

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БРЕСТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
КАФЕДРА МЕНЕДЖМЕНТА

Краткий курс лекций
и практические занятия
для магистрантов
дневной и заочной формы обучения БрГТУ

Брест – 2008

УДК 338.24 (072)

В методических рекомендациях рассматривается очень важная в современных условиях сфера деятельности управленца, финансового менеджера – управление затратами. Знание специфики затрат, методик калькулирования себестоимости, вопросов целевого планирования прибыли позволяет успешно планировать, осуществлять контроль и принимать более эффективные решения на разных уровнях управления промышленных предприятий, торговых фирм, коммерческих банков или иных субъектов хозяйствования в рыночной экономике.

Составители: Радчук А.П. профессор, к.т.н.,

Павлючук Ю.Н. профессор, д.т.н.

Рецензент: Иворовский Р.Н. профессор, к.э.н., зам. управления стр. тр.
№8 г. Бресте по экономике.

Учреждение образования

© «Брестский государственный технический университет», 2008

ВВЕДЕНИЕ

Повышение конкурентоспособности, снижение энергоемкости продукции, ресурсосбережение лежит в основе перевода национальной экономики в режим интенсивного развития в рамках белорусской экономической модели. В директиве № 3 от 14 июня 2007 г. определено, что снижение затрат, уменьшение энергоемкости являются главными факторами энергетической безопасности государства.

Вопросы затрагивающие снижение затрат, внедрение ресурсосберегающих технологий были приоритетными на первом съезде ученых Республики Беларусь в 2007 г.

Целями дисциплины «Управление затратами на предприятиях» являются:

- обоснования необходимости управления затратами;
- изучение основных понятий управления затратами;
- ознакомление со способами снижения затрат;
- определение связи управления затратами с принятием важных хозяйственных решений;
- объяснение применения методик управления затратами;
- изучение методик измерения затрат.

Несомненно, что выпускники высших учебных заведений, магистранты должны знать основы управления затратами, уметь их определить и классифицировать, знать различные методы калькулирования себестоимости продукции, знать как рассчитывать последствия управленческих решений, рассчитывать безубыточность проектов, рассчитывать накладные расходы используя для этого различные базы.

ТЕМА 1. Необходимость управления затратами на предприятии.

Управление затратами проводится в целях максимального увеличения прибыли.

$$\text{Прибыль} = \text{Выручка} - \text{Затраты}$$

Управление затратами состоит из:

- Применение систематического подхода для определенных реальных затрат.
- Понимания природы и анализа причин возникновения затрат.
- Принятия мер для совершенствования структуры затрат предприятия
- Поиска возможностей для экономии средств.

Преимущества эффективного управления затратами.

- Повышение конкурентоспособности товара и, как следствие, увеличение возможности сбыта.
- Обоснование цены на продукцию.
- Рациональное распределение ресурсов.
- Повышение эффективности управления предприятием.
- Возможность получения информации о рентабельности отдельных видов продукции и хозяйственных единиц.

Контроль за затратами позволяет принимать оптимальные руководящие решения.

Управление затратами повышает конкурентоспособность предприятия.

Последствия неэффективного управления затратами.

- Нерационально расходуются денежные средства.
- Устанавливаются завышенные цены на продукцию.

- Неэффективно распределяются ресурсы.
- Руководство не знает, как предприятие может снизить свои затраты.
- Затраты возрастают, потому что ими не занимаются и ими не управляют.
- Рентабельность падает по неизвестным причинам.

Управление затратами это:

Знание того, где, когда и в каких объемах расходуются ресурсы предприятия.

Прогноз того, где, для чего и в каких объемах необходимы дополнительные финансовые ресурсы.

Умение обеспечить максимально высокий уровень отдачи от использования ресурсов.

Основная задача управления затратами предприятия – поиск путей наиболее эффективного использования имеющихся ограниченных ресурсов посредством планирования, калькулирования, контроля затрат и бюджетирования внутрипроизводственной деятельности.

Важнейшей предпосылкой планирования, учета, калькулирования, принятия рациональных управленческих решений является понимание разной природы затрат и умения их правильно классифицировать.

ТЕМА 2. Необходимость финансового менеджмента при управлении затратами.

Задача финансового менеджмента.

Принятие решений по обеспечению наиболее эффективного движения финансовых ресурсов между предприятием и источниками его финансирования, как внешними, так и внутренними.

Управление потоками финансовых ресурсов, выражение в денежных средствах, является основным вопросом в финансовом менеджменте.

Потоки денежных средств:

- полученные в результате финансово-хозяйственной деятельности;
- полученные на финансовом рынке в результате продажи акций, облигаций, получения кредитов;
- возвращенные субъектам финансового рынка как плата за капитал в виде процентов и дивидендов;
- направленные на уплату налоговых платежей;
- инвестированные и реинвестированные в развитие предприятия.

Принятие решений по финансовым вопросам происходит в двух плоскостях.

- Инвестирования (инвестиционные решения краткосрочные и долгосрочные).

- Рационализация структуры активов, определение необходимости их изменения или ликвидации.
- Разработка и оценка инвестиционных проектов.
- Определение потребности в финансовых ресурсах.

- Выбор источников их финансирования.

- Разработка и реализация политики рационального сочетания использования собственных и заемных средств для обеспечения эффективного функционирования предприятия.
- Разработка и реализация политики привлечения капитала на наиболее выгодных условиях.
- Дивидендная политика.
- Оценка операций слияния и поглощения предприятия

Направления финансового менеджмента



Информационное обеспечение финансового менеджмента



ТЕМА 3. Классификации затрат.

Главным объектом анализа в процессе управления являются затраты. Поэтому классификация затрат очень важна для понимания того, как ими управлять.

В зависимости от целей, для которых используется информация о затратах, они могут классифицироваться по трем направлениям.

Направления классификации

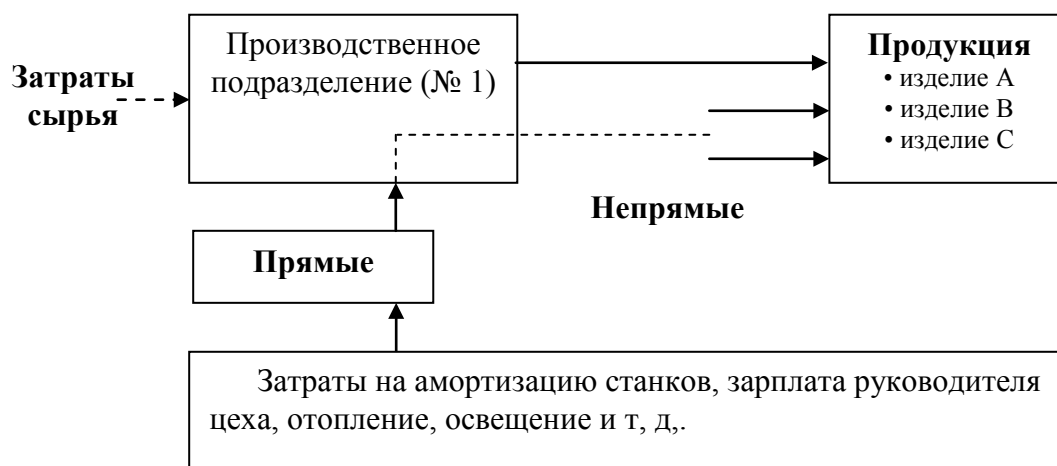
Для определения себестоимости и финансовых результатов	Для принятия управленческих решений	Для контроля и регулирования
1. Прямые и непрямые	1. Постоянные, переменные, смешанные	1. Контролируемые и неконтролируемые
2. Затраты на продукцию и затраты периода	2. Релевантные и нерелевантные	
3. Основные и накладные	3. Маржинальные и дифференциальные	
4. По элементам и статьям затрат	4. Действительные и возможные	
5. Включаемые и не включаемые в себестоимость		

ПРЯМЫЕ И НЕПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ.

Прямые затраты – затраты, которые могут быть отнесены непосредственно к конкретному объекту затрат.

Непрямые затраты – затраты, которые не могут быть отнесены непосредственно к конкретному объекту затрат.

Отнесение затрат к прямым или косвенным зависит от того, что является объектом затрат.



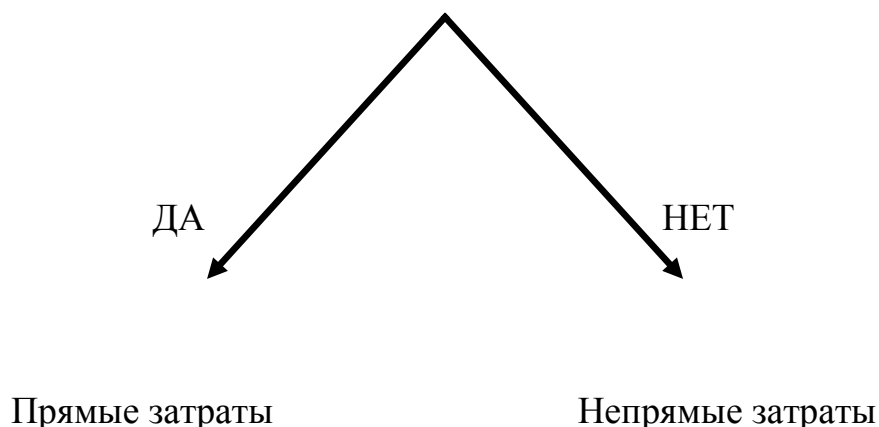
Прямые – затраты, которые связаны с производством отдельных видов продукции и могут быть прямо отнесены на их себестоимость:

- сырье и материалы;
- комплектующие;
- основная заработная плата производственных рабочих.

Непрямые (косвенные):

- затраты, которые одновременно связаны с производством нескольких видов продукции или производства в целом и не могут быть непосредственно отнесены на конкретный вид продукции;
- отопление и освещение;
- оплата менеджеров;
- амортизация.

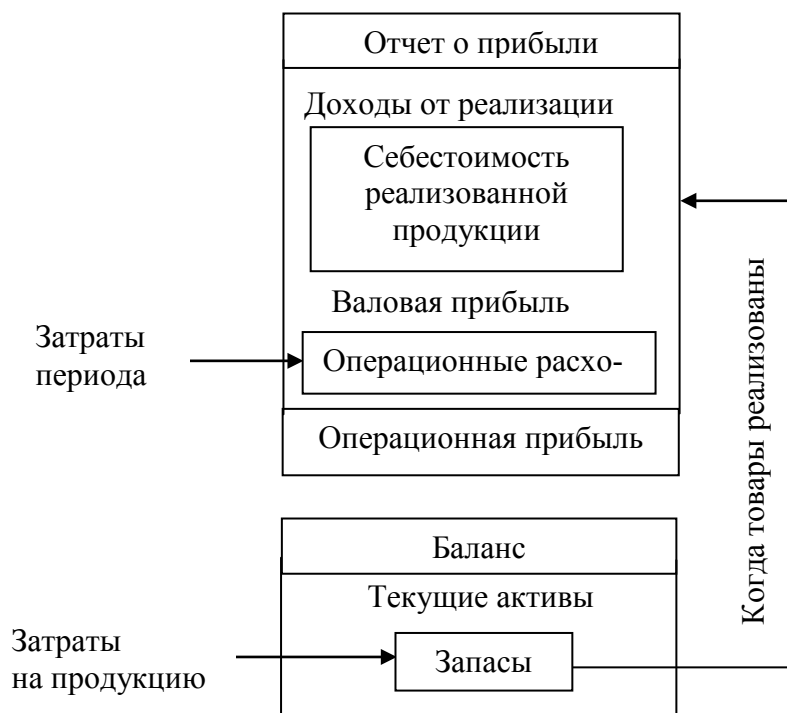
Правило определения: Исчезнет ли какой-либо вид затрат, если определенный товар будет снят с производства?



ЗАТРАТЫ НА ПРОДУКТ И ЗАТРАТЫ ПЕРИОДА.

Затраты на продукт – затраты, связанные с производством или приобретением товаров для реализации.

Затраты периода – затраты, которые не включаются в себя товарно-материальных запасов и рассматриваются как затраты того периода, в котором они были осуществлены.



Затраты на продукцию:

– затраты, связанные с производством или приобретением товаров для реализации;

- прямые материалы;
- прямая заработная плата;
- покупная стоимость товаров для реализации.

Включаются в производственную себестоимость продукции.

Расходы периода:

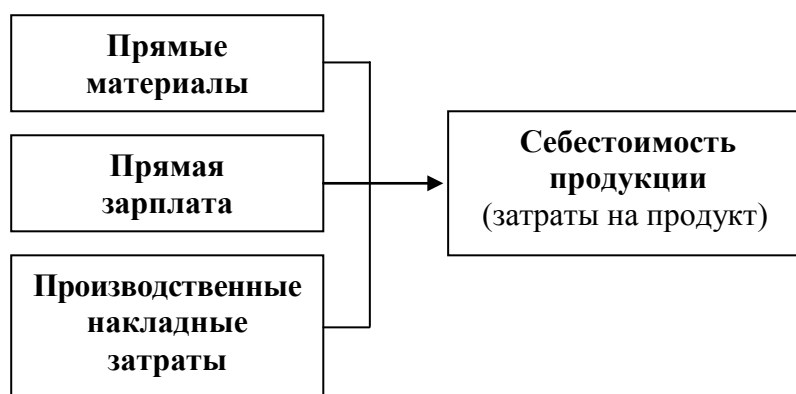
– расходы, напрямую не связанные с производством конкретного товара, а относятся к тому периоду, в каком они были осуществлены;

- административные;
- сбытовые;
- маркетинг;
- амортизация зданий.

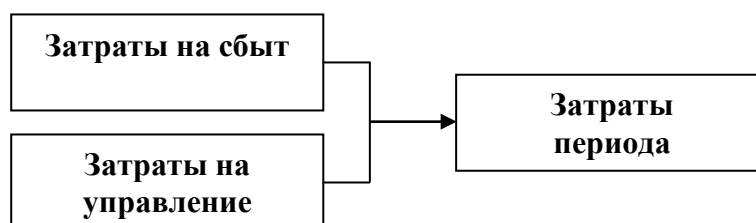
Не включаются в производственную себестоимость реализованной продукции.

Взаимосвязь различных видов затрат

Производственные затраты



Непроизводственные затраты



Прямые материалы – те, которые прямо израсходованы на производство конкретного вида продукции.

Примеры: дерево для изготовления стола, песок для изготовления песка.

▼ вспомогательные материалы составляют часть производственных накладных расходов

Прямая зарплата составляет ту часть затрат, которая может быть отнесена на конкретный производственный продукт.

Примеры: з/пл рабочих, участвующих в сборке готовых изделий, з/пл операторов станков (машин, оборудования), непосредственно занятых в процессе производства.

▼ з/пл среднего руководящего персонала (начальник цеха, подразделения) или з/пл штатного персонала склада – затраты на непроизводственную рабочую силу – являются частью производственных накладных расходов.

Производственные накладные расходы включают в себя все производственные затраты за исключением стоимости прямых материалов, прямой заработной платы и прямых расходов.

Примеры: все расходы на непроизводственную рабочую силу, вспомогательные материалы, косвенные производственные расходы.

Переменные затраты

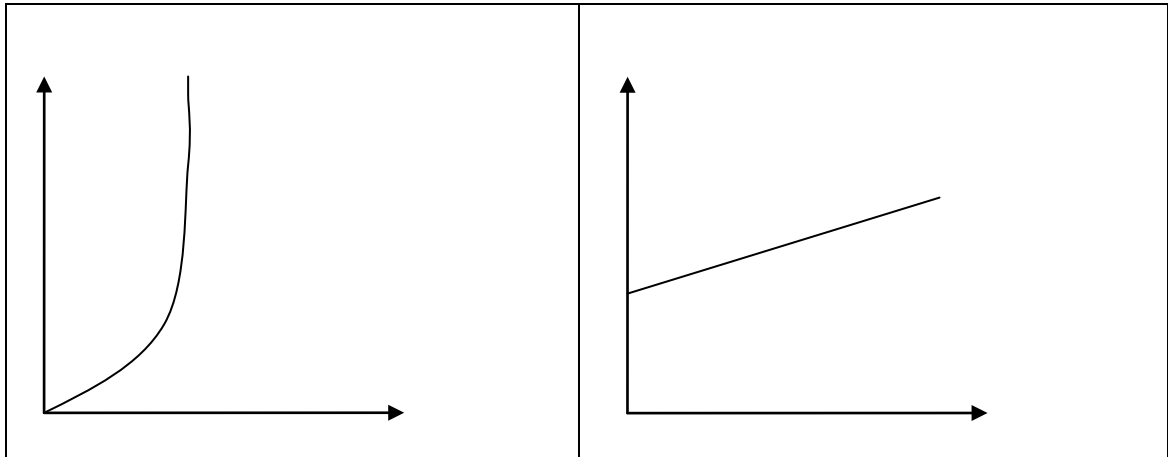
Переменные – затраты, общая сумма которых изменяется пропорционально изменению объема производства (сырье и материалы, комплектующие, заработная плата производственных рабочих, топливо и энергия на технологические нужды и др.).

Постоянные затраты

Разделение затрат на постоянные и переменные осуществляется по признаку зависимости от изменения объема производства.

Постоянные – затраты, общая сумма которых не изменяется при изменении объема производства (амортизация, арендная плата, отопление, освещение, административные...).

Смешанные затраты



Смешанные затраты – затраты, которые изменяются, однако не прямо пропорционально изменению объема деятельности (или другого фактора затрат).

ТЕМА 4. Принципы и методы калькулирования затрат.

Калькулирование – это процесс определения себестоимости определенного объекта затрат.

Под объектом затрат понимают сегменты деятельности предприятия, которые требуют измерения связанные с ними затрат.

Информация о себестоимости дает возможность определить: какую цену на изделие или услуги надо установить, какой процесс является самым экономичным (затратным), какое подразделение использует ресурсы более эффективно и др.

Себестоимость объектов затрат определяют с помощью системы производственного учета.

Производственный учет – это учет, который обеспечивает калькулирование и контроль себестоимости объектов затрат.

Внедрение любой системы производственного учета предусматривает:

- изучение организационной структуры предприятия;
- проектирование документооборота;

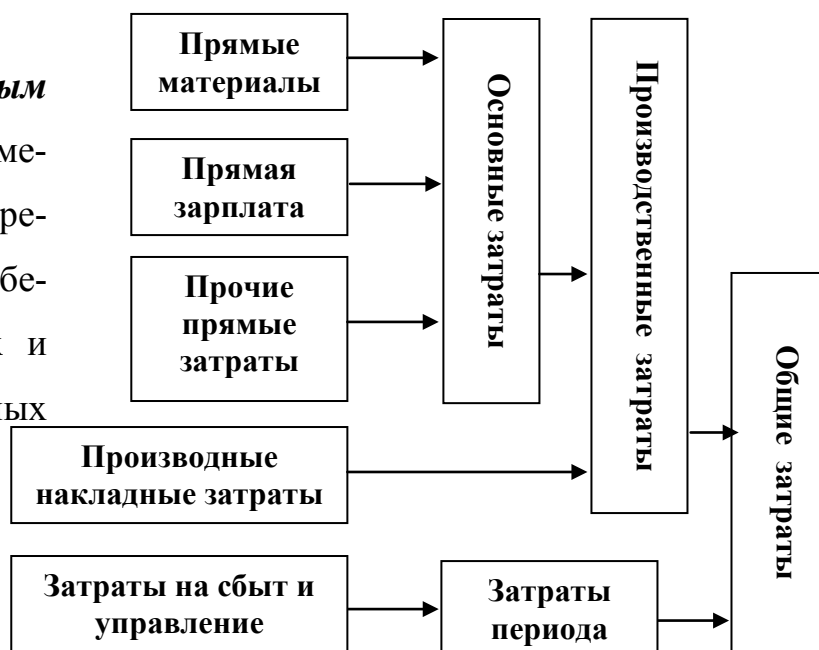
- выбор системы калькулирования продукции;
- подход к постоянным производственным расходам;
- выбор соответствующего метода контроля затрат.

Система производственного учета.



Система калькуляции с полным распределением затрат

Калькуляция с полным распределением затрат – это метод калькуляции, который предусматривает включение в себестоимость всех (переменных и постоянных) производственных затрат.



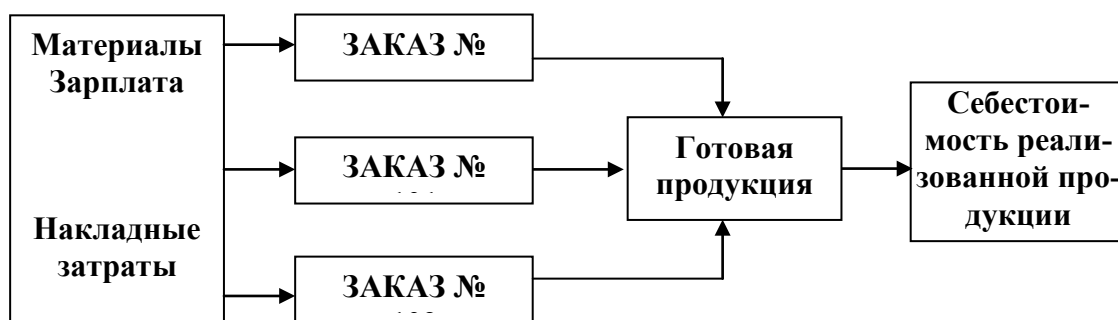
В прошлом требовалось, чтобы предприятия определяли себестоимость изделия путем распределения всех затрат предприятия или конкретной производственной линии по всему ассортименту продукции. Этот метод называется «Модель калькуляции себестоимости с полным распределением затрат по категориям».

Эта модель может быть полезна для переноса на промежуточных пользователей и потребителей, а также для вычисления налоговых обязательств в условиях плановой экономики. Однако, она не обеспечивает точного или чувствительного измерительного инструмента для определения, какие изделия являются рентабельными, а какие приносят убытки.

Тем самым данный метод калькулирования не дает необходимой информации для принятия многих, важных управленческих решений.

Калькуляция по заказам

Калькуляция по заказам – система калькулирования продукции на основе учета затрат по каждому индивидуальному изделию или отдельной партии товаров.



Объект учета – **отдельный заказ** на изготовление отдельного изделия, партии изделий или выполнение определенного объема работ.

Объектами учета, при этом методе, являются отдельные заказы. Каждому заказу присваивают отдельный номер, который проставляют в первичных документах по учету затрат, и по которым осуществляют группирование первичных документов (и затрат) по заказам.

– Прямые затраты относят на себестоимость заказов на основе группирования первичных документов.

– Общепроизводительные расходы, которые являются непрямыми, на протяжении месяца учитывают отдельно, на отдельных счетах, а в конце месяца относят на себестоимость отдельных заказов путем их распределения.

– Фактическую себестоимость заказа определяют только после его окончания.

Если по заказу изготовлено много изделий, для определения фактической себестоимости единицы продукции необходимо общую сумму затрат разделить на количество изделий.

Калькуляция затрат по процессам (попередельный метод).

Применяют в тех производствах, где исходное сырье проходит ряд технологических производственных процессов, переделов производства. На каждом переделе получают полуфабрикат, который является исходным сырьем (или материалом) для следующего передела. На последнем переделе получают готовую продукцию.

– Затраты по этому методу учитывают по переделам и видам продукции.

– Объектами калькуляции являются полуфабрикаты каждого передела и готовая продукция последнего передела.

Система калькуляции по переменным затратам

Калькуляция переменных затрат – метод калькуляции, предусматривающий включение в себестоимость продукции **только переменные** производственные затраты.

Система калькуляции переменных затрат базируется на распределении всех затрат на **переменные** и **постоянные**. Она предусматривает, что **себестоимость** продукции определяется только по **переменным затратам**. Так, к производственной себестоимости продукции относятся прямые материалы, прямая заработная плата и часть общепроизводственных затрат, которые являются переменными. По переменным затратам оценивается также остаток готовой продукции.



Постоянные общепроизводственные расходы не включаются в себестоимость продукции, **относятся к расходам периода**, подлежат учету отдельно и списываются на дебет счета финансовых результатов отчетного периода. **Контроль** постоянных расходов осуществляется **по центрам ответственности** путем их бюджетирования, выявления и анализа отклонений от бюджета (сметы).

Модель калькуляции себестоимости по переменным затратам, часто называемая также «Модель маржинального калькулирования», обеспечивает точный учет затрат, относящийся к производству единицы конкретного вида продукции. Именно эта модель наиболее часто применяется в рыночных странах.

Метод калькуляции по переменным затратам определяет себестоимость каждой дополнительной единицы данного вида продукции и сосредотачивает внимание на том, как изменяется себестоимость при изменении объема производства.

Он состоит в определении того, какие затраты напрямую относимы на данное изделие (переменные затраты), например, затраты на сырье и материалы и затраты на энергию.

Когда эти переменные затраты на единицу продукции известны, мы можем вычесть их из цены изделия и определить, какая часть цены имеется для покрытия накладных расходов.

Сравнение калькуляций по полным и по переменным затратам (3)

Соотношение объемов производства и продажи	Производство > продажи	Производство < продажи	Производство = продаже
Влияние на запасы	Увеличение	Уменьшение	Не изменяется
Влияние на общие расходы отчетного периода	Полн. < Пер.	Полн. > Пер.	Полн. = Пер.
Соотношение прибыли	Полн. > Пер.	Полн. < Пер.	Полн. = Пер.

Аргументы в пользу калькуляции переменных затрат.

Обеспечивает более полезную информацию для принятия решений.

Избавляет прибыль от влияния изменения запасов.

Аргументы в пользу калькуляции с полным распределением затрат.

Не увеличивает важность постоянных затрат.

Позволяет избежать отражения фиктивных убытков.

Теоретическое преимущество: производство невозможно без постоянных производственных затрат.

Система учета и калькуляции переменных затрат.

Преимущества:

- упрощает учет (также нормирование, планирование) затрат и калькуляцию, потому что постоянные затраты не делятся между видами продукции;
- позволяет определить взаимосвязь затрат, объема производства и прибыли;
- точнее определяется финансовый результат по принципу «затраты – доходы»;
- предоставляет ценную информацию для принятия управленческих решений.

Недостатки:

- трудности разделения всех затрат на постоянные и переменные;
- дублирование систем учета;
- занижение стоимости остатков продукции на складе.

ТЕМА 5. Анализ безубыточности производства.

Цель анализа безубыточности – установить, что произойдет с финансовыми результатами, если определенный уровень производительности или объем производства изменится. Эта информация имеет очень важное значение для ме-

неджеров. Выходу продукции уделяется особое внимание, так как знание этой зависимости позволяет руководству определить критические уровни выпуска.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью.

Такой анализ возможен при системе учета переменных издержек, базирующихся на разделении издержек на переменные и постоянные, а также по показателю маржинального дохода. При этом определяется точка безубыточности и другие показатели, характеризующие взаимосвязь издержек, объема производства и прибыли.

Точка безубыточности – это объем реализации, при котором доходы предприятия равны его расходам, предприятие не имеет ни прибыли, ни убытков.

Синонимами понятия точки безубыточности является **точка рентабельности, мертвая точка, точка критического объема реализации.**

Пример. Предприятие изготавливает и реализует телевизоры.

Данные на единицу продукции:

цена	500 т.р.
переменные издержки	300 т.р.
<u>маржинальный доход</u>	<u>200 т.р.</u>
Постоянные издержки составляют	80000 гр. в месяц

Данные за месяц:

реализация (500 шт.)	250000	100%
переменные издержки (500 шт. × 300 т.р.)	150000	60%
<u>маржинальный доход</u>	<u>100000</u>	40%
постоянные издержки	80000	
прибыль	20000	

Коэффициент маржинального дохода (КДМ) – это отношение суммы маржинального дохода к сумме дохода от реализации:

$$\text{КМД} = 100000 : 250000 = 0,40 \text{ (или 40\%)}$$

По данным на единицу продукции:

$$\text{КМД} = \frac{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}}{\text{Цена реализации единицы продукции}} = \frac{200}{500} = 0,40 \text{ (40\%)}$$

Точка безубыточности может быть определена тремя способами:

- методом уравнения;
- методом маржинального дохода;
- графическим методом.

МЕТОД УРАВНЕНИЯ

Исходя из общей формулы:

Доход от реализации = Переменные издержки + Постоянные издержки + Прибыль

Формула расчета точки безубыточности:

Доход от реализации = Переменные издержки + Постоянные издержки + 0

При условии, что «X» – точка безубыточности (ТБ) в штуках:

$$500X = 300X + 80000 + 0$$

$$200X = 80000; X = 400 \text{ шт.}$$

При условии, что «X» – точка безубыточности (ТБ) в денежном выражении:

$$X = 0,60X + 80000 + 0; \quad 0,40X + 80000; \quad X = 200000 \text{ т. р.}$$

МЕТОД МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА

Маржинальный доход = Постоянные издержки + Прибыль

В точке безубыточности (ТБ) → Маржинальный доход = Постоянные издержки

Формула точки безубыточности в штуках:

$$ТБ = \text{Постоянные издержки} : \text{Маржинальный доход на единицу продукции}$$

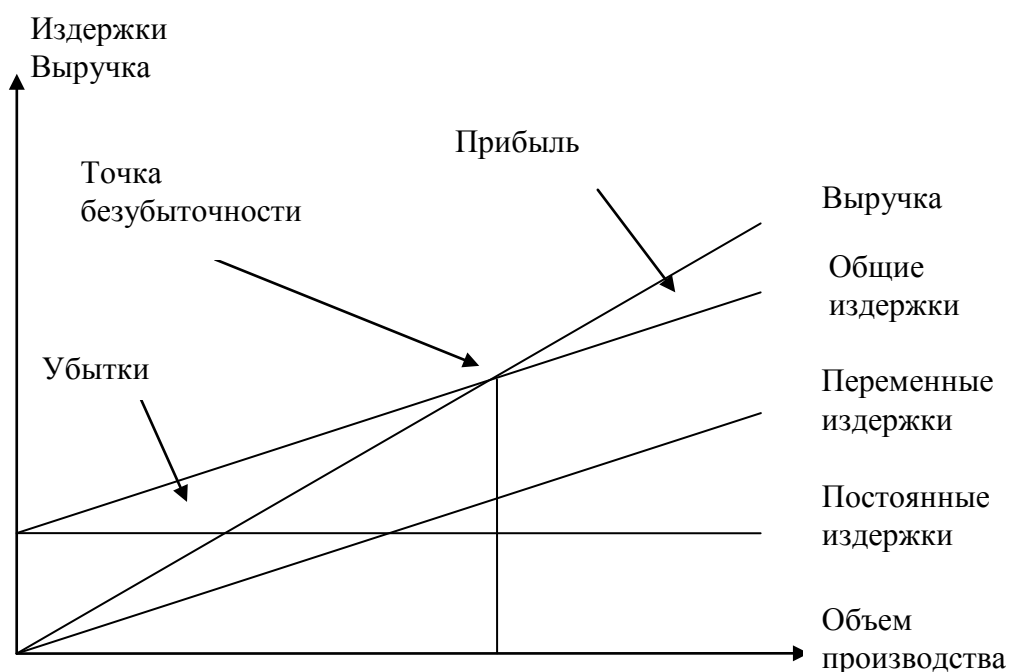
$$ТБ = 80\,000 : 200 = 400 \text{ штук}$$

Формула точки безубыточности в денежном выражении:

$$ТБ = \text{Постоянные издержки} : \text{Коэффициент маржинального дохода}$$

$$ТБ = 80\,000 : 0,4 = 200\,000 \text{ т.р.}$$

ГРАФИЧЕСКИЙ МЕТОД (бухгалтерская модель)



Допущения при анализе безубыточности:

– поведение доходов и затрат линейно;

- затраты точно делятся на постоянные и переменные;
- объем продаж постоянен;
- запасы товара не изменяются;
- производительность труда постоянна;
- стоимость денег во времени не меняется.

Кроме бухгалтерской существует экономическая модель безубыточности, не учитывающая данные допущения и в большей степени привязанная к реальным условиям.

Анализ безубыточности для многономенклатурного производства

Если предприятие производит и продает несколько видов продукции, то точка безубыточности может быть определена исходя из общего коэффициента маржинального дохода и всей суммы дохода от реализации.

	Продукция А		Продукция Б		ВСЕГО		
Доход от реализации	100 000	100%	300 000	100%	400 000	100%	
Переменные издержки	70 000	70%	120 000	40%	190 000	47,5%	
Маржинальный доход	30 000	30%	180 000	60%	210 000	52,5%	
Постоянные издержки						141 750	
Прибыль						68 250	

Коэффициент общего маржинального дохода = $210\ 000 / 400\ 000 = 0,525$

Точка безубыточности = $141\ 500 / 0,525 = 270\ 000$ т. р.

ТЕМА 6. Целевое планирование прибыли.

Важным инструментом для учета изменения прибыли служит операционный рычаг.

Операционный (производственный) рычаг.

Операционный рычаг показывает во сколько раз может измениться значение прибыли при увеличении (изменении) объема продаж.

Операционный рычаг зависит от соотношения переменных и постоянных затрат.

Операционный рычаг = маржинальный доход : прибыль

% изменения прибыли = % изменения выручки × операционный рычаг

В нашем примере:

маржинальный доход = 100 000 т.р.

прибыль = 20 000 т.р.

операционный рычаг = 100 000 : 20 000 = 5

Если предприятие планирует увеличение объема продаж на 15 %, то сумма прибыли увеличивается на 75 % (15 × 5 = 75)

Использование эффекта операционного рычага для управления структурой затрат

Какая структура затрат предпочтительней:

- с преобладанием переменных затрат (малый операционный рычаг);
- с преобладанием постоянных затрат (большой операционный рычаг).

	Предприятие А		Предприятие Б	
Объем реализации	100000 т.р.	100%	100000 т.р.	100%
Переменные затраты	70000 т.р.	70%	40000 т.р.	40%

Маржинальный доход	30000 т.р.	30%	60000 т.р.	60%
Постоянные расходы	20000 т.р.		50000 т.р.	
Прибыль	10000 т.р.		10000 т.р.	
Операционный рычаг	$30000 : 10000 = 3$		$60000 : 10000 = 6$	

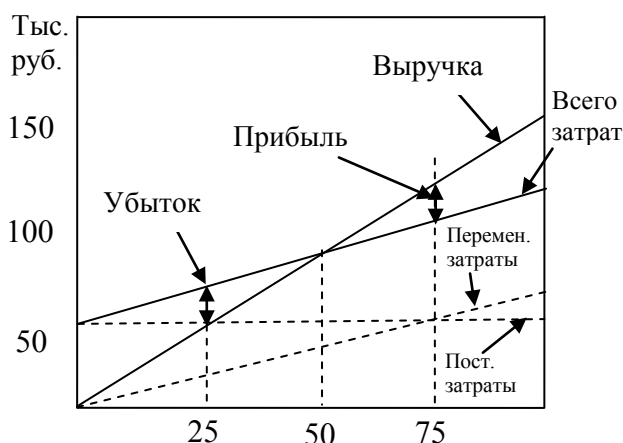
Ситуация 1. Если объем реализации **увеличится на 20%**, то

прибыль $20 \times 3 = 60\%$ или 16000 $20 \times 6 = 120\%$ или 22000

Ситуация 2. Если объем реализации **снижится на 20%**, то

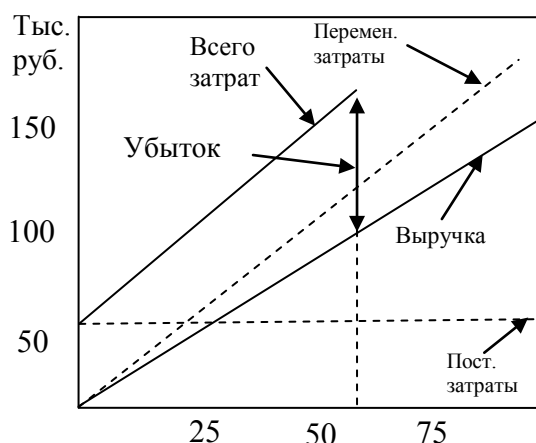
прибыль $-20 \times 3 = 60\%$ или 4000 $-20 \times 6 = 120\%$ или -2000 (убыток)

Перед тем, как провести подробный анализ, необходимо сравнить переменные затраты на единицу продукции и цену



**Цена – Переменные затраты
на ед. прод. >0**

В принципе рентабельность можно обеспечить при достижении определенного объема производства.



**Цена – Переменные затраты
на ед. прод. <0**

Рентабельность никогда не будет достигнута при данном соотношении переменных / постоянных затрат.

Этот анализ должен быть проведен перед тем, как идти дальше.

На примере справа, диаграмма показывает, что нужно что-то предпринять для того, чтобы изменить ситуацию. Например:

- Поднять цену выше переменных затрат.
- Снизить переменные затраты.
- Производить другую продукцию.

Главное здесь – это то, что предприятие не должно продолжать выпуск продукции, которая не покрывает переменных затрат на ее изготовление – каждая дополнительная проданная штука продукции является прямым убытком для компании.



Если продукция не окупает свои переменные затраты, то предприятие может предпринять одну из следующих мер: прекратить выпуск продукции, изменить цену для получателя приемлемого вклада или попытаться свести затраты до минимума путем изменения существующей продукции.

Продукция окупает переменные затраты и малую часть постоянных затрат

Проанализировать далее структуру себестоимости, конкурентоспособность и необходимые в будущем инвестиции

Примеры вопросов для дальнейшего изучения:

- Будут ли будущие потребности в денежных средствах для сохранения конкурентоспособности препятствовать инвестициям в продукты с большей маржинальной прибылью?
- Покрывает ли маржинальная прибыль постоянные затраты, которые прямо связаны с продуктом?
- Возможно ли на этом рынке повышение цены, с тем, чтобы маржинальная прибыль этого продукта соответствовала маржинальной прибыли других продуктов?

Возможные варианты:

- Постепенное прекращение производства.
- Изучение возможностей снижения затрат.
- Инвестирование в рост.
- Повышение цены.

Если продукция покрывает переменные затраты и лишь малую часть постоянных, предлагается изучить следующие вопросы (потребность в средствах, возможность увеличения цены и т.д.).

Продукция покрывает переменные затраты и большую часть постоянных затрат

Стимулировать рост для увеличения реализации и прибыли

- Сконцентрировать инвестиции на этих продуктах для повышения конкурентоспособности за счет повышения ценностной значимости продукта для покупателя.
- Вкладывать средства в инструменты маркетинга и оплату торговых представителей для того, чтобы расширить покупательскую базу.
- Изучать потребности в новых производственных мощностях.

Удобным инструментом для проведения анализа служит коэффициент маржинальной прибыли.

Коэффициент маржинальной прибыли – это эффективная мера рентабельности продукции при изменении продаж в денежном выражении (в отличие от выражения в единицах продукции).

$$\text{Коэффициент МП} = \text{МП} / \text{Цена за ед.}$$

Коэффициент МП просто показывает, какая маржинальная прибыль будет получена при увеличении объема продаж на рубль.

Пример:

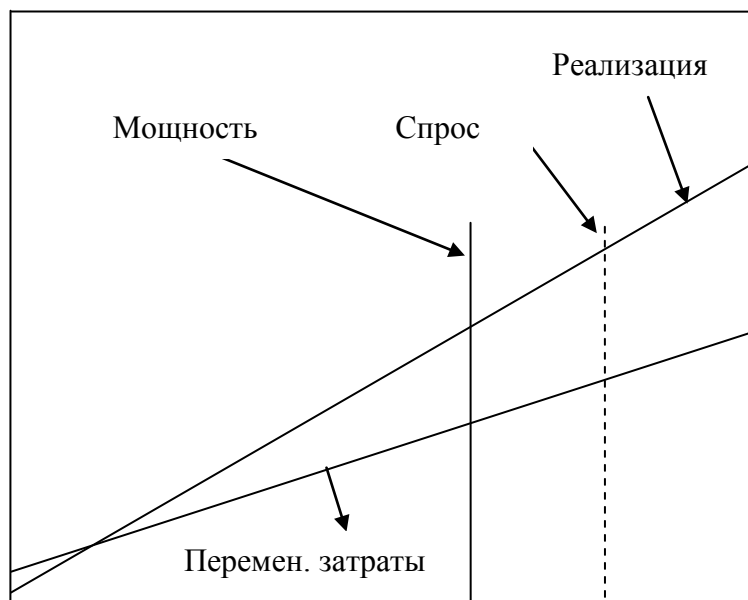
	А	Б	МП продукта Б выше, чем МП продукта А.
Цена	180	230	В то же время при сравнении результатов увеличения объема продаж, скажем, на 1 млн. руб. предпочтение должно быть отдано А, поскольку: – Повышение объема продаж продукта А на 1 млн. руб. приведет к увеличению МП на 280 тыс. руб. – Повышение объема продаж продукта Б на 1 млн. руб. приведет к увеличению МП на 240 тыс. руб.
Пер. З/ед.	130	175	
МП	50	55	
Козф. МП	28%	24%	

Анализ маржинальной прибыли при ограниченной производственной мощности и ограниченном спросе.

В тех случаях, когда для производства различных видов продукции не используются одни и те же ограниченные ресурсы, и не задействованы полные производственные мощности, возможно провести отдельный анализ МП по каждому виду продукции.

$$\text{Прибыль} = (\text{МП (1) x ед. прод. (1)} + \text{МП (2) x ед. прод. (2)} + \dots) - \text{Пост. затраты}$$

Основная цель – обеспечение максимальной общей МП для каждого продукта.



- Постоянные затраты учитываются только в случае их изменения.
- Поскольку спрос > мощности, рассмотрите:
 - повышение цены;
 - дополнительные мощности;
 - сокращение затрат.
- Если решение подразумевает выделение дополнительных ресурсов, рассмотрите эффективность выделения ресурсов для каждого вида продукции.

В тех случаях, когда объем сбыта невелик, в связи с ограниченным спросом, анализ МП аналогичен, за исключением нескольких особенностей поскольку мощность > спроса необходимо рассмотреть:

- сокращение затрат;
- повышение цены.

Расширенный анализ многопрофильного предприятия

Хотя процесс с виду не отличается от узкопрофильного предприятия, нужен дополнительный анализ из-за того, что множественность ассортимента требует

проведения сравнительного анализа составляющих портфеля продукции необходимо классифицировать затраты на переменные и постоянные:

– Вычислить переменные затраты на единицу каждого вида продукции и совокупные постоянные затраты.

– Вычислить маржинальную прибыль по каждому виду продукции.

– Вычислить совокупную маржинальную прибыль.

– Сравните совокупную маржинальную прибыль разных ассортиментов с совокупными постоянными затратами.

– Проанализируйте возможности увеличения маржинальной прибыли по каждому виду продукции и снижения постоянных затрат.

– Выполните сравнительный анализ рентабельности продукции.

Анализ по методу переменных затрат – мощный инструмент управления портфелем продукции и определения его оптимального состава. Он позволяет оценить компромиссные решения по составу продукции для увеличения чистой прибыли.

Сбор данных для анализа.

С учетом белорусских условий целесообразно использовать анализ затрат в качестве инструмента управления в дополнение к требуемой по закону финансовой отчетности по себестоимости.

Нет необходимости менять существующий процесс отчетности, который строго регламентирован законодательством.

Все необходимые сведения можно получить из существующей бухгалтерской отчетности.

Этот анализ предназначен исключительно для внутренних целей.

Метод калькуляции по переменным затратам выявил четыре способа влияния на прибыль:

Изменение цены.

Изменение объема сбыта.

Сокращение переменных затрат.

Сокращение постоянных затрат.

В реальных обстоятельствах при невыполнении плановых показателей по прибыли нужно анализировать каждый из вышеуказанных вариантов.

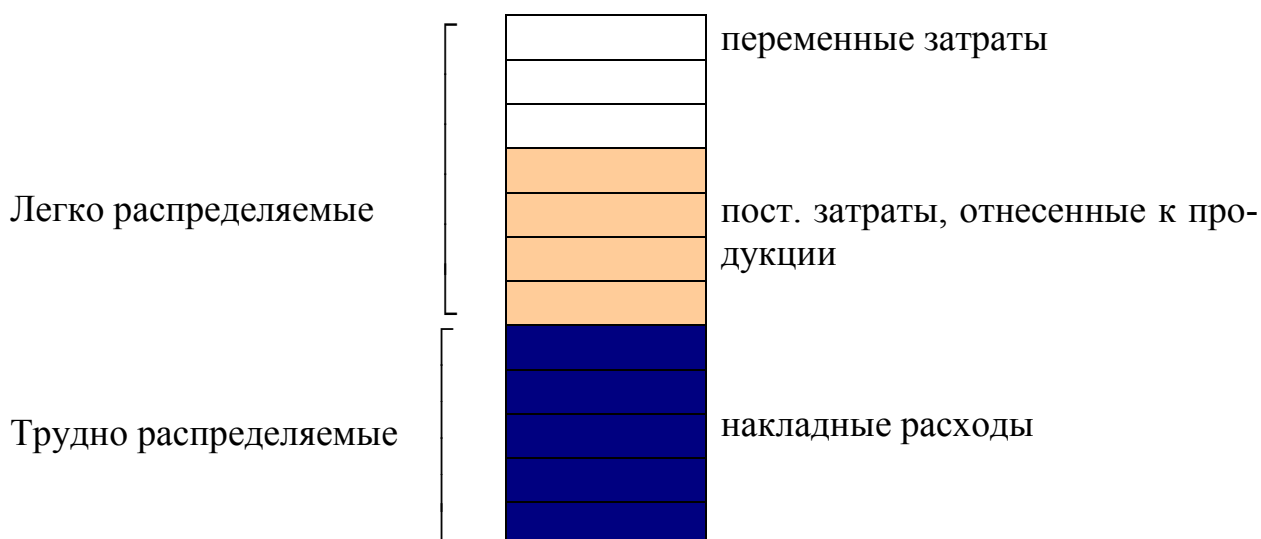
- Зачастую один или несколько из них недостижимы.
- На рынке может быть высокий уровень цен и конкуренции, поэтому увеличение цен нецелесообразно.
- Рынок может быть насыщен продукцией, поэтому увеличение объема производства невозможно.
- Производственные мощности также могут ограничивать объем сбыта.

В этих случаях нужно заниматься разработкой программ сокращения и контроля затрат.

ТЕМА 7. Распределение накладных расходов.

Накладными расходами являются те расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены к прямым затратам на продукцию, производственный процесс, покупательскую группу. Достаточно сложно определить путь конкретного элемента накладных расходов в процессе производства. Таким образом, себестоимость продукта имеет тенденцию становиться менее точной, т.к. доля накладных расходов в структуре затрат возрастает.

Непрямые затраты, или накладные, распределить труднее всего, так как они непосредственно не связаны с продукцией.

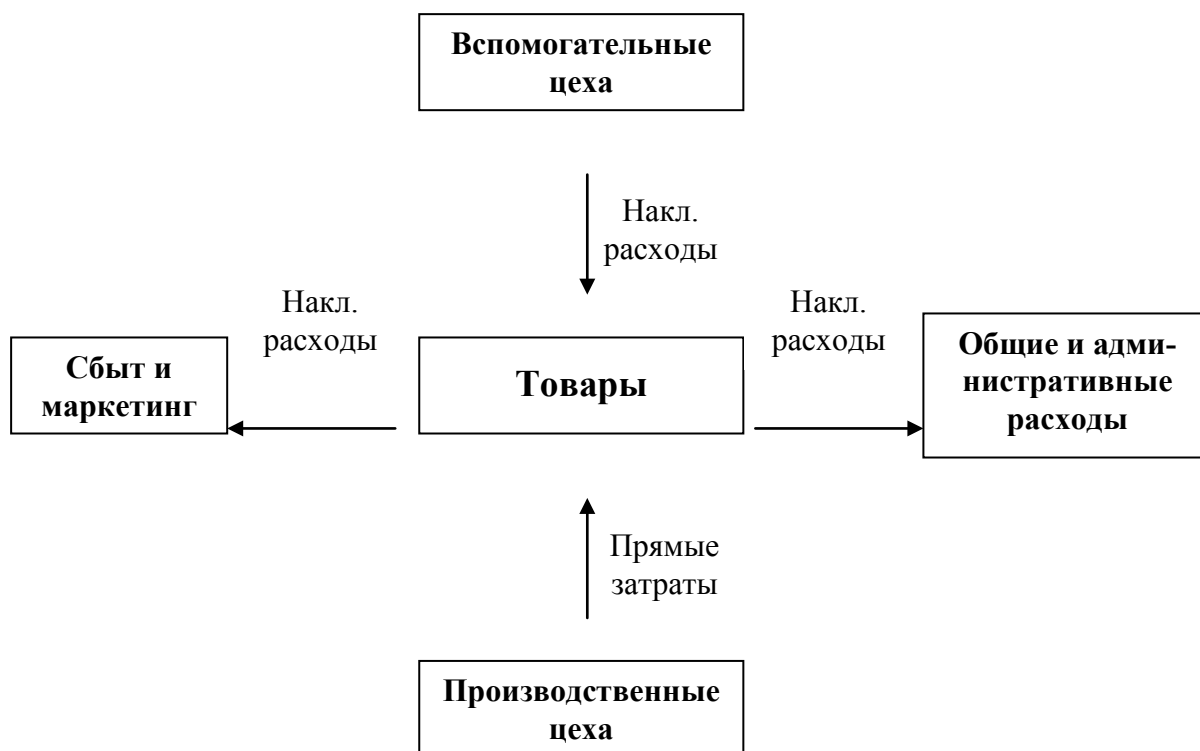


В процессе распределения нужно отнести прямые и косвенные затраты на конкретную продукцию.

«Легкость» и «трудность» для распределения означает, что база распределения более или менее очевидна, измерима или надежна.

Происхождение прямых и косвенных затрат.

Прямые и косвенные затраты имеют различное происхождение.



Производственные цеха являются основным источником прямых затрат на продукцию. Большинство прочих затрат можно квалифицировать как накладные расходы, т. е. косвенные затраты.

Проблема, стоящая перед методами распределения затрат, заключается в том, какой способ отнесения затрат на конечную продукцию является самым подходящим. Чтобы сделать это, нам необходимо ввести новый термин – «центр затрат».

Центр затрат является центром ответственности, где руководители отвечают за расходы, находящиеся под их контролем.

- Как правило, центры затрат представлены цехами.
- Иногда центры затрат являются более мелкими сегментами, такими как группа станков в отделе.

Чем меньше центр затрат, тем в большей степени контролируются затраты. В то же самое время большое число центров затрат может привести к нежелательной детализации.

**Выявление центров затрат важно
для правильного распределения затрат.**

В целом, центр затрат представляет собой группу индивидуальных затрат, на которые относятся накладные расходы во время первого этапа распределения затрат.

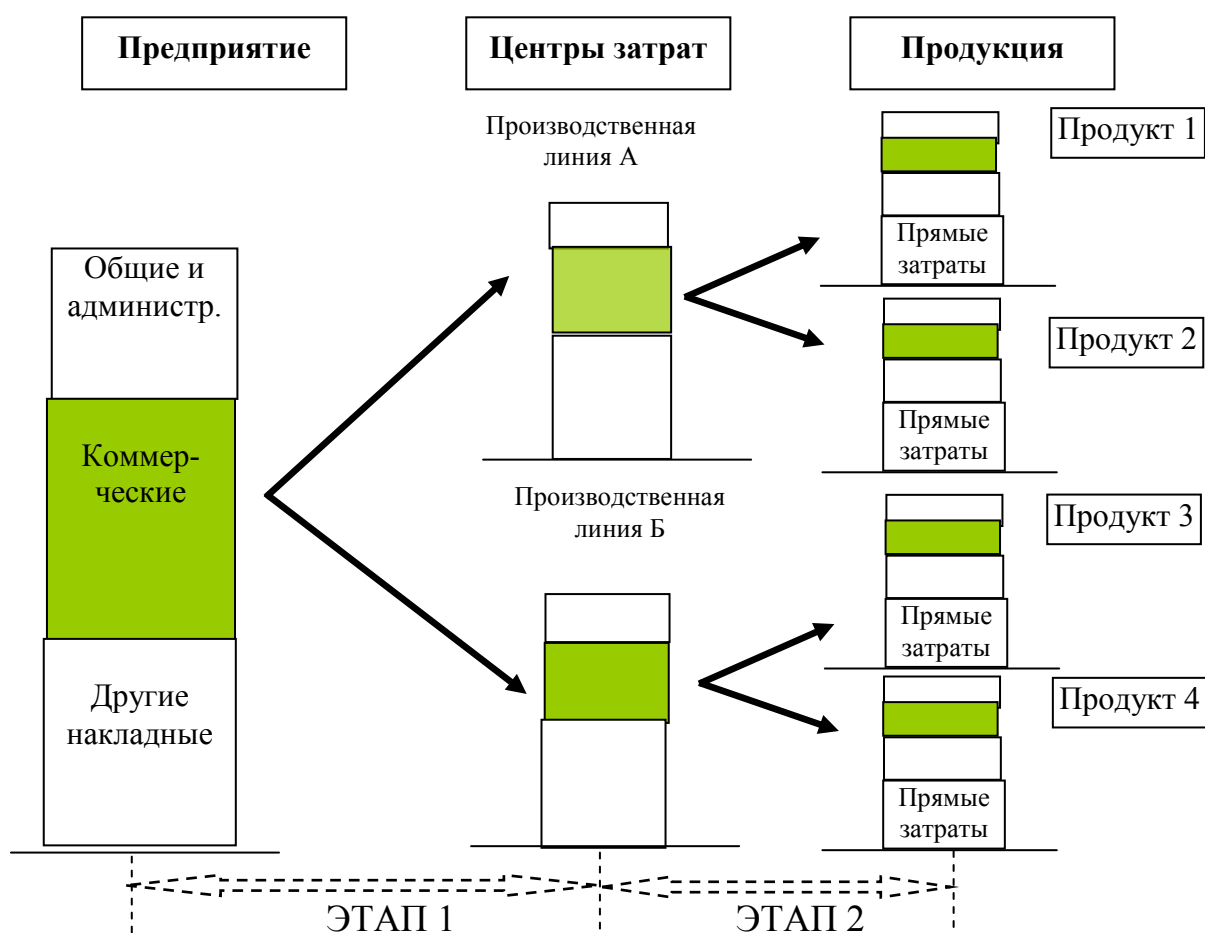
Основой для распределения накладных расходов служит база распределения.

Базы распределения для однородных статей расходов.

Совокупность расходов	Общие расходы	База распределения
Связанные с трудом	Управление персоналом	Кол-во работающих Зарплата Часы труда
Связанные с автоматизацией	Амортизация оборудования Страхование оборудования Содержание оборудования	Балансовая стоимость Количество машин Машиночасы
Связанные с площадью	Аренда здания Страхование оборудования Отопление и освещение	Площадь, которую занимает подразделение
Связанные с услугами	Хранение материалов Учет Непрямые материалы Диетическая пища	Кол-во или стоимость материалов Кол-во документов Стоимость прямых материалов Количество блюд

Ставка накладных расходов для каждого центра затрат рассчитывается делением общих затрат, распределенных на центр, на общие расходы базы распределения затрат, Накладные расходы распределяются на продукцию путем умножения ставки накладных расходов каждого центра на полученную на второй ступени базу распределения накладных расходов, потребленных каждым продуктом.

Этапы распределения накладных затрат.



Накладные распределяются с уровня предприятия на центры затрат, и потом – на продукцию.

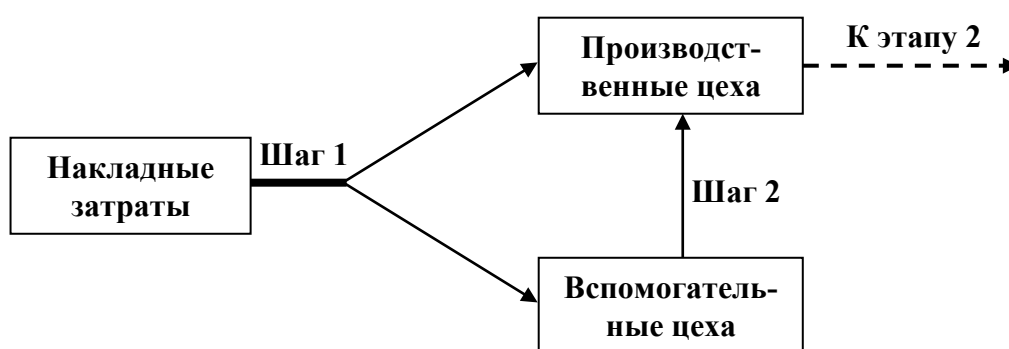
Прямые затраты собираются на уровне продуктов потому что они возникают в процессе изготовления продукции и их легко отнести на продукцию.

На первом этапе распределения накладных затрат предстоит отнести ВСЕ затраты на производственные центры затрат. Этот процесс состоит из двух шагов.

Шаг 1: Все накладные затраты относятся на производственные и вспомогательные цеха.

Шаг 2: Все затраты вспомогательных цехов относятся только на производственные цеха. За базу как правило выбирают:

- количество требований на получение материалов (услуг);
- стоимости полученных производственным цехом материалов;
- количество человеко-часов, потраченных на обслуживание производственного цеха.



После того, как все накладные расходы были распределены между центрами затрат (производственными цехами) указанные затраты необходимо отнести к конкретным видам продукции.

Проблемы применения фактических ставок накладных затрат

Сроки.

- Получение информации о фактических ставках накладных расходов не совпадает по времени с производственным процессом и реализацией и, как правило, происходит в конце отчетного периода.
- Часто информация нужна руководителям заранее.

Колебания в объемах.

- Многие статьи накладных расходов остаются постоянными, в то время как объем произведенной продукции может колебаться от месяца к месяцу.

– Как следует устанавливать цены на продукцию, если расходы на нее постоянно изменяются?

Для решения данных проблем руководители должны использовать оценочные ставки накладных расходов.

Важно знать фактические ставки накладных расходов, так как это позволяет руководству точно оценивать стоимостную конкурентность своей продукции. Однако существует две серьезные проблемы при применении фактических ставок накладных расходов:

Плановые ставки распределения накладных затрат.

Указанные ставки могут основываться на планируемых объемах производства и продаж.

Указанные ставки должны регулярно сверяться с фактическими ставками накладных расходов и корректироваться для отражения реального положения дел.

Преимущества плановой ставки накладных затрат:

– Оперативность калькуляции себестоимости продукции.

– Избежание влияния колебаний в уровне деятельности на протяжении года.

Исходя из своей специфики, предприятию следует самому выработать один из трех методов.

Нормативная стоимость.

Этот метод основан на оценке ожидаемого среднего уровня бизнеса, который удовлетворит средний спрос со стороны покупателей в течение 3-5 лет.

Преимуществом данного метода является то, что долгосрочные расходы могут значить больше, чем краткосрочные колебания.

В условиях Республики Беларусь оценка на такой период может быть проблематичной.

Бюджетлируемый годовой объем.

Этот метод наиболее широко используется на Западе и основывается на ожидаемом уровне производства на следующий год.

Преимущество данного метода состоит в том, что легче делать прогнозы на более короткий период времени.

Он более подвержен ежегодным колебаниям.

Практическая мощность.

Этот метод основывается на максимальной практической мощности производства.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

При изучении темы «Классификация затрат» для нескольких разнотипных предприятий определите, что может выступать в качестве объекта затрат.

Объекты затрат – сегменты деятельности (продукты, подразделения, проекты и т.д.), которые требуют определенных затрат, связанных с ними.

Объект затрат	Пример
Продукт	
Проект	
Оптовый покупатель	
Деятельность	
Подразделение	
Программа	
Регион	

ТЕМА «Калькулирование затрат»

Цель: произвести анализ эффективности различных методик калькулирования затрат на конкретном примере.

Пример.

Предприятие производит и реализует продукцию «Д» цена реализации 50 руб. за единицу. Данные за месяц:

Произведено	15000 шт.
Переменные затраты на единицу	18 руб.
Постоянные расходы за месяц	450000 руб.

Фактическая себестоимость единицы продукции по полным затратам:

общая сумма затрат : объем производства =
(переменные затраты + постоянные затраты) : объем производства = (15000 x
18 + 450000) : 15000 = 48 руб.

Прибыль от реализации единицы продукции: 50 руб. – 48 руб. = 2 руб.

Рассчитать чему будет равна прибыль предприятия если объем производства в течении трех месяцев постоянен и равен 15000 шт. в месяц. Объем продаж меняется:

I месяц – 15000 шт.

II месяц – 10000 шт.

III месяц – 20000 шт.

При расчетах использовать две методики: калькулирование по полным и по переменным затратам.

ЗАДАЧИ К ТЕМЕ

«Анализ затрат и расчет точки безубыточности».

Задача 1.

1 января 200__ года компания «Мечта» увеличила ставки сдельной оплаты труда основных производственных рабочих. Все плановые затраты и доходы остались без изменений. Как данное увеличение повлияло на плановую точку безубыточности и плановый «запас прочности» компании «Мечта»?

Плановая точка безубыточности	Плановый «запас прочности»
А. Увеличение	Увеличение
Б. Увеличение	Уменьшение
В. Уменьшение	Уменьшение
Г. Уменьшение	Увеличение

Задача 2.

Следующая ниже информация относится к компании «Меломан», производящей компакт-диски:

Реализация (25000 шт.)

500000 руб.

Основные материалы и зарплата	
Основных производственных рабочих	150000 руб.

Производственные накладные расходы:

переменные	20000 руб.
постоянные	35000 руб.

Сбытовые и общие расходы:

переменные	5000 руб.
постоянные	30000 руб.

Какова точка безубыточности компании «Меломан» в натуральном выражении?

- А. 4924 шт.
- Б. 5000 шт.
- В. 6205 шт.
- Г. 9286 шт.

Задача 3.

Следующая информация относится к компании «Проксима»

Реализация	800000 руб.
Переменные затраты	160000 руб.
Постоянные затраты	40000 руб.

Какова точка безубыточности компании «Проксима» в денежном выражении?

- А. 200000 руб.
- Б. 160000 руб.
- В. 50000 руб.
- Г. 40000 руб.

Задача 4.

Компания «Альфа» производит один вид продукции.

Цена реализации единицы продукции	100 руб.
Переменные затраты на единицу	70 руб.
Постоянные затраты	24000 руб.

Определить точку безубыточности в денежном и натуральном выражении?

КОМПЛЕКСНОЕ ЗАДАНИЕ К ТЕМЕ

«Целевое планирование прибыли»

Задача.

Исходная информация: Предприятие производит и реализует один вид продукции – пылесосы. Данные о цене, переменных затратах и постоянных расходах представлены в нижеследующей таблице.

Показатели	На единицу	В процентном выражении	На объем продаж в месяц
Цена реализации одного пылесоса	250	100%	100000
Переменные затраты	150	60%	60000
Маржинальный доход	100	40%	40000
Постоянные расходы за месяц			30000
Прибыль			10000

Ежемесячный плановый объем продаж 400 шт.

Необходимо рассмотреть предлагаемые варианты изменения в деятельности предприятия и помочь менеджерам принять верные решения.

Все расчеты выполнить для одного месяца.

1. Изменение постоянных расходов и объема продаж.

Предприятие планирует за счет повышения расходов на рекламу стоимостью 10000 рублей в месяц увеличить объем продаж на 30000 рублей. Стоит ли принимать данное предложение?

2. Изменение в переменных затратах и объемах продаж.

Предприятие планирует улучшить качество пылесосов за счет применения нового комплектующего изделия в нем стоимостью 20 рублей. Повышение качества позволит увеличить объем продаж до 480 штук в месяц при прежней цене. Стоит ли принимать данное предложение?

3. Изменение постоянных расходов, цены и объема продаж.

Для увеличения объема продаж предприятие планирует снизить цену реализации на 10 рублей и увеличить расходы на рекламу на 15000 рублей. По оценке службы маркетинга это приведет к увеличению объема продаж на 20%. Следует ли принимать данное предложение?

3. Изменение в постоянных и переменных затратах и объеме продаж.

Вместо постоянной заработной платы продавцам, сумма которой составляет 6000 рублей в месяц, планируется ввести комиссионное вознаграждение за каждый проданный пылесос в размере 15 рублей. По оценке менеджеров это приведет к увеличению объема продаж на 15 % в месяц. Стоит ли принимать данное предложение?

В рамках изучения темы «Целевое планирование прибыли» исходя из взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» выяснить как будут меняться затраты и прибыль при изменении различных факторов.

Дано:

Цена

850

Переменные затраты

на единицу

600

Объем

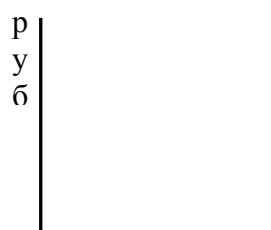
2000 шт.

Постоянные затраты

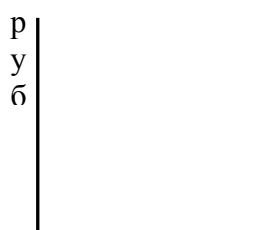
400000

$$\text{Прибыль} = ((850 - 600) \times 2000) - 400000 = 100000$$

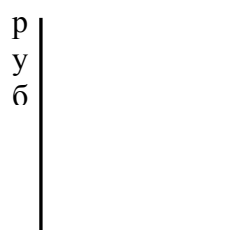
Рассмотрите результаты 10% изменения цены, постоянных затрат, переменных затрат, и объема производства.



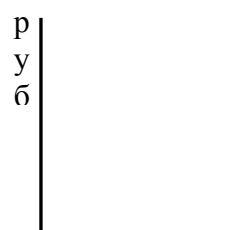
Повышение цены



Снижение переменных затрат



Снижение постоянных затрат



Увеличение объема

Факторы, влияющие на изменение прибыли	Влияние на:		Прибыль	Увеличение
	выручку	затраты		
Повышение цены на 10%				
Снижение переменных затрат на 10%				
Снижение постоянных затрат на 10%				
Увеличение объема на 10%				

При действии каждого из факторов в отдельности построить графики безубыточности и сравнить их с первоначальными.

ТЕМА «Распределение накладных расходов».

Пример.

Какие базы нужно избрать для распределения этих затрат по производственным и вспомогательным цехам?

ЗАТРАТЫ

БАЗЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ

Зарплата администрации

Отопление

Электроэнергия

Водоснабжение

Сбыт и маркетинг

Социальные объекты

Штрафы и пени

СКВОЗНОЙ ПРИМЕР.

Кейс «Модуль»

«Модуль» является предприятием среднего размера. Оно выпускает три вида продукции: электродвигатели, рубильники и чайники.

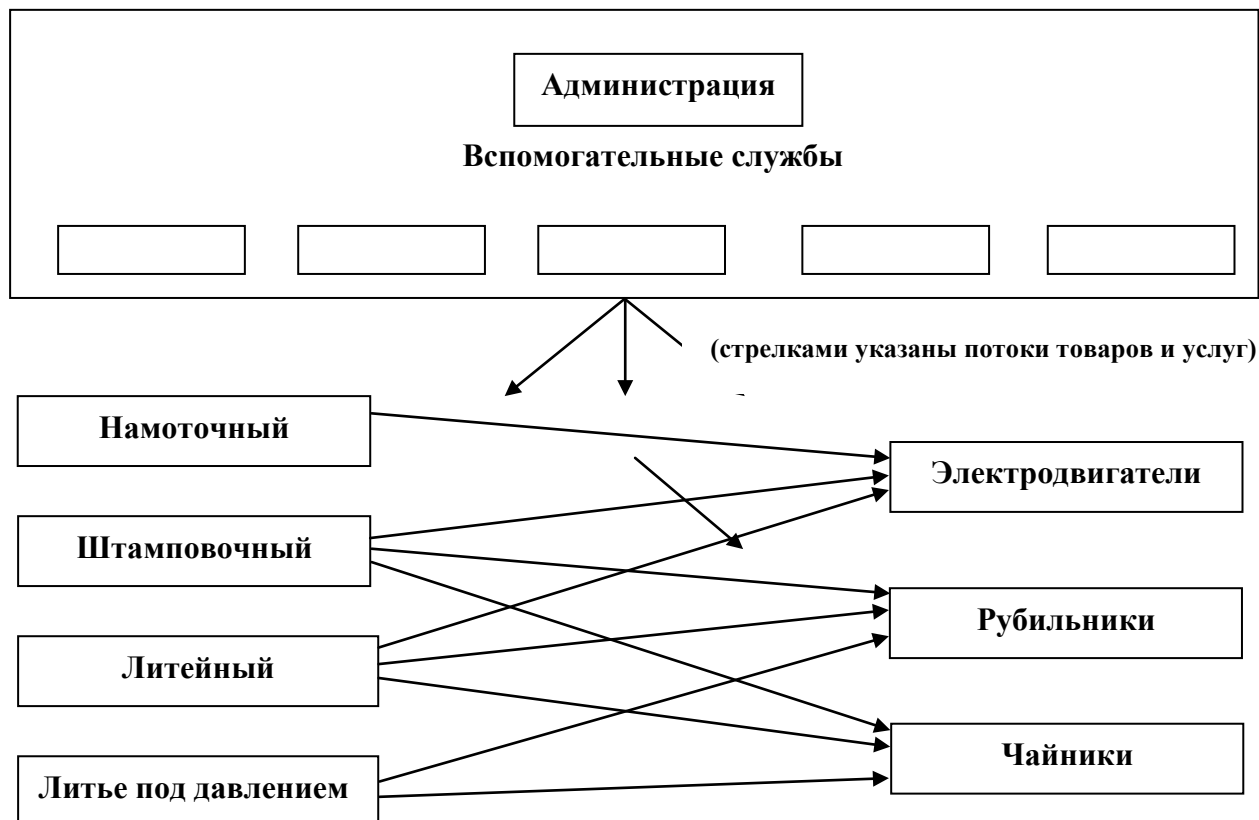
- В связи с падением спроса завод работает на 30 % своей мощности.
- Наиболее сильные позиции предприятие имеет на рынке рубильников, на котором оно играет ведущую роль.
- На рынке электродвигателе очень высока конкуренция, тем не менее позиция «Модуля» среди конкурентов продолжает оставаться на уровне выше среднего.
- Объем продаж чайников упал катастрофически из-за иностранных конкурентов, предлагающих высококачественную продукцию по сопоставимым ценам.

– Предприятие является сильно вертикально интегрированным, что отрицательно сказывается на рентабельности при таком низком уровне производства в настоящее время.

– Другим последствием вертикальной интеграции является очень усложненный процесс калькулирования затрат. Из-за его сложности невозможно точно проанализировать рентабельность производства каждого вида продукции, и установить на нее конкурентную цену.

Хотя кажется, что рынок стабилизируется, предприятие испытывает недостаток денежных средств. Руководство ищет способы снижения затрат и сосредоточения усилий на разработке и продвижении на рынок наиболее рентабельной продукции.

Организационная структура предприятия.



Ведомость затрат.

Статьи затрат	Итого	Тип продукции		
		Эл. двига- тели	Рубильники	Чайники
1	2	3	4	5
Основные материалы	6022477	3921345	1510213	590919
Покупные изделия	1900699	458954	1037833	403912
Зарплата производст- венных рабочих	585933	261155	154932	169846
Социальное страхова- ние	240353	101616	72791	65946
Технологическая элек- троэнергия	136777	121065	1787	13925
Цеховые расходы	3413695	1521733	902736	989226
Общехозяйственные расходы	3128602	1394646	827344	906612
Прочие расходы	21596	9627	5711	6258
Производственная се- бестоимость	15450132	7790141	4513347	3146644
Непроизводственные затраты	427674	190646	113096	123932
Полная себестоимость	15877806	7980787	4626443	3270576

Информация о прибыли.

Показатель	Итого	Тип продукции		
		Эл. двигатели	Рубильники	Чайники
1	2	3	4	5
Выручка	17525200	9337600	6175200	2012400
Продано, штук		21600	32200	46800
Выручка/ед.		432,29	191,77	43,00
Полная с/ст-ть	15877806	7980787	4626443	3270576
Валовая прибыль	?	?	?	?

Расшифровка цеховых и общехозяйственных расходов

Цеховые расходы	3413695
Амортизация (в цехах)	312211
Вспомогательные материалы (в цехах)	107809
Транспортные	47838
Техобслуживание (здания и сооружения)	167510
Зарплата вспомогательным рабочим	498598
Энергия и вода	690734
Прочие производственные расходы	1588995

Общехозяйственные расходы	3556276
Амортизация (административные здания)	190645
Энергия и вода	54762
Поставки	280701
Зарплата административному персоналу	746980
Прочие административные расходы	2283188

Все статьи расходов разделите по категориям переменные / постоянные.
Статьи постоянных затрат разделите по категориям прямые / непрямые.

	Итого 200__г.	Пост./перем.	прямые/непрямые
Основные материалы	6022477		
Покупные изделия	1900699		
З/пл произв. Рабочих	585933		
Соц. Страхование	240353		
Технол. Электроэнергия	136777		
Цеховые расходы	3413695		
Амортизация (в цехах)	312211		
Вспомогательные материалы (в цехах)	107809		
Транспортные	47838		
Энергия и вода	690734		
Техобслуживание (здания и сооружения)	167510		
Зарплата вспомогательным рабочим	498598		
Прочие производственные расходы	1588995		
Общехозяйственные расходы	3556276		
Амортизация (административные здания)	190645		
Энергия и вода	54762		
Поставки	280701		
Зарплата административному персоналу	746980		
Прочие административные расходы	2283188		
Прочие расходы	21596		
ИТОГО ЗАТРАТЫ	15877806		

Переделайте таблицу, чтобы сгруппировать различные категории затрат

	Затраты/ед-цу продукции			Затраты/тип продукции			Затраты по заводу
	Эл двигатели, руб/шт.	Рубильники, руб/шт.	Чайники, руб/шт.	Эл двигатели	Рубильники	Чайники	
1	2	3	4	5	6	7	8
Основные материалы							
Покупные изделия							
З/пл произв. рабочих							
Соц. страхование							
Технол. Электроэнергия							
Транспортные							
Амортизация (в цехах)							
Вспомогательные материалы (в цехах)							
Энергия и вода							
Техобслуживание (здания и сооружения)							
Зарплата вспомогательным рабочим							

1	2	3	4	5	6	7	8
Прочие производственные расходы							
Амортизация (административные здания)							
Энергия и вода							
Поставки							
Зарплата административному персоналу							
Прочие административные расходы							
Прочие расходы							
ИТОГО							

Заполните таблицу, используя вышеупомянутые данные.

Рассчитайте коэффициенты МП

Показатель	Тип продукции			ИТОГО
	Эл двигатели	Рубильники	Чайники	
Объем				
Выручка/ед				
Переменные затраты/ед				
МП/ед				
Итого марж. доход				
Постоянные затраты				
Валовая прибыль				
Коэффициент МП				

Проведите анализ ограниченных ресурсов.

Только литейный цех имеет ограниченные мощности по поставкам для всех трех видов продукции. Более того, наш анализ выявил, что детали чайников изготавливаются на отдельной специальной линии. Таким образом, только электродвигатели и рубильники «конкурируют» за мощности литейного производства.

Имеется 1700 часов/месяц линий литейного производства.

Для изготовления деталей электродвигателей необходимо 0,07 часа работы линий литейного производства на единицу продукции.

Для изготовления деталей рубильников необходимо 0,02 часа работы линий литейного производства на единицу продукции.

Какому виду продукции следует отдать предпочтение?

Проанализируйте текущий и потенциальный спрос и мощности.

Электродвигатели. Текущий спрос составляет около 15 % максимальной мощности. На рынке имеется еще два конкурента, и снижение цены позволит привлечь больше покупателей.

а) Какие варианты следует рассмотреть предприятию для увеличения прибыли

б) По оценкам отдела маркетинга снижение цены на 20 % увеличит объем продукции на 80 %. Является ли такой вариант привлекательным?

в) Руководство рассматривает возможность создания целевой группы, чье внимание будет сосредоточено на снижении переменных затрат. Это будет стоить 10 тыс./месяц.

Ожидается, что эта группа сможет найти пути снижения переменных затрат не менее, чем на 5 %. Стоит ли это делать.

Рубильники. Текущий спрос составляет около 40 % максимальной мощности. Существует незначительный потенциал увеличения объема продаж.

а) Какие варианты следует рассмотреть предприятию для увеличения прибыли

б) По оценкам отдела маркетинга увеличение цены на 20 % снизит объем продаж на 10 %. Является ли такой вариант привлекательным?

в) Руководство рассматривает возможность создания целевой группы, чье внимание будет сосредоточено на снижении переменных затрат. Это будет стоить 10 тыс./месяц.

Ожидается, что эта группа сможет найти пути снижения переменных затрат не менее, чем на 3 %. Стоит ли делать это?

Чайники. Текущий спрос составляет около 10 % максимальной мощности. практически отсутствует возможность увеличить объем продаж, так как покупатели предпочитают продукцию западных производителей.

а) Какие варианты следует рассмотреть предприятию для увеличения прибыли?

б) По оценкам отдела маркетинга увеличение цены на 30 % увеличит объем продаж на 10%. Является ли такой вариант привлекательным?

в) Руководство рассматривает вариант с наймом на работу большего числа агентов по продажам что обойдется в 10 тыс./месяц, надеясь увеличить объем продаж на 5%. Стоит ли делать это?

Распределение накладных затрат.

Распределить накладные затраты «Модуля», используя различные методы распределения. Подготовьте следующие таблицы, используя отчеты за II квартал 200_ г.

Цеховые расходы	Общехозяйственные расходы

	Основные мат-лы*	%	Прямые затраты**	%	Энергия	%	Вы-ручка	%
Эл. двигатели								
Рубильники								
Чайники								
Итого		100		100		100		100

*Основные материалы включают в себя покупные изделия.

** Прямые затраты основные материалы, производственную энергию, зарплату и социальное страхование. Рассчитайте и сравните отчеты о прибылях и убытках для примеров различного распределения затрат (включая традиционный):

Основные материалы			
	Эл. дви- гате- ли	Рубиль- биль- ники	Чайники
Доход			
Прямые затраты			
Цеховые расходы			
Общехоз. расходы			
Прочие затраты			
Валовая прибыль			
Энергия			
	Эл. дви- гате- ли	Рубиль биль- ники	Чайники
Доход			
Прямые затраты			
Цеховые расходы			
Общехоз. расходы			
Прочие затраты			
Валовая прибыль			

Прямые затраты			
	Эл. дви- гате- ли	Рубиль- ники	Чайники
Доход			
Прямые затраты			
Цеховые расходы			
Общехоз. расходы			
Прочие затраты			
Валовая прибыль			
Выручка			
	Эл. дви- гате- ли	Рубиль- ники	Чайники
Доход			
Прямые затраты			
Цеховые расходы			
Общехоз. расходы			
Прочие затраты			
Валовая прибыль			

Литература.

1. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. – Киев: Скорби. 1998
2. Друри К. Введение в управление и предварительный учет. – М: Юнити. 1998.
3. Карпова Т.П. Управленческий учет – М: Юнити. 2004.
4. Управленческий учет (под ред. А.Д. Шеремета) – М: Ид ФБК ПРЕСС. 2005.
5. Управление затратами на предприятии (спец. курс) – Мн.: МФК. 1999.

Учебное издание

Составители

Радчук Анатолий Петрович

Павлючук Юрий Николаевич

Краткий курс лекций и практических занятий по дисциплине «Управление затратами на предприятии» для магистрантов БрГТУ

Ответственный за выпуск Радчук А.П.

Редактор Строкач Т.В.