

Маргарита Мишкова,
магистр экономических наук

Управляем затратами

«Финансовый директор» рассматривает проблему снижения себестоимости продукции. В качестве одного из основных инструментов, направленных на ее решение, предлагается использовать систему управленческого учета.

В центре внимания — себестоимость

Нужно признать, что информационная база управленческого учета на белорусских предприятиях, производящих продукцию, значительно отстает от потребностей управленческого персонала и не соответствует характеру и специфике деятельности предприятий на современном этапе. Достижение наилучших результатов производственной деятельности требует постоянного **контроля** за снижением затрат производимой продукции, работ, услуг, **умения** максимально использовать имеющуюся информацию для принятия управленческих решений.

Сократить себестоимость продукции получится, если предприятие в том числе станет формировать соответствующую информацию, по результатам которой можно будет **измерить и оценить участие каждого подразделения** в формировании финансового результата предприятия.

Управление затратами представляет собой по сути управление всей деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны производственных процессов. Следовательно, учет затрат и калькулирование себестоимости про-

дукции — **важнейшие разделы** управленческого учета.

Себестоимость производства единицы продукции служит базой для принятия большинства управленческих решений. Состав и величина себестоимости определяются затратами, которые ее формируют. Под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо предоставленные услуги. Себестоимость продук-

ПРЕДПРИЯТИЮ ВЫГОДНЕЕ, ЕСЛИ НА ЕДИНИЦУ ПРОДУКЦИИ ПРИХОДИТСЯ МЕНЬШАЯ СУММА ПОСТОЯННЫХ ЗАТРАТ. ЭТО ВОЗМОЖНО ПРИ ДОСТИЖЕНИИ МАКСИМУМА ОБЪЕМА ПРОИЗВОДСТВА И РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ НА ИМЕЮЩИХСЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ МОЩНОСТЯХ.

ции является одним из важнейших показателей, характеризующих эффективность хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его структурных подразделений.

Группировка затрат

В основе организации управленческого учета должна лежать экономически обоснованная классификация производственных затрат.

Многими предприятиями в качестве типовой применяется **следующая группировка затрат на производство:**

- сырье и материалы;
- заработная плата производственных рабочих;
- расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов;
- накладные расходы;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы.

Предприятие может исходя из принятых объектов учета и экономической целесообразности самостоятельно расширять номенклатуру статей затрат на производство.

Полная себестоимость продукции включает в себя все ресурсы, израсходованные на производство. Она складывается из суммы прямых затрат, приходящихся на объект учета, и пропорциональной доли косвенных затрат, относимой на объект. Традиционная оценка

затрат по полной себестоимости не всегда подходит для принятия решений и контроля производственной деятельности. Ее усовершенствованным вариантом является **оценка в размере нормальных затрат**. Этот метод предусматривает использование нормальных (стабильных) цен на сырье, материалы и энергию — средних твердых цен в течение года, а также стабильных ставок косвенных расходов, рассчитанных по формуле:

$$KP = R_{кс} / V_p,$$

где $R_{кс}$ — плановые годовые ставки косвенных затрат;

V_p — плановый объем производства (машино-часы).

Для управления предприятием важно знать не только издержки процесса производства в целом, но и **их слагаемые**.

Изучение структуры затрат на производство и ее изменений

за отчетный период по отдельным элементам затрат позволяет сделать вывод о том, является ли производство материалоемким, трудоемким, энергоемким и т.п. После чего можно выбрать основное направление в анализе затрат, которое позволит выявить **наибольшие резервы** в снижении себестоимости.

Группировка затрат по экономическим элементам (табл. 1) позволяет разработать смету затрат на производство, в которой определяются общая потребность предприятия в материальных ресурсах, сумма амортизации основных фондов, затраты на оплату труда и прочие денежные расходы предприятия.

Анализируя данные табл. 1, можно заключить, что исследуемое производство материалоемкое, поскольку доля материальных затрат в общей себестоимости составляет более 50%. Вторыми по величине затратами являются общепроизводственные расходы — их доля

в общей себестоимости составляет приблизительно 16%.

Вывод о материалоемкости производства дает возможность утверждать следующее: важным направлением снижения издержек на производство является **поиск резервов по сокращению материальных расходов**.

Калькулирование полной себестоимости

Для отечественной практики традиционным является калькулирование полной себестоимости производимой продукции, что предполагает распределение косвенных затрат между ее видами. Взяв за базу распределения косвенных издержек исследуемого предприятия фактический выпуск продукции за 2010 год, получаем результаты, представленные в табл. 2.

Исходя из калькулирования полной себестоимости представ-

ТАБЛИЦА 1

Себестоимость выпущенной товарной продукции в разрезе экономических элементов

| № п/п | Наименование | 2009 год | | 2010 год | |
|-------|------------------------------|-----------|--------|-----------|--------|
| | | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |
| 1 | Сырье и материалы | 3 694 558 | 60,7 | 4 090 592 | 60,81 |
| 2 | Топливо и электроэнергия | 296 695 | 4,88 | 305 855 | 4,55 |
| 3 | Зарплата | 305 661 | 5,02 | 304 769 | 4,53 |
| 4 | Отчисления от зарплаты | 106 982 | 1,76 | 108 698 | 1,62 |
| 5 | Общепроизводственные расходы | 978 308 | 16,07 | 1 089 868 | 16,20 |
| 6 | Общехозяйственные расходы | 685 116 | 11,25 | 801 580 | 11,92 |
| 7 | Налоги и отчисления | 19 474 | 0,32 | 25 320 | 0,37 |
| 8 | Полная себестоимость | 6 085 576 | 100,00 | 6 726 682 | 100,00 |

ТАБЛИЦА 2

Калькулирование полной себестоимости производимой продукции

| № п/п | Статьи затрат | A1, м ³ | A2, м ³ | B1, м ³ | B2, м ³ |
|-------|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 1 | Прямые статьи затрат, тыс. руб. | 4 564 074,28 | 569 134,51 | 892 681,92 | 831 791,7 |
| 2 | Косвенные расходы, тыс. руб. | 1 141 018,57 | 142 283,63 | 223 170,48 | 207 947,93 |
| 3 | Итого полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб. | 5 705 092,85 | 711 418,14 | 1 115 852,4 | 1 039 739,63 |
| 4 | Выпуск, м ³ | 10 135 | 4 782 | 18 990 | 20 849 |
| 5 | Фактическая себестоимость 1 м ³ , тыс. руб. | 562,91 | 148,77 | 58,76 | 49,87 |

ляется возможным рассчитать финансовый результат исследуемого предприятия и рентабельность отдельных видов продукции (табл. 3).

Общая сумма затрат может измениться из-за объема выпуска продукции в целом по предприятию, уровня переменных затрат на единицу продукции и суммы постоянных расходов на весь выпуск продукции:

$$Z_0 = V_0 \times Z_p + S_p,$$

где V_0 — объем выпуска продукции в целом по предприятию;
 Z_p — уровень переменных затрат на единицу продукции;
 S_p — сумма постоянных расходов на весь выпуск продукции.

Исходные данные для расчета влияния этих факторов приведены в табл. 4.

Из табл. 4 видно, что **фактическая структура затрат отличается от плановой**. Уменьшилась доля материальных затрат, а доля затрат по заработной плате увеличилась соответственно на 0,75 и 2,75 процентного пункта. Фактически произошло уменьшение доли постоянных расходов в полной себестоимости продукции. Предприятию выгоднее, если на единицу продукции приходится меньшая сумма постоянных затрат, что возможно при достижении максимума объема производства и реализации продукции на имеющихся производственных мощностях.

Система «директ-костинг»

В зарубежной теории и практике учета самой точной на сегодняшний день считается калькуляция, в которую включены **лишь затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции**, а не калькуляция, которая после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия.

При системе «директ-костинг» определяется ограниченная себестоимость, включающая в себя только сумму переменных затрат. Этот показатель сравнивается с выручкой за период, и определяется маржинальный доход за

ТАБЛИЦА 3

Расчет финансового результата и рентабельности отдельных видов продукции

| № п/п | Показатели | A1, м ³ | A2, м ³ | B1, м ³ | B2, м ³ | Всего |
|-------|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------|
| 1 | Цена 1 м ³ , тыс. руб. | 636,09 | 168,11 | 67,81 | 56,35 | — |
| 2 | Количество произведенной продукции, м ³ | 10 135 | 4 782 | 18 990 | 20 849 | 54 756 |
| 3 | Выручка от реализации, тыс. руб. | 6 446 772,15 | 803 902,02 | 1 287 711,9 | 1 174 841,15 | 9 713 227,22 |
| 4 | Полная себестоимость произведенной продукции, тыс. руб. | 5 705 092,85 | 711 418,14 | 1 115 852,4 | 1 039 739,63 | 8 572 103,02 |
| 5 | Прибыль, тыс. руб. | 741 679,3 | 92 483,88 | 171 859,5 | 135 101,52 | 1 141 124,2 |
| 6 | Рентабельность видов продукции | 13,0 | 12,99 | 12,99 | 12,7 | 12,92 |

ТАБЛИЦА 4

Группировка затрат по элементам

| Элементы затрат | Сумма, тыс. руб. | | | Структура затрат, % | | |
|---|------------------|------------------|-----------------|---------------------|------------|----------|
| | План | Факт | +/- | План | Факт | +/- |
| 1. Материальные затраты | 4 353 066 | 4 396 447 | +43 381 | 66,1 | 65,35 | -0,75 |
| 2. Заработная плата | 948 323 | 1 019 092 | +70 769 | 14,4 | 15,15 | +2,75 |
| 3. Отчисления на социальное и государственное страхование | 395 135 | 456 742 | +61 607 | 6 | 6,79 | +0,79 |
| 4. Амортизация основных средств | 302 936 | 275 794 | -27 142 | 4,6 | 4,1 | -0,5 |
| 5. Прочие расходы | 586 116 | 578 607 | -7 509 | 8,9 | 8,6 | -0,3 |
| Полная себестоимость | 6 585 576 | 6 726 682 | +141 106 | 100 | 100 | — |
| <i>в том числе:</i> | | | | | | |
| переменные расходы | 5 202 605 | 5 381 346 | +178 741 | 79,0 | 80,0 | +1,0 |
| постоянные расходы | 1 382 971 | 1 345 336 | -37 635 | 21,0 | 20,0 | -1,0 |

ТАБЛИЦА 5

Управленческий анализ на основе системы «директ-костинг»

| № п/п | Показатели | A1, м ³ | A2, м ³ | B1, м ³ | B2, м ³ | Всего |
|-------|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------|
| 1 | Выручка от реализации, тыс. руб. | 6 446 772,15 | 803 902,02 | 1 287 711,9 | 1 174 841,15 | 9 713 227,22 |
| 2 | Переменная часть себестоимости реализованной продукции, тыс. руб. | 4 564 074,28 | 569 134,51 | 892 681,92 | 831 791,7 | 6 857 682,41 |
| 3 | Маржинальный доход, тыс. руб. | 1 882 697,87 | 234 767,51 | 395 029,98 | 343 049,45 | 2 855 544,81 |
| 4 | Рентабельность видов продукции | 41,25 | 41,24 | 44,25 | 41,24 | 42 |
| 5 | Постоянные расходы, тыс. руб. | | | | | 1 714 420,61 |
| 6 | Операционная прибыль, тыс. руб. | | | | | 1 141 124,2 |

отчетный период (брутто-прибыль, сумма покрытия). Нетто-прибыль предприятия представляет собой разницу между полученной величиной и суммой постоянных затрат, которые не распределяются между изделиями, а списываются общей суммой на финансовые результаты отчетного периода (одноступенчатый учет сумм покрытия).

Результаты управленческого анализа деятельности исследуемого предприятия, составленные по данным системы «директ-костинг», приведены в табл. 5.

Основанный на делении расходов на переменные и постоянные, этот формат позволяет оперативнее контролировать оба вида расходов. Сумма постоянных расходов не распределяется между отдельными видами продукции, а отражается в отдельной строке,

в результате чего ее влияние на величину прибыли видно особенно хорошо.

Преимущество данного формата состоит в том, что в его рамках достаточно наглядно представлены расходы по производству отдельных видов продукции **независимо** от того, какова заработная плата обслуживающего персонала, сумма коммунальных платежей и других постоянных расходов. Информация о себестоимости услуг более наглядна и объективна, так как «освобождена» от влияния постоянных издержек.

Поскольку на данном предприятии достаточно большой удельный вес в себестоимости выпускаемой продукции занимает статья «общепроизводственные расходы» (16%), в целях принятия решений по затратам необходимо использовать метод «директ-костинг», поскольку

ку в указанных условиях именно в рамках такого подхода в системе управленческого анализа затрат при производстве строительной продукции будет сформирована **оптимальная информация** для принятия рациональных решений в области управления.

Новые экономические реалии побуждают предприятие гибко изменять производство с целью снижения себестоимости единицы изделия (продукции), минимизировать материально-производственные запасы, а также составлять отчетность, непрерывно отражающую все хозяйственные операции, все более активно применять компьютерные системы. Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что значение управленческого учета в будущем будет возрастать. **ФА**

Налогообложение премии (бонуса)

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь издало письмо от 12.04.2011 № 4-1-15/783 «О налогообложении премии (бонуса)».

В связи с поступающими вопросами по налогообложению доходов в виде премий (бонусов), получаемых резидентами РБ от российских организаций согласно договорам поставок продукции, заключаемым между субъектами хозяйствования, при достижении белорусским покупателем планового объема закупок товаров у российских продавцов, МНС РБ информирует о следующем.

Министерство финансов РФ письмом от 29.03.2011 № 03-08-06/Беларусь сообщило, что налогообложение премий (бонусов), полученных резидентами РБ в РФ,

будет осуществляться в соответствии с положениями ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» Соглашения между Правительством РБ и Правительством РФ об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995.

Таким образом, учитывая позицию компетентного органа РФ (письмо Министерства финансов РФ от 29.03.2011 № 03-08-06/Беларусь), доходы, получаемые белорусскими организациями (резидентами РБ) от российских компаний в качестве вознаграждения за выполнение договорных обязательств в виде премий (бонусов), подлежат налогообложению в РФ только в случае осуществления такими организациями деятельности на территории РФ через постоянное представительство.

По материалам www.profmedia.by