

Филиппова Т.В., Нагурная М.Е.

ДОВОДЫ В ПОЛЬЗУ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПО ПЕРЕМЕННЫМ ЗАТРАТАМ НА ПРИМЕРЕ ПРОДУКТА ПРЕДПРИЯТИЯ УМП «КОМПО»

Калькулирование – это процесс определения себестоимости отдельного объекта затрат.

Под объектом затрат понимают сегменты деятельности предприятия, которые требуют измерения связанных с этим затрат.

Информация о себестоимости даёт возможность определить: какую цену на изделие или услугу 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.

Существует несколько методов калькулирования себестоимости. Наиболее значительными являются следующие два метода производственного калькулирования:

- Absorption Costing (Абсорбшен-костинг – калькуляция себестоимости с полным распределением затрат);
- Direct (Variable) Costing (Директ-костинг – калькуляция себестоимости по переменным расходам).

Основное их отличие заключается в порядке распределения постоянных расходов между калькуляционными периодами.

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 и 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.

Достоинства метода калькулирования себестоимости с полным распределением затрат заключаются в следующем: соответствие сложившимся в Республике Беларусь традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению; корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

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. 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 сосредоточивает 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.

Постоянные общепроизводственные расходы не включаются в себестоимость продукции, относятся к расходам периода, подлежат учёту отдельно и списываются на дебет счёта финансовых результатов отчётного периода. Контроль постоянных расходов осуществляется по центрам ответственности путём их бюджетирования, выявления и анализа отклонений от сметы.

Достоинства метода калькулирования себестоимости по переменным затратам:

- финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат, что особенно важно для предприятий с широким ассортиментом продукции;

Таблица 1. Расчет прибыли при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат, руб.

Показатели	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь
План, шт.	12	12	12	12	12	12
Продано, шт.	12	12	10	9	17	12
Запас на начало периода, шт.	0	0	0	2	5	0
Запас на конец периода, шт.	0	0	2	5	0	0
Выручка от реализации	1369259280	1369259280	1141049400	1026944460	1939783980	1369259280
Производственные затраты	596989236	596989236	497491030	447741927	845734751	596989236
Постоянные затраты	278458440	278458440	232048700	208843830	394482790	278458440
Общие затраты (себестоимость)	875447676	875447676	729539730	656585757	1240217541	875447676
Прибыль	493811604	493811604	411509670	370358703	699566439	493811604
ИТОГО прибыль	2962869624					

Филиппова Т.В., ассистент кафедры менеджмента Брестского государственного технического университета.

Нагурная М.Е., ассистент кафедры менеджмента Брестского государственного технического университета.

Беларусь, БрГТУ, 224017, г. Брест, ул. Московская, 267.

Таблица 2. Расчет прибыли при калькуляции себестоимости по переменным затратам, руб.

Показатели	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь
План, шт.	12	12	12	12	12	12
Продано, шт.	12	12	10	9	17	12
Запас на начало периода, шт.	0	0	0	2	5	0
Запас на конец периода, шт.	0	0	2	5	0	0
Выручка от реализации	1369259280	1369259280	1141049400	1026944460	1939783980	1369259280
Производственные затраты	596989236	596989236	497491030	447741927	845734751	596989236
Постоянные затраты	278458440	278458440	278458440	278458440	278458440	278458440
Общие затраты (себестоимость)	875447676	875447676	775949470	726200367	1124193191	875447676
Прибыль	493811604	493811604	365099930	300744093	815590789	493811604
ИТОГО прибыль	2962869624					

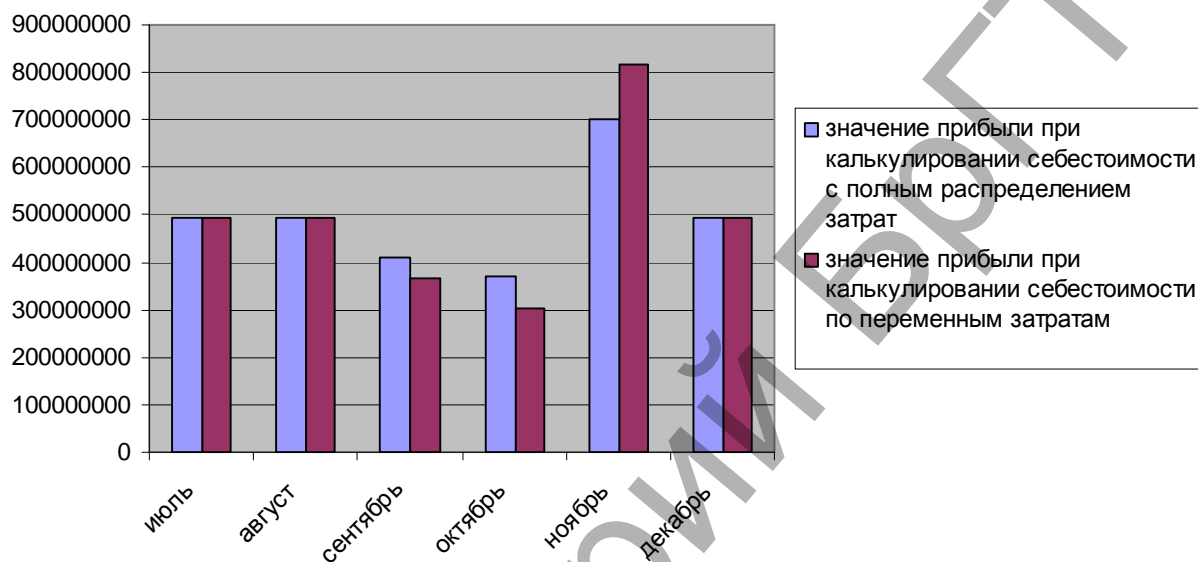


Рис. 1. Изменение прибыли по периодам в зависимости от вида затрат

- возможность сравнения себестоимости различных периодов только в части релевантных затрат; в результате – изменение структуры предприятия и связанные с этим нерелевантные, неподконтрольные затраты не влияют на результат сравнения;
- внимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема. В Беларуси, как и во всем мире, законодательно принята система калькуляции себестоимости с полным распределением затрат, однако многие фирмы, оценив преимущества системы подсчета себестоимости по переменным издержкам, предпочитают использовать ее для внутреннего ведения отчетности наряду с общепринятой системой, что позволяет адекватнее оценивать финансово-хозяйственную деятельность организации.

Для УМП «КОМПО» принцип калькуляции себестоимости рассмотрим на примере выпуска «шприца вакуумного «КОМПО-ОПТИ» 2000.

Цена 1 изделия = 114 104 940 руб.;

Себестоимость 1 изделия = 72 953 973 руб.;

Переменные затраты = 49 749 103 руб.;

Постоянные затраты за период = 278 458 440 руб.

Расчет прибыли при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат проведем в таблице 1.

В таблице 1 постоянные накладные затраты за каждый период составляют 278 458 440 руб., а норма продаж – 12 шт., поэтому постоянные накладные затраты распределяются по 23 204 870 руб. за 1 шт. Себестоимость работ состоит из суммы переменных затрат и постоянных производственных затрат, а итог равен 72 953 973 руб. за 1 шт.

При использовании калькуляции себестоимости по переменным затратам (таблица 2) себестоимость шприца вакуумного «КОМПО-ОПТИ» 2000 составляет 49 749 103 руб. и включает только переменные затраты, так как только переменные затраты производства распределяют на продукт.

За июль, август и декабрь было продано по 12 шт. «шприц вакуумный «КОМПО-ОПТИ» 2000 при переменных затратах в 49 749 103 руб. за 1 шт. Затем к полученной сумме добавляют постоянные затраты и получают общую себестоимость – 875 447 676 руб.

Необходимо отметить, что постоянные затраты в 278 458 440 руб. учитывают в тот период, когда они были понесены.

Прибыль будет находиться путем вычитания из выручки от реализации суммы общих затрат.

За сентябрь и октябрь по плану должно было быть реализовано 12 шт., а продали соответственно только 10 шт. и 9 шт. Следовательно, 2 шт. и 3 шт. в этих месяцах составляют запас на конец периода. Чтобы можно было сопоставить расходы и доход, доходы от продажи 2 шт. «шприца вакуумного «КОМПО-ОПТИ» 2000 должны быть сопоставлены с его себестоимостью. Так как по плану у нас цифра в 12 шт., мы должны оценить запас в 2 шт. и вычесть эту сумму из суммы производственных затрат.

При калькуляции себестоимости по переменным затратам 2 шт., оставшихся в запасе, оцениваются по 49 749 103 руб. за 1 изделие. В этом случае запас на конец периода (2 шт.) вычитается из суммы производственных затрат, и в результате получается величина производственной себестоимости – 49 749 103 руб. Далее к этой сумме, для того, чтобы получить общую себестоимость, добавляем сумму постоянных затрат, а 2 шт. «шприца вакуумного «КОМПО-ОПТИ» 2000 из запаса на конец сентября становятся запасом на начало октября и, следовательно, включаются в затраты этого периода.

Прибыль за остальные периоды рассчитывается аналогично.

Изменение прибыли по периодам в зависимости от вида затрат представлено на рисунке 1.

В июле, августе и декабре прибыль одинакова при использовании обоих методов калькуляции себестоимости, т.к. в течение этих периодов объемы производства и реализации равны, и запасы не увеличиваются и не уменьшаются. Суммарный эффект заключается в том, что

при калькуляции себестоимости с полным распределением затрат единственной величиной постоянных накладных расходов, включаемой в расходы периода, будет сумма постоянных накладных расходов, понесенных за период. Таким образом, когда объемы производства и реализации равны, прибыль будет одна и та же независимо от того, какой из двух методов калькуляции себестоимости был выбран.

В сентябре и октябре прибыль, рассчитанная с полным распределением затрат, выше. В этих периодах объем производства превышает объем продаж. При калькуляции себестоимости с полным распределением затрат прибыль выше в тех случаях, когда производство превышает реализацию, так как запасы увеличиваются. Результатом этого является то, что большая величина постоянных накладных расходов включается в оценку запаса на конец периода и вычитается из расходов периода, чем та величина, которая переносится в оценку запасов на начало этого периода. Когда объем производства превышает объем реализации, использование системы калькуляции себестоимости с полным распределением затрат приведет к большей величине прибыли, чем использование системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам.

В ноябре использование системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам ведет к калькуляции более высокой прибыли. За этот период объем продаж превышает объем производства. В таких случаях запасы уменьшаются, и величина постоянных накладных расходов на начало следующего периода будет больше чем та, которая вычиталась при корректировке оценки запасов на конец периода. В общем случае, если объем продаж превышает объем производства, использование системы калькуляции себестоимости по переменным издержкам приведет к расчету более высокой прибыли, чем использование системы полного распределения затрат.

Таким образом, доводы в пользу внедрения системы калькулирования себестоимости по переменным затратам на предприятии УМП «КОМПО» следующие:

1) **калькуляция себестоимости по переменным затратам избавит прибыль от влияния изменений запасов:** установлено, что в системе калькуляции себестоимости по переменным затратам прибыль зависит от объема продаж, а при полном распределении затрат – от объемов реализации и производства. Когда величина

запасов существенно колеблется, а прибыль исчисляется на основе полного распределения затрат, ее величина может быть искажена, так как изменения запасов существенно повлияют на размер постоянных накладных затрат, отнесенных на отчетный период.

Еще одним доводом в пользу калькуляции себестоимости по переменным затратам для внутренней отчетности является то, что информация внутренних отчетов о прибыли может служить для оценки работы управляющего. При полном распределении затрат управляющие могут умышленно изменять уровень запасов для изменения прибыли; например, управляющий может умышленно уменьшить величину постоянных накладных затрат путем ненужного увеличения запасов продукции в течение нескольких последовательных периодов.

2) **калькуляция себестоимости по переменным затратам позволит избежать капитализации постоянных накладных затрат в неликвидных запасах:** в период, когда спрос на продукцию уменьшается, предприятие может накопить излишние запасы. При использовании системы полного распределения затрат только часть постоянных накладных затрат, которые УМП «КОМПО» понесло в течение периода, будет отнесена на затраты производства, так как остальные накладные затраты будут включены в оценку неликвидных запасов. Если от излишних запасов товара нельзя избавиться, расчет прибыли текущего периода будет неточным, поскольку постоянные накладные затраты просто перенесены на последующие учетные периоды. Однако может потребоваться время, чтобы руководство пришло к заключению: запасы не могут быть проданы без существенного снижения цены реализации. Следовательно, запасы подвергнутся переоценке, и необходимо списать часть их стоимости в последующий учетный период. Общий эффект заключается в том, что величина прибыли текущего периода будет завышена;

3) **калькуляция себестоимости по переменным затратам обеспечит более полезную для принятия управленческих решений информацию:** деление затрат на постоянные и переменные позволит получить информацию о затратах, необходимую для принятия решений. Релевантная информация о затратах будущего периода требуется для принятия многих решений (например, следует приобретать компонент (деталь) или его лучше изготовить самим), а также при определении ассортимента продукции.

Материал поступил в редакцию 04.09.13

FILIPPOVA T.V., NAGURNAYA M.E. Arguments in favor of implementation of direct costing using the example of product of enterprise UMP "КОМПО"

The article describes the main methods of cost calculation and provides arguments in favor of implementation of direct costing using the example of product of enterprise UMP "КОМПО".

УДК 338.51:691.32

Черноиван А.В., Юшкевич А.Н.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОТПУСКНОЙ ЦЕНЫ БЕТОННЫХ И ЖЕЛЕЗОБЕТОННЫХ КОНСТРУКЦИЙ В ВАРИАНТНОМ ПРОЕКТИРОВАНИИ

Введение. В общем случае задача проектирования заключается в сопоставлении взаимозаменяемых решений с применением различных технологий, сроков и последовательности выполнения процесса, составов технических средств и количества трудовых ресурсов, обеспечивающих разные темпы производства работ. В связи с тем, что в каждом конкретном случае таких решений может быть несколько, сам процесс проектирования принимает вариантный характер, когда из уже имеющихся типовых или вновь разрабатываемых конструктивных схем выбирается наиболее эффективная для заданных условий конкретного объекта.

Выбор рационального решения при вариантном проектировании

выполняется на основе системы технико-экономических показателей, позволяющих получить достаточно полную информацию об экономических последствиях принятия того или иного конструктивного решения. Интегральный экономический эффект от применения конечного решения складывается на трех стадиях реализации проекта: изготовление конструкций, строительное производство и эксплуатация объекта в течение жизненного цикла. Рассмотрим первую стадию реализации проекта на примере бетонных и железобетонных конструкций.

Основные положения определения отпускной цены бетонных и железобетонных конструкций. В настоящее время отпускная цена

Черноиван Анна Вячеславовна, к.т.н., ассистент кафедры экономики и организации строительства Брестского государственного технического университета.

Юшкевич Александр Николаевич, студент 4-го курса строительного факультета Брестского государственного технического университета.

Беларусь, БрГТУ, 224017, г. Брест, ул. Московская, 267.