целью и присущими ей методами. Определение предмета имеет важное значение для обоснования самостоятельности и обособленности той или иной отрасли знаний. Под предметом любой науки понимается определенная часть или сторона объективной действительности, которая изучается только данной наукой. Один и тот же объект может рассматриваться разными науками, но каждая из них находит в нем свои специфические стороны, т.е. свой предмет исследования. Таким образом, предметом науки следует считать то специфическое, что позволяет отличить ее среди множества других наук.

Предметом управленческого учета являются количественные и качественные характеристики объектов в процессе всего цикла управления производством. Содержание предмета управленческого учета раскрывают его многочисленные объекты исследования, которые можно объединить в две группы:

Производственные ресурсы, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия средствами, необходимыми для получения положительных результатов. В состав этой группы объектов управленческого учета входят следующие виды производственных ресурсов:

основные средства − это средства труда, используемые в течение длительного периода времени: машины, оборудование, производственные здания, сооружения и т.д.;

нематериальные активы − это объекты долгосрочного вложения: право пользования землей, патенты, лицензии, товарные знаки, марки и т.д.;

материальные ресурсы − это предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

трудовые ресурсы − это наемные работники предприятия, которые формируют его производственный персонал;

Хозяйственные процессы и их результаты, образующие в совокупности производственную деятельность предприятия. К этой группе объектов управленческого учета относятся следующие виды деятельности:

снабженческо-заготовительная − приобретение, хранение и обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, а также проведение маркетинговых исследований, связанных со снабжением производства;

производственная − выполнение процессов, предусмотренных технологией производства продукции и состоящих из основных и вспомогательных операций, а также операций по совершенствованию выпускаемой продукции и разработке новых изделий;

финансово-сбытовая − проведение маркетинговых исследований и операций по формированию рынка сбыта продукции, непосредственно сбытовой деятельности, включающей упаковку, транспортировку и другие виды работ, операций, обеспечивающих рост объема продаж, начиная от рекламы продукции и заканчивая установлением прямых связей с потребителями, а также контроля качества выпускаемой продукции;

организационная − создание организационной структуры предприятия, включающей отделы, службы, цеха, участки, и организация информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, которая отвечает требованиям внутренних коммуникаций между структурными подразделениями, разными уровнями управления и соответствует функциям планирования, контроля, анализа, стимулирования, координирования и принятия управленческих решений.

1.4. Содержание управленческого учета как научной дисциплины определяется целями его использования и решаемыми задачами, позволяющими эти цели реализовать.

Главной целью управленческого учета является обеспечение менеджеров информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Наряду с целью сбора информации к цели управленческого учета также относится планирование, контроль и анализ различных видов затрат.

Основными задачами управленческого учета являются:

выявление областей наибольшего риска и ”узких мест” в деятельности предприятия;

формирование ценовой политики предприятия, в том числе пределов скидок, при различных условиях сбыта и платежа;

формирование ассортиментной политики предприятия и выявление убыточных видов продукции;

оценка эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений.

### Тема 2. Затраты в управленческом учете

Классификация затрат в управленческом учете.

Затраты, связанные с производством продукции и определением себестоимости.

Затраты, используемые для принятия решений и планирования.

Затраты, используемые в целях контроля и регулирования.

2.1. Важным разделом управленческого учета является учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Себестоимость производства единицы продукции служит базой для принятия большинства управленческих решений. При этом состав и величина себестоимости определяются затратами, которые ее формируют.

Под затратами понимается выраженный в денежной форме объем потребленных ресурсов, использованных для достижения определенных целей предприятия (выпуска продукции, оказания услуг, функционирования подразделения и т.д.).

Сформированная на предприятии система управленческого учета позволяет собирать и классифицировать все основные затраты, производимые в процессе осуществления хозяйственной деятельности.

В зависимости от цели учета затрат (направления деятельности менеджера) различают следующие три классификации затрат:

Классификация затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости;

Классификация затрат для принятия решений и планирования;

Классификация затрат в целях контроля и регулирования.

2.2. При классификации затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости, выделяют группировки затрат, представленные в табл.2.1.

Группировка затрат по экономическим элементам в бухгалтерском учете регламентирована статьей 253 главы 25 Налогового кодекса РФ и ПБУ 10/99 “Расходы организации”, поэтому она является одинаковой для всех предприятий, независимо от их особенностей, и включает:

Таблица 2.1. Группировка затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости

|  |  |
| --- | --- |
| Группировочный признак | Вид затрат |
| по экономическим элементам затрат | материальные затратызатраты на оплату трудаединый социальный налогамортизацияпрочие затраты |
| по калькуляционным статьям затрат | сырье и материалывозвратные отходыпокупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организацийтопливо и энергия на технологические целизаработная плата производственных рабочихединый социальный налограсходы на подготовку и освоение производстваобщепроизводственные расходыобщехозяйственные расходыпотери от бракапрочие производственные расходырасходы на продажу |
| по способу включенияв себестоимость продукции | прямыекосвенные |
| по экономической ролив процессе производства | основныенакладные |

материальные затраты − учитывают затраты на предметы труда, используемые в производстве, и на оплату работ и услуг производственного характера сторонних организаций;

затраты на оплату труда − отражают расходы на оплату труда производственного персонала, включая премии, стимулирующие и компенсирующие выплаты;

единый социальный налог − отражает отчисления в государственные внебюджетные фонды: пенсионный, социального страхования и обязательного медицинского страхования;

амортизация − включает сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, которые определяются исходя из балансовой стоимости объектов и срока их полезного использования;

прочие затраты − учитывают все другие текущие затраты предприятия, не вошедшие в предыдущие элементы.

Особенность данной группировки заключается в том, что по каждому элементу показываются все соответствующие затраты предприятия за отчетный период независимо от цели и места их возникновения. Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру текущих издержек производства и обращения. В зависимости от удельного веса того или иного элемента в общей сумме затрат конкретные производства относят к материалоемким (с высоким удельным весом материальных затрат в себестоимости), трудоемким (высока доля затрат на оплату труда), фондоемким (преобладает амортизация основных средств). Данная группировка затрат используется при составлении смет расходов для конкретного объема производства (фонда оплаты труда, объема закупок материальных ресурсов, суммы амортизации) и позволяет контролировать расходы в соответствии с их экономическим содержанием.

Группировка по статьям калькуляции предусматривает выделение затрат на производство, которые могут быть включены в себестоимость отдельных видов продукции. Статьи калькуляции разделяются на одноэлементные и комплексные (многоэлементные), в зависимости от того, объединяют ли они затраты, относящиеся к одному экономическому элементу или к нескольким. Типовая номенклатура калькуляционных статей затрат включает: сырье и материалы; возвратные отходы; покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата производственных рабочих; единый социальный налог; расходы на подготовку и освоение производства; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; потери от брака; прочие производственные расходы; расходы на продажу. Данная группировка затрат используется для определения себестоимости и цены различных видов продукции, выпускаемых предприятием.

По способу включения в себестоимость продукции различают прямые и косвенные затраты.

Прямые затраты − это затраты, которые можно прямо, без специальных расчетов, отнести на конкретный вид или партию продукции. Такими затратами являются прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда основного производственного персонала. К прямым материальным затратам относятся затраты на сырье и основные материалы, которые непосредственно использованы для изготовления конкретной продукции. Величина прямых материальных затрат определяется умножением количества материалов, которое может быть отнесено к конкретному изделию, на цену материалов. Прямые затраты на оплату труда включают все затраты на труд основных производственных рабочих, которые можно прямо отнести на конкретный вид выпускаемой продукции. Это заработная плата с начислениями рабочих, занятых непосредственным изготовлением продукции.

Затраты, которые нельзя прямо отнести на конкретный вид или партию продукции, называются косвенными затратами. Косвенные затраты включаются в себестоимость продукции в определенной доле, рассчитанной по используемой на предприятии методике. Как правило, косвенные затраты распределяются на себестоимость продукции по центрам ответственности или готовым изделиям по заранее выбранной базе и рассчитанному коэффициенту. Распределение косвенных затрат зависит от объема производства и его разделения на завершенное производство (готовую продукцию) и незавершенное производство.

По экономической роли в процессе производства различают основные и накладные затраты.

Основные затраты – это затраты, которые непосредственно связаны с технологическим процессом производства продукции (прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда).

Накладные затраты связаны с обслуживанием и управлением отдельными подразделениями (цехами, участками) и предприятием в целом. В свою очередь, накладные затраты разделяются на производственные и непроизводственные. К производственным накладным затратам относятся все общепроизводственные расходы. Они включают затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, вспомогательные материалы, оплату труда вспомогательных рабочих и обслуживающего персонала, амортизацию и ремонт основных средств производственного назначения, страхование производственного имущества, отопление, освещение и содержание производственных помещений, арендную плату за производственные помещения, машины и оборудование и все другие затраты, связанные с функционированием производственных подразделений предприятия. К непроизводственным накладным затратам относятся коммерческие расходы (все расходы, необходимые для доведения готовой продукции или услуг до потребителя) и управленческие расходы (все общехозяйственные расходы).

В общем виде классификацию затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости, можно представить на схеме (рис.2.1).

Рис.2.1. Классификация затрат, связанных с производством продукции и определением себестоимости.

Величина различных видов затрат, связанных с производством продукции, определяет себестоимость и оказывает непосредственное влияние на конечные финансовые результаты деятельности предприятия. Связь потоков затрат с отчетом о прибылях и убытках представлена на рис.2.2.

Рис. 2.2. Связь потоков затрат с отчетом о прибылях и убытках

2.3. При классификации затрат для принятия решений и планирования выделяют группировки затрат, представленные в табл.2.2.

Таблица 2.2. Группировка затрат для принятия решений и планирования

|  |  |
| --- | --- |
| Группировочный признак | Вид затрат |
| по отношению к объему производства | переменныепостоянные |
| в зависимости от принимаемого решения | принимаемые в расчетнепринимаемые в расчет |
| по формированию достаточной информации для принятия решений | безвозвратныевмененные (альтернативные) инкрементныемаржинальные |

По отношению к объему производства различают переменные и постоянные затраты.

Переменные затраты изменяются пропорционально изменению объема производства, а рассчитанные на единицу продукции представляют собой постоянную величину. Обычно к переменным относятся затраты на сырье и основные материалы, электроэнергию для технологических целей, заработную плату основных производственных рабочих и некоторые другие затраты.

Постоянные затраты не изменяются при изменении объема производства, но меняющиеся в расчете на единицу продукции. Обычно к постоянным относятся затраты на содержание зданий, амортизацию, заработную плату работников аппарата управления и другие административно-управленческие затраты.

Провести четкое разделение затрат на переменные и постоянные часто бывает практически невозможно, так как некоторые из них включают как переменные, так и постоянные компоненты. Одна часть таких затрат изменяется при изменении объема производства, а другая − остается постоянной в течение отчетного периода. Такие затраты называются условно-переменными или условно-постоянными.

Разделение затрат на переменные и постоянные используется для выбора метода учета и калькулирования себестоимости, анализа и прогнозирования, расчета критического объема производства, определения порога рентабельности, конкурентоспособности, ассортимента продукции и, в конечном счете, для выбора экономической политики предприятия.

Для принятия управленческого решения необходимо учитывать только те затраты, которые относятся к решаемой задаче. Затраты, принимаемые в расчет, − это затраты, которые могут изменяться в зависимости от конкретного решения. Затраты, которые не изменяются в результате принятого решения, относятся к непринимаемым в расчет.

Получение достаточной информации для принятия решений достигается при группировке затрат на безвозвратные, вмененные, инкрементные и маржинальные.

Безвозвратные − это затраты, произведенные в результате принятых ранее управленческих решений, и которые не могут быть изменены никаким решением в будущем.

Вмененные (альтернативные) − это затраты, которые учитываются при принятии решений, так как характеризуют упущенную выгоду, т.е. нереализованные возможности производственных ресурсов при выборе одного из альтернативных вариантов их использования. Вмененные затраты возникают при ограниченности производственных ресурсов, в противном случае они равны нулю.

Инкрементные затраты являются дополнительными затратами, возникающими в результате производства или продажи дополнительных единиц продукции. По своей сути это постоянные затраты. Инкрементные затраты могут быть равны нулю, в случае если принятое решение о дополнительном выпуске не влечет за собой увеличения постоянных затрат.

Маржинальные затраты − это дополнительные затраты, возникающие при выпуске одной дополнительной единицы продукции.

2.4. При классификации затрат в целях контроля и регулирования выделяют группировки затрат, представленные в табл.2.3.

Таблица 2.3. Группировка затрат в целях контроля и регулирования

|  |  |
| --- | --- |
| Группировочный признак | Вид затрат |
| по степени регулирования со стороны менеджера | регулируемыенерегулируемые |
| по производственной целесообразности | эффективныенеэффективные |
| по возможности осуществления контроля | контролируемыенеконтролируемые |

По степени регулирования со стороны менеджера различают регулируемые и нерегулируемые затраты.

Регулируемые затраты − это затраты, поддающиеся контролю и регулированию со стороны менеджера данного центра ответственности. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называются нерегулируемыми со стороны менеджера соответствующего уровня управления. Разделение затрат на регулируемые и нерегулируемые позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

По производственной целесообразности различают эффективные и неэффективные затраты.

Эффективными являются затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективными являются затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. К неэффективным затратам относятся потери на производстве: от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на складах, порчи материалов.

По возможности осуществления контроля различают контролируемые и неконтролируемые затраты.

К контролируемым относятся затраты, которые поддаются контролю со стороны лиц, работающих на предприятии. Неконтролируемые затраты не зависят от деятельности субъектов управления. К неконтролируемым затратам относятся увеличение суммы амортизационных отчислений в результате переоценки основных средств, изменение затрат на приобретение топливно-энергетических ресурсов в связи с ростом цен и другие подобные расходы.

### Тема 3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Позаказный метод.

Попроцессный метод.

Методы учета фактической и нормативной себестоимости.

Методы учета полных и переменных затрат.

3.1. Для формирования эффективной системы управленческого учета большое внимание следует уделять выбору метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Учет затрат − это совокупность действий, направленных на отражение происходящих на предприятии в течение определенного периода времени процессов снабжения, производства и реализации продуктов его труда посредством их количественного измерения в натуральных и стоимостных показателях, что позволяет формировать себестоимость готовой продукции. Такое отражение обеспечивает получение достаточной информации, необходимой для того, чтобы управлять предприятием и оценивать финансовые результаты его деятельности.

К основным задачам учета затрат на производство относятся:

обеспечение администрации предприятия информацией, необходимой для принятия управленческих решений;

наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат, их сопоставление с нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

определение себестоимости выпускаемой продукции для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;

выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений предприятия.

В зависимости от организационных и технологических особенностей производства, длительности производственного цикла, количественных и качественных характеристик выпускаемой предприятием продукции выбирается наиболее подходящий метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Используемый метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции предусматривает установление принципов классификации затрат, объектов учета затрат (изделий, заказов, процессов, мест возникновения, центров ответственности), способов распределения затрат по объектам калькулирования (незавершенному производству, полуфабрикатам, готовой продукции, реализованной продукции) и погашения затрат путем их отнесения на финансовые результаты.

Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представлена в табл.3.1.

Таблице 3.1. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационный признак | Вид метода |
| по объектам учета затрат | позаказный методпопроцессный (попередельный) метод |
| в зависимости от оперативного учета и контроля | метод учета фактической себестоимостинормативный метод («стандарт-кост»)  |
| по полноте учитываемыхзатрат на выпуск продукции | метод учета полных затратметод учета переменных затрат («директ-костинг»)  |

Следует отметить, что ни один из приведенных методов не может полностью отразить всех производственных особенностей конкретного предприятия. Поэтому часто используются различные сочетания методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

3.2. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в тех производствах, где прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и общепроизводственные расходы легко соотнести с выпуском конкретной продукции или оказанием каких-либо услуг. Главным условием использования этого метода является возможность выделить и индивидуализировать производство отдельного изделия или небольшой партии изделий и получить информацию не о средней, а об индивидуальной себестоимости единицы продукции. К производствам с такими условиями относятся строительство, самолето - и судостроение, турбостроение, полиграфия, производство мебели, выполнение научно-исследовательских, конструкторских, ремонтных работ, оказание аудиторских и консультационных услуг и другие производства мелкосерийного и индивидуального типов.

Использование позаказного метода предусматривает наличие информации о количестве изделий, входящих в тот или иной заказ.

В качестве объекта калькулирования в позаказном методе выступает производственный заказ. Производственные заказы открываются соответствующими службами предприятия путем заполнения бланка заказа (карточки или ведомости калькуляции затрат по заказу), который является основным учетным регистром, закрывающимся по окончании производства конкретного заказа. Производственный заказ является основной планово-учетной единицей.

На предприятии могут открываться следующие виды заказов:

индивидуальный − отдельный заказ на выпуск каждой единицы изделия (по наиболее крупным и дорогостоящим изделиям);

годовой − один заказ на выпуск всех изделий данного наименования за год (по основным изделиям);

групповой − заказ на выпуск группы однородных изделий;

разовый − заказ на выпуск заранее определенного количества изделий или выполнение отдельных работ.

Калькуляция себестоимости заказа производится только после его выполнения (кредит счета 20 «Основное производство» и дебет счета 43 «Готовая продукция»). До окончания выполнения заказа все относящиеся к нему производственные затраты представляют собой незавершенное производство и отражаются в дебете счета 20 «Основное производство».

При использовании позаказного метода, в первую очередь, учитываются прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда.

Для выполнения заказа оформляется требование на отпуск со склада в производство необходимых материалов. Эта операция сопровождается списанием соответствующих сумм с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 20 «Основное производство». Одновременно стоимость отпущенных материалов заносится в карточку заказа.

Трудовые затраты на выполнение заказа определяются на основании карточек учета затрат времени (нарядов) либо табелей учета рабочего времени, где отражается количество часов, в течение которых рабочие выполняли определенный заказ. Отработанные человеко-часы умножаются на тарифную ставку рабочих и полученная сумма прямых затрат на оплату труда учитывается по дебету счета 20 «Основное производство» и заносится в карточку заказа.

При производстве заказов, кроме прямых материальных затрат и прямых затрат на оплату труда, на предприятии также учитываются косвенные затраты (счет 25 «Общепроизводственные расходы»). На дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» списываются стоимость вспомогательных материалов (косвенные материальные затраты), оплата труда вспомогательных рабочих и обслуживающего персонала (косвенные затраты на оплату труда), а также затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, амортизацию и ремонт основных средств производственного назначения, страхование производственного имущества, отопление, освещение и содержание производственных помещений, арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование и все другие затраты, связанные с функционированием производственных подразделений предприятия.

Косвенные затраты, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», не имеют прямого отношения к отдельным заказам, но должны быть включены в затраты на производство выполняемых заказов, т.е. списаны в дебет счета 20 «Основное производство». Для этого необходимо правильно выбрать базу распределения косвенных затрат. На практике в качестве базы распределения используется количественный показатель, величина которого напрямую зависит от объема производства, например, человеко-часы работы персонала − при трудоемком производстве, машино-часы работы оборудования − при фондоемком производстве, величина прямых материальных затрат − при материалоемком производстве.

После выбора базы необходимо распределить косвенные затраты на конкретный заказ. Косвенные затраты распределяются на заказ пропорционально предварительно рассчитанному нормативному (плановому) коэффициенту:

,

где - плановый коэффициент распределения косвенных затрат;

 - плановая сумма косвенных затрат;

 - плановая величина базы распределения косвенных затрат.

Величина косвенных затрат, включаемая в затраты на производство выполняемого заказа и учитываемая в дебете счета 20 «Основное производство», определяется:

,

где - величина базы распределения косвенных затрат, соответствующая конкретному заказу.

Как правило, фактическая сумма косвенных затрат отличается от плановой величины. Отклонение в косвенных затратах может быть как положительным, так и отрицательным. Несовпадение фактической и плановой сумм косвенных затрат объясняется влиянием различных объективных и субъективных факторов. В любом случае, в конце отчетного периода возникает необходимость списания превышения в косвенных затратах.

Если сумма превышения в косвенных затратах не является большой величиной, то целесообразно ее рассматривать как затраты отчетного периода и отнести на увеличение себестоимости проданной продукции (кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы» дебет счета 90 «Продажи»).

В случае, когда сумма превышения в косвенных затратах значительна, она распределяется (кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы») между незавершенным производством (дебет счета 20 «Основное производство»), готовой продукцией (дебет счета 43 «Готовая продукция») и себестоимостью проданной продукции (дебет счета 90 «Продажи») пропорционально этим счетам на конец периода.

Если имеет место снижение в косвенных затратах, то сумма не списывается и резервируется по кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Себестоимость заказа определяется по факту его выполнения суммированием всех затрат, отраженных в карточке заказа:

,

где - прямые материальные затраты;

 - прямые затраты на оплату труда;

 - превышение в косвенных затратах, отнесенное на заказ.

Себестоимость одного изделия, из которых сформирован заказ, определяется по формуле:

,

где - количество изделий, входящих в заказ.

3.3. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции используется на предприятиях серийного и массового производства. При этом изделия одного вида проходят обработку в определенной последовательности на нескольких этапах (стадиях) производства, называемых переделами, пока не будут полностью завершены. Попроцессный метод характерен для таких отраслей промышленности, как текстильная, нефтеперерабатывающая, бумажная, химическая, машиностроительная, лакокрасочная и других.

Основной особенностью попроцессного метода является то, что все прямые и косвенные затраты на производство учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции, а не на индивидуальные изделия (заказ). Затраты за отчетный период времени обобщаются по производственным подразделениям безотносительно к изделиям. Для этого организуется аналитический учет затрат каждого передела к синтетическому счету 20 «Основное производство», что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого подразделения предприятия. Схема попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представлена на рис.3.1.

Рис.3.1. Схема попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

При использовании попроцессного метода предполагается, что стоимость основных материалов, необходимых для производства продукции, списывается в начале производственного цикла. Далее, по мере последовательного прохождения отдельных этапов производства (переделов), к стоимости основных материалов добавляются прямые затраты на оплату труда и косвенные затраты (общепроизводственные расходы), которые в совокупности составляют затраты на обработку (добавленные затраты или конверсионные расходы).

Таким образом, процесс накопления затрат идет параллельно процессу производства. Себестоимость готовых изделий определяется по формуле:

,

где - число производственных подразделений (переделов), участвовавших в обработке изделий;

 - сумма затрат i-го передела, приходящихся на изделия, выпущенные за отчетный период,

а себестоимость готового изделия рассчитывается:

,

где - количество готовых изделий, выпущенных за отчетный период.

Для калькулирования затрат на основе попроцессного метода используется отчет производственного подразделения, в котором отражается информация о количестве изделий, запущенных в обработку в отчетном периоде, сумме затрат за период, а также об изделиях, выпущенных и оставшихся в незавершенном производстве. На основе отчетов подразделений составляется сводная ведомость затрат на производство, где обобщаются все производственные затраты, отнесенные на то или иное подразделение, и содержится распределение полных затрат между запасами незавершенного производства и готовой продукцией, выпущенной за отчетный период.

При калькулировании себестоимости и составлении отчетов производственных подразделений может использоваться один из двух методов оценки запасов: метод средней взвешенной или метод ФИФО. Различие между этими двумя методами заключается в учете запасов незавершенного производства на начало отчетного периода. При методе средней взвешенной не принимается во внимание частичная готовность начальных запасов незавершенного производства, тем самым они приравниваются к изделиям, запущенным в обработку в отчетном периоде. При методе ФИФО расчет производится исходя из принципа, согласно которому единицы продукции в незавершенном производстве на начало периода будут завершены до того, как новые изделия поступят в обработку, т.е. первая запущенная в обработку единица продукции будет первой выпущенной единицей продукции в отчетном периоде.

В попроцессном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции процесс производства отражается в физических (натуральных), условных (планово-учетных) и стоимостных (денежных) единицах.

Физические единицы используются для учета запасов незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и количества изделий, запущенных в обработку и выпущенных за отчетный период. Между этими величинами должен соблюдаться баланс изделий, т.е. должно выполняться соотношение:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО),

где - запасы незавершенного производства соответственно на начало и конец отчетного периода;

 - количество изделий, запущенных в обработку за отчетный период;

 - количество выпущенных изделий за отчетный период;

 - количество выпущенных изделий за отчетный период из запасов незавершенного производства ;

 - количество выпущенных изделий за отчетный период из числа запущенных в обработку.

Учет изделий в физических единицах может быть представлен в виде счета (рис.3.2).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ФЕ |  | ФЕ |
| + |  |  |  |
|  |  |  |
| а)  |  |
| б)  |

Рис.3.2. Учет изделий в физических единицах при использовании:

а) метода средней взвешенной

б) метода ФИФО

В попроцессном методе в отличие от позаказного затраты списываются за отчетный период, а не за время изготовления заказа. Это приводит к тому, что часть изделий постоянно находится в незавершенном производстве. Поэтому производственные затраты передела должны быть распределены между готовыми изделиями и запасами незавершенного производства. Для этого в попроцессном методе осуществляется пересчет физических единиц, находящихся в процессе обработки, в условные единицы, определяющие условную готовность запасов незавершенного производства. Количество условно готовых изделий в незавершенном производстве определяется по формуле:

,

где - незавершенное производство в условных единицах;

 - коэффициент (степень) готовности незавершенного производства, в долях;

 - незавершенное производство в физических единицах.

Пересчет физических единиц в условные осуществляется по отношению к прямым материальным затратам и добавленным затратам. Так как основные материалы отпускаются на обработку в самом начале производственного цикла, поэтому незавершенное производство считается полностью завершенным с точки зрения использования материалов, т.е. коэффициент готовности равен единице, а запасы незавершенного производства в условных единицах совпадают с запасами незавершенного производства в физических единицах. Степень готовности незавершенного производства определяется производственными инженерами только по отношению к процессу обработки (добавленным затратам).

Для учета продукции в условных единицах необходимо соблюдение баланса условной готовности изделий по отношению к прямым материальным затратам:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО),

где - запасы незавершенного производства в условных единицах готовности по отношению к прямым материальным затратам соответственно на начало и конец отчетного периода;

 - количество условно готовых по отношению к прямым материальным затратам изделий, из числа запущенных в обработку за отчетный период;

 - количество изделий в условных единицах готовности по отношению к прямым материальным затратам, выпущенных за отчетный период;

 - количество изделий в условных единицах готовности по отношению к прямым материальным затратам, выпущенных за отчетный период из запасов незавершенного производства ;

 - количество изделий в условных единицах готовности по отношению к прямым материальным затратам, выпущенных за отчетный период из числа запущенных в обработку

и по отношению к добавленным затратам:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО),

где - запасы незавершенного производства в условных единицах готовности по отношению к добавленным затратам соответственно на начало и конец отчетного периода;

 - количество условно готовых по отношению к добавленным затратам изделий, из числа запущенных в обработку за отчетный период;

 - количество изделий в условных единицах готовности по отношению к добавленным затратам, выпущенных за отчетный период;

 - количество изделий в условных единицах готовности по отношению к добавленным затратам, выпущенных за отчетный период из запасов незавершенного производства ;

 - количество изделий в условных единицах готовности по отношению к добавленным затратам, выпущенных за отчетный период из числа запущенных в обработку.

Учет изделий в условных единицах может быть представлен в виде счета (рис.3.3).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| УЕ |  | УЕ |
| ++ |  |  |  |
|  |  |  |
| а)  |  |
| б)  |

Рис.3.3. Учет изделий в условных единицах при использовании:

а) метода средней взвешенной

б) метода ФИФО

Стоимостные (денежные) единицы используются для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Все производственные затраты в попроцессном методе аккумулируются на счете 20 «Основное производство» по двум основным статьям: прямым материальным затратам и добавленным затратам.

Учет производственных затрат предусматривает соблюдение баланса по прямым материальным затратам:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО),

где - прямые материальные затраты в незавершенном производстве соответственно на начало и конец отчетного периода;

 - прямые материальные затраты в изделиях, запущенных в обработку за отчетный период;

 - прямые материальные затраты в себестоимости готовых изделий;

 - прямые материальные затраты в себестоимости готовых изделий из запасов незавершенного производства ;

 - прямые материальные затраты в себестоимости готовых изделий из числа запущенных в обработку

и по добавленным затратам:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО),

где - добавленные затраты в незавершенном производстве соответственно на начало и конец отчетного периода;

 - добавленные затраты в изделиях, запущенных в обработку за отчетный период;

 - добавленные затраты в себестоимости готовых изделий;

 - добавленные затраты в себестоимости готовых изделий из запасов незавершенного производства ;

 - добавленные затраты в себестоимости готовых изделий из числа запущенных в обработку.

В зависимости от используемого метода оценки запасов учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции, которые осуществляются на счете 20 «Основное производство», можно представить в следующем виде (рис.3.4):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ДЕ |  | ДЕ |
| ++ |  |  |  |
|  |  |  |
| а)  |  |
| б)  |

Рис.3.4. Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции при использовании:

а) метода средней взвешенной

б) метода ФИФО

Для калькулирования себестоимости продукции рассчитываются затраты на изделие в незавершенном производстве (при использовании метода ФИФО):

прямые материальные затраты:

;

добавленные затраты:

и затраты на изделие, запущенное в обработку за отчетный период:

прямые материальные затраты:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО);

добавленные затраты:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО);

Таким образом, себестоимость изделия в незавершенном производстве (предыдущем периоде) составит:

,

а себестоимость изделия, запущенного в обработку за отчетный период, составит:

.

Используя информацию о себестоимости изделия в незавершенном производстве (для метода ФИФО) и себестоимости изделия, запущенного в обработку за отчетный период, рассчитываются прямые материальные затраты в себестоимости готовых изделий:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО),

добавленные затраты в себестоимости готовых изделий:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО)

и себестоимость готовых изделий:

 (при использовании метода средней взвешенной),

 (при использовании метода ФИФО).

Несмотря на различие в методах оценки запасов, производственная себестоимость единицы продукции получается практически одинаковой. Значительное отличие появляется тогда, когда наблюдается существенное колебание цен на сырье, материалы и оплаты труда. Изменяясь от периода к периоду, они будут влиять на себестоимость единицы продукции при использовании того или иного метода оценки запасов.

3.4. В зависимости от способа оценки затрат для осуществления оперативного учета и контроля различают методы учета затрат по фактической и нормативной себестоимости.

При использовании метода учета затрат по фактической себестоимости прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и общепроизводственные расходы отражаются по дебету счета 20 “Основное производство” по их фактической величине. Сданную на склад готовую продукцию по фактической себестоимости списывают с кредита счета 20 “Основное производство” в дебет счета 43 “Готовая продукция”. Дебетовое сальдо счета 20 “Основное производство” показывает фактические затраты, относящиеся к незавершенному производству. Фактическая себестоимость реализованной продукции учитывается по дебету счета 90 “Продажи” в корреспонденции со счетом 43 “Готовая продукция”. Дебетовый остаток счета 43 “Готовая продукция” определяет фактическую себестоимость готовых изделий на конец отчетного периода, а сальдо по счету 90 “Продажи” − фактический финансовый результат реализации продукции.

Величину фактической себестоимости конкретного вида продукции можно определить в конце отчетного периода по формуле:

,

где - фактические прямые материальные затраты, определяются:

,

где - количество видов основных материалов, используемых при изготовлении конкретного изделия;

 - количество фактически израсходованного материала i-го вида;

 - фактическая цена материала i-го вида;

 - фактические прямые затраты на оплату труда, определяются:

,

где - количество технологических операций, которые проходит продукция при своем изготовлении;

 - нормативная ставка оплаты труда на i-той технологической операции;

 - фактически отработанное время на i-той технологической операции;

 - фактические косвенные затраты, определяются:

,

где - фактическая величина базы распределения косвенных затрат, соответствующая конкретному заказу;

 - фактический коэффициент распределения косвенных затрат определяется:

,

где - фактическая сумма косвенных затрат в отчетном периоде;

 - фактическая величина базы распределения косвенных затрат в отчетном периоде.

Достоинство этого метода состоит в простоте проводимых расчетов, а к недостаткам можно отнести:

отсутствие норм и нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них;

невозможность определения и анализа мест, виновников и причин отклонений;

проведения расчета затрат только в конце отчетного периода.

Для устранения этих недостатков в учете затрат и калькулировании себестоимости продукции и осуществления оперативного контроля за уровнем различных видов затрат на предприятиях широко используется нормативный метод.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции предусматривает разработку норм и нормативов на используемые в производстве ресурсы, составление на их основе нормативных калькуляций, отражение фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонениям от них, оперативный и последующий анализ отклонений с выделением не только размеров отклонений, но и мест их возникновения, причин и виновников. Данные нормативных калькуляций служат для составления бюджетов предприятий, и, соответственно, для оценки деятельности отдельных работников и предприятия в целом. Нормативное калькулирование используется, как правило, в организациях с массовым или крупносерийным производством с большим числом часто повторяющихся во времени операций.

Метод нормативного учета затрат возник в 20-х годах XX века в США и получил название «стандарт-кост». «Стандарт» − это количество заранее определенных материальных и трудовых затрат, необходимых для производства единицы продукции, работ и услуг. «Стандарты» в западном учете заменяют понятие нормативов. «Кост» − это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции. «Стандарт-кост» стал прообразом отечественного метода нормативного учета затрат.

В основе нормативного калькулирования заложены следующие принципы:

разработка норм и нормативов затрат и составление плановых нормативных калькуляций себестоимости выпускаемых изделий;

корректировка норм в течение отчетного периода под воздействием изменившихся условий производства либо цен на ресурсы;

учет фактических производственных затрат с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от них;

текущий и итоговый анализ причин и факторов, вызвавших отклонения фактических затрат от нормативных;

определение фактической себестоимости продукции через суммирование нормативных затрат, отклонений и изменений норм.

Нормы и нормативы затрат всех видов ресурсов определяются заранее, т.е. носят плановый характер. В зависимости от предъявляемых требований все нормы подразделяют на три группы: основные, идеальные и текущие.

Основные (базовые) нормы используются организациями в течение продолжительных периодов времени и являются базой для сравнения фактических затрат при определенных условиях и объеме производства.

Идеальные нормы являются, как правило, недостижимым эталоном затрат.д.ругими словами, это минимальные затраты ресурсов, возможные только при абсолютно рациональном производстве, исключающем любые сбои и остановки в производственном цикле. На практике идеальные нормы обычно не выполняются и скорее служат ориентиром, чем реально достижимым результатом.

Текущие (реальные) нормы определяют затраты, которые должны возникнуть при эффективном производстве. Они разрабатываются с учетом возможных незначительных отклонений от нормальных условий производства и, в то же время, не предусматривают нерациональное использование ресурсов. Текущие нормы могут различаться в зависимости от их реальной достижимости: легко достижимые, трудно достижимые, либо очень жесткие.

На практике чаще всего используются текущие нормы затрат со средним процентом достижения: с одной стороны, они являются реальными, а следовательно, приближают показатели нормативной калькуляции к фактическим; с другой − служат стимулирующим фактором для работников, занятых в производственном процессе.

Для определения нормативных затрат на производство продукции используются шесть основных элементов:

нормативное количество основных материалов;

нормативная цена основных материалов;

нормативное рабочее время;

нормативная ставка оплаты труда;

нормативный коэффициент общепроизводственных расходов;

нормативная база распределения общепроизводственных расходов.

Нормативное количество или нормы расходов основных материалов устанавливаются исходя из специфики конкретного изделия и показывают, какое количество материалов необходимо для изготовления единицы продукции при заданной производственной технологии. Рассчитывается количество материалов, необходимых для выполнения каждой отдельной операции. Разработкой данных норм занимается производственно-технологический или планово-производственный отдел.

Нормативные цены на основные материалы устанавливаются отделом закупок на основе изучения ситуации на рынке, с учетом возможных изменений в уровне цен. При этом должны быть учтены такие факторы, как территориальная удаленность поставщика, условия доставки, предоставляемые скидки, гарантии качества и другие.

На основе нормативного количества основных материалов и нормативных цен устанавливаются нормативные прямые материальные затраты на единицу различных видов продукции:

,

где - количество видов основных материалов, используемых при изготовлении конкретного изделия;

 - нормативное количество (норма) расхода материала i-го вида;

 - нормативная цена материала i-го вида.

Нормативное рабочее время в расчете на единицу продукции показывает, какое количество человеко-часов необходимо для изготовления конкретного изделия при соблюдении определенной технологии. Оно рассчитывается путем детального анализа всех производственных операций и установления наиболее эффективных методов производства, использования оборудования и условий работы. При этом в нормативные трудозатраты включаются также неизбежные простои по объективным причинам. За расчет данных нормативов отвечает производственно-технологический отдел.

Нормативная ставка оплаты труда обычно соответствует часовым тарифным ставкам, присваиваемым в соответствии с квалификацией и опытом рабочих. Тарифные ставки определяются политикой предприятия в области оплаты труда и указываются в контрактах или трудовых договорах, заключаемых с работниками.

На основе нормативного рабочего времени и нормативной ставки оплаты труда устанавливаются нормативные прямые затраты на оплату труда, приходящиеся на единицу различных видов продукции:

,

где - количество технологических операций, которые проходит продукция при своем изготовлении;

 - нормативная ставка оплаты труда на i-той технологической операции;

 - нормативное рабочее время на i-той технологической операции.

Нормативный коэффициент общепроизводственных расходов определяется отношением нормативной суммы общепроизводственных расходов к нормативной величине затрат, принятых за базу распределения. Наиболее часто при нормативном методе учета затрат в качестве нормативной базы распределения общепроизводственных расходов используются нормо-часы прямого труда.

Нормативные общепроизводственные расходы определяются:

,

где - нормативный коэффициент общепроизводственных расходов;

 - величина нормативной базы распределения общепроизводственных расходов для конкретного вида продукции.

При использовании нормативного метода общая формула для определения фактических затрат на производство имеет вид:

,

где - фактические затраты;

 - нормативные затраты (материальные, трудовые, косвенные);

 - отклонения от нормативных затрат (материальных, трудовых, косвенных);

 - количество произведенной продукции конкретного вида.

Все используемые при учете затрат и калькулировании себестоимости нормы объединяются в специальные карты-спецификации. Действующие на предприятии нормы могут пересматриваться с течением времени под влиянием внешних и внутренних факторов, например, в результате изменения цен на рынке ресурсов, технологии производства продукции, ассортимента выпускаемой продукции и т.д.

С учетом изменения норм общая формула определения фактических затрат имеет вид:

,

где - изменения нормативных затрат (материальных, трудовых, косвенных).

Сущность нормативного метода состоит в том, что в основу определения фактической себестоимости положена заранее составленная нормативная калькуляция себестоимости отдельных видов продукции. При этом может использоваться одна из двух моделей нормативного метода учета затрат:

Учет по нормативным затратам. При использовании этой модели фактические затраты определяются из соотношения:

.

Движение материальных ценностей (основных материалов, незавершенного производства, готовой продукции) на счетах бухгалтерского учета будет отражаться по нормативной стоимости (в учетных ценах). Отклонения, выявляемые по мере их возникновения, накапливаются и в конце отчетного периода (месяца) присоединяются к нормативным затратам.

Общая схема реализации первой модели нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представлена на рис.3.5.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| сч.10 «Материалы» |  | сч.20 «Основноепроизводство» |  | сч.43 «Готоваяпродукция» |  | сч.90 «Продажи» |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |
| сч.16 «Отклонениев стоимостиматериальныхценностей» |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |
| сч.70 «Расчетыс персоналомпо оплате труда» |
|  |  |
|  |
| сч.25 «Общепроизводственныерасходы» |
|  |  |
|  |  |  |

Рис.3.5. Общая схема реализации первой модели нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

По дебету счета 20 “Основное производство” в течение месяца собираются нормативные величины прямых материальных затрат (в корреспонденции с кредитом счета 10 “Материалы”), прямых затрат на оплату труда (в корреспонденции с кредитом счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”) и косвенных затрат (в корреспонденции с кредитом счета 25 “Общепроизводственные затраты”). В конце месяца дополнительной проводкой при превышения фактических затрат над нормативными или сторнировочной записью в противном случае в дебет счета 20 “Основное производство” списываются отклонения прямых материальных затрат с кредита счета 16 “Отклонение в стоимости материальных ценностей”, прямых затрат на оплату труда с кредита счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” и косвенных затрат с кредита счета 25 “Общепроизводственные затраты”.

С кредита счета 20 “Основное производство” в дебет счета 43 “Готовая продукция” в течение месяца переносится нормативная себестоимость готовых изделий , а в конце месяца − дополнительной проводкой или сторнировочной записью отклонение от нормативной себестоимости . Дебетовый остаток по счету 20 “Основное производство” определяет фактические затраты в незавершенном производстве .

С кредита счета 43 “Готовая продукция” в дебет счета 90 “Продажи” в течение месяца списывается нормативная себестоимость реализованной продукции , а в конце месяца − дополнительной проводкой или сторнировочной записью отклонение от нормативной себестоимости . Дебетовый остаток по счету 43 “Готовая продукция” определяет фактическую себестоимость готовой продукции .

Дебетовый оборот по счету 90 “Продажи” соответствует фактической себестоимости реализованной продукции:

.

По кредиту счета 90 “Продажи” отражается нормативная выручка от реализации и отклонение от нормативной выручки, а кредитовый остаток по этому счету определяет фактическую прибыль от реализации продукции или убыток в случае дебетового остатка.

Параллельный учет фактических и нормативных затрат. При использовании этой модели работает следующее соотношение:

.

Эта модель предусматривает отражение информации о затратах на производство в двух оценках: по фактическим и нормативным затратам на фактический объем производства.

Общая схема реализации второй модели нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представлена на рис.3.6.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| сч.20 «Основноепроизводство» |  | сч.40 «Выпуск продукции(работ, услуг)" |  | сч.43 «Готоваяпродукция» |  | сч.90 «Продажи» |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |
|  |  |  |
|  |  |

Рис.3.6. Общая схема реализации второй модели нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

По дебету счета 20 “Основное производство” собираются фактические величины прямых материальных затрат , прямых затрат на оплату труда и косвенных затрат .

В конце месяца с кредита счета 20 “Основное производство” в дебет счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг) ” переносятся фактические затраты выпущенных изделий . Дебетовый остаток по счету 20 “Основное производство” определяет фактические затраты в незавершенном производстве . В течение месяца по кредиту счета 40 “Выпуск продукции (работ, услуг) ” в корреспонденции с дебетом счета 43 “Готовая продукция” отражается нормативная себестоимость готовой продукции.

С кредита счета 43 “Готовая продукция” в дебет счета 90 “Продажи” в течение месяца списывается нормативная себестоимость реализованной продукции . Дебетовый остаток по счету 43 “Готовая продукция” определяет фактическую себестоимость готовой продукции .

В конце месяца по счету 40 “Выпуск продукции (работ, услуг) ” выявляется отклонение фактической себестоимости от нормативной , которое дополнительной проводкой или сторнировочной записью списывается в дебет счета 90 “Продажи”.

Дебетовый оборот по счету 90 “Продажи” соответствует фактической себестоимости реализованной продукции:

.

По кредиту счета 90 “Продажи” отражается фактическая выручка от реализации , а кредитовый остаток по этому счету определяет фактическую прибыль от реализации продукции или убыток в случае дебетового остатка.

Нормативное калькулирование способствует реализации двух основных управленческих функций: планирования и контроля. На основе заранее рассчитанных норм и нормативов затрат в рамках управленческого учета на предприятии разрабатываются бюджеты и сметы для различных центров ответственности на предстоящий период. При этом бюджеты и сметы, составляемые для отдельных центров ответственности, объединяются для определения совокупных плановых затрат предприятия, а также предполагаемой прибыли.

Важнейшим элементом нормативного учета является учет по отклонениям. Выявление и учет отклонений, отражаемых в отчетах центров ответственности, обеспечивают постоянный контроль за уровнем затрат и позволяют разрабатывать меры регулирующего воздействия, направленные на уменьшение или исключение отклонений в будущем.

Общее отклонение фактических затрат от нормативных определяется по формуле:

.

Оценивая каждую составляющую общего отклонения фактических затрат от нормативных, выявляется влияние различных факторов, вызвавших то или иное отклонение.

Отклонения фактических результатов от нормативных бывают как положительными, так и отрицательными. Положительные отклонения могут быть вызваны перерасходом сырья и материалов, простоями и непроизводительными трудозатратами, внеплановым ремонтом оборудования и т.д. Отрицательные отклонения на практике встречаются реже и свидетельствуют о достижении экономии в использовании различных видов ресурсов, повышении производительности труда, более эффективном использовании оборудования, а иногда и о том, что заданные нормативы затрат являются завышенными.

3.5. В зависимости от полноты учитываемых затрат на выпуск продукции различают методы учета полных и переменных затрат.

Согласно методу учета полных затрат все производственные затраты (и переменные и постоянные) участвуют в расчете себестоимости продукции. При использовании этого метода только коммерческие, общие и административные расходы рассматриваются как периодические (постоянные) расходы.

При методе учета полных затрат себестоимость реализованной продукции будет, как правило, больше, чем при методе учета переменных затрат, потому что в этом случае все производственные затраты как переменные, так и постоянные, включаются в производственную себестоимость, и они участвуют в расчете себестоимости единицы продукции, которая в результате будет больше, чем при методе учета переменных затрат. Все производственные затраты, как прямые материальные, прямые трудовые, так и общепроизводственные расходы распределяются между остатками незавершенного производства, остатками готовой продукции и себестоимостью реализованной продукции.

При использовании данного метода, между всеми выпускаемыми видами продукции будут распределяться, помимо общепроизводственных, общехозяйственные расходы. Базой распределения общехозяйственных расходов может быть выбрана любая (заработная плата основного персонала, объем прямых издержек, объем продаж и др.).

Метод учета переменных затрат – это подход к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции, при котором для исчисления себестоимости продукции и оценки запасов учитываются только переменные производственные затраты. Прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и переменные общепроизводственные расходы являются теми элементами себестоимости, которые участвуют при расчете себестоимости продукции. Постоянные общепроизводственные расходы рассматриваются как расходы текущего отчетного периода.

При методе учета переменных затрат при расчете себестоимости единицы продукции учитывают только переменную часть производственных расходов, а все постоянные расходы рассматриваются как затраты, относимые на период времени.

Метод переменных затрат предусматривает неполное, ограниченное включение затрат в себестоимость по какому-либо признаку. Если в качестве такого признака выступает зависимость затрат от объема производства, то метод получил название «директ-костинг».

«Директ-костинг» представляет собой систему управленческого учета, основанную на классификации затрат на постоянные (периодические) и переменные (приходящиеся на единицу готового продукта), включающую в себя учет и анализ затрат по их видам, местам возникновения и носителям, а также учет финансовых результатов деятельности и принятие оперативных управленческих решений.

Сущностью и основной характеристикой «директ-костинга» является подразделение затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства, при этом на себестоимость единицы продукции относят только переменные затраты, постоянные расходы не относят. То есть идея состоит в том, что определение переменных затрат по производству и реализации готовой продукции более важно для принятия управленческих решений, чем определение данных о постоянных затратах, на величину которых руководитель не оказывает оперативного влияния. Одним из ключевых показателей системы «директ-костинг» является маржинальный доход или сумма покрытия, представляющий собой разницу между выручкой от реализации и переменными затратами. Величина маржинального дохода, определенная для конкретного вида продукции, показывает «вклад» данного товара в покрытие постоянных затрат и тем самым − в общую сумму прибыли организации.

В настоящее время в результате постепенной трансформации «директ-костинг» предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат.

Главной особенностью системы «директ-костинг» является то, что себестоимость продукции (работ, услуг) учитывается и планируется только в части переменных затрат. При этом постоянные расходы собирают на отдельном счете (или счетах) и с заданной периодичностью (например, один раз в месяц) списывают непосредственно на счет финансовых результатов. Другими словами, постоянные расходы не включаются в себестоимость продукции, а как расходы периода относятся на уменьшение прибыли от реализации в том периоде, в котором они были произведены. В то же время, отдельный учет постоянных затрат дает возможность менеджерам осуществлять более оперативный их контроль и регулирование.

В качестве постоянных расходов выступают часть общепроизводственных расходов и все общехозяйственные расходы, которые только содействуют изготовлению продукции, непосредственно не участвуя в ее производстве. Это затраты, связанные с процессом обслуживания и управления и зависящие в большей мере от длительности отчетного периода. В системе «директ-костинг» по переменным затратам оцениваются и остатки готовой продукции на складе, и незавершенное производство на конец периода. При этом ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить планирование, учет и контроль за счет резкого уменьшения числа калькуляционных статей затрат: себестоимость становится «более обозримой», а отдельные затраты − лучше контролируемыми.

Деление расходов на постоянные и переменные позволяет получить информацию о расходах, необходимую для принятия большого числа управленческих решений. В первую очередь, это касается решений в части оценки затрат при различной производительности.

Еще одно преимущество системы «директ-костинг» состоит в том, что ее применение позволяет использовать многоступенчатый принцип построения отчета о доходах. Отчет должен содержать такие показатели, как: выручка от реализации продукции (ВР), переменные затраты (ПЗ), маржинальный доход (МД = ВР - ПЗ), постоянные (фиксированные) затраты (ФЗ) и прибыль (П = МД - ФЗ). Таким образом, на первом этапе выявляется маржинальный доход, т.е. сумма продаж за вычетом переменных затрат, а затем уже чистая прибыль организации без постоянных расходов. Данный подход усиливает контроль за формированием затрат обращения по местам возникновения затрат и по центрам ответственности и, следовательно, позволяет менеджерам принимать более оперативные и эффективные управленческие решения.

При использовании «директ-костинга» размер прибыли определяется уровнем переменных производственных затрат, ценами продажи, структурой выпускаемой продукции и величиной постоянных затрат производства. В результате такая учетная информация позволяет в оперативном порядке находить наиболее выгодные комбинации продажных цен и объема производства, быстро переориентировать производство в соответствии с меняющейся конъюнктурой рынка.

С помощью «директ-костинга» обосновываются важные управленческие решения, в том числе по оптимизации производственной программы, о целесообразности принятия к исполнению определенного заказа, о приобретении или замене оборудования, производстве полуфабрикатов или заказе их на стороне, выпуске побочной продукции, по вопросам ценовой политики и другие.

Система «директ-костинг» позволяет:

определять формы зависимости затрат от объемов производства;

получать информацию о прибыльности или убыточности хозяйственной деятельности в зависимости от объема производства и продаж;

рассчитывать критическую точку объема продаж;

оптимизировать товарный ассортимент;

прогнозировать поведение затрат в зависимости от различных факторов;

принимать управленческие решения в условиях ограниченности какого-либо ресурса;

проводить эффективную ценовую политику;

решать тактические задачи управления организацией.

На основе анализа переменных и постоянных затрат разрабатываются гибкие программы-сметы (гибкие бюджеты). Они составляются таким образом, что хотя и ориентируются на исходную ожидаемую величину выручки, позволяют учесть возможные отклонения объема продаж и выручки от реализации и влияние этих отклонений на конечную величину прибыли. Они позволяют менеджеру рассчитать тот объем продаж, при котором достигается безубыточность организации, а затем оценить прибыльность при различных уровнях деловой активности.

В условиях рыночной экономики «директ-костинг» дает также информацию о возможности использования в конкурентной борьбе демпинга − продажи товаров по заведомо заниженным ценам, что связано с установлением нижнего краткосрочного предела цены (на уровне переменных затрат на изготовление).

Одним из важнейших преимуществ использования в учете системы «директ-костинг» является возможность изучения взаимосвязей и взаимозависимостей между объемом производства, затратами и прибылью. Ее применение позволяет управленческому аппарату заострить внимание на изменении маржинального дохода как по организации в целом, так и по отдельным видам продукции, таким образом делая возможным оценку прибыльности производства и продаж различных продуктов вне зависимости от общего спада или подъема объемов реализации, связанных с сезонностью продаж или другими факторами. С другой стороны, выявляя продукцию с большей рентабельностью, организация оптимизирует свой ассортимент.

Благодаря использованию «директ-костинга» значительно расширяются аналитические и контрольные возможности учета: анализируя поведение переменных и постоянных затрат зависимости от изменения объемов продаж, можно гибко и оперативно принимать решения по управлению, особенно касающиеся выбора между альтернативными вариантами действий. Раздельное отражение в учете позволяет более четко отслеживать и контролировать как переменные, так и постоянные производственные затраты в разрезе подразделений организации, товарных групп и сегментов рынка. Кроме того, использование системы «директ-костинг» при составлении внутренней управленческой отчетности позволяет избежать излишней капитализации постоянных накладных расходов в периоды, когда спрос на производимую продукцию уменьшается и происходит накопление производственных запасов.

Вместе с тем, данная система имеет некоторые недостатки. Так, она не может быть использована для калькулирования фактической производственной себестоимости продукции за отчетный год. «Директ-костинг» не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость с точки зрения возмещения всех затрат. В связи с чем для определения полной себестоимости продукции требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов. Кроме того, информация о себестоимости продукции, ограниченной переменными затратами, не может быть использована для прогнозирования рентабельности на основную продукцию организации в долгосрочном периоде: постоянные расходы остаются таковыми только в определенном интервале релевантности − при резком увеличении объема производства их уровень также возрастет, состав же переменных расходов, как правило, изменяется под влиянием изменения технологии и организации производства.

Надо отметить также тот факт, что ведение учетных работ в рамках системы «директ-костинг» осложняется трудностью подразделения затрат производства на переменные и постоянные (большая часть расходов организации носит полупеременный или условно-постоянный характер), особенно если учесть, что такая классификация не может быть неизменной в организации, а должна уточняться исходя из постоянно меняющихся условий хозяйствования.

# Тема 4. Планирование затрат и бюджетирование

Сущность планирования затрат и классификация планов.

Основные этапы планирования затрат.

Бюджетирование на предприятии.

4.1. Управленческий учет ориентирован, в первую очередь, на перспективу. В связи с этим одной из важнейших функций управленческого учета является планирование будущей деятельности организации.

Основу управления затратами на предприятии составляет их планирование. Основной целью планирования затрат является установление экономически обоснованной суммы и состава текущих расходов предприятия в плановом периоде в разрезе каждого вида выпускаемой продукции, отдельных центров ответственности и по операционной деятельности в целом. Планирование затрат является неотъемлемой частью общей системы планирования операционной деятельности предприятия.

Планирование можно охарактеризовать как особый тип процесса принятия решений, в рамках которого анализируется информация о прошлой финансовой и производственной деятельности хозяйствующего субъекта, оцениваются потенциальные ресурсы и разрабатываются цели организации на перспективу, а также приоритетность решения задач для их достижения.

Планирование охватывает целостно всю деятельность организации. В зависимости от сроков оно может быть долгосрочным (перспективным), среднесрочным (статическим) и оперативным (текущим).

Долгосрочное планирование реализуется в форме стратегических планов организации или планов генерального развития бизнеса. В долгосрочных планах разрабатываются общие перспективные цели и задачи организации на срок более 3 лет.

Среднесрочное планирование выражается в составлении планов деятельности организации сроком от 1 до 3 лет. Чаще всего оно реализуется в виде административных планов, в которых обеспечивается построение эффективной системы организации деятельности предприятия, направленной на достижение целей и задач перспективного планирования.

Краткосрочное планирование осуществляется в виде оперативных планов, в которых задачи, стоящие перед организациями, разбиваются по всей структуре управления, за каждым менеджером закрепляются конкретные участки деятельности и ответственность за заданные показатели. Оперативные планы составляются сроком до одного года, с разбивкой, в зависимости от необходимости, на кварталы, месяцы, дни, смены, часы.

Краткосрочное планирование предполагает закрепление целей и задач организации в системе бюджетов и смет, составленных для структурных подразделений и отдельных направлений деятельности. Другими словами, оперативное планирование неразрывно связано с бюджетированием − процессом разработки и составления бюджетов в соответствии с целями хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Основной формой планирования затрат предприятия является их бюджетирование. Разработка плановых бюджетов осуществляется по предприятию в целом (основные результаты расчета этого бюджета включаются в состав плана доходов и расходов по операционной деятельности и других текущих планов предприятия), в разрезе всех типов его центров ответственности, а также по отдельным видам выпускаемой продукции (в форме плановой или нормативной их калькуляции).

Различают следующие виды планов: административные; оперативные; стратегические.

Административные планы – это тактические планы развития и поддержания организационной структуры. Целью таких планов является создание организации, при которой возможно достижение желаемых уровней выполнения плановых показателей. Административные планы являются среднесрочными и пересматриваются ежегодно.

Оперативные планы – это тактические планы, которые прямо связаны с достижением целей фирмы. Такие планы являются краткосрочными, обычно сформулированы в виде годовых или квартальных бюджетов, например, план производства, план материально-технического снабжения, план общепроизводственных расходов и т.п.

Стратегические планы – это планы генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры организации. Причинами пересмотра стратегических планов могут быть: внедрение новых технологий; изменение в предпочтениях потребителя; возникновение нового конкурента и др.

4.2. Планирование затрат предприятия предусматривает осуществление ряда основных этапов:

1. Анализ затрат предприятия в предплановом периоде. Основными задачами проведения этого анализа является выявление основных тенденций изменения суммы и уровня затрат предприятия в предплановом периоде, установление размеров отклонения фактических их показателей от плановых (нормативных), выяснение основных причин, вызвавших эти отклонения. Особое внимание в процессе анализа обращается на выявление причин возникновения излишних расходов, не обусловленных нормальной организацией операционной деятельности: сверхнормативных расходов материальных ресурсов − сырья, материалов, полуфабрикатов, топлива, электроэнергии и других их видов; сверхнормативных расходов на оплату труда в форме оплаты за сверхнормативные работы и работы, не связанные с операционной деятельностью предприятия; сверхнормативные транспортные расходы, вызванные несовершенной структурой поставщиков и покупателей продукции, несовершенными условиями ее поставки; сверхнормативные затраты средств, связанные с нарушениями технологической и трудовой дисциплины, формированием излишних запасов сырья, материалов и готовой продукции, простоем машин и оборудования.

На первой стадии анализа рассматривается динамика общей суммы и уровня затрат в предплановом периоде, определяются темпы изменения этих показателей, рассчитываются показатели абсолютной и относительной экономии затрат или их перерасхода по отношению к предшествующему периоду или ранее установленному плановому их бюджету (текущему плану). Абсолютное отклонение затрат представляет собой разницу между фактической и плановой (нормативной) их суммой. Относительное отклонение (экономия или перерасход) затрат рассчитывается по следующим формулам:

,

,

где - сумма относительной экономии затрат на предприятии (если фактический коэффициент издержкоемкости операционной деятельности ниже планового);

 - сумма относительного перерасхода затрат на предприятии (если фактический коэффициент издержкоемкости операционной деятельности выше планового);

 - фактический объем реализации продукции в рассматриваемом периоде;

 - плановый коэффициент (уровень) издержкоемкости в отчетном периоде;

 - фактический коэффициент (уровень) издержкоемкости в отчетном периоде.

На второй стадии анализа рассматриваются аналогичные показатели, характеризующие динамику отдельных статей затрат по предприятию в целом (в разрезе учетной номенклатуры их видов). Этот анализ дополняется рассмотрением показателей динамики удельного веса отдельных статей затрат в общей их сумме.

На третьей стадии анализа рассматривается фактическое выполнение установленных бюджетов в разрезе отдельных центров ответственности предприятия. В процессе анализа определяются размеры абсолютного и относительного отклонения затрат от запланированных (нормативных) показателей (при этом в плановые показатели по гибким бюджетам вносятся соответствующие коррективы, вызванные изменением объема деятельности соответствующего структурного подразделения).

На четвертой стадии анализа рассматривается уровень выполнения отдельных показателей плановой (нормативной) калькуляции в разрезе видов продукции. Результаты этого анализа служат предпосылкой корректировки системы норм и нормативов, производственной программы (по номенклатуре продукции) и ценовой политики предприятия на предстоящий период с учетом изменившихся условий осуществления операционной деятельности.

На пятой стадии анализа определяется влияние отдельных факторов, вызвавших изменение суммы и уровня издержкоемкости на предприятии. Такой анализ проводится по предприятию в целом и в разрезе отдельных центров ответственности.

2. Подготовка необходимой исходной базы планирования. Основными исходными данными, необходимыми для проведения плановых расчетов затрат, являются:

план реализации товарной продукции в разрезе отдельных ее видов в стоимостных и натуральных показателях;

план производства валовой и товарной продукции в разрезе отдельных ее видов в натуральных и стоимостных показателях;

план материально-технического обеспечения производства и реализации продукции;

нормы и нормативы затрат труда, материальных ресурсов и другая нормативная база, используемая в управлении затратами;

планы организационно-технических мероприятий, направленных на экономию затрат предприятия в плановом периоде;

результаты анализа затрат предприятия в предплановом периоде.

3. Прогнозирование изменения основных факторов, влияющих на объем и структуру затрат на предприятии. К числу основных факторов, требующих учета в процессе планирования затрат, относятся:

изменение объема производства и реализации продукции. Это один из важнейших факторов, позволяющих воздействовать на формирование суммы и уровня затрат;

изменение состава производимой и реализуемой продукции (ее номенклатуры и ассортимента);

изменение технических условий осуществления операционной деятельности (уровня фондо - и механовооруженности в разрезе видов работ и производимой продукции);

изменение амортизационной политики предприятия (использование в плановом периоде метода ускоренной амортизации активной части производственных основных средств);

намеченное изменение ставок налоговых платежей, относимых на издержки (себестоимость);

изменение уровня цен и условий поставки сырья, материалов и других материальных ресурсов по контрактам, заключенным на плановый период;

изменение условий оплаты труда в соответствии с коллективным трудовым договором и индивидуальными трудовыми контрактами, заключенными на плановый период;

другие факторы, оказывающие ощутимое влияние на сумму и уровень затрат на предприятии с учетом специфики осуществления его операционной деятельности.

4. Составление плановой (нормативной) калькуляции на отдельные виды выпускаемой продукции. Расчеты, связанные с разработкой плановой (нормативной) калькуляции, осуществляются в разрезе отдельных статей учетной номенклатуры затрат. Обычно плановая (нормативная) калькуляция по видам продукции разрабатывается на предстоящий год с дифференциацией показателей по отдельным сезонным периодам или кварталам. В процессе составления плановой (нормативной) калькуляции определяются системы калькулирования продукции (позаказная, попроцессная, нормативная и т.п.) и размеры прямых и непрямых затрат на производство и реализацию отдельных ее видов (при необходимости уточняется база распределения непрямых затрат).

Для увязки с ценовой политикой предприятия, комплексного управления различными видами прибыли, в плановой калькуляции наряду с общей суммой и структурой удельных затрат приводятся показатели проектируемой на плановый период оптовой (отпускной) цены на соответствующий вид продукции; ставки и суммы налога на добавленную стоимость, акцизного сбора и других налоговых платежей, входящих в цену продукции; сумма и уровень маржинальной и валовой прибыли; ставка и сумма налога на прибыль и других обязательных платежей, осуществляемых за счет валовой прибыли; сумма и уровень чистой прибыли предприятия.

Перечень калькуляционных единиц продукции предприятие устанавливает самостоятельно с учетом особенностей своей операционной деятельности.

5. Разработка плановых бюджетов в разрезе отдельных типов центров ответственности. Основой разработки таких бюджетов являются:

проектируемая на предстоящий период система центров ответственности (их типов и количества) с учетом организационной структуры предприятия и технологических особенностей осуществления операционной деятельности;

проектируемые объемные показатели деятельности отдельных центров ответственности (объема выпуска отдельных видов продукции; объема реализации отдельных видов продукции; объема производства полуфабрикатов; объема отдельных видов работ и т.п.);

плановая (нормативная) калькуляция на отдельные виды выпускаемой продукции.

Плановые бюджеты в разрезе отдельных центров ответственности разрабатываются на период до одного года в разрезе видов продукции и статей затрат учетной их номенклатуры.

6. Разработка текущего плана (планового бюджета) затрат по предприятию в целом. Этот этап завершает процесс планирования затрат на предприятии. Основное внимание на этом этапе планирования должно быть уделено обеспечению сбалансированности показателей плановой (нормативной) калькуляции на отдельные виды продукции и плановых бюджетов в разрезе отдельных типов центров ответственности как по общей сумме, так и по каждой статье операционных затрат.

Результаты плановых расчетов суммы и состава затрат по предприятию в целом дополняются расчетами коэффициентов издержкоемкости, издержкоотдачи и рентабельности, а также группировкой отдельных затрат в разрезе постоянных и переменных их видов для обеспечения использования системы “взаимосвязь издержек, объема реализации и прибыли” и механизма операционного левериджа в процессе последующего планирования прибыли.

Основные планируемые показатели суммы и состава затрат включаются в разрабатываемый текущий план доходов и расходов по операционной деятельности и другие виды текущих и оперативных планов предприятия.

4.3. Процесс бюджетирования заключается в систематической разработке курса действий на будущее, который отражает использование имеющихся в распоряжении предприятия ограниченных производственных, финансовых и человеческих ресурсов, с одной стороны, и прогнозируемую конъюнктуру рынка − с другой. В процессе разработки бюджета отдельные виды деятельности координируются таким образом, чтобы все структурные подразделения предприятия работали согласованно для достижения общей цели.

Бюджетное планирование представляет собой процесс подготовки отдельных бюджетов по структурным подразделениям или функциональным сферам организации, разработанных на основе утвержденных высшим руководством программ.

Иногда этот термин трактуется более широко, как система выбора тактических целей планирования на уровне предприятия в рамках принятой стратегии, разработки планов (смет затрат и доходов) будущих операций компании и контроля исполнения этих планов. Иными словами, бюджетное планирование можно рассматривать как систему внутреннего финансового управления.

Бюджетирование – это комплексный процесс, включающий:

бюджет как финансовый план по выбранным позициям;

финансовую и управленческую отчетность как результат выполнения бюджета;

последовательную цепочку управленческих действий, направленных на объединение различных управленческих подсистем, действующих на предприятии в единую систему бюджетного управления.

В управленческом учете термин «бюджет» (budget) приближен к понятию смета (смета доходов и расходов, или план). Составление бюджетов помогает планировать работу на перспективу с целью решения поставленных задач и достижения желаемых результатов. Кроме того, бюджет позволяет систематически контролировать деятельность, направленную на достижение поставленных целей и задач, и следить за потребляемыми нами ресурсами.

Разработка бюджета также как и программирование является процессом планирования. Существенная разница между двумя этими видами планирования заключается в том, что программы заглядывают в будущее на несколько лет вперед, а бюджет, как правило, рассчитывается на один, следующий год.

Бюджеты являются ключевым инструментом системы управленческого контроля. Практические все компании, за исключением самых мелких, составляют бюджеты. Многие компании в качестве годового бюджета рассматривают план прибыли, который показывает планируемую деятельность компании по центрам ответственности для получения прибыли. Почти все неприбыльные организации также составляют бюджеты.

Бюджет представляет собой финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия выполняются. Его также часто называют финансовым (в данном контексте следует понимать как выраженный в стоимостном измерении) планом действий. Эти данные планируют серию событий, которые свершатся в будущем, что является прогнозом будущих финансовых операций.

Бюджет должен представлять информацию доступным и ясным образом так, чтобы его содержание было понятно пользователю. Бюджет может не содержать одновременно и доходы и расходы, нет необходимости, чтобы они были сбалансированы. Например, бюджет использования материалов содержит только планируемые расходы сырья и полуфабрикатов. Бюджет также может быть подготовлен в натуральном выражении, например, могут быть использованы такие измерители, как часы труда, единицы продукции, количество услуг и т.п.

При подготовке бюджета необходимо начать с ясно сформулированного его названия или заголовка и указания периода, для которого он составляется. Реальная форма представления бюджета создается его разработчиком. Компания может создать свои собственные формы бюджета, которые она будет постоянно использовать.

На практике годовой бюджет часто разрабатывается укрупнено по кварталам, и только первый квартал детализируется по месяцам. В течение года бюджеты могут корректироваться с учетом изменившихся обстоятельств. Широко применяются непрерывные или скользящие бюджеты. Сущность их заключается в том, что по мере завершения месяца или квартала, к бюджету добавляется следующий детализированный бюджет, чем обеспечивается непрерывное внутригодовое планирование.

В случаях существенных изменений, таких, как выпуск нового продукта, внедрение новых технологий и нового оборудования, которые требуют дополнительных капитальных вложений, бюджеты разрабатываются на период пять или даже более лет.

К основным функциям бюджета относятся:

планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации. Основные плановые решения обычно вырабатываются в процессе подготовки программ, и сам процесс разработки бюджета по существу является уточнением этих планов. Разработка бюджетов по существу является самым детализированным видом планирования, уточняющим основные операции по отдельным подразделениям или функциям компании на ближайший период;

координация различных видов деятельности и отдельных подразделений. Каждый центр ответственности влияет на работу других центров ответственности и сам зависит от их деятельности. В процессе разработки бюджета координируются отдельные виды деятельности таким образом, чтобы все подразделения организации работали согласованно, воплощая цели организации в целом. Очень важно, чтобы планы производства были скоординированы с планом отдела маркетинга, т.е. необходимо произвести количество продукции в соответствии с запланированным объемом продаж и желаемым уровнем конечных запасов готовой продукции. План закупки материалов должен исходить из потребностей производства количества продукции, определенного в бюджете производства, и так далее;

согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации. Бюджет служит, в том числе, и средством обучения менеджеров. Составление бюджетов способствует изучению в деталях деятельности своих подразделений и взаимоотношений одних центров ответственности с другими центрами в целом по организации. Это особенно важно для лиц, вновь назначенных на должность руководителя центра ответственности;

стимулирование руководителей всех рангов в достижении целей своих центров ответственности. Процесс составления бюджета может быть также мощным средством для стимулирования руководителей в осуществлении целей их центров ответственности и, следовательно, целей организации в целом. Каждый руководитель должен точно знать, что ожидают от их центров ответственности. Стимулирующая роль бюджета проявляется еще больше, если менеджеры принимают активное участие в разработке бюджета своего подразделения;

контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины. Бюджет представляет собой отчет о желаемых результатах на момент формирования бюджета. Тщательно подготовленный бюджет является наилучшим стандартом, с которым сравнивают фактически достигнутые результаты, так как он включает оценку эффекта всех переменных, которые прогнозировались во время разработки бюджета. Анализ отклонений между фактически достигнутыми результатами и данными бюджета может: помочь идентифицировать проблемную область, которая требует первоочередного внимания; выявить новые возможности, не предусмотренные в процессе разработки бюджета; показать, что первоначальный бюджет в некоторой степени был нереалистичным;

основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей. Отклонения от бюджета, определяемые ежемесячно, служат для целей контроля в течение всего года. Главным фактором оценки каждого центра ответственности и его руководителя является сравнение фактических и бюджетных данных за год. В некоторых компаниях премии менеджеров рассчитываются как определенный процент от положительного отклонения по его центру ответственности (например, от суммы сэкономленных материалов, фондов оплаты труда).

Общий бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям или функциям план работы предприятия и охватывает всю его деятельность. Общий бюджет организации состоит из двух частей: оперативного и финансового бюджетов (рис 4.1).

Оперативный бюджет - показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции компании. Он также называется текущим, периодическим бюджетом. Оперативный бюджет включает в себя бюджетный (прогнозный) отчет о прибылях и убытках, который, в свою очередь, формируется на основе таких бюджетов, как бюджет продаж (бюджет доходов), производственный бюджет (с детализацией в отдельных бюджетах по всем элементам производственных затрат), бюджет товарно-материальных запасов и бюджеты коммерческих и общих и административных расходов.

На основе подготовленных периодических бюджетов главный менеджер или директор по составлению бюджетов может начать разрабатывать прогноз себестоимости реализованной продукции, используя данные бюджетов использования материалов, затрат труда и общепроизводственных расходов. Информация о доходах берется из бюджета продаж. Используя данные об ожидаемых доходах и себестоимости реализованной продукции, коммерческих затратах и общих и административных расходах можно подготовить прогнозный отчет о прибылях и убытках, составление которого является последним шагом при подготовке оперативного бюджета.

Прогноз объема продаж является отправной точкой всего процесса подготовки бюджета. План продаж определяется высшим руководством на основе исследований отдела маркетинга. Во многих случаях объем продаж ограничивается имеющимися производственными мощностями. Бюджет объема продаж и его товарная структура, оказывают воздействие на большинство других бюджетов, которые по существу исходят из информации, определенной в бюджете продаж.

Рис.4.1. Структура общего бюджета организации.

После установления планируемого объема продаж в натуральном выражении становится возможным определить количество единиц продукции или услуг, которые необходимо произвести, чтобы обеспечить запланированные продажи и необходимый уровень запасов. На основе информации о желаемом уровне запасов готовой продукции на конец периода, о наличии продукции на начало бюджетного периода и о количестве единиц продаж разрабатывается производственный график.

Плановые потребности закупки материалов и их использования могут быть подготовлены как в одном документе, так и в отдельных самостоятельных бюджетах. В этом бюджете определяются сроки закупки, виды и количества сырья, материалов и полуфабрикатов, которые необходимо приобрести для удовлетворения производственных планов. Использование материалов определяется производственным бюджетом и предполагаемыми изменениями в уровне материальных запасов. Умножая количество единиц материалов на оценочные закупочные цены на эти материалы, получают бюджет закупки материалов.

Бюджет трудовых затрат определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, которое рассчитывается умножением количества единиц продукции или услуг на норму затрат труда в часах на единицу. В этом же документе могут определяться и затраты труда в денежном выражении путем умножения необходимого рабочего времени на часовые ставки оплаты труда.

Бюджет общепроизводственных расходов представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, не являющихся прямыми затратами материалов и труда, которые должны быть понесены для выполнения производственного плана в будущем периоде. Этот бюджет составляется для достижения следующих целей:

интеграции всех бюджетов общепроизводственных расходов, разработанных менеджерами;

путем аккумулирования информации, вычислить нормативы этих расходов на предстоящий учетный период для распределения их в будущем периоде на отдельные виды продукции или другие объекты калькулирования затрат.

Бюджет себестоимости реализованной продукции разрабатывается при наличии информации о стоимости трудовых затрат, прямых затрат на материалы, общепроизводственных расходов, об уровне продаж в планируемом периоде и запасов готовой продукции на начало и конец планируемого периода.

В основе его составления лежит следующая формула расчета:

В бюджете коммерческих расходов детализируются все предполагаемые расходы, связанные со сбытом продукции и услуг в будущем периоде. Некоторые расходы (комиссионные и транспортные затраты) могут быть переменными, другие – (расходы на рекламу и заработная плата старших контролеров) являются постоянными.

Бюджет общих и административных расходов представляет собой детализированный план текущих операционных расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством и сбытом, и необходимых для поддержания деятельности в целом по предприятию в будущем периоде. Разработка этого бюджета необходима для обеспечения информации, которая требуется для подготовки бюджета денежных средств, а также для целей контроля этих расходов.

Финансовый бюджет представляет собой план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде.

Финансовый бюджет состоит из:

бюджета капитальных затрат;

бюджета денежных средств компании;

бюджетного бухгалтерского баланса.

Бюджет капитальных расходов предусматривает определение нужд капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них является комплексной задачей всего управленческого учета. Информация, касающаяся долгосрочных капиталовложений, влияет на бюджет денежных средств, на прогнозный отчет о прибылях и убытках, на прогнозный бухгалтерский баланс.

Следовательно, все решения по капитальным расходам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

Бюджет денежных средств (прогноз денежных потоков) является одним из самых важных бюджетов в процессе планирования деятельности компании в целом.

Бюджет денежных средств (прогноз денежных потоков), разрабатывается после того, как все бюджеты, относящиеся к оперативному, а также бюджет капитальных расходов и прогнозный (бюджетный) отчет о прибылях и убытках уже завершены.

Бюджет денежных средств объединяет все потоки денежных средств, которые планируются в результате операций, предусмотренных на всех уровнях общего бюджета.

Бюджет денежных средств представляет собой план поступления и выбытия денежных средств на будущий период. Он показывает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств на конец периода бюджетирования, а также финансовое положение в каждом месяце планируемого года. При создании бюджета денежных средств необходимо знание информации об условиях погашения кредиторской задолженности и порядке работы с дебиторами.

Последним шагом в процессе подготовки общего бюджета является разработка прогноза финансового положения или проектного бухгалтерского баланса для компании в целом, предполагая, что запланированная деятельность действительно будет иметь место. После подготовки бюджета денежных средств, и определения чистой прибыли и суммы необходимых капитальных вложений, становится возможным подготовить прогнозный бухгалтерский баланс, являющегося конечным продуктом всего процесса составления главного бюджета.

Ответственность за исполнение бюджета несет директор по его составлению.

На успешность исполнения бюджета влияют два важных момента:

все сотрудники, участвующие в деятельности компании, должны знать, что от них ожидают и как достичь своих целей;

необходима поддержка и система поощрений со стороны руководства.

Успешное исполнение бюджета возможно только в том случае, когда менеджеры среднего и нижнего уровней убеждены, что высшее руководство заинтересовано в конечных результатах и будет поощрять за выполнение бюджетных показателей.

Оценка исполнения бюджета основывается на анализе отклонений фактических результатов от плановых показателей.

Анализом отклонений называется процесс определения величины отклонений и выявления причин их образования. Определение отклонений помогает выявить области эффективности или неэффективности всей деятельности или отдельных функций организации. Помимо определения суммы отклонения важно выяснить причину этого отклонения, так как когда известна проблема, можно принять соответствующие меры по ее устранению.

Анализ фактически достигнутых результатов может проводиться сравнением фактических данных и бюджетных, или нормативных данных.

Благоприятным считается отклонение, оказывающее положительный эффект на операционную прибыль, т.е. увеличивающее прибыль. Соответственно, неблагоприятное отклонение – это отклонение, оказывающее отрицательный эффект на операционную прибыль.

В крупных компаниях анализ отклонений может использоваться выборочно. Практика, когда изучаются только области необычных продуктов или необычно плохие или хорошие результаты, называется управлением по отклонениям. Согласно этой системе анализируются только отклонения, превышающие определенный лимит, который устанавливается руководством.

Все отклонения подразделяются на три вида:

1. Отклонения прямых материальных затрат;

2. Отклонения прямых трудовых затрат;

3. Отклонения общепроизводственных расходов.

Общее отклонение прямых материальных затрат определяется как разница между фактическими и нормативными затратами прямых материалов.

Общее отклонение может быть разложено на две части: отклонение по цене и отклонение по количеству использованных материалов.

За отклонения по цене материалов несет ответственность менеджер по закупкам, менеджеры производств отвечают за отклонения по использованию материалов.

В практике встречаются случаи, когда при покупке более дешевого материала так проигрывает качество этого материала, что в результате существенно превышаются ожидаемые нормы отходов и создается неблагоприятное отклонение по использованию материалов. Таким образом, неблагоприятное отклонение по использованию материалов может перекрыть благоприятное отклонение по цене.

Общее отклонение прямых трудовых затрат определяется как разница между фактическими затратами труда и нормативными затратами труда на произведенные единицы продукции за исключением брака (окончательного и исправимого).

Общее отклонение может быть разложено на две части: отклонение по ставке оплаты прямого труда и отклонение по производительности прямого труда.

Отклонение по ставке оплаты труда возникает, когда нанимается работник с оплатой выше или ниже, чем запланировано, или работы выполняются более высоко (или менее) оплачиваемым работником. Ответственность за отклонение по ставке оплаты труда несет отдел кадров.

Неблагоприятное отклонение по производительности труда обычно происходит, когда неопытному, ниже оплачиваемому работнику поручается работа, требующая большей квалификации. Ответственность за отклонение по производительности несут цеховые контролеры.

Контроль общепроизводственных расходов представляет собой более сложную задачу, чем контроль над прямыми затратами, так как сложно определить степень ответственности кого-либо из менеджеров. Анализ отклонений общепроизводственных расходов отличается по уровню сложности. На первом этапе вычисляется общее отклонение общепроизводственных расходов, которое определяется как разность между фактическими ОПР и нормативными ОПР, начисленными с использованием коэффициента переменных и постоянных ОПР. На втором этапе общее отклонение ОПР подразделяется на две части, контролируемое отклонение ОПР и отклонение ОПР по объему.

Контролируемое отклонение ОПР представляет собой разницу между фактически понесенными ОПР и бюджетными (запланированными) ОПР в расчете на достигнутый уровень производства. Иными словами, сравниваются фактические и бюджетные ОПР для одного уровня производства, что позволяет оценить результаты деятельности подразделений и конкретных менеджеров, не зависящие от изменения уровня производства.

Отклонение ОПР по объему определяется как разница между запланированными ОПР в расчете на достигнутый уровень производства и ОПР, понесенными на производимую продукцию по нормативным коэффициентам для переменных и постоянных ОПР.

Схема анализа отклонений ОПР представлена на рис.4.2.

Рис.4.2. Схема анализа отклонений ОПР.

При ведении учетных записей отклонений фактических затрат от нормативных делаются соответствующие журнальные проводки и соблюдаются следующие правила:

все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;

для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;

неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, благоприятные – по кредиту.

# Тема 5. Ценообразование на предприятии

Ценовая политика и ее цели.

Факторы, влияющие на определение цены.

Методы ценообразования, основанные на затратах предприятия.

5.1. В самом общем виде цена представляет собой сумму денег, которую покупатель уплачивает продавцу за приобретаемый товар. В условиях рыночной экономики цена является характеристикой товара на рынке. В ней концентрируются такие основные понятия рыночной экономики, как потребность, запросы, спрос, предложение и т.д.

Цена является конечным показателем, характеризующим товар, она в равной степени учитывает интересы всех участников процесса товарообмена − производителей и потребителей.

Ценовая политика представляет собой общие цели фирмы, которых она пытается достичь, формируя цены на свою продукцию. Ценовая политика соответствует краткосрочному периоду существования предприятия.

Различные методы ценообразования устанавливают конкретную цену согласно определенным обстоятельствам или преследуя различные цели.

Для принятия окончательного решения по ценам менеджер должен рассмотреть все предлагаемые расчетные цены. Чем большей информацией обладает менеджер, тем более обоснованным и продуманным будет его решение. Напомним, что различные методы и подходы обеспечивают только информацию для принятия решения. Менеджер должен выбрать наиболее подходящую цену (при данных условиях и обстоятельствах) и оценить последствия принятия такого решения.

В процессе установления цены на свою продукцию фирма принимает решение о целях, которых они хотят добиться, используя данный товар. Чем яснее у фирмы представление о целях, тем легче ей устанавливать цены на свою продукцию.

К основным целям ценовой политики относятся:

обеспечение выживаемости фирмы. Данная цель становится ведущей в тех случаях, когда на рынке слишком много производителей и царит острая конкуренция или резко меняется политика конкурентов. Кроме этого, фирма может столкнуться с проблемой затоваривания складов, причины которой могут лежать как в сфере производства, так и в сфере сбыта. Чтобы обеспечить работу предприятия и сбыт своей продукции, фирма вынуждена устанавливать низкие цены в надежде на благожелательную ответную реакцию потребителей. Выживание на рынке становится важнее прибыли. Чтобы выстоять, попавшие в трудное положение фирмы, прибегают к обширным программам ценовых уступок. Цена будет снижаться до тех пор, пока ее величина будет покрывать часть переменных и постоянных издержек производства продукции.

максимизация текущей прибыли. Фирма, преследующая эту цель, производит оценку спроса и издержек применительно к разным уровням цен и выбирают такую цену, которая обеспечит максимум поступлений текущей прибыли и наличности, а также максимум возмещения затрат. Во всех подобных случаях текущие финансовые показатели для фирмы важнее долговременных. Для осуществления этой цели фирма должна знать два основных показателя, опираясь на которые она строит свою деятельность: спрос на продукцию и издержки производства. В результате цена будет устанавливаться на самом высоком уровне, который соответствует спросу на продукцию и может значительно превышать издержки производства.

завоевание лидерства по показателю “доля рынка”. Фирма придерживается мнения, что если ей принадлежат самая большая доля рынка, то она будет иметь самые низкие издержки и самые высокие долговременные прибыли. Добиваясь лидерства по показателю «доля рынка», она будет стремиться к максимальному снижению цен. Разновидностью этой цели является стремление добиться конкретного приращения доли рынка. Например, в течение одного года фирма хочет увеличить свою долю рынка с 20% до 30%.

завоевание лидерства по показателю “качество продукции”. Фирма устанавливает максимальную цену на свою продукцию, объясняя это улучшением показателя качество продукции. У фирмы, преследующей эту цель должны быть достаточно высокие затраты на НИОКР. Устанавливая высокие цены на свою продукцию, и объясняя это высоким качеством, фирма может параллельно формировать престижный спрос на свою продукцию.

политика “снятия сливок” или “сбора урожая”. Фирма устанавливает максимально возможную цену на товар, используя благоприятно складывающуюся на рынке ситуацию, например неограниченный рост цен, неустойчивый курс национальный валюты, кризис экономики, резкий скачек инфляции, дефицитность данного продукта на рынке. Понимая, что такая ситуация не продлиться долго, фирма за короткий срок получает прибыль, во много раз превышающую тот ее размер, который возможен в нормальных условиях функционирования рынка. Через определенный промежуток времени фирма начинает постепенно снижать цену, стараясь привлечь к себе дополнительных потребителей, или уходит с рынка при невозможности обеспечения дальнейшего поступления прибыли.

краткосрочное увеличение объемов сбыта продукции. Используя благоприятно сложившуюся конъюнктуру рынка, фирма устанавливает очень низкую цену на свою продукцию, стремясь реализовать как можно больший объем продукции. Понятно, что для использования такой политики, даже в краткосрочном периоде, фирма должна иметь достаточно низкие издержки производства, а покупатели должны обладать повышенной чувствительностью к изменению цен.

5.2. Цена представляет собой денежное выражение стоимости товара, т.е. цена – это сумма денег, которая уплачивается за товар. Стоимость денег измеряется их покупательной способностью, т.е. тем, что на эти деньги можно купить. В условиях рыночной экономики изменение покупательной способности денег в определенных пределах происходит постоянно. Существенный рост цен имеет место в результате резкого увеличения инфляции и других кризисных явлений, обусловливающих значительное ухудшение макроэкономических показателей и их производных (валовой национальный продукт, внутренний и внешний долг страны, дефицит и реальность бюджета, размер эмиссии, сбор налогов, ставки кредитования, котировки на фондовых и валютных рынках, законодательство, теневой бизнес и коррупция, преступность, безработица, уровень и продолжительность жизни, политические события, состояние мировой экономики и др.).

В процессе определения цены на предприятии необходимо учитывать информацию как о рынке (внешние факторы), так и о затратах (внутренние факторы).

Установление цены − это трудный и сложный процесс, требующий учета большого количества факторов. Все факторы, влияющие на ценообразование, можно подразделить на две группы: внешние и внутренние.

Внешние факторы определяются рынком, на котором действует фирма:

общий покупательский спрос на продукцию;

количество конкурирующей продукции на рынке;

качество конкурирующей продукции;

текущие цены на конкурирующую продукцию;

предпочтение покупателем высокого качества продукции или низкой цены;

cезонность покупательского спроса.

Если на рынке существует сильная конкуренция, имеется большое количество товаров такого же качества, то для завоевания рынка обычно устанавливаются более низкие цены, иногда даже ниже полной себестоимости товара.

Если фирма начинает производство совсем новой и в какой-то степени уникальной продукции, то при установлении цены не учитывается конкуренция на рынке, но необходимо знать, что покупатель должен привыкнуть к новому продукту, и покупательский спрос должен сформироваться. В этом случае цены, устанавливаемые на продукцию, должны быть достаточно гибкими.

Таким образом, для принятия окончательного решения по установлению цены необходимо хорошо знать положение на рынке, потребности покупателя.

Внутренние факторы также должны учитываться при ценообразовании. Наиболее важное место среди этих факторов занимает себестоимость. Необходимо сопоставить величину затрат с возможностью их покрытия при установлении цены. Выживаемость компании зависит от степени покрытия не только текущих расходов, но и расходов, связанных с капитальными вложениями, рассчитанными на длительный период:

себестоимость продукции;

необходимость покрытия долгосрочных капитальных вложений;

качество материалов и труда;

трудоемкость производства;

использование ограниченных ресурсов.

В условиях конкуренции хозяйствующие субъекты в своей предпринимательской деятельности руководствуются различными, подчас противоречивыми, задачами и их комбинациями. Вот лишь некоторые из них:

увеличение объема продаж товаров, максимизация доли на рынке;

завоевание новых рынков;

укрепление позиций на рынке;

уход с рынка;

оптимизация производственного процесса и совершенствование технологий;

сокращение издержек;

максимизация прибыли.

По мере решения поставленных задач происходит повышение или снижение цен на реализуемую продукцию, причем может наблюдаться одновременное увеличение цены на одни и уменьшение цены на другие товары, продаваемые одной и той же организацией.

Принятие решений об установлении на товар определенной цены и ее изменении обусловливается выбранной организацией ценовой политикой и соотношением спроса и предложения товара на конкретном рынке (его конъюнктурой).

5.3. К основным методам ценообразования, базирующимся на затратах, относятся:

метод переменных затрат;

метод валовой прибыли;

метод рентабельности продаж;

метод рентабельности активов.

Метод ценообразования на основе переменных затрат состоит в том, что рассчитывается некоторая процентная наценка к переменным производственным затратам для каждого вида продукции.

Целесообразно этот метод использовать, если на предприятии соблюдаются два условия:

стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции в компании одинакова;

отношение переменных затрат к остальным производственным расходам одинаково для каждого вида продукции.

Для расчетов используются следующие формулы:

Цена устанавливается на основе процентной надбавки ко всем переменным производственным затратам. Она должна покрыть всю сумму затрат и желаемой прибыли, указанную в первой формуле.

Для установления цены с использованием этого метода в качестве расчетной базы использует валовую прибыль, которая определяется как разница между объемом реализации продукции (выручкой от реализации) и себестоимостью реализованной продукции. Устанавливаемая цена должна обеспечить получение желаемой прибыли и покрыть все затраты, которые не учтены при расчете валовой прибыли. Этот метод можно легко применить, поскольку информацию о производственных затратах, операционных расходах на единицу продукции легко получить из учетных данных и нет необходимости деления затрат на постоянные и переменные.

Формулы, используемые при данном методе:

Цена, рассчитанная на основе переменных затрат, совпадает с ценой, рассчитанной на основе валовой прибыли. Отличие в этих методах состоит в том, что в первом используются только переменные затраты, во втором − все производственные затраты. Разница компенсируется процентной наценкой.

Часто суммарные производственные затраты на единицу продукции очень легко определить, что делает метод установления цены на основе валовой прибыли хорошим инструментом ценообразования.

При использовании метода рентабельности продаж, процентная наценка включает только желаемую величину прибыли. Все затраты должны быть распределены по единицам продукции. Так как накладные (коммерческие, общие и административные) расходы труднее отнести на конкретные виды продукции, чем переменные и постоянные производственные затраты, то для их распределения можно использовать произвольные базы. Однако, такое произвольное распределение коммерческих, общих и административных расходов может привести к ошибкам в определении цены товара, поэтому метод ценообразования на основе рентабельности продаж может быть использован в качестве исходной цены в решении проблемы ценообразования. Для расчетов используются следующие формулы:

При установлении цены с использованием метода рентабельности активов учитывается минимальная желаемая норма рентабельности активов.

Формула для расчета цены:

Установление цены на основе рентабельности активов эффективно применять в случае, если стоимость активов, используемых в производстве данного вида продукции, может быть точно определена. В противном случае, этот метод может дать неправильный результат и его нельзя использовать.