

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БРЕСТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Зазерская В. В., Куган С. Ф., Потапова Н. В.

## **УПРАВЛЕНИЕ ДОХОДАМИ И ЗАТРАТАМИ**

Методическое пособие  
для студентов экономических специальностей  
I и II ступени образования

Брест 2020

УДК 338(075.8)  
ББК 65.291.572я73  
3 12

Рекомендовано к изданию Советом Брестского государственного  
технического университета (протокол № 8 от 05.07.2019)

**Рецензенты:**

*М. В. Варакулина, к. э. н., декан юридического факультета  
Учреждения образования «Брестский государственный  
университет имени А. С. Пушкина», к. э. н.;*

*В. А. Безуглая, декан факультета экономики и права  
Учреждения образования «Барановичский государственный  
университет», к. э. н., доцент*

**Зазерская, В. В.**

**3 12** Управление доходами и затратами: методическое пособие / В. В. Зазерская,  
С. Ф. Куган, Н. В. Потапова. – Брест: Издательство БрГТУ, 2020. – 59 с.

**ISBN 978-985-493-497-6**

Методическое пособие ориентировано на подготовку специалистов, способных решать проблемы повышения эффективности использования внешней и внутренней информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия для оценки краткосрочных и стратегических деловых решений, а также на практическое применение полученных знаний в специфических условиях организаций различных сфер деятельности.

Для преподавателей, студентов экономических специальностей I и II ступени образования.

**УДК 338(075.8)  
ББК 65.291.572я73**

ISBN 978-985-493-497-6

© Коллектив авторов, 2020  
© Издательство БрГТУ, 2020

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....	4
ГЛАВА 1 ДОХОДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ.....	5
1.1 Понятие и сущность доходов .....	5
1.2 Классификация доходов.....	7
1.3 Управление доходами предприятия .....	11
1.3.1 Сущность и системы управления доходами.....	11
1.3.2 Подходы к планированию выручки на предприятии .....	12
1.3.3 Применение маржинального подхода в управлении доходами .....	16
1.4 Ценообразование в управлении доходами.....	21
ГЛАВА 2 КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ ЗАТРАТ.....	27
2.1 Затраты и их классификации для целей управления .....	27
2.2 Себестоимость продукции, ее состав и виды .....	34
ГЛАВА 3 СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ ....	36
3.1 Понятие и принципы управления затратами предприятия .....	36
3.2 Управление затратами как фактор создания прибыли .....	37
3.3 Методы калькулирования себестоимости продукции и методы учета затрат .....	45
3.4 Современные методы управления затратами предприятия .....	49
ЛИТЕРАТУРА .....	58

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Достижению главной цели функционирования организации – получению прибыли – способствует оптимизация соотношений между объемом деятельности, доходами, расходами.

Это требует эффективного управления данными показателями.

Управление доходами и расходами – комплексная система действий по выработке взаимозависимых управленческих решений:

- по их экономическому обоснованию,
- выявлению резервов их улучшения,
- поиску оптимального соотношения.

В частности, реализация функций управления расходами предполагает формирование условий постоянного снижения их уровня, доходами – формирование и проведение эффективной ценовой политики.

В структуре *механизма управления доходами и расходами* выделяются следующие *элементы*:

- нормативное регулирование доходов и расходов;
- учет факторов внешней и внутренней среды;
- информационное обеспечение;
- система методов управления;
- система методов контроля за реализацией управленческих решений.

Поскольку образовательным стандартом оговаривается, что выпускник должен обладать профессиональными компетенциями по планированию и организации хозяйственной деятельности организаций (предприятий), прогнозированию экономических показателей, данное пособие призвано помочь в формировании и развитии способности вырабатывать и принимать решения по оценке хозяйственной деятельности, ее планированию, организации; нестандартного мышления, ориентированного на решение экономических задач в условиях динамично меняющейся внешней среды.

В данном методическом пособии использованы теоретические и методические труды ряда белорусских и зарубежных ученых: М. А. Вахрушина, К. Друри, О. Д. Каверина, Д. А. Панков, В. Г. Гизатуллина и др.

# ГЛАВА 1 ДОХОДЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

## 1.1 Понятие и сущность доходов

**Доход предприятия** – это прирост суммы поступления денег над их расходами на потребленные в процессе производства средства, который получает предприятие от реализации вновь созданной стоимости. Производство товара – процесс производственного потребления средств производства и рабочей силы. Живой труд переносит стоимость средств производства на созданный товар и одновременно создает новую стоимость, которой до процесса производства не существовало. Поэтому стоимость производства любого товара складывается из стоимости потребленных средств производства добавленной стоимости. Если эта стоимость превышает стоимость продукта, появляется избыток – стоимость прибавочного продукта, или добавочная стоимость. Для получения стоимости товара его необходимо продать. На полноту ее возврата влияют такие факторы, как: платежеспособность покупателей, насыщенность рынка этим товаром, конкуренция и другие факторы спроса и предложения. В случае, когда комбинация рыночных факторов складывается в пользу покупателей, производитель не в состоянии реализовать всю вновь созданную стоимость. Наоборот, при благоприятных условиях он может реализовать ее больше, чем произвел.

Постоянные изменения рыночной конъюнктуры дают разнообразные возможности предприятиям по реализации вновь созданной стоимости. В связи с этим можно сказать, что доход предприятия – это реализованная новая стоимость. Такое определение дохода предприятия характеризует эту категорию как с качественной, так и с количественной стороны.

Для предприятий любой формы собственности доход всегда будет представлять собой разницу между валовой выручкой («суммой продажи», т. е. суммой денег, полученных предприятием от реализации продукции) и стоимостью потребленных средств производства (амортизация, сырье, вспомогательные материалы, энергоносители и т. д.).

Категорию «доход» можно рассматривать с экономической и бухгалтерской точки зрения. При экономическом подходе: доходы – это экономический показатель работы предприятия, отражающий финансовые поступления от всех видов деятельности. При бухгалтерском: доходы предприятия – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала, за исключением вклада участников (собственников имущества).

Экономические выгоды – получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

Основными источниками доходов организации являются:

- выручка, получаемая в результате реализации произведенных товаров и услуг;
- дебиторская задолженность;
- полученные кредиты;
- прочие поступления (от реализации излишков ТМЦ, доходы от ценных бумаг, штрафы и пени полученные и др.).

Не признаются доходами организации поступления от других лиц:

- налогов, сборов (пошлин);
- по договорам комиссии, поручения и иным аналогичным договорам в пользу комитента, доверителя и т. п.;
- в порядке авансов, предварительной оплаты продукции, товаров и других активов, работ, услуг;
- в счет задатка;
- в счет залога;
- активов, в том числе денежных средств, ранее переданных третьим лицам на условиях возвратности, в том числе получаемых в качестве погашения ранее предоставленных кредитов, займов;
- по договорам долевого строительства;
- по хозяйственным операциям, совершаемым в пределах одного юридического лица;
- в качестве вкладов в уставный фонд организации, вкладов участников договора о совместной деятельности.

Интегрируя содержание понятий «доходы предприятия», которые представляют собой один из видов финансового результата его хозяйственной деятельности за определенный период, поступления денежных выгод в форме выручки от реализации произведенной продукции (работ, услуг) и имущества, а также средств из инвестиционных и финансовых операций, которые формируются с учетом факторов времени и рисков, для целей управления будем рассматривать комплексное понятие «доходы от текущей деятельности предприятия». Доход от текущей (основной) деятельности предприятия представляет собой один из видов финансового результата его обычной хозяйственной деятельности по изготовлению и реализации основной продукции (работ, услуг) и других обеспечивающих или сопровождающих их операций, которые осуществляются циклически с использованием соответствующих операционных ресурсов, на базе которого формируется соответствующий вид прибыли.

**Факторы, влияющие на доход предприятия.** Внешние факторы не зависят от усилий трудового коллектива, но могут оказывать существенное влияние на формирование и использование доходов, управление расходами (государственное регулирование доходов и расходов, покупательская способность населения, природно-климатические условия, уровень конкуренции, цены на закупаемые ресурсы).

Внутренние факторы накладывают ограничения на деятельность организаций прежде всего располагаемыми экономическими ресурсами: чем больше у организации материальных, финансовых и трудовых ресурсов и эффективнее их использование, тем больше объемы деятельности и возможности получения прибыли.

Экономисты выделяют следующие основные факторы:

- 1) цена продажи (для производственных предприятий, как правило, оптовая цена),
- 2) объем реализованной продукции,
- 3) количество израсходованных на производство продукции средств производства,
- 4) прибыль от продаж.

При этом существует прямо пропорциональная зависимость дохода предприятия от цены и объемов производства и обратно пропорциональная – от расходов средств производства.

Для рассмотрения отдельных аспектов управления выручкой и прибылью конкретную значимость приобретает одна из двух названных групп факторов, формирующих выручку от продаж.

Если перед предприятием стоит задача достижения определенной стоимости выручки от продаж независимо от получаемого при этом финансового результата, используется первая группа факторов. Разумеется, финансовый результат не должен иметь отрицательного знака. В случае, когда необходимо обеспечить определенную прибыль от продаж, практическое значение имеет вторая группа факторов.

Однако в действительности, как правило, одновременно решаются задачи получения и необходимой выручки, и необходимой прибыли от продаж, поэтому в расчетах участвуют обе группы факторов, тем более что они взаимозависимы.

**Виды экономического механизма формирования доходов предприятия.** Формирование доходов от операционной деятельности предприятия осуществляется в результате действия определенного экономического механизма. Выделяют три основных вида экономического механизма формирования доходов.

Основу механизма государственного регулирования формированием доходов от операционной деятельности составляют законодательные нормативно-правовые акты государственных органов власти, определяющих условия формирования доходов от операционной деятельности предприятий.

Рыночное регулирование доходов от операционной деятельности предприятий опосредуется через рыночный механизм формирования уровня цен на товарную продукцию предприятий, предназначенную для реализации.

Основу внутреннего механизма формирования доходов от операционной деятельности предприятия составляют отдельные положения его устава, система разработанных предприятием целевых стратегических показателей, критериев и нормативов этих доходов.

Источники информации:

- результаты экономического анализа доходов и расходов;
- прогнозы изменения ценовых факторов;
- планируемые объем и структура реализации организации;
- изменения в налоговой, бюджетной и учетной политике;
- проводимая государством политика ценообразования;
- ценовая политика самой торговой организации;
- др. источники.

Основными, наиболее доступными и компактными источниками информации о доходах и расходах предприятия служат формы финансовой отчетности № 1; 2, а если анализ проводят внутренние пользователи, то еще и данные текущего бухгалтерского учета.

## **1.2 Классификация доходов**

В системе механизма управления доходами существенная роль принадлежит определению источников их формирования, которые разделяют на две основные группы – доходы, которые формируются за счет текущей (основной) дея-

тельности предприятия, а также доходы, формируемые за счет других видов его текущей деятельности. Состав конкретных источников формирования доходов от текущей деятельности по каждой из этих групп определяется в нормативных актах по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности.

Важным классификационным признаком является разделение доходов от текущей деятельности по составу элементов. Согласно этому классификационному признаку выделяют, как правило, валовой доход от текущей (основной) деятельности (т. е. вся сумма полученного предприятием дохода этого вида) и чистый доход от текущей (основной) деятельности (рассчитывается путем уменьшения суммы валового дохода на сумму соответствующих налогов и сборов из него). Оба вида доходов по операционной деятельности также входят в отчет о финансовых результатах предприятия. Выделяют также «добавленный доход», т. е. доход в форме экономически добавленной стоимости.

Доходы организации в зависимости от его характера, условий получения и предмета деятельности подразделяются на следующие виды:

– доходы по текущей деятельности (выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг + прочие доходы по текущей деятельности (например, доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов (за исключением продукции, товаров) и денежных средств; суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации и др.);

– доходы по инвестиционной деятельности (например, доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием инвестиционных активов, реализацией (погашением) финансовых вложений; доходы, связанные с участием в уставных фондах других организаций; доходы по финансовым вложениям в долговые ценные бумаги других организаций и др.);

– доходы по финансовой деятельности (доходы, связанные с выпуском, размещением, обращением и погашением долговых ценных бумаг собственного выпуска; курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте и др.).

Доход от реализации продукции, товаров, работ, услуг (Д<sub>р</sub>) представляет собой выручку от реализации произведенной продукции, товаров, работ, услуг, которая определяется по формуле:

$$D_p = C_{отп} \times O_{рп},$$

где  $C_{отп}$  – отпускная цена единицы продукции, руб.;

$O_{рп}$  – количество реализованной продукции.

Различают выручку:

– от реализации основной продукции предприятия, работ, услуг;

– продажи недвижимого имущества организации;

– продажи товарно-материальных ценностей;

– реализации собственных акций, долей, паев;

– финансовых операций;

– иных внереализационных операций, пример – поступление арендных платежей, оплата за пользование авторскими и имущественными правами.

Полная сумма поступлений в денежном выражении называется валовой выручкой.

Определение объема выручки может производиться:

– кассовым методом – по мере оплаты, поступления денежных средств в кассу или на счет предприятия, при этом стоимость поступивших товаров (при бартерной сделке, например) также пересчитывается в сумму денежных средств на момент поступления;

– методом начислений – по отгрузке. Выручка учитывается в момент возникновения обязательств перед организацией у покупателя продукции, услуг.

На содержание понятия выручки вышеперечисленные методы никак не влияют, но имеют значение в бухгалтерском учете и расчете налоговой базы.

Часть чистого дохода организации, образующегося после вычета из него косвенных налогов и текущих затрат, называется прибылью. Прибыль является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организации, который отражает ее финансовый результат.

Виды прибыли:

1. Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг (прибыль от основной деятельности).

2. Прибыль от инвестиционной деятельности представляет собой положительную разницу между доходами и расходами по инвестиционной деятельности.

3. Прибыль от финансовой деятельности определяется как разница между доходами и расходами по финансовой деятельности.

4. Прибыль до налогообложения рассчитывается как сумма пп1-3.

5. Чистая прибыль – это прибыль, которая остается в распоряжении организации после уплаты налогов. Она рассчитывается как разность между прибылью до налогообложения и суммой налогов, источником уплаты которых является прибыль.

Разделение доходов по отраслям деятельности способствует укреплению хозяйственного расчета, повышает точность и достоверность расчетов и усиливает аналитические возможности.

С позиций бухгалтерского учета доходы предприятия подразделяют по условиям их признания в финансовой отчетности: доходы отчетного периода (доходы, подлежащие получению и полученные в отчетном периоде; доходы, подлежащие получению, но не полученные в отчетном периоде) и доходы будущих периодов (доходы, не подлежащие получению в отчетном периоде и полученные, соответственно, не в отчетном периоде). Деление дохода по периоду формирования можно использовать в целях анализа и планирования доходов и прибыли для выявления соответствующих трендов их динамики, построения соответствующего базиса расчетов и т. д.

Важным в практике управления доходами предприятия является его разделение по характеру налогообложения. По этому классификационному признаку вся сумма полученного предприятием дохода от операционной деятельности разделяется на доход, подлежащий налогообложению, и доход, не подлежащий налогообложению.

Реальный доход характеризует размер номинально полученного дохода, скорректированного на темп инфляции в соответствующем периоде

В литературе встречаются предложения по такому классификационному признаку доходов, как уровень их достаточности для формирования прибыли. По этому признаку выделяют доход, который является достаточным для фор-

мирования прибыли. Учитывая, что формирование дохода от текущей деятельности имеет целью формирование необходимого уровня прибыли, такой его классификационный признак представляется весьма важным.

По уровню управления доходами классифицируют: доход, формирующийся по результатам отдельной операции; доход, который формируется отдельным центром ответственности (центром доходов, центром прибыли) предприятия; доходы, которые формируются по предприятию в целом.

По уровню ценового риска формирования доходов выделяют доходы от основной деятельности, которые формируются по условиям минимального ценового риска; доходы от основной деятельности, которые формируются по условиям среднерыночного ценового риска; доходы от основной деятельности, которые формируются в условиях высокого ценового риска. Такое разделение доходов дает возможность более четко координировать их формирование по соответствующим видам политики ценообразования на отдельные виды основной продукции предприятия, а также предусматривать меры страхования ценового риска с целью получения запланированных доходов от основной деятельности.

Обобщенная классификация видов доходов предприятия представлена в таблице 1:

Таблица 1 – Классификационные признаки доходов

Классификационный признак	Вид доходов
1. Вид текущей деятельности предприятия	доходы от основной деятельности предприятия; доходы от других видов текущей деятельности предприятия
2. Состав элементов формирования доходов предприятия	валовой доход от текущей деятельности; чистый доход от текущей деятельности; добавленный доход по текущей деятельности
3. По виду деятельности	доходы по текущей деятельности; доходы по инвестиционной деятельности; доходы по финансовой деятельности; иные доходы
4. По отраслям деятельности	производственная деятельность; торговая деятельность; оказание услуг и т. д.
5. Условия определения доходов в финансовой отчетности	доходы отчетного периода; доходы будущих периодов
6. Характер налогообложения отдельных видов доходов	доход, подлежащий налогообложению; доход, не подлежащий налогообложению
7. По влиянию инфляционного процесса	номинальный; реальный
8. Уровень достаточности дохода предприятия для формирования прибыли	доход, который является достаточным для формирования прибыли от текущей деятельности; доход, который является недостаточным для формирования прибыли от текущей деятельности
9. Уровень управления формированием доходов	доход, формирующийся по результатам отдельной сделки; доход, который формируется отдельным центром ответственности предприятия; доход, который формируется по предприятию в целом
10. Уровень ценового риска формирования доходов по основной деятельности	доходы по основной деятельности, которые формируются по условиям минимального ценового риска; доходы по основной деятельности, которые формируются в условиях среднего рыночного ценового риска; доходы по основной деятельности, которые формируются в условиях высокого ценового риска

Приведенная классификация дает возможность эффективнее осуществлять управление доходами в условиях конкретного предприятия.

### **1.3 Управление доходами предприятия**

#### **1.3.1 Сущность и системы управления доходами**

Основной акцент на управлении доходами организации делает финансовый менеджмент, под которым понимают систему управления финансовыми ресурсами, включающую в себя финансовую политику, методы, инструменты, а также лиц, принимающих управленческие решения на практике с целью достижения поставленных целей обеспечения финансовой стабильности и роста. Мировой опыт показывает, что самые высокие экономические показатели имеют те предприятия, у которых наиболее высокий уровень организации и управления. Сегодня качество менеджмента – главный фактор, определяющий конкурентоспособность организации, отрасли, страны.

В теории управления доходами с позиции финансового менеджмента известны семь основных правил:

1. Уравновешивая спрос и предложение, сосредоточивайте свое внимание не на издержках, а на цене.
2. Устанавливая цену, исходите не из величины издержек, а из потребности рынка.
3. Осуществляйте свои продажи не на всем рынке, а в отдельных его сегментах.
4. Приберегите свои продукты и услуги для более ценных клиентов.
5. Принимая решения, основывайтесь не на своих предположениях и опыте, а на исчерпывающей и точной информации.
6. Неизменно определяйте потребительский цикл каждого из ваших продуктов.
7. Постоянно отслеживайте, все ли возможности вы использовали для увеличения доходов.

Все эти принципы построены на управлении ценовой политикой организации, сегментарном управлении, дифференциации клиентов компании, маркетинговой стратегии, что находит свое отражение в управлении доходами, маржинальном анализе и пр.

#### **Системы управления доходами.**

1. Управление доходами с прямой и обратной связью. В первом случае, даются оценки ожидаемой реализации продукции и полученного дохода к определенному моменту в будущем. Если эти оценки отличаются от запланированных показателей, то предпринимают соответствующие действия, чтобы свести к минимуму эти различия. Цель такого управления – установить контроль до того, как возникнут какие-либо отклонения от требуемой величины доходов. В управлении доходами с обратной связью сравнивают фактические значения с запланированными, корректирующие действия осуществляют при необходимости. Иначе говоря, при управлении с прямой связью возможные ошибки могут быть предотвращены заранее, а при управлении с обратной связью фактические ошибки распознаются впоследствии и корректировку проводят для достижения необходимой величины дохода.

Примером управления с прямой связью является составление бюджета доходов, непрерывного плана доходов (скользящие планы). Сопоставление полученных фактических и запланированных доходов для выявления отклонений и осуществления корректирующих действий с целью согласования будущих результатов с бюджетными показателями – пример системы управления с обратной связью.

2. Управление доходами по центрам ответственности осуществляется по принципу признания зон индивидуальной ответственности, зафиксированной в организационной структуре предприятия. Центр ответственности может быть определен как сегмент предприятия, где руководитель отвечает за работу сегмента. Как правило, на предприятии можно выделить три центра ответственности:

- центр затрат, в рамках которого менеджер отвечает за расходы, находящиеся под его контролем;

- центр прибыли или доходов, в рамках которого управляющий ответственен за поступления от реализации и расходы, например, подразделение компании, занимающееся выпуском и реализацией продукции;

- центр инвестирования, в рамках которого управляющие обычно ответственны за поступления от реализации и расходы, но, кроме того, отвечают за принятие решений относительно капиталовложений и, таким образом, могут влиять на размер инвестиций.

Цель управления в центрах ответственности состоит в накоплении данных о доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от плана могли быть отнесены на ответственное лицо.

3. Управление доходами по функциям. Цель системы заключается в том, чтобы непосредственно контролировать причины возникновения доходов, процессы их образования, а не сами доходы как таковые. Причем изначально процессный подход сформировался как инструмент калькулирования себестоимости. Управление процессом возникновения доходов обеспечивает долгосрочный контроль за доходами. Процессный подход, избранный для каждой группы продукции, работ, услуг, должен лучше отражать поступления дохода от данного вида деятельности.

### **1.3.2 Подходы к планированию выручки на предприятии**

На размер выручки от реализации продукции оказывают влияние следующие факторы: в сфере производства – объем производства, ее ассортимент, ритмичность выпуска и др., в сфере обращения – ритмичность отгрузки, своевременное оформление транспортных и расчетных документов, сроки документооборота, соблюдение условий договора, оптимальные формы расчетов, уровень цен; не зависящие от деятельности предприятия – нарушения договоров поставщиками материально-технических ресурсов, недостатки в работе транспорта, несвоевременная оплата продукции из-за отсутствия у покупателя средств.

Планирование выручки необходимо для определения плана прибыли и плановых платежей в бюджет. Плановая выручка может быть рассчитана несколькими способами:

- метод прямого счета (прямой поассортиментный счет);
- исходя из общего объема выпуска товарной продукции, скорректированного на изменение остатков нереализованной продукции на начало и конец планируемого периода (расчетный метод);
- пофакторный метод;
- метод суммарного расчета (экстраполяции).

Метод прямого счета характеризуется тем, что план выпуска товарной продукции и объем реализации продукции тесно взаимосвязаны и фактически совпадают по сумме. Объем реализованной продукции зависит от количества реализованной готовой продукции, ее качества, ассортимента и уровня цен. Метод используется на предприятиях с небольшой номенклатурой продукции и коротким циклом производства, когда нет переходящих остатков готовой продукции на складе или эти остатки по периодам времени меняются незначительно. Здесь большое значение имеет уровень разработки номенклатуры продукции по видам, маркам, сортам и согласование с заказчиками их объема и цен на планируемый период. Это наиболее достоверный метод планирования выручки. Выручку от реализации ( $B$ ) можно определить по следующей формуле:

$$B = C_{\text{отп}} \times O_{\text{рп}} ,$$

где  $C_{\text{отп}}$  – отпускная цена единицы продукции, руб.;

$O_{\text{рп}}$  – количество реализованной продукции.

Расчетный метод планирования выручки от реализации продукции оправдан к применению тогда, когда объем заказов подвержен колебаниям, когда необходимо принимать меры по изменению выпуска, ассортимента, а также улучшению качества продукции. При расчетном методе выручка от реализации определяется исходя из плана выпуска товарной продукции с учетом изменения ее переходящих остатков на начало и конец планируемого года.

Остатки товарной продукции учитываются на балансе предприятия и в плане по производственной себестоимости. Чтобы исчислить их в оптовых ценах, пользуются коэффициентом перевода, рассчитанным для:

- входных остатков – как отношение товарной продукции в оптовых ценах предприятия к ее производственной себестоимости за IV квартал отчетного года;

- выходных остатков – как отношение товарной продукции в оптовых ценах предприятия к ее производственной себестоимости за IV квартал планируемого года.

В этих условиях для планирования выручки применяется расчетный метод по формуле:

$$B = O_{\text{н}} + B_{\text{т}} + O_{\text{к}} ,$$

где  $O_{\text{н}}$  – ожидаемые остатки продукции на начало года (входные остатки);

$B_{\text{т}}$  – выручка от реализации товарной продукции на планируемый год;

$O_{\text{к}}$  – возможный остаток готовой продукции на конец планируемого года (выходные остатки).

При высоких темпах инфляции необходимо учитывать изменение цен через инфляционные коэффициенты. Если отпускные цены не совпадают с оптовыми ценами предприятия, при составлении товарного баланса необходимо учитывать разницу между отпускными и оптовыми ценами для расчета выручки от реализации продукции.

Выручка от реализации по третьему методу рассчитывается на основе фактической выручки от реализации продукции в базисном периоде и тех изменений, которые планируются в предстоящем периоде.

Основными факторами, корректирующими объем выручки, являются изменения:

- объема реализации;
- структуры реализуемой продукции;
- цен на продукцию.

$$B_1 = B_0 \times I_Q \times I_{стр} \times I_p,$$

где  $B_1$ ,  $B_0$  – выручка от реализации планируемая и в базисном году соответственно;

$I_Q$  – индекс изменения объема реализации продукции;

$I_{стр}$  – индекс структурных изменений в номенклатуре реализуемой продукции;

$I_p$  – индекс изменения цен на реализуемую продукцию.

$$I_Q = \frac{\sum q_1 p_1}{\sum q_0 p_0},$$

$$I_{стр} = \frac{\sum q_1 p_0}{\sum q_0 p_0},$$

$$I_p = \frac{\sum q_1 p_1}{\sum q_1 p_0},$$

где  $q$  – объем реализованной продукции,

$p$  – цена за единицу продукции,

0, 1 – базовый и отчетный период соответственно.

Выручка от реализации продукции по четвертому методу определяется прогнозированием темпов роста или снижения объемов выручки на основе анализа их за предыдущие периоды времени и экспертных оценок по сохранению этих темпов или их изменению:

$$B_1 = B_0 \times K,$$

где  $K$  – коэффициент роста или снижения объемов.

Этот метод можно применять в условиях стабильной экономики.

Прогнозирование выручки от реализации возможно через установление ее минимального, оптимального и максимального объемов. Делается это при составлении гибких финансовых смет.

Для планирования и прогнозирования выручки от реализации продукции, работ и услуг важное значение имеет анализ и расчет величины дебиторской задолженности, сроков ее погашения, размеров просроченной задолженности.

В практике работы предприятий обычно выделяют четыре вида дебиторской задолженности: расчеты с покупателями и заказчиками за отгруженные товары, работы, услуги, авансы выданные, векселя переданные, прочая задолженность.

По срокам погашения выделяют нормальную дебиторскую задолженность, просроченную (срок инкассаций которой нарушен) и безнадежную.

В целом между поступлением денежных средств, объемом реализации и изменением остатков дебиторской задолженности существует следующая зависимость:

$$B = O\text{Пр} + ДЗ_{\text{н}} - ДЗ_{\text{к}},$$

где OПр – отгруженная продукция,

ДЗ<sub>н</sub> – дебиторская задолженность на начало периода,

ДЗ<sub>к</sub> – дебиторская задолженность на конец периода.

Для прогнозирования величины дебиторской задолженности необходимо знать выручку от реализации продукции, средние остатки дебиторской задолженности за предыдущий период и длительность периода ее оборота. Так как эти величины взаимосвязаны, то

$$\overline{ДЗ} = \frac{B \times T_{\text{ДЗ}}}{D},$$

где B – выручка от реализации продукции, руб.,

$\overline{ДЗ}$  – средние остатки дебиторской задолженности, руб.,

T<sub>дз</sub> – период оборота дебиторской задолженности, дн.,

D – длительность календарного периода, дн.

Управление дебиторской задолженностью – важный этап планирования поступлений денежных средств за отгруженную продукцию, выполненные работы и услуги. Для расчета выручки от реализации на предстоящий период составляется специальный раздел финансового плана предприятия.

Источниками информации для определения фактического объема и выручки от реализации продукции являются:

- план-график выпуска готовой продукции и оказания услуг;
- данные о поступлении готовой продукции на складе предприятия нарастающим итогом;
- данные по отгрузке продукции нарастающим итогом;
- отказы в отгрузке продукции;
- остатки готовой продукции, не имеющей сбыта;
- данные о поступлении денежных средств на расчетный счет и в кассу за отгруженную или выданную со склада готовую продукцию предприятия нарастающим итогом;
- данные по отгруженной продукции, но не оплаченной в срок;
- данные о дебиторской задолженности;
- сумма дебиторской задолженности к взысканию.

Эффективность каждого метода зависит от специфики хозяйственной деятельности предприятия, отраслевой принадлежности, рынков, на которых рабо-

тает данное предприятие. Помимо простых подходов, которые были описаны выше и получили наибольшую популярность на практике, может также использоваться трендовый анализ с поправками на сезонность и ошибки. Однако он реже используется компаниями. На практике считается, что прогноз составлен с приемлемым уровнем погрешности, если процент отклонения фактических показателей от плановых оказывается в диапазоне от 5 до 10 процентов.

При составлении итогового плана сбыта, который будет далее занесен в бюджет продаж, можно рекомендовать использовать метод стандартного распределения вероятностей, базирующийся на методе PERT (Program Evaluation and Review Technique). Применительно к планированию продаж на основе оценок, полученных с помощью разных методов, метод PERT может быть использован для определения ожидаемого объема выручки (ОВ) по следующей формуле:

$$OB = \frac{(O + C_1 + C_2 + C_3 + C_n + P)}{n + 2},$$

где  $O$  – наиболее оптимистичный вариант плана сбыта;

$C_{1,2,3,n}$  – вероятный план сбыта, рассчитанный по методу № 1,2,3... n;

$P$  – наиболее пессимистичный вариант плана сбыта.

Пример. При планировании выручки по товару А на 2020 г. получили варианты: № 1 – 4 млн рублей, № 2 – 2,55 млн рублей, № 3 – 4,7 млн рублей.

Ожидаемая выручка составит:  $OB = (4,7 + 4,00 + 2,55 + 2,55) / (3 + 2) = 2,76$  млн рублей. Стандартное отклонение (СО) различных вариантов плановых значений от ожидаемой величины определяется по формуле:

$$CO = \frac{O - P}{n + 2},$$

$CO = (4,70 - 2,55) / (3 + 2) = 0,43$  млн рублей.

Это означает, что наиболее вероятное значение прогноза реализации товара А в 2020 году будет находиться в пределах двух стандартных отклонений ( $2,76 \pm 2 \times 0,43$ ), то есть между 1,90 и 3,62 млн рублей.

### 1.3.3 Применение маржинального подхода в управлении доходами

Маржинальный подход может быть использован не только для определения объема продаж в точке безубыточности, но и для принятия решений:

1. Об объеме продаж для получения запланированной прибыли;

2. О цене продажи для получения запланированной прибыли;

3. О размере дополнительного объема продаж для покрытия добавочных затрат в связи с увеличением производственных мощностей и других решений.

1. Используя маржинальный подход, рассчитаем объем продаж, обеспечивающий получение запланированной прибыли.

Исходя из формул:

$$\begin{aligned} \Pi &= B - Z_{\text{общ}}, \\ \Pi &= C_{\text{ед}} \times X - Z_{\text{пер ед}} \times X - Z_{\text{пост}}, \end{aligned}$$

где  $\Pi$  – прибыль;

$V$  – выручка от продаж;

$Z_{\text{общ}}$  – общие затраты;

$Z_{\text{пер}}$  – переменные затраты;

$Z_{\text{пост}}$  – постоянные затраты;

$C_{\text{ед}}$  – цена продажи;

$Z_{\text{пер.ед}}$  – переменные затраты на единицу продукции;

$X$  – объем продаж,

объем продаж при запланированной (целевой) величине прибыли:

$$X = \frac{\Pi + Z_{\text{пост}}}{C_{\text{ед}} - Z_{\text{пер.ед}}}$$

Данную формулу называют формулой целевого объема продаж.

**Пример.** Постоянные затраты за год планируются в сумме 1200 руб., переменные затраты – 8 руб. на единицу продукции, цена продажи – 19,20 руб. Предположим, что в нашем примере планируется получить прибыль 300 руб. Тогда объем продаж должен составить

$$X = \frac{300 + 1200}{19,20 - 8} = 134 \text{ ед.}$$

2. Рассчитаем цену продажи, которую необходимо установить для получения запланированной прибыли.

Предположим, что в нашем примере планируется получить прибыль 200 руб. при объеме продаж 1800 ед.

$$200 = C_{\text{ед}} \times 1800 - 8 \times 1800 - 1200$$
$$C_{\text{ед}} = 8,78 \text{ руб.}$$

3. Рассчитаем дополнительный объем продаж, необходимый для покрытия дополнительных постоянных затрат при их возникновении.

Предположим, что в нашем примере планируется увеличение постоянных затрат на 900 руб. Тогда, при исходной цене продажи 19,20 руб. и переменных затратах на единицу продукции 8 руб. для получения запланированной прибыли 300 руб. необходимо дополнительно реализовать:

$$X_{\text{доп}} = \frac{300 + (1200 + 900)}{19,2 - 8} - \frac{300 + 1200}{19,2 - 8} = 80 \text{ ед.}$$

или

$$X_{\text{доп}} = \frac{Z_{\text{пост доп}}}{C_{\text{ед}} - Z_{\text{пер.ед.}}}$$
$$X_{\text{доп}} = \frac{900}{19,2 - 8} = 80 \text{ ед.}$$

Для принятия названных выше решений часто применяют показатель, характеризующий маржинальный доход (прибыль) МП в процентах к выручке:

$$\text{МП}(\%) = \frac{\text{МП}(\text{руб})}{\text{В}(\text{руб})} \times 100\%$$

или

$$\text{МП}(\%) = \frac{\text{МП}_{\text{ед}}(\text{руб})}{\text{Ц}_{\text{ед}}(\text{руб})} \times 100\%.$$

Данный показатель называют коэффициентом валовой прибыли или коэффициентом маржинального дохода.

Рассчитаем значение этого показателя в нашем примере:

$$\text{МП}\% = \frac{11,2}{19,2} \times 100\% = 58\%.$$

Если известна выручка от продажи, то можно определить величину маржинальной прибыли, а если вычесть из нее сумму постоянных затрат – величину прибыли от продаж.

Предположим, что выручка от продаж в нашем примере составила 5200 руб. Тогда:

$$\begin{aligned} \text{МП} &= \text{В} \times \text{МП}\% = 5200 \times 58\% = 3016 \text{ руб.} \\ \text{П} &= 3016 - 1200 = 1816 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Разность между фактической и критической выручкой характеризует **запас финансовой прочности предприятия (кромка безопасности)**, что показывает, насколько предприятие может снизить достигнутый объем продаж продукции, прежде чем оно понесет убытки.

$$\text{ЗФП} = \text{В}_{\text{ф}} - \text{В}_{\text{кр}},$$

где  $\text{В}_{\text{ф}}$  – выручка от реализации фактическая,

$\text{В}_{\text{кр}}$  – выручка от реализации в точке безубыточности.

При этом, если  $\text{ЗФП} > 0$  предприятие получает прибыль, если  $\text{ЗФП} < 0$ , то убыток.

Запас финансовой прочности определяется также в относительных показателях, для этого определяют:

$$1. \text{ДФП} = \frac{\text{В}_{\text{кр}}}{\text{В}_{\text{ф}}},$$

где ДФП – диапазон финансовой прочности.

$$2. \text{УФП} = \text{В}_{\text{ф}} - \frac{\text{В}_{\text{кр}}}{\text{В}_{\text{ф}}},$$

где УФП – уровень запаса финансовой прочности.

Чем меньше значение порога рентабельности, тем больше запас финансовой прочности, тем выше уровень финансовой независимости.

Разность между фактическим и критическим объемом производства характеризует **запас производственной прочности (ЗПП)** в натуральном выражении:

$$\text{ЗПП} = \text{ОП}_\text{ф} - \text{ОП}_\text{кр},$$

где  $\text{ОП}_\text{ф}$  – объем производства фактический,  
 $\text{ОП}_\text{кр}$  – объем производства критический.

Если объем производства фактический больше объема производства критического, то предприятие получает прибыль, если наоборот, то убытки.

Уровень запаса производственной прочности (УЗПП) – отношение запаса производственной прочности к фактическому объему производства:

$$\text{УЗПП} = \text{ОП}_\text{ф} - \frac{\text{ОП}_\text{кр}}{\text{ОП}_\text{ф}}.$$

Чем ближе значение показателя к единице, тем эффективнее функционирует предприятие, тем меньше уровень риска.

Определение критического объема производства и запаса финансовой прочности позволяет также получать информацию о том, на какие темпы роста прибыли может рассчитывать предприятие в случае роста или снижения выручки. Характеристику возможных темпов роста прибыли предприятия дает операционный рычаг.

*Эффект операционного рычага* состоит в том, что любое изменение выручки от реализации приводит к еще более сильному изменению прибыли. Действие данного эффекта связано с непропорциональным воздействием постоянных и переменных затрат на финансовый результат при изменении объема производства и реализации.

Чем выше доля постоянных расходов в себестоимости продукции, тем выше значение операционного рычага и тем выше уровень предпринимательского риска.

Операционный рычаг тем выше, чем ближе к точке безубыточности «расположен» объем продаж (с чем и связан высокий риск). Для продукта с высоким значением операционного рычага положение ниже точки безубыточности сопряжено с большими убытками; достижение уровня безубыточности вознаграждается прибылью, быстро растущей с увеличением продаж.

Ситуация с низким операционным рычагом сопряжена с меньшим риском, но также и с меньшим вознаграждением в форме прибыли.

При одинаковых суммарных затратах операционный рычаг тем больше, чем меньше доля переменных затрат или чем больше доля постоянных затрат в общей сумме затрат.

Сила воздействия операционного рычага (ОР) рассчитывается как отношение маржинальной прибыли к прибыли от реализации

$$\text{ОР} = \text{МП}/\text{П}$$

**Пример.** Возьмем два предприятия А и Б. Выручка у них будет одинаковая и общие затраты тоже, но состав затрат разный. И посчитаем для них фактор операционного рычага.

Таблица 2 – Расчет операционного рычага

Предприятие	А	Б
Цена за единицу продукции, руб.	100	100
Количество реализованных единиц	3 000	3 000
Итого выручка, руб.	300 000	300 000
Переменные затраты на единицу, руб.	60	40
Всего переменных затрат, руб.	180 000	120 000
Постоянные затраты, руб.	80 000	140 000
Прибыль, руб.	40 000	40 000
Маржинальный доход, руб.	120 000	180 000
Фактор операционного рычага	3	4,5

Если объем продаж у предприятий А и Б увеличится на 10%, то их прибыль увеличится соответственно на:

Прибыль предприятия А:  $10\% \times 3 = 30\%$ ,

Прибыль предприятия Б:  $10\% \times 4,5 = 45\%$ .

Отсюда можно сделать вывод, что предприятия с более низкими переменными затратами на единицу продукции более чувствительны к изменению объема производства.

На информации анализа безубыточности принимается ряд специфических решений. К области управления доходами относится принятие решения по ассортименту продукции или решение о прекращении деятельности неприбыльного сегмента.

Руководство организации, осуществляющей производственную деятельность, при выборе ассортимента продукции для производства должно принимать во внимание ряд факторов. Важнейшими являются такие, как наличие спроса на продукцию на рынке, наличие конкурентов, рентабельность продукции и др. Очевидно, что при прочих равных условиях, предпочтение должно быть отдано тем видам продукции, которые обеспечивают организации получение максимальной прибыли.

Решение о прекращении деятельности неприбыльного сегмента – эта задача аналогична задаче выбора ассортимента продукции для производства. Цель ее решения – выявление неприбыльного сегмента (подразделения) организации и определение эффекта от его ликвидации. Для анализа последствий ликвидации сегмента организации, используя маржинальный подход, определяют финансовый результат деятельности организации в целом в случае, если неприбыльный сегмент продолжает функционировать, и в случае, если его деятельность прекращается.

Основная проблема, которую необходимо решить здесь, – оставить продукт, услугу или подразделение или элиминировать их.

Для решения о ликвидации неприбыльного сегмента (производственной линии, услуги или подразделения) требуются два инструмента анализа:

- 1) составление отчета с использованием маржинального подхода и
- 2) приростной анализ.

Неприбыльные подразделения невыгодно ликвидировать, если их маржинальная прибыль превышает устранимые постоянные затраты.

## 1.4 Ценообразование в управлении доходами

Стратегии ценообразования включают следующие виды.

1. К стратегиям дифференцированного ценообразования относятся: стратегия скидки на втором рынке; стратегия периодической скидки (снижения цен); стратегия «случайной» скидки («случайного» снижения цен).

Основой стратегий дифференцированного ценообразования служит в основном неоднородность покупателей, когда один и тот же товар может быть продан по нескольким ценам. В формировании такой стратегии участвуют три основных фактора:

1) затраты по сделке, приводящие к скидке на втором рынке;

2) спрос, мотивирующий периодические скидки;

3) поисковые затраты, мотивирующие «случайную» скидку. Проведение похожей ценовой политики может быть также обусловлено наличием поврежденных и бракованных товаров, затовариванием или закупкой товара в большом объеме. Однако применяемые при этом скидки не рассматриваются в качестве стратегий ценообразования, поскольку они обуславливаются изменением затрат, обычно разового характера.

Рассматриваемые стратегии предполагают «ценовую дискриминацию», т. е. такую политику, когда товары продаются различным группам покупателей не пропорционально затратам на тот же или похожий товар. На промышленном и оптовом рынке ценовая дискриминация (когда организация устанавливает различные цены для двух конкурирующих покупателей в одних и тех же условиях) во многих странах, в том числе в Республике Беларусь, незаконна. На потребительском рынке дискриминация приводит к недоброжелательности со стороны покупателей. Рассмотрим на примере некоторые стратегии.

### **Стратегия скидки на втором рынке.**

**Пример.** Конкурирующая организация продает 10 тыс. единиц товара по 1 тыс. руб. за каждую единицу, т. е. объем реализации составляет 10 млн руб. Переменные затраты равны 300 руб. на единицу продукции, а постоянные на выпуск 10 тыс. единиц продукции – 4 млн руб. Производственная мощность составляет 20 тыс. единиц. Организация получает предложение о продаже своего товара на новом рынке, в результате чего произойдут небольшие потери в продаже на первом рынке и небольшое повышение суммы переменных расходов на весь выпуск продукции.

Какую минимальную цену может назначить организация?

**Решение.** Минимальная приемлемая цена на втором рынке будет любой ценой выше 300 руб., поскольку любая цена, превышающая переменные затраты, принесет вклад в увеличение прибыли организации.

Возможность выгодно использовать этот метод предоставляют вторичные демографические группы и некоторые иностранные рынки. Этот же принцип подходит для организаций, начинающих применять стратегию «смешанных торговых марок» или стратегию скидок на вторичных демографических рынках (например, студенты, дети, пенсионеры).

Для некоторых стран при применении данной стратегии внешний рынок представляет скорее возможность, чем угрозу. Часто продажная цена организа-

ции или даже текущие средние затраты на внутреннем рынке могут быть выше продажной цены внешнего рынка. Тем не менее, если переменные затраты ниже продажной цены внешнего рынка, организация может экспортировать товар с выгодой для себя по цене между продажной ценой на внешнем рынке и переменными затратами на единицу товара. Для подобной стратегии, когда продажная цена фирмы на внешнем рынке ниже ее средних затрат, иногда используется термин «демпинг».

В данном случае речь идет о продаже товара на другом рынке или другой демографической группе ниже себестоимости, но выше переменных затрат на единицу продукции. Необходимые условия для этой стратегии – наличие неиспользуемых мощностей организации и несогласованность при оценке покупателями сделки на двух рынках.

### **Стратегия периодической скидки – снижения цен.**

**Пример.** Рассмотрим организацию, перед которой стоит следующая ценовая проблема. Минимальная цена продаж составляет 1000 руб. при производстве 200 единиц товара и 700 руб. – при 400 (так как при увеличении выпуска постоянные затраты на единицу продукции снижаются, и в результате себестоимость единицы продукции также снижается). В течение определенного периода имеется 600 покупателей, заинтересованных в продукции организации. Половина из них привередлива и желает приобрести товар только в начале каждого периода, даже если приходится платить по 900 руб. за единицу товара. Другая половина чувствительна к уровню цен и готова купить товар в любое время, но не дороже 600 руб. за шт.

По какой цене должна продавать организация свой товар и какое количество продукции выпускать?

**Решение.** На первый взгляд, организация не сможет прибыльно продавать товар на рынке, так как если выпускать 200 единиц товара, то цена будет неконкурентоспособна, затраты превысят приемлемые цены для каждой группы покупателей. Однако на самом деле это не так. Организация может с выгодой для себя производить и продавать, если она использует неоднородность спроса покупателей, применяя стратегию периодического снижения цен.

Она должна выпускать по 400 единиц за период при затратах 700 руб. за шт., установив цену на уровне 900 руб. в начале каждого периода, систематически снижая ее к концу периода до 600 руб. Таким образом, организация будет продавать товар привередливым покупателям в начале периода, а остальным – в конце. Реализация товара осуществляется в среднем по 700 руб. за шт., т. е. по минимальной цене продаж.

2. В группу стратегий конкурентного ценообразования входят стратегии, учитывающие в основном конкурентоспособность организации:

- 1) ценообразование при проникновении на новый рынок или ценообразование по «кривой освоения»;
- 2) «хищническое» ценообразование;
- 3) сигнализирование ценами;
- 4) географическое ценообразование.

Рассмотрим сущность и условия использования некоторых из стратегий конкурентного ценообразования.

**Ценообразование при проникновении на рынок.** При стратегии ценообразования при проникновении на рынок делается попытка использовать экономию, возникающую за счет роста масштабов производства и приобретения опыта, путем временного установления на рынке низких цен для вытеснения конкурентов.

**Пример.** У организации минимальная цена продаж при производстве 400 единиц продукции равна 3000 руб. Она использует стратегию периодического снижения цен с 5000 руб. до 3000 руб. Другие конкуренты с такой же структурой затрат могут свободно выйти на рынок.

Какую цену при этом должна установить организация?

**Решение.** Организация могла бы продолжать применять стратегию периодического снижения цен, производя 400 единиц за период по 3 тыс. руб. за каждую и продавая первой группе покупателей по 5 тыс. руб., а второй – по 3 тыс. руб. При средней цене, равной 4 тыс. руб., организация получит тогда дополнительную прибыль в размере 1 тыс. руб. за единицу. Однако в данной ситуации на рынок могут выйти конкуренты, продающие аналогичный товар по средней цене менее 4 тыс. руб., но более 3 тыс. руб. Чтобы преодолеть конкуренцию и остаться на рынке, организации придется продавать товар по 3 тыс. руб. всем потребителям.

Ценообразование при проникновении на рынок выступает в качестве альтернативы периодическому снижению цен (или «снятию сливок», когда речь идет о новом рынке). Периодическое снижение цен предпочтительно для организации, даже если ее минимальная цена ниже цены спроса, лишь пока нет реальной угрозы конкурентного вторжения.

Кроме использования данной стратегии для новых товаров (ценообразование при проникновении), ее применение можно наблюдать в росте числа магазинов, торгующих по сниженным ценам.

Хищническое ценообразование – это стратегия низких цен и выдерживания конкуренции с единственной целью – установить монополию и соответственно повысить цены. Подобные действия являются противозаконными.

Стратегия сигнализирования ценами применяется, когда организация использует доверие покупателя к ценовому механизму, созданному другими организациями. Этот термин используется для обозначения организаций, сигнализирующих покупателям ценами о качестве.

**Пример.** Рассмотрим рынок, на котором организации могут производить товары двух уровней качества. Допустим, минимальная цена продаж для товара низкого качества составляет 300 тыс. руб., высокого – 500 тыс. руб. Каждая организация выбирает производство товара только одного качества и может продавать его по любой цене – 300 тыс. руб. или 500 тыс. руб.

Предположим, что некоторые организации продают высококачественный товар по 500 тыс. руб., а низкокачественный – по 300 тыс. руб.

Покупатели с легкостью найдут самую низкую цену (затраты времени незначительны), скажем, позвонив по телефону или просмотрев прейскурант. Они обычно предпочитают более высокое качество, но для изучения справочников и определения дифференциации качества потребуется затратить 1 ч. Пусть покупатели различаются в отношении оценки полезности своего времени так же, как и в примере со «случайным» снижением цен.

Какую стратегию покупок предпочтут покупатели и какова будет стратегия ценообразования для организаций?

**Решение.** Организации смогут выбрать из трех возможных вариантов установления цены (ни одна организация не станет продавать высококачественный товар менее чем по 500 тыс. руб.).

Во-первых, они могут производить низкокачественный товар и продавать его по 300 тыс. руб.

Во-вторых, производить высококачественный товар и продавать его по 500 тыс. руб.

В-третьих, они могут продавать низкокачественный товар по 500 тыс. руб., предполагая, что некоторые потребители, которые не смогут отличить высокое качество, будут обмануты. Последняя стратегия называется «сигнализирование ценами».

У покупателей также разработаны три стратегии. Те, кто низко оценивает полезность своего времени, могут изучить качество и купить высококачественный продукт по цене в 500 тыс. руб. Потребители, высоко оценивающие затраты своего времени, могут принять стратегию избегания риска и купить товар по низкой цене или же купить дорогой товар в надежде получить продукт высокого качества.

Для использования цены как показателя качества необходимо соблюдение трех условий:

1) для покупателей информация о ценах должна быть более доступной, чем информация о качестве;

2) желание получить товар высокого качества должно быть достаточным для того, чтобы рисковать, покупая дорогой товар без уверенности в его высоком качестве;

3) необходимо значительное число информированных покупателей, которые могут определить качество и будут платить высокую цену только за высокое качество. Третье условие обеспечивает достаточно позитивную связь между ценой и качеством, в результате чего те неинформированные покупатели, которые используют цену вместо показателя качества, в среднем будут довольны полученным результатом.

Ценообразование при наличии различий в качестве и асимметричности информированности покупателей типично для товаров длительного пользования, по которым качество является важным атрибутом, хотя информированность покупателей о качестве слаба из-за трудностей определения качества при осмотре товара, большого количества различных марок и высокого уровня обновляемости ассортимента относительно времени повторной покупки.

Стратегия географического ценообразования относится к конкурентному ценообразованию для соприкасающихся частей рынка.

Географические стратегии ценообразования являются чем-то средним между ценой проникновения и снижением цен на втором рынке. Как и в цене проникновения, при географическом ценообразовании организация пытается использовать экономию на масштабе производства, устанавливая цену ниже конкурентов на второй части рынка. В результате второй рынок обычно приносит выгоду первому. Хотя при географическом ценообразовании две части рынка разделены скорее транспортными затратами, чем предельной ценой покупателя.

Географическое ценообразование похоже на снижение цен на втором рынке, когда два рынка разделены стоимостью сделки. Но при снижении цен на втором рынке организация пытается использовать различия между двумя рынками, предоставляя экономию второму.

3. Стратегии ассортиментного ценообразования применимы, когда у организации имеется набор сопряженных продуктов. К группе стратегий ассортиментного ценообразования относятся: 1) стратегия ценообразования на наборы; 2) стратегия установления цен выше «номинала»; 3) стратегия имидж-ценообразования; 4) стратегия комплектного ценообразования.

Во всех случаях использования ассортиментных стратегий организация стремится максимизировать доход, устанавливая цену на свои товары в зависимости от потребительского спроса. В каждой из этих стратегий характер как спроса, так и взаимного влияния цен различен для разных товаров фирмы.

**Стратегия ценообразования на наборы** используется, когда организация встречается с неравномерностью спроса на невзаимозаменяемые, подверженные порче продукты.

**Пример.** Закусочная предлагает посетителям салат по цене 470 руб., картофель фри по цене 700 руб., сок по цене 300 руб. Допустим, 40 % посетителей покупает салат и картофель фри, 40 % – картофель фри и сок, 20 % – картофель фри. Ежедневное число посетителей составляет 100 человек.

Какая стратегия будет лучшей для реализации, если средний уровень валового дохода составляет по закусочной 35 %?

**Решение.** Ежедневная выручка закусочной составляет:  $40 \text{ чел.} \times (470 + 700) + 40 \text{ чел.} \times (700 + 300) + 20 \times 700 = 46\,800 + 40\,000 + 14\,000 = 100\,800 \text{ р.}$

Валовой доход при такой выручке  $100\,800 \times 35 : 100 = 35\,280 \text{ руб.}$

Полнообъемная стратегия ценовой дискриминации, когда салат, сок и картофель фри продаются вместе, даст максимальную выручку 147 тыс. руб. [ $100 \times (470 + 700 + 300)$ ], однако «чистый набор» является незаконным как навязывание принудительного ассортимента.

Наилучшим выходом для максимизации выручки будет при сохранении прежней цены на отдельные блюда установить цену на комплекс из салата, картофеля фри и сока ниже 1470 руб., но не менее 1008 руб., т. е. той цены, которую в среднем тратит посетитель на покупку.

Например, установить цену набора 1300 руб.: салат – 365 руб. (на 105 руб. дешевле, или на 22 %), картофель фри – 700 руб. (без изменения, так как каждый посетитель и так его покупает), сок – 235 руб. (на 65 руб. дешевле, или на 22 %). При этом общая скидка на комплекс составит 11,6 %.

Стратегия смешанных наборов имеет одно преимущество. Она создает эффект сравнимой цены, набор предлагается по цене, которая намного ниже. Ясно, что часть покупателей среагирует на такую стратегию, приобретая комплекс, и общая выручка возрастет. Кроме того, срабатывает эффект привлечения такой стратегией дополнительных посетителей.

Примерами данной стратегии служат сезонные билеты, комплексные обеды, наборы стереоаппаратуры и комплектующих деталей для автомобилей. Основные условия, необходимые для применения стратегии смешанных наборов, – невзаимозаменяемость (так как товар независим или представляет собой до-

полнение к комплекту), возможность порчи товаров с течением времени и асимметричность структуры спроса. Поскольку товары не полностью взаимозаменяемы, то существует возможность заставить покупателей приобрести оба товара (или все).

Для увеличения дохода достаточна пассивная стратегия правильной установки цен на наборы взаимосвязанных товаров. Таким образом, от стратегии ценообразования на смешанные наборы выигрывают как покупатели, так и продавцы.

**Стратегия установления цен «выше номинала»** применяется, когда организация сталкивается с неравномерностью спроса на заменяемые продукты и когда она может получить дополнительную прибыль за счет роста масштабов производства.

Ценообразование «выше номинала» эффективно во многих рыночных ситуациях. Оно распространено при установлении цен на товары длительного пользования, особенно на хозяйственные товары и товары культурно-бытового назначения, когда различные модели, отличающиеся по цене и характеристикам, предназначены для различных групп покупателей. Оно также применимо при установлении цен на некоторые товары недлительного пользования, такие, как базовые и специальные, или обычные и эксклюзивные сорта духов.

Основное различие между установлением цен «выше номинала» и на наборы заключается в том, что первое относится к заменяемым, а второе – к дополняющим друг друга товарам. Для обеих стратегий необходима неоднородность спроса.

**Стратегия «имидж-ценообразование»** используется, когда покупатели ориентируются на качество, исходя из цен на взаимозаменяемые модели.

При «имидж-ценообразовании» организация представляет на рынок идентичный вариант уже имеющейся модели под другим названием (или артикулом) и по более высокой цене. Это делается для того, чтобы сигнализировать о качестве. Организация использует дорогостоящую модель, чтобы сигнализировать неинформированным покупателям о качестве, направляя получаемую прибыль на субсидирование производства дешевых моделей. Стратегия «имидж» цен отличается от сигнализирования ценами тем, что цены неоднородны по разным частям ассортимента одной и той же организации. Ее отличие от стратегии цен «выше номинала» в том, что изменения в моделях не реальны, а лишь воображаемы. Эта стратегия объясняет колебания в ценах на альтернативные виды косметики, мыла, алкогольных напитков, одежды, отличающиеся только фирменными знаками.

**Стратегия комплектного ценообразования** (включающая цены «с приманкой», «двухсоставные» цены и цены «лидерства при потерях») возможна при различной оценке покупателями сделки относительно одного или нескольких товаров фирмы.

## ГЛАВА 2 КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ ЗАТРАТ

### 2.1 Затраты и их классификации для целей управления

В основе любого производства лежит комплекс затрат, связанных как с самим производством, так и с деятельностью организации в целом. Ключевую роль в успешной хозяйственной деятельности любой организации играют затрачиваемые ресурсы, а также методы учета затрат, инструменты их анализа, планирования, координации, регулирования и контроля.

Поскольку экономический результат производства в общем виде определяется разностью дохода от продажи продукции (работ, услуг) и затрат на их производство и реализацию, трудно переоценить важность анализа затрат и управления ими на предприятии.

В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» используются и такие, как «расходы», «издержки». Между этими понятиями есть различия и необходимо их рассмотреть.

**Затраты** – это объем ресурсов, используемых на производство и сбыт производственной продукции, трансформирующихся в себестоимость продукции, работ или услуг. Затраты всегда измеряются в денежном выражении, так как имеют расчетную природу оценки и отражаются во внутреннем учете организации на момент их потребления в процессе производства.

Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в определенных целях, и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях:

1. Затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции.

2. Объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат.

3. Определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т. е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции, ее реализации) или производственного подразделения предприятия.

Особенности затрат:

- **Динамизм**, затраты находятся в постоянном движении, изменении. В рыночных условиях хозяйствования постоянно изменяются цены на приобретаемые сырье и материалы, комплектующие детали и изделия, тарифы на энергоносители и др. Обновляется продукция, пересматриваются нормы расхода материальных и трудовых затрат, что отражается на себестоимости продукции и уровне затрат. Поэтому рассмотрение затрат в статике весьма условно и не отражает их уровня в реальной жизни.

- **Многообразие затрат**, требует применения обширного спектра приемов и методов в управлении ими. Многообразие затрат обнаруживается при их классификации, которая позволяет, во-первых, выявить степень влияния отдельных

затрат на экономические результаты деятельности предприятия, во-вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат, и наконец, относить на изделие только те затраты, которые необходимы для его изготовления и реализации. Не менее важна и задача – правильное отнесение затрат на производственные подразделения и отдельные виды деятельности предприятия.

- *Трудность изменения, учета и оценки затрат.* Абсолютно точных методов измерения и учета затрат нет.

- *Сложность и противоречивость влияния затрат на экономический результат.* Например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением затрат на НИОКР, технику и технологию. Высокая прибыль от производства продукции нередко значительно сокращается из-за высоких затрат на ее утилизацию и др.

Термин «*расходы*» употребляют для количественного (натурального) выражения потребленного ресурса, необходимого для производства продукции. Часто его связывают также с перечислением денежных средств (или передачей отдельных видов имущества), заменяя слово «расходы» словом «выплаты».

Под *расходами* понимается расходование всех средств, необходимых для реализации всех этапов производства продукции, выполнения работ, предоставления услуг.

Например, командировочные расходы, представительские расходы, включаются в затраты в пределах норм, а сверх норм – оплачиваются за счет прибыли.

В бухгалтерском учете все расходы производственной организации группируются следующим образом:

1. По видам деятельности – расходы, связанные с производством и продажей продукции, выполнением работ, предоставлением услуг, приобретением и продажей сырья, материалов, комплектующих, готовых товаров.

2. Расходы, связанные с условиями деятельности, среди которых можно выделить:

- ✓ *инвестиционные расходы* – направлены на покупку и приобретение инвестиционных активов, которые в будущем будут способны увеличить капитал собственника;

- ✓ *финансовые расходы* – это затраты, связанные с использованием кредитов, с финансовой арендой и привлечением заемного капитала;

- ✓ *чрезвычайные расходы* – возникшие вследствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, стихийных бедствий, пожаров, аварий, национализации имущества, других форс-мажорных обстоятельств.

Расходы по видам деятельности, связанные с производством и реализацией продукции, обязательно должны быть отнесены к затратам на производство и сбыт продукции и трансформироваться в ее себестоимость. Однако в отдельном временном интервале затраты и расходы могут не совпадать.

Для характеристики средств, выделяемых в пределах норм в соответствии с официально утвержденными методическими рекомендациями, сборниками и другими нормативными документами, также употребляется термин «расходы». Такие расходы включаются в затраты на производство продукции, выполнение

работ, оказание услуг (т. е. в себестоимость) в пределах норм, а сверх норм оплачиваются из прибыли.

Таблица 3 – Признаки разграничения терминов «расходы» и «затраты»

Затраты	Расходы
1. Стоимостный показатель	1. Естественно-вещественный показатель
2. Источник: ресурсы и активы	2. Источник: стоимость единицы ресурсов и активов, вложенных в производство
3. Уровень: определяется технологией и организацией производства	3. Уровень: определяется стоимостью, ценой входных ресурсов
4. Влияние: производительность производства, конкурентоспособность продукта	4. Влияние: доходность бизнеса и ценовая конкурентоспособность товара
5. Минимизация: улучшение технико-технологического оснащения и организации труда	5. Минимизация: оптимизация затрат и поставки ресурсов по приемлемым ценам

**Издержки** – это реальные или предполагаемые затраты финансовых ресурсов предприятия.

Не случайно на практике не приняты выражения «материальные издержки» или «издержки труда» – ни материальные ресурсы, ни труд не относятся к финансам. Издержки в буквальном смысле этого слова представляют собой совокупность перемещений финансовых средств и относятся или к активам, если способны принести доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет и уменьшится нераспределенная прибыль за отчетный период. Издержки упущенных возможностей выступают как потери дохода при выборе одного из способов осуществления хозяйственной деятельности.

Понятие расходов уже понятия издержек: оно подразумевает лишь конкретные выплаты в определенном периоде. Расходы обуславливаются затратами, относимыми на себестоимость продукции (работ, услуг), и выплатами из прибыли предприятия.

### **Классификация затрат**

При решении разных задач применяются различные классификации затрат.

*Классификация* является основой для разработки группировок затрат. Под *группировкой* понимается сведение всего разнообразия затрат в экономически однородные группы по определенным признакам. В отечественной практике планирования, учета и калькуляции применяются группировки затрат:

✓ по видам производств – основное и вспомогательное (для организации синтетического учета затрат на производстве);

✓ видам расходов – статьи (для организации аналитического учета и калькуляции себестоимости) и элементы затрат (для составления плановой сметы и отчета о затратах на производство);

✓ видам продукции – здания и сооружения, строительные материалы и конструкции, изделия, группы однородных изделий, переделы, заказы, работы, услуги (для калькуляции себестоимости);

✓ месту возникновения – цехи, производства, участки, хозрасчетные бригады (для организации внутрипроизводственного хозрасчета).

В зависимости от цели классификации одни и те же затраты могут делиться на разные группы (табл.4):

Таблица 4 – Классификация затрат

Цель классификации	Методы классификации
1. Определение себестоимости готовой продукции и стоимости ее запасов	<ul style="list-style-type: none"> <li>– затраты отчетного периода и себестоимость продукции;</li> <li>– по элементам затрат: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления с оплаты труда, амортизация ОС, прочие;</li> <li>– по статьям калькуляции;</li> <li>– по способу включения в себестоимость отдельных продуктов: прямые, косвенные;</li> <li>– по отношению к технологическому процессу: основные и накладные;</li> <li>– одноэлементные и комплексные затраты</li> </ul>
2. Принятие управленческих решений	<ul style="list-style-type: none"> <li>– по отношению к объему производства: переменные, постоянные, полупеременные (условно-переменные), полупостоянные (условно-постоянные);</li> <li>– по отношению к принимаемому решению: принимаемые в расчет затраты (релевантные) и не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные или иррелевантные);</li> <li>– по возможности устранения затрат принимаемым управленческим решением: устранимые и неустраиваемые;</li> <li>– реальные затраты и вмененные затраты в результате принятого альтернативного курса;</li> <li>– приростные (инкрементные) и предельные (маржинальные) затраты;</li> <li>– безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода, и возвратные</li> </ul>
3. Осуществление контроля и регулирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>– по степени регулируемости: регулируемые, слабо регулируемые и нерегулируемые затраты;</li> <li>– контролируемые и неконтролируемые;</li> <li>– эффективные и неэффективные затраты</li> </ul>

*1. Определение себестоимости готовой продукции и стоимости ее запасов*

*Классификация по экономически обоснованным признакам* включает группировки по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

*Экономические элементы* представляют собой однородные виды затрат, отражающие использование факторов производства. Такая группировка едина для всего народного хозяйства и включает материальные затраты, оплату труда работников, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты. *Группировка затрат по экономическим элементам* не показывает цели и назначение производственных затрат, их связь с результатами производства и целесообразностью не позволяет рассчитать себестоимость единицы продукции, ее назначение – определение затрат на производство всего объема продукции. При этом отдельные виды расходов объединяются по признаку однородности, независимо от того, где и на что были израсходованы.

*Калькуляционные статьи* включают разнообразные по экономическому смыслу затраты, объединенные общим назначением и местом формирования (материалы, основная з/плата, расходы на эксплуатацию строительных машин и механизмов, накладные расходы). Группировка по калькуляционным статьям носит отраслевой характер. Границы каждой калькуляционной статьи определяются сферой действия конкретных факторов производства. В строительстве для калькуляционной статьи «Эксплуатация строительных машин и механизмов» такой сферой является производственное использование строительных машин и механизмов в процессе выполнения СМР.

Необходимое условие применения данных группировок – их систематизация.

*Прямые и косвенные затраты.* Прямые – те затраты, которые непосредственно можно отнести на объект учета затрат. Косвенные – это такие затраты, которые одновременно относятся к нескольким объектам учета, и поэтому не всегда их можно однозначно распределить по объектам учета. В момент зарождения затраты всегда прямые по отношению к тому объекту, где они появились. Далее при продвижении по технологической цепи они могут стать косвенными. Например, объект учета затрат – ремонтно-механический цех; затраты – заработная плата ремонтных рабочих, приписанных к данному цеху. Если составляется смета затрат ремонтного цеха, то заработная плата ремонтников по отношению к своему цеху – затраты прямые. По отношению к основным цехам заработная плата ремонтников – это затраты косвенные, и их необходимо распределять по этим цехам, например, пропорционально времени, отработанному ремонтными рабочими в основных цехах. Таким образом, при разделении затрат на прямые и косвенные всегда следует указывать объект учета затрат, поскольку при смене объекта характер затрат также меняется.

*Основные* затраты непосредственно связаны с технологическим процессом производства и включают расходы на сырье, основные и вспомогательные материалы и др. (кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов).

*Накладные* расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы, как правило, являются косвенными по отношению к видам продукции, выпускаемым на предприятии. Однако в составе накладных расходов имеются и те затраты, которые напрямую можно отнести на виды выпускаемых изделий. Например, затраты на рекламу, упаковку, на подготовку производства новых видов продукции.

*Одноэлементными* называют затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты.

*Комплексные* затраты состоят из нескольких **экономических элементов**. Например, цеховые (общепроизводственные) затраты, включающие в себя практически все элементы.

## *2. Принятие управленческих решений*

*Переменные затраты* возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т. е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. Примерами переменных непроизводственных затрат служат расходы на складирование, транспортировку, упаковку готовой продукции, которые прямо зависят от объема продаж.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого предприятия.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия, называются *постоянными производственными затратами*. Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются. Постоянные затраты – это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводоуправления, услуги связи, командировочные и др. управленческие расходы. На практике руководством организации заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты на основе планируемых смет по группам этих расходов.

На практике постоянные и переменные затраты встречаются достаточно редко. Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие. Поэтому говорят об условно-постоянных или условно-переменных затратах. Условно-постоянные затраты – это затраты, растущие скачкообразно, т. е. при определенном объеме выпуска эти затраты остаются постоянными, а при его изменении резко возрастают. Например, для увеличения количества выпускаемой продукции в цехе необходимо установить еще один станок, но одновременно с ростом объема производства увеличатся постоянные расходы за счет амортизационных отчислений на станок.

Условно-переменные затраты также меняются в зависимости от изменения деловой активности организации, но в отличие от переменных затрат эта зависимость не является прямой. Например, ежемесячная плата за телефон включает две составляющие: постоянную часть – абонентскую плату и переменную – междугородные переговоры.

*Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.*

Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов. Сравнимые при этом затраты можно разбить на две группы: неизменные при всех альтернативных вариантах и меняющиеся в зависимости от принятого решения. Затраты, имеющие отношение только к данной проблеме (отличающие одну альтернативу от другой) называют релевантными. Это те затраты, величина которых будет зависеть от принятого решения. Нерелевантные – те, которые от принятого решения не зависят.

**Пример.** Поступил заказ на изготовление изделия, за которое покупатель готов заплатить 250 д. е. На складе имеется материал, за который когда-то было заплачено 100 д. е., но использовать его тогда и сейчас не представляется возможным, кроме как на этот заказ. Стоимость обработки материала 200 д. е. На первый взгляд, заказ невыгоден:  $250 - (100 + 200) = -50$ . Однако 100 д. е. потрачены давно, в связи с другим решением, и эта сумма не изменится вне зависимости от того, принят заказ или нет. Значит, релевантными в данном случае будут только затраты в 200 д. е. Чистый доход от выполнения заказа составит 50 д. е.

*Безвозвратные затраты* – это истекшие затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Обычно они не учитываются при принятии управленческих решений.

*Вмененные (альтернативные)* затраты присутствуют лишь в управленческом учете. Они характеризуют возможности по использованию ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения. Другими словами – это издержки неиспользованных возможностей, потеря выгоды, когда принятие одного решения исключает принятие другого.

Предположим, что крупная торговая компания рассматривает возможность инвестирования значительной суммы денег в покупку участка земли, на котором впоследствии можно построить магазин. Но вместо того, чтобы инвестировать в землю, компания может вложить средства в высокодоходные ценные бумаги. Если будет принято решение о покупке земли, альтернативными затратами станет доход, который мог бы быть получен при покупке ценных бумаг.

#### *Приростные и предельные затраты.*

Приростные (инкрементные) затраты – являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции. Предельные (маржинальные) затраты представляют собой дополнительные затраты в расчете на единицу продукции. Таким образом, обе категории затрат появляются в результате изготовления дополнительной продукции, одни в расчете на единицу, а другие – на весь выпуск.

#### *Планируемые и непланируемые затраты.*

Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. К ним относятся все производственные затраты организации.

Непланируемые – это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев и т. п.).

#### *3. Осуществление контроля и регулирования*

Затраты, используемые для целей контроля и регулирования. Регулируемые – это те затраты, на величину которых руководитель данного подразделения может оказывать непосредственное влияние и несет ответственность за их величину. Нерегулируемые – это затраты, на величину которых руководитель данного подразделения повлиять не может и, следовательно, не должен нести ответственность за эти затраты. Контролируемые – это нерегулируемые затраты данного подразделения, которые представляют интерес для вышестоящего руководства. Чем выше ступень управления, тем большим набором регулируемых затрат располагает руководитель. Начальник механического цеха не может отвечать за величину затрат, связанных с ремонтом оборудования в его цехе и расходами по отоплению цеха, поскольку эти затраты для него являются нерегулируемыми. Действительно, он не может отдавать приказы или распоряжения начальнику ремонтно-механического цеха или главному энергетiku завода. Однако затраты РМЦ и котельной списываются на механический цех. Начальнику механического цеха и директору предприятия величина списываемых затрат не безразлична. Если затраты вспомогательных служб будут отклоняться от установленного плана, то начальник механического цеха должен отрегулировать их величину с помощью директора завода. Таким образом, затраты по ремонту оборудования и отопления здания цеха являются для начальника цеха контролируемыми, а для директора предприятия – регулируемыми. Для директора предприятия не все затраты являются регулируемыми. Например, затраты, связанные с уплатой налогов по определенным ставкам; потери, связанные с инфляцией, и т. д. – это затраты, которые не регулируются на его уровне. Однако в соответствующих министерствах и в правительстве данные макроэкономические показатели могут регулироваться.

*Эффективные затраты* – в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты.

*Неэффективные затраты* – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т. к. не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порч ценностей).

## **2.2 Себестоимость продукции, ее состав и виды**

Себестоимость продукции – это совокупность затрат предприятия по производству и реализации продукции. Состав затрат, включаемых в себестоимость, зависит от отраслевой принадлежности организации, особенностей технологии и организации производственного процесса, характера выпускаемой продукции.

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

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

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1) затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся: затраты на подготовку и освоение производства; затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на государственное социальное страхование; расходы по управлению производством и др.;

2) расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой (кроме тех случаев, когда они воздаются покупателем сверх цены на продукцию); оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.;

3) расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства (отчисления на покрытие затрат по геолого-

разведочным и геолого-поисковым работам, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду).

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основании судебных решений).

В зависимости от состава затрат, включаемых в себестоимость, различают:

- цеховую себестоимость – показывает состав и размер затрат производственных цехов на изготовление продукции и включает в себя прямые и общепроизводственные затраты;

- производственную себестоимость – показывает затраты предприятия, связанные с выпуском продукции, и включает в себя цеховую себестоимость и общехозяйственные расходы;

- полную себестоимость – показывает общие затраты, связанные с производством продукции и ее продажей, и включает в себя производственную себестоимость, увеличенную на сумму коммерческих и сбытовых расходов.

В зависимости от системы готовности продукции и ее реализации выделяют:

- себестоимость товарной продукции;

- себестоимость реализованной продукции.

Производственная себестоимость продукции определяется путем корректировки себестоимости валовой продукции на изменение остатков незавершенного производства. При этом уменьшение остатков незавершенного производства увеличивает себестоимость товарной продукции, а увеличение остатков незавершенного производства снижает себестоимость товарной продукции.

Себестоимость реализованной продукции определяется путем корректировки себестоимости товарной продукции на изменение остатков продукции на складе на начало и конец отчетного периода.

В зависимости от количества продукции различают:

- себестоимость единицы продукции;

- себестоимость всего объема выпущенной продукции.

В зависимости от полноты включения текущих затрат различают:

- полную себестоимость;

- сокращенную себестоимость – это себестоимость, учитываемая только в части переменных затрат (по методу Директ-Костинг).

В зависимости от оперативного контроля за затратами различают:

- плановую себестоимость;

- нормативную себестоимость;

- фактическую себестоимость.

При исчислении себестоимости отдельных видов продукции используют следующие способы:

- 1) способ прямого расчета;

- 2) способ суммирования затрат;

- 3) нормативный способ;

- 4) способ пропорционального распределения затрат;

- 5) способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат;

- 6) комбинированный способ.

## ГЛАВА 3 СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

### 3.1 Понятие и принципы управления затратами предприятия

Процесс управления представляет собой целенаправленное воздействие субъекта управления на его объект для достижения определенных результатов. На предприятии управление – это деятельность предприятия, направленная на реализацию целей объекта управления при условии рационального использования имеющихся ресурсов. Управление можно представить как реализацию функций планирования, контроля и регулирования, организационной работы, а также стимулирования. В условиях рыночной экономики основной целью деятельности предприятия является достижение максимальной прибыли. Все другие цели подчинены этой задаче, поскольку прибыль служит основой и источником средств для дальнейшего роста прочих показателей. Одним из главных факторов формирования прибыли являются затраты предприятия.

**Управление затратами** – это воздействие на них, на их объем, структуру и динамику с целью улучшения финансовых результатов деятельности предприятия, достижения высокого экономического результата.

К **задачам** управления затратами можно отнести:

- выявление роли затрат как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- расчет затрат по отдельным подразделениям предприятия;
- исчисление необходимых затрат на единицу продукции;
- подготовку информационной базы, позволяющей оценить затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах хозяйственного процесса и во всех подразделениях предприятия.

При организации управления затратами необходимо **соблюдение ряда принципов**, позволяющих создать базу экономической конкурентоспособности предприятия.

**Принципы управления затратами** – это наиболее общие, основополагающие правила и рекомендации, которые должны учитываться и выполняться в практической деятельности на всех уровнях управления.

**Принципы управления затратами включают:**

**1. Системный подход к управлению затратами.** Данный принцип предполагает изучение объекта управления и управляющей системы совместно и нераздельно.

Системный подход означает необходимость использования системного анализа и синтеза в каждом управленческом решении.

Данный подход находит выражение в том, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности самого слабого звена системы.

**2. Единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами.** Методическое единство предполагает единые требования к информационному обеспечению, планированию, учету, анализу затрат. Необходимо единство и соподчиненность используемых критериев эффективности.

### ***3. Управление затратами на всех стадиях жизненного цикла продукции.***

Жизненный цикл продукции составляет процесс создания, разработки, производства, эксплуатации, обращения и утилизации продукта.

### ***4. Органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции.***

Конкурентоспособность предприятия во многом зависит от конкурентоспособности продукции, которая определяется соотношением цены и качества.

Противоречие заключается в том, что повышение качества продукции сопровождается увеличением затрат, а следовательно, и ростом цены. Оптимальный баланс между качеством и затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта достигается грамотным управлением на основе исследований и экономических расчетов

### ***5. Недопущение излишних затрат.***

### ***6. Широкое внедрение эффективных методов снижения затрат.***

### ***7. Повышение заинтересованности всех подразделений предприятия в снижении затрат.***

Управление затратами – это динамичный процесс, включающий управленческие действия, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия. Одним из элементов целостной системы управления предприятием является управление его затратами. Рациональное управление затратами способствует финансовой стабильности и устойчивости предприятий. Недооценка роли управления затратами приводит к необоснованным расходам предприятия, что в конечном итоге негативно влияет на результаты хозяйствования.

### **Функции управления затратами.**

Функции управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла: ***прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ.***

Выполнение функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия ***управляющей подсистемы (субъект управления)*** на ***управляемую систему (объект управления)***.

**Субъектами управления затратами** выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т. п.).

**Объектами управления** являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Управление затратами представляет собой один из основных факторов, влияющих на создание прибыли, повышение рентабельности и формирование цен.

Управление затратами предприятия включает:

- управление затратами в целом;
- управление отдельными видами затрат.

## **3.2 Управление затратами как фактор создания прибыли**

Наибольшую актуальность имеет формирование системы управления затратами, которая давала возможность как можно точнее анализировать и учиты-

вать затраты на производство, а также возможность точного прогнозирования и планирования расходов на будущие периоды, что обеспечивало бы бесперебойное эффективное производство продукции (работ, услуг). **Подсистема управления затратами** должна быть информационно связана с **подсистемами управления производством и бухгалтерского учета**, в которых формируются требуемые для расчетов исходные данные (нормативные, *плановые* и фактические).

Так образуется единый технологический конвейер: планирование производства – планирование затрат – учет фактического выпуска – учет фактических затрат – анализ затрат.

**Элементы управленческого цикла управления затратами:**

**1. Прогнозирование и планирование затрат.** Подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

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

*Текущие планы* конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия.

Планирование затрат является исходным пунктом в системе затраты-выручка-прибыль, обеспечивает защиту конкурентных позиций предприятия в отрасли и на рынке, укрепляет финансовую устойчивость, стабилизирует ценообразование, является составным элементом планирования рентабельности, формирует эффективность деятельности предприятия. Сначала планируется себестоимость отдельных видов продукции, затем – затраты по видам статей, далее – общая сумма расходов. При планировании расходов должны быть учтены факторы, которые влияют на них, и степень этой зависимости. При этом на каждую группу расходов будут действовать различные факторы. Например, на переменные затраты влияет объем производства и реализации продукции. В процессе разработки планов необходимо определить, какие виды затрат являются приростными; при каких изменениях объемов производства могут изменяться условно-постоянные расходы и насколько существенными могут быть такие изменения; какие из постоянных затрат являются предсказуемыми. Рассчитывают также изменения сумм затрат при различных объемах производства. При планировании расходов возможное их повышение должно быть экономически обоснованным.

Схема классификации экономико-математических методов, используемых при внутрифирменном планировании затрат, представлена на рисунке 1.

**Методы теории вероятности** применительно к планированию затрат сводятся к определению вероятности наступления событий и действий и выбору предпочтительного действия исходя из наибольшей величины математического ожидания (абсолютной величины этого исхода, умноженной на вероятность его наступления).

Целью задач **математического программирования** является получение такого плана, при реализации которого достигаются минимум затрат на выполне-

ние определенного объема работ или максимальный эффект при ограниченных ресурсах. С этой целью отыскивается экстремум некоторой целевой функции.



Рисунок 1 – Схема классификации экономико-математических методов планирования затрат

При планировании затрат наиболее важным является выбор **критерия оптимизации**. Этот критерий должен отражать цель, иметь количественное выражение и быть явно связанным со значениями переменных  $x_{ij}$  (элементы затрат).

Обычно в экономических системах в качестве критерия рассматриваются затраты на производство, прибыль и объемы производства. В реальных условиях управления, как правило, решается целый комплекс взаимосвязанных задач оптимального программирования. Главным требованием является непротиворечивость критериев и их соответствие общему критерию оптимизации экономических процессов в организации.

Основной недостаток моделей **линейного программирования** заключается в том, что все зависимости в модели рассматриваются как линейные, в то время как для большинства экономических задач зависимости носят нелинейный характер.

**Имитация** представляет собой гибкий и продуктивный метод решения задач, получивший распространение на всех уровнях планирования – от стратегического до оперативно-календарного.

В планировании под имитацией понимают создание модели реальной хозяйственной ситуации и манипулирование с этой моделью для обоснования планового решения.

Как правило, имитационные модели применяются:

- 1) для определения характеристик тех или иных систем, например, системы управления запасами или финансами;
- 2) сравнения различных систем, например, производства и снабжения;
- 3) изучения последствий планируемых изменений внутри конкретной системы, например, направления финансовых ресурсов по различным каналам.

*Ценность имитационных моделей объясняется тем, что:*

- экспериментирование в реальных условиях очень дорого, а порой просто невозможно;
- для наблюдения за реальными изменениями, происходящими в экономике, требуется много времени;
- имитационные модели помогают плановикам лучше понять взаимосвязи факторов, действующих в экономике строительной организации.

В процессе оптимизации плановых решений применяются модели, основанные на **математической теории графов**, в частности модели сетевого планирования. Последние в зависимости от точности определения продолжительности работ разделяются на детерминистические и стохастические.

В теории графов применяется **метод оценки и пересмотра планов – ПЕРТ**– система управления работами по проектам, основная цель которой – обеспечить соблюдение графиков производства и установленных сроков.

Эта система учитывает неопределенность продолжительности событий и может быть реализована в нескольких вариантах: ПЕРТ/время и ПЕРТ/затраты.

Исходя из положений метода ПЕРТ/время длительность каждой операции имеет пределы, которые исходят из статистического распределения. В данном методе используется 3 оценки расчета времени для каждой операции: оптимистическая (наилучшая); ожидаемая (вероятностная); пессимистическая (наихудшая).

Для метода ПЕРТ/затраты характерны следующие основные этапы:

- структурный анализ работ по проекту;
- определение видов работ;
- построение сетевых графиков;
- установление зависимостей между продолжительностью и стоимостью работ;
- периодическая корректировка сети и оценок;
- контроль хода работ и проведение мероприятий, обеспечивающих выполнение работ по плану.

По методу ПЕРТ/затраты суммарные затраты разбиваются на более мелкие элементы до тех пор, пока не достигнут размеров, при которых возможны их планирование и контроль. Эти элементы представляют собой стоимости отдельных видов работ, которым присваиваются стоимостные значения, что позволяет суммировать стоимость групп работ на всех уровнях.

**Эффективность системы планирования затрат** в значительной мере определяется уровнем ее организации, планомерным сочетанием ее основных элементов:

- 1) «планового» персонала, сформированного в организационную структуру;
- 2) механизма планирования;
- 3) процесса планирования (обоснования, принятия и реализации плановых решений);

4) средств информационного, технического, математико-программного, организационного и лингвистического обеспечения.

**2. Организация** – важнейший элемент эффективного управления затратами.

Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т. е. кто это делает, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей руководителей и специалистов, участвующих в управлении затратами, которая должна быть совместима с организационно-производственной структурой предприятия.

Определяются места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности за их соблюдение.

Центром ответственности является структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в определенный сегмент бизнеса. Выделяют четыре **типа центров ответственности**:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

***Центром ответственности затрат*** является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Это структурное подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность только за полноту и своевременность расходования выделенных ему средств.

*Степень детализации центров затрат различна и зависит:*

– от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности (может быть завод, рабочее место);

– организационных и технологических особенностей предприятия.

*Центры затрат могут работать в двух направлениях:*

1) получить **максимальный результат** при определенном заданном уровне вложений;

2) довести **до минимума вложения**, необходимые для достижения заданного результата.

**3. Координация и регулирование затрат** предполагают сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации.

**4. Активизация и стимулирование** подразумевают изыскание таких способов воздействия на участников производства, которые побуждали бы соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения.

**5. Учет** как элемент управления затратами необходим для подготовки информации в целях принятия правильных хозяйственных решений.

В современных условиях весьма велика роль финансового и управленческого учета в управлении затратами. Финансовый учет охватывает информацию,

которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой в пределах управления самой фирмы. Основная цель управленческого учета – обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей.

На предприятии должна быть определена четкая учетная политика по отношению к затратам на производство и реализацию продукции, а также выбранный вариант *расчета затрат на производство и калькулирования себестоимости*.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости может производиться по полной себестоимости продукции (полной калькуляцией) и по неполной (сокращенной) себестоимости (частичной калькуляции).

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

Затраты предприятия характеризуются определенными показателями: их абсолютный объем, структура и динамика.

Анализ затрат предприятия включает следующие элементы:

– Оценка динамики абсолютного объема расходов в целом и по элементам затрат. Дает представление о тенденциях роста или снижения затрат, выявляет наиболее быстро изменяющиеся элементы затрат предприятия.

– Анализ степени выполнения плановых (нормативных) заданий. Сравнение плановых и фактических расходов характеризуют уровень выполнения плановых показателей, отражают обоснованность плановых заданий. Сравнение нормативных и фактических расходов свидетельствует об их экономии или перерасходе.

– Анализ поэлементной структуры затрат. В первую очередь выявляются наиболее весомые статьи затрат. Для производственных предприятий это, как правило, материальные затраты, амортизация, для сферы услуг – затраты на оплату труда. По этим статьям определяют центры затрат на предприятии.

– Анализ эффективности затрат. Обобщающим относительным показателем затрат на производство продукции является коэффициент затратоемкости, показывающий соотношение затрат и товарной продукции. Важное значение в анализе затрат имеют также показатели материалоемкости и материалоотдачи, отражающие эффективность материальных затрат.

**7. Функция контроля (мониторинга)** в системе управления затратами обеспечивает обратную связь, сравнение запланированных и фактических затрат.

Основная задача управленческого контроля затрат предприятия состоит в обеспечении согласованности поставленных задач, когда интересы каждого отдельно взятого сотрудника совпадают с интересами всей организации. Для реализации этой цели менеджеры должны надлежащим образом распределить обязанности своих подчиненных и разработать соответствующие критерии оценки их деятельности на основе данных сегментарного учета и отчетности.

Первым шагом на пути формирования в организации системы управленческого контроля затрат является: сегментарное планирование как разработка

смет (бюджетов) для структурных подразделений. В отсутствии обоснованного плана процесс контроля невозможен. Иначе говоря, сегментарное планирование является одной из составляющих системы информационного обеспечения управленческого контроля. В качестве других составляющих выступают сегментарный учет и сегментарная отчетность.

Одной из основных задач управления затратами является их снижение.

К *прямым способам снижения затрат* относятся меры, непосредственно направленные на снижение издержек:

- экономия материально-производственных факторов производства,
- укрепление трудовой дисциплины, усиление материальной ответственности персонала,
- повышение технико-технологического уровня производства, ужесточение норм расхода сырья и материалов на единицу продукции и др.

Снижение затрат также может осуществляться путем минимизации предполагаемых затрат, уменьшения абсолютного объема материальных затрат, уменьшения доли затрат в себестоимости продукции.

*Косвенные способы снижения затрат* имеют место, когда следствием (побочным эффектом) мероприятий, имеющих другие приоритеты, является снижение затрат. Последнее предполагает снижение не только производственных издержек, но и издержек обращения (коммерческих), внереализационных и управленческих расходов.

Важной задачей управления затратами является их оптимизация. Практика показывает, что одновременное повышение качества продукции (услуг) и снижение затрат – задача довольно сложная. Снижение расходов – это отдельный случай их оптимизации, которая может иметь место по отношению к их общему объему и на единицу продукции.

Оптимизация расходов во многом связана с формами удовлетворения потребности в материальных ресурсах. Ресурсы могут быть внешними и внутренними. Внешние источники – это материально-производственные ресурсы, поступающие от контрагентов. Объем внешних поступлений материальных ресурсов не должен превышать разницы между общей потребностью в них и величиной внутренних источников их покрытия. Для внутренних источников – это максимальная адаптация их к объему производственной программы, экономия использования материальных ресурсов, ужесточение норм расходования, уменьшения отходов, потерь, внедрение новинок в производство, собственное изготовление материалов, инструментов, полуфабрикатов и др.

Большое значение на предприятии также имеет оптимизация управленческих затрат, так как их рост и является одним из проявлений бюрократизации предприятия, а это снижает его конкурентные позиции. Эта проблема становится все более актуальной с ростом стоимости предприятия и масштабов его деятельности. Управленческие расходы выделяются отдельной строкой в отчете о финансовых результатах. Они относятся к постоянным затратам. Для предотвращения роста численности управленческого персонала предприятие может определить относительные нормативы численности управленцев, нормативы расходов на их содержание и в дальнейшем их придерживаться. Это касается, например, доли заработной платы управленцев в общем фонде заработной пла-

ты, доли численности управленцев в общем составе персонала, объема выручки, приходящихся на одного управленца.

Инструментом оптимизации затрат является *использование операционного рычага (левериджа)*. Суть его состоит в таком управлении соотношением между постоянными и переменными издержками, когда не только оптимизируются последние, но и максимизируется валовая прибыль. При одинаковых величинах затрат и валовой прибыли предприятия, которые имеют более низкую долю постоянных затрат, раньше достигают точки безубыточности, чем у конкурентов. Это имеет особое значение для выживания вновь созданных предприятий. В то же время при дальнейшем увеличении объемов сбыта преимущество в виде большой доли прибыли в приросте продукции будут иметь предприятия с более низкой долей переменных расходов. Эффект операционного рычага (левериджа) определяется как отношение маржинального дохода к прибыли. При снижении доли переменных затрат (росте доли постоянных затрат) эффект операционного левериджа повышается. Уровень постоянных затрат растет с ростом амортизационных отчислений, затрат на аренду, управленческих расходов, сдельной заработной платы, процентов по кредиту, объему внеоборотных фондов и др. С ростом операционного рычага повышается операционный риск.

К числу мероприятий, которые относятся к предупреждению перерасхода затрат, относятся:

- постоянный анализ и контроль над затратами; непрерывное ужесточение норм расхода сырья и материалов;
- внедрение режима строгой экономии;
- расширение круга нормируемых оборотных средств;
- установление потенциальных зон с наиболее высоким риском перерасхода средств;
- достижение запланированных показателей объема производства (при снижении производства растут постоянные затраты на единицу продукции);
- определение взаимосвязи динамики и относительных показателей затрат с объемами и динамикой производственно-коммерческой деятельности предприятия и качеством продукции (работ, услуг) и др.

С целью профилактики перерасхода затрат необходимо определить возможные их причины. Ими могут быть:

- приобретение продукции с потребительскими свойствами ниже ожидаемых;
- удорожание инвестиционных проектов;
- вынужденное использование кредитов и займов с невыгодными условиями;
- увеличение первоначальной стоимости закупаемых сырья, материалов;
- недостатки нормирования оборотных средств или его отсутствие;
- использование устаревшего оборудования или сырья;
- неэффективное использование оборудования;
- финансовые упущения и злоупотребления менеджеров;
- нарушения законодательства, нормативных актов и вызванные этим штрафные санкции;
- нежелательные изменения в законодательстве и нормативных актах; инфляционные процессы;
- негативные изменения валютных курсов и др.

Профилактика перерасхода затрат должна охватывать все аспекты деятельности предприятия, в том числе и те, которые, казалось бы, не имеют отношения к политике экономии ресурсов.

Таким образом, продуманная система управления затратами должна отвечать потребностям управления в части: точности и своевременности формирования расходов, оценки структуры и динамики расходов, организации предоставления информации руководству предприятия для принятия обоснованных управленческих решений.

### **3.3 Методы калькулирования себестоимости продукции и методы учета затрат**

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

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

Научно-обоснованное калькулирование себестоимости необходимо для правильного установления цен на продукцию, определения рентабельности и эффективности производства. Калькуляция используется для экономического анализа себестоимости и выявления резервов ее снижения, планирования издержек, оценки деятельности структурных подразделений (центров ответственности).

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

*Плановая калькуляция* составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет. Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

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

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов. На предприятиях не только калькулируют фактическую себестоимость единицы производственной продукции, но и также определяют себестоимость:

- продукции вспомогательного производства, использованной основным производством;
- промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;

- продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;
- товарного выпуска продукции;
- единицы вида готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, реализуемых на сторону.

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

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

**Методы калькулирования себестоимости продукции** – совокупность приемов, используемых для исчисления себестоимости единицы продукции, работ, услуг. Калькулирование себестоимости основано на данных учета затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Калькуляционная единица представляет собой измеритель объекта калькулирования и в части готовой продукции обычно совпадает с единицей измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид продукции и в плане производства продукции в натуральном выражении. При калькулировании промежуточных продуктов, продукции подразделений и технологических переходов применяют ряд условных калькуляционных единиц. В зависимости от особенностей технологии и характера изготавливаемой продукции объектом калькулирования могут быть: себестоимость изделия, группы однородных изделий, части изделия (деталь, узел); себестоимость изделия или группы на определенной стадии (процесс, передел); себестоимость отдельных видов работ.

На практике применяются разные количественные единицы, они зависят от характера производимой продукции, технологического процесса, организации производства.

Калькуляционная единица должна отражать соответствующую потребительскую стоимость, быть сравнимой на различных предприятиях, соответствовать единицам ценообразования.

В практической деятельности производственных предприятий используют следующие группы калькуляционных единиц:

- условные единицы – спирт стопроцентной крепости, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия) и др.;
- натуральные единицы – штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, киловатт-часы и др.;
- условно-натуральные единицы – сто условных банок консервов, сто пар обуви определенного вида и др.;

- эксплуатационные единицы – мощность, производительность и др.;
- единицы работ – одна тонна перевезенного груза, сто метров дорожного покрытия и др.;
- единицы времени – машино-день, машино-час, норма-час и др.

На предприятиях для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) из всего комплекса калькуляционных единиц предпочтение отдается одному измерителю, который рассматривается как основной. Как правило, он совпадает с единицей измерения объема продукции (работ). Если для определенного вида продукции используют два измерителя (например, тонны и квадратные метры, штуки и единицы мощности), то для калькулирования себестоимости применяют основной измеритель. Калькуляционные единицы устанавливаются отраслевыми инструкциями.

*Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции* понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции. Основные признаки классификации методов – это объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции.

По оперативности контроля методы можно подразделить на методы учета затрат в процессе производства продукции и методы учета прошлых лет.

По объектам учета затрат выделяют:

1) методы учета при массовом и серийном производстве (по деталям, частям изделий, изделиям, процессам, переделам); 2) методы учета при индивидуальном и мелкосерийном производстве (по заказам).

Применительно к этим методам действующие системы учета затрат классифицируют по следующим признакам:

1. По объекту калькулирования: позаказный метод, попредельный метод и попроцессный метод.

2. По степени нормирования: система фактических затрат и система нормативных затрат.

3. По полноте охвата затрат: система полных затрат и система частичных затрат.

Использование систем учета затрат и калькулирования не может быть произвольным. Оно определено целями управления и объектами учета затрат. Место их применения поставлено в зависимость от вида продукции, ее сложности, характера организации производства. Однако ни один метод (ни одна классификация) не может претендовать на полноту отражения всех производственных особенностей отдельно взятого предприятия. Более эффективно организовать систему учета и отличить один метод от другого помогают различные дополнительные признаки, которые обычно используются на практике.

**Позаказный метод учета затрат** на производство применяется на предприятиях, где продукция изготавливается по заказам отдельных потребителей. Позаказный метод позволяет вести учет затрат по заказам независимо от продолжительности его выполнения, а в пределах каждого заказа – по статьям калькуляции. Этот метод применяется в столярных, ремонтных, швейных мастерских.

Себестоимость каждого заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия заказа до дня его выполнения.

**Попередельный метод учета затрат** характерен для массовых производств, в которых исходное сырье или материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы образуют переделы. Каждый из этих переделов завершается выпуском промежуточных полупродуктов-полуфабрикатов, которые могут в таком виде продаваться на сторону.

Исходя из особенностей технологии в переработке сырья и материалов, применяют полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного метода калькуляции.

Полуфабрикатный вариант попередельного метода калькулирования себестоимости продукции применяется, когда каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную стадию обработки сырья, в результате которой получают полуфабрикаты собственного производства, готовые для дальнейшего использования в производстве либо для реализации. Калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать контроль за себестоимостью продукции.

Бесполуфабрикатный вариант попередельного метода – учет затрат по переделам, когда себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость уже готового продукта.

Комбинированный способ калькуляции себестоимости продукции предусматривает использование нескольких методов.

**Попроцессный метод учета затрат** применяется на предприятиях, выпускающих продукцию ограниченной номенклатуры, где отсутствует незавершенное производство. Объектами учета издержек производства являются отдельные процессы в изготовлении продукции как составные части процесса производства.

Многие затраты, которые считаются косвенными при позаказном методе, могут стать прямыми при попроцессном (например, амортизация оборудования цеха, осуществляющего один процесс). При попроцессном методе себестоимость в процессе производства накапливается и общая себестоимость определяется путем прибавления к общей сумме затрат расходов последнего подразделения.

**Нормативный метод учета затрат** характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделий. Учет организуется в разрезе текущих издержек производства по нормам, их изменениям и отклонениям от норм. Если бы в течение месяца все издержки производства на предприятии соответствовали сметам, то фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной.

В течение месяца осуществляется учет изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости и определения влияния этих изменений на себестоимость продукции. Учет фактических затрат в течение месяца осуществляется с выделением расходов по нормам и отклонений от норм. Устанавливаются причины появления отклонений от норм по местам их возникновения. Фактическая себестоимость определяется как алгебраическая сум-

ма нормативной себестоимости, изменений норм и отклонений от норм. Применение этого метода позволяет определить фактическую себестоимость до окончания отчетного периода.

**Метод учета по фактическим затратам** продукции применяется в организациях, вырабатывающих однородную продукцию и не имеющих полуфабрикатов и незавершенного производства. Все производственные расходы за месяц составляют себестоимость всей выработанной продукции. Себестоимость единицы продукции исчисляется путем деления суммы производственных расходов на количество единиц продукции.

**Модель полного распределения затрат** служит для производственного учета, тогда как **модель частичного распределения затрат** предназначена, главным образом, для управленческого учета на предприятии.

На основе модели полного распределения затрат исчисляется себестоимость изделия, заказа, операции или иных объектов калькуляции. В себестоимость включаются все издержки предприятия независимо от их деления на какие-либо формы. Постоянные расходы (их объем не меняется с ростом объемов производства), которые трудно отнести на продукцию, распределяют сначала по месту их возникновения, а затем переносят на себестоимость продукции в соответствии с выбранной базой (критерием отнесения).

При использовании модели частичного распределения затрат себестоимость учитывает не все затраты, а только переменные, которые изменяются пропорционально объему производства (что предполагает разделение затрат на переменные и условно-постоянные, учет переменных затрат и маржинальной прибыли (сумма прибыли и постоянных расходов, или разница между выручкой и переменными затратами)). В соответствии с таким подходом постоянные расходы не включаются в себестоимость, а относятся на прибыль периода, в котором они возникли. Данная система называется системой «постоянные-переменные затраты» (директ-костинг).

Соответственно себестоимость объекта калькуляции представляет собой сумму дифференциальных издержек на объект калькуляции и распределенных общих издержек – накладных, косвенных расходов.

Общая схема калькулирования себестоимости должна предполагать определение целей и задач калькулирования и на их основе выбора соответствующей модели. В условиях рыночной экономики представляется целесообразным использование на предприятии обеих моделей калькулирования, так как, отвечая различным локальным целям и задачам, в целом они направлены на решение глобальной цели – получение прибыли.

### **3.4 Современные методы управления затратами предприятия**

**1. Стандарт-кост** – расчет нормативной себестоимости, выявление отклонений от норматива и причин таких отклонений. Данная система является инструментом контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего го-

да. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки для того, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами.

При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями.

**2. Директ-костинг** – в основе лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода. Сущность системы состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства. В этих условиях себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

В рамках этой системы появляется возможность контролировать взаимосвязь и соотношение затрат (постоянных и переменных), объем выручки и прибыли. Составным элементом этой системы является также маржинальный доход.

**3. Метод управления производством по системе (точно в срок)** – суть системы сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. С практической точки зрения главной целью системы является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.

**4. Функционально-стоимостной анализ (ФСА)** – это метод системного исследования функций объекта (изделия, процесса, структуры), направленный на минимизацию затрат в сферах проектирования, производства и эксплуатации объекта при сохранении его качества и полезности. При правильном применении ФСА снижение издержек производства обеспечивается в среднем на 20–25%.

**5. Стратегический анализ затрат (SCA)** – согласно методу деятельность фирмы трактуется как цепь образования потребительной стоимости (последовательность операций по созданию стоимости изделия). Каждое звено цепи рассматривается как с позиции ее необходимости в производственном процессе, так и с позиции потребляемых ею ресурсов. Задача стратегического анализа затрат – конструирование такой цепи образования стоимости, чтобы реальная себестоимость не превышала целевую.

**6. Учет затрат по работам (ABC)** – согласно методу предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. Начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов.

### ***Релевантные и нерелевантные затраты***

По принципу зависимости от принимаемого решения затраты делятся на релевантные (затраты, на которые принимаемое решение оказывает влияние) и нерелевантные (затраты, которые не зависят от принимаемого решения). К примеру, затраты прошлых периодов являются нерелевантными, поскольку никакие решения уже их не изменят. А так называемые альтернативные издержки (потери, которые может понести предприятие в случае принятия альтернативного решения) являются релевантными и должны учитываться.

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения осложняется, поэтому целесообразно сравнивать между собой только релевантные затраты.

Критерии релевантных затрат:

- затраты должны быть связанными с задачами предприятия и оказывать влияние на его финансовые результаты;
- затраты должны отличаться в зависимости от того, какое решение будет принято.

Если эти два условия не исполняются, то затраты являются нерелевантными.

#### ***Важность качественных факторов***

Качественные факторы – это факторы, изменяющиеся при принятии управленческого решения, но которые невозможно измерить в денежном выражении. Примером такого фактора может служить снижение мотивации работников при закрытии одного из направлений, что со временем приведет к снижению производительности труда. Если это возможно, качественные факторы следует выражать в количественных показателях, пусть даже и не стоимостных. Примерами таких преобразований являются увеличение (в процентном выражении) числа запаздываний поставок заказанных компонентов для нового производственного процесса в срок; сокращение срока, в течение которого заказчик готов ожидать выполнения своих требований; снижение числа бракованных единиц продукции, доставленных заказчику в результате инвестиций в контроль качества выпускаемой продукции.

*Принятие управленческих решений на основе анализа соотношения между затратами, объемом продаж и прибылью*

Руководителю любого предприятия на практике приходится принимать множество разнообразных управленческих решений. Каждое принимаемое решение, касающееся цены, затрат предприятия, объема и структуры реализации продукции, в конечном итоге сказывается на финансовых результатах предприятия. Простым и весьма точным способом определения взаимосвязи и взаимозависимости между этими категориями является установление точки безубыточности – определение момента, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы.

Одним из мощных инструментов в определении точки безубыточности является анализ безубыточности производства или анализ соотношения "затраты - объем - прибыль" (Cost - Volume - Profit; CVP - анализ).

Этот вид анализа является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает руководителям предприятий выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск. Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, используя данный метод, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия.

Ключевыми элементами анализа соотношения "затраты - объем - прибыль" выступают маржинальный доход, порог рентабельности (точка безубыточности), производственный рычаг и маржинальный запас прочности.

Порог рентабельности (точка безубыточности) – это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от реализации продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, т. е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка.

Для проведения анализа безубыточности производства необходимым условием является деление затрат предприятия *на постоянные и переменные*. Как известно, постоянные затраты не зависят от объема производства, а переменные – изменяются с ростом (снижением) объема выпуска и продаж.

На практике суммы постоянных и переменных затрат могут быть получены различными способами. В идеальном случае – классификацией затрат на уровне бухгалтерского (управленческого) учёта, с разделением затрат на прямые, накладные переменные, накладные условно-постоянные.

Для расчета объема выручки, покрывающего постоянные и переменные затраты, производственные предприятия в своей практической деятельности используют такие показатели, как величина и норма маржинального дохода.

Использование этих показателей помогает решить некоторые задачи, например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска.

CVP-анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит величине маржинального дохода. Очевидно, что добиваться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинального дохода. Достичь этого можно разными способами: снизить цену продажи и соответственно увеличить объем реализации; увеличить объем реализации и снизить уровень постоянных затрат, пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции. Кроме того, на выбор модели поведения предприятия также оказывает существенное влияние величина маржинального дохода в расчете на единицу продукции.

Анализ соотношения "затраты - объем - прибыль" на практике иногда называют анализом точки безубыточности. Эту точку также называют «критической» или точкой «равновесия». В литературе часто можно встретить обозначение этой точки как ВЕР (аббревиатура "break-evenpoint"), т. е. точка или порог рентабельности.

Для вычисления точки безубыточности (порога рентабельности) используются три метода: графический, уравнений и маржинального дохода.

При графическом методе нахождение точки безубыточности (порога рентабельности) сводится к построению комплексного графика «затраты - объем – прибыль». Точка безубыточности на графике – это точка пересечения прямых, построенных по значению совокупных затрат и выручки (рис. 1). Размер прибыли или убытков заштрихован. В точке безубыточности получаемая предприятием выручка равна его совокупным затратам, при этом прибыль равна нулю. Выручка, соответствующая точке безубыточности, называется пороговой выручкой. Объем производства (продаж) в точке безубыточности называется пороговым объемом производства (продаж). Если предприятие продает продукции меньше порогового объема продаж, то оно терпит убытки, если больше – получает прибыль.

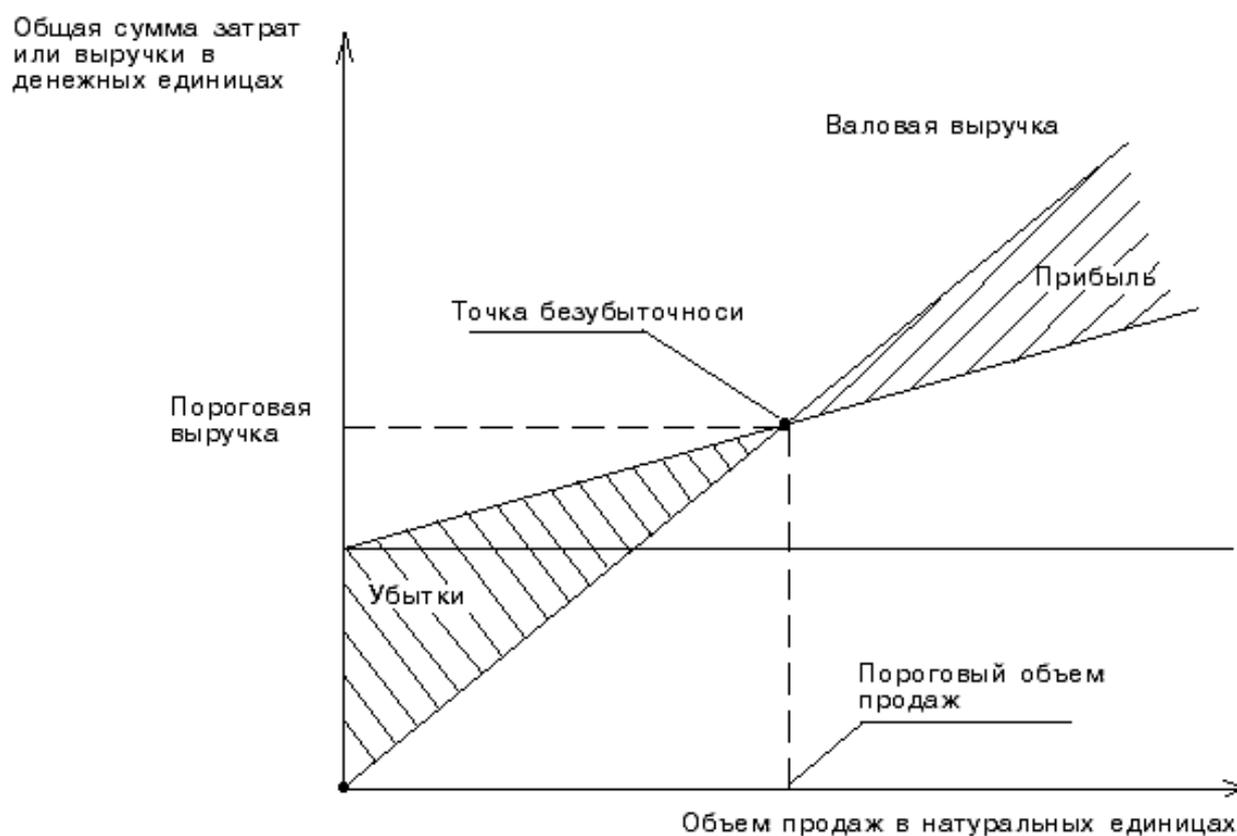


Рисунок 2 – Определение точки безубыточности (порога рентабельности)

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) в международной практике также используют метод уравнений, основанный на исчислении прибыли предприятия по формуле:

$$\text{Выручка} - \text{Переменные затраты} - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль}$$

Детализируя порядок расчета показателей формулы, ее можно представить в следующем виде:

$$(\text{Цена за единицу} * \text{Количество единиц}) - (\text{Переменные затраты на единицу} * \text{Количество единиц}) - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль}$$

В точке безубыточности прибыль равна нулю, поэтому эта точка может быть найдена при условии равенства выручки и суммы переменных и постоянных затрат:

**(Цена за единицу \* Количество единиц) - (Переменные затраты на единицу \* Количество единиц) - Постоянные затраты = 0**

Следовательно:

**(Цена за единицу \* Количество единиц) - (Переменные затраты на единицу \* Количество единиц) = Постоянные затраты**

**Количество единиц \* (Цена за единицу-Переменные затраты на единицу) = Постоянные затраты**

Отсюда следует точка безубыточности в натуральном выражении:

**Точка безубыточности (Количество единиц) =Постоянные затраты / (Цена за единицу- Переменные затраты на единицу)**

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) методом уравнений воспользуемся следующим примером.

**Пример.** Производственное предприятие выпускает напиток и имеет следующие показатели, представленные в таблице.

Показатели производственного предприятия по выпуску напитка:

Показатели	Объем производства, 5000 бут.	
	Всего	На единицу
Выручка от реализации, руб.	75000	15
Переменные затраты, руб.	50000	10
Маржинальный доход, руб.	25000	5
Постоянные затраты, руб.	15000	x
Прибыль, руб.	10000	x

**Решение:**

$$15x = 10x + 15000 + 0;$$

$$5x = 15000;$$

$$x = 3000,$$

где x – точка безубыточности;

15 – цена единицы продукции;

10 – переменные затраты на единицу продукции;

15000 – общая сумма постоянных затрат.

Как видно из приведенного примера, безубыточность реализации достигается при объеме 3000 бутылок напитка.

Точку безубыточности можно рассчитать также в денежных единицах. Для этого достаточно умножить количество единиц продукции в точке безубыточности на цену единицы продукции:

$$15x = 15 \times 3000 = 45000 \text{ руб.}$$

Метод уравнений, кроме того, можно использовать при анализе влияния структурных изменений в ассортименте продукции. В этом случае реализация рассматривается как набор относительных долей продукции в общей сумме выручки от реализации. Если структура меняется, то объем выручки может достигать заданной величины, а прибыль может быть меньше. В этих условиях влияние на прибыль будет зависеть от того, как произошло изменение ассортимента – в сторону низкорентабельной или высокорентабельной продукции.

Разновидностью метода уравнений является метод маржинального дохода.

Величина маржинального дохода показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Под средней величиной маржинального дохода понимают разницу между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Нормой маржинального дохода называется доля величины маржинального дохода в выручке от реализации или (для отдельного изделия) доля средней величины маржинального дохода в цене товара.

Точка безубыточности (порог рентабельности) определяется по следующей формуле:

**Точка безубыточности = Постоянные затраты / Норма маржинального дохода**

**Пример.** Производственное предприятие производит и реализует напиток. Данные, характеризующие его деятельность (руб.):

Выручка от реализации	75 000
Переменные затраты	50 000
Постоянные затраты	15 000
Прибыль	10 000
Объем произведенной продукции, бут. 5000	
Цена единицы напитка – 15 руб.	

Чтобы найти точку безубыточности (порог рентабельности), необходимо ответить на вопрос: до какого уровня должна упасть выручка предприятия, чтобы прибыль стала нулевой? Нельзя просто сложить переменные и постоянные затраты, так как при снижении выручки переменные затраты также снизятся.

В этом случае последовательность расчетов для нахождения точки безубыточности (пороговой выручки) будет следующей:

Находим величину маржинального дохода  
 $75000 \text{ руб.} - 50000 \text{ руб.} = 25000 \text{ руб.}$

Вычисляем норму маржинального дохода  
 $25000 \text{ руб.} : 75000 \text{ руб.} = 0,33$

Определяем точку безубыточности (пороговую выручку) в стоимостном выражении

$15000 \text{ руб.} : 0,33 = 45455 \text{ руб.}$

Определяем точку безубыточности (порог рентабельности) в натуральном выражении

$45445 \text{ руб.} : 15 \text{ руб.} = 3030 \text{ бутылок.}$

Производственный рычаг (левередж – leverage в дословном переводе – рычаг) – это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. С его помощью можно прогнозировать изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточной деятельности.

Необходимым условием применения механизма производственного рычага является использование маржинального метода, основанного на подразделении

затрат предприятия на постоянные и переменные. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки предприятия.

Производственный рычаг определяется с помощью следующей формулы:

**Эффект производственного рычага = Маржинальный Доход / Прибыль**

Для наглядности рассмотрим эффект производственного рычага на следующем примере:

	(руб.)
1. Сумма продаж (выручка)	75 000
2. Переменные затраты	50 000
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2)	25 000
4. Постоянные затраты	15 000
5. Прибыль (п. 3 – п. 4)	10 000
6. Объем реализованной продукции, бут.	5 000
7. Цена за единицу напитка, руб.	15
8. Эффект производственного рычага (п. 3 : п. 5)	2,5.

Для данного примера эффект производственного рычага составляет 2,5 единиц (25000 : 10000). Это означает, что при снижении выручки предприятия на 1%, прибыль сократится на 2,5%

Производственный рычаг является показателем, помогающим руководителям выбрать оптимальную стратегию предприятия в управлении затратами и прибылью. Величина производственного рычага может изменяться под влиянием:

- цены и объема продаж;
- переменных и постоянных затрат;
- комбинации любых перечисленных факторов.

В основе изменения эффекта производственного рычага лежит изменение удельного веса постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия. При этом необходимо иметь в виду, что чувствительность прибыли к изменению объема продаж может быть неоднозначной на предприятиях, имеющих различное соотношение постоянных и переменных затрат. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки предприятия.

В конкретных ситуациях проявление механизма производственного рычага имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать в процессе его использования. Эти особенности состоят в следующем:

1. Положительное воздействие производственного рычага начинает проявляться после того, как предприятие преодолело точку безубыточной своей деятельности. Предприятие должно получить достаточной размер маржинального дохода для покрытия своих постоянных затрат, чтобы положительный эффект производственного рычага начал проявляться. Это происходит потому, что предприятие обязано возмещать свои постоянные затраты независимо от объема производства и продаж, поэтому чем выше сумма постоянных затрат, тем позже при прочих равных условиях оно достигнет точки безубыточности своей деятельности.

2. По мере дальнейшего роста объема продаж и удаления от точки безубыточности эффект производственного рычага начинает постепенно уменьшаться.

3. При снижении объема продаж увеличивается скорость уменьшения размера прибыли предприятия.

4. Между производственным рычагом и прибылью предприятия существует обратная зависимость. Чем выше прибыль предприятия, тем ниже эффект производственного рычага и наоборот.

5. Эффект производственного рычага проявляется только в краткосрочном периоде. Это объясняется тем, что постоянные затраты предприятия остаются неизменными только на протяжении небольшого отрезка времени. Как только в процессе увеличения объема продаж происходит очередной скачок суммы постоянных затрат, предприятию необходимо преодолеть новую точку безубыточности

Понимание сущности механизма проявления производственного рычага позволяет целенаправленно управлять соотношением постоянных и переменных затрат в целях повышения эффективности хозяйственной деятельности при изменяющихся внешних условиях и на различных стадиях жизненного цикла предприятия.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должно быть обеспечение постоянной их экономии, так как между суммой этих затрат и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления предприятием точки безубыточности ведет к росту маржинального дохода, что позволяет быстрее преодолеть эту точку. После преодоления точки безубыточности сумма экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли предприятия. Использование механизма производственного рычага, целенаправленное управление постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях работы позволит увеличить потенциал формирования прибыли предприятия.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Вахрушина, М. В. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. – 8-е изд., испр. – М.: Издательство «Омега-Л», 2010. – 570 с.: ил., табл. – (Высшее финансовое образование).
2. Доходы предприятия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://topknowledge.ru/finansovuj-menedzhment/3637-dokhod-predpriyatiya.html> – Дата доступа : 15.01.2020.
3. Друри, К. Введение в производственный управленческий учет: учеб. пособие для вузов: пер. с англ. / К. Друри; под ред. Н. Д. Эриашвили. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
4. Краткий курс лекций и практические занятия по дисциплине «Управление затратами на предприятии» для магистрантов дневной и заочной формы обучения БрГТУ: [методические рекомендации] / Министерство образования Республики Беларусь, Учреждение образования "Брестский государственный технический университет", кафедра менеджмента. – Брест: БрГТУ, 2008. – 31 с.
5. Методические рекомендации и задания по выполнению контрольных работ по управленческому бухгалтерскому учету в зарубежных странах: для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» заочной формы обучения / В.В. Зазерская, Т.М. Драган, В.С. Кивачук; Брестский государственный технический университет. – Брест, 2008. – 19 с.
6. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов: Постановление Мин. фин. Респ. Беларусь, 30.09.2011 г., №102: // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2013.
7. Серебренников, Г.Г. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / Г.Г. Серебренников. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. унта, 2007. – 80 с.
8. Управление доходами и расходами предприятия: учебное пособие / Т. С. Казуева. – Москва: Дашков и К, 2008. – 188 с.
9. Управление затратами предприятия (организации): учебное пособие для академического бакалавриата: для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению "Экономика", профиль "Экономика предприятия и организации" / Н. Г. Низовкина. – 2-е изд., исправленное и дополненное. – Москва : Юрайт, 2018. – 184, [1] с. – (Университеты России)
10. Шпикуля О. Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці / О. Г. Шпикуля // Економічні науки: зб. наук. праць. – Луцьк, 2008. – Вип. 5 (20); Ч. 1. – 367 с. – (Сер. "Облік і фінанси").

Учебное издание

*Зазерская Виктория Васильевна  
Куган Светлана Фёдоровна  
Потапова Наталья Васильевна*

# УПРАВЛЕНИЕ ДОХОДАМИ И ЗАТРАТАМИ

Методическое пособие  
для студентов экономических специальностей  
I и II степени образования

Ответственный за выпуск: Зазерская В.В.  
Редактор: Боровикова Е.А.  
Компьютерная вёрстка: Соколюк А.П.  
Корректор: Никитчик Е.В.

---

Издательство БрГТУ.  
Свидетельство о государственной регистрации  
издателя, изготовителя, распространителя печатных  
изданий № 1/235 от 24.03.2014 г., № 3/1569 от 16.10.2017 г.  
Подписано в печать 05.05.2020 г. Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага «Performer». Гарнитура «Times New Roman».  
Усл. печ. л. 3,49. Уч. изд. л. 3,75. Заказ № 423. Тираж 19 экз.  
Отпечатано на ризографе учреждения образования  
«Брестский государственный технический университет».  
224017, г. Брест, ул. Московская, 267.

ISBN 978-985-493-497-6



