



The method of forming of cost and prices for production of RUP «BMZ» in accordance with the marketing requests is examined.

В. М. МАЧУЛИН, В. Е. СИДОРЧУК, В. Н. БЕЛЯВСКИЙ, РУП «БМЗ»

РАСЧЕТ СЕБЕСТОИМОСТИ И ФОРМИРОВАНИЕ ЦЕНЫ НА «ЗАКАЗ»

Объектом планирования себестоимости (калькулирования) по заказам является заказ на производство и реализацию продукции. Под заказом понимаются согласованные договорным путем требования произвести к установленному сроку продукцию определенного качества и в заданном количестве. Задача калькулирования – отнесение издержек по определенным принципам на объект калькулирования (заказ). Калькулирование на заказ строится на базе прямых переменных издержек и накладных переменных расходах. В настоящей статье рассматривается порядок формирования себестоимости и цен на продукцию РУП «БМЗ» в соответствии с запросами маркетинга. Расчет себестоимости на заказ, на основании которой рассчитывается уровень цен, производится в соответствии с «Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях Министерства промышленности Республики Беларусь». Себестоимость на заказ рассчитывается по марке, профилиразмеру, диаметру проволоки, конструкции корда.

Исходными данными для расчета плановой себестоимости и цены на «заказ» являются:

- заключение технического управления о возможности производства продукции;
- технологическая карта с указанием последовательности технологического процесса изготовления продукции;
 - трудоемкость технологического процесса;
 - нормы расхода сырья и материалов;
 - расходные коэффициенты;
 - плановая себестоимость;
 - уровень переменных и постоянных затрат в расходах по переделу;
 - коэффициенты распределения ОЗР;
 - цены на сырье и материалы;

- плановый уровень рентабельности;
- действующие рыночные цены на продукцию.

Планирование по заказам включает в себя систематическое определение и задание параметров качества продукции и интегрируется с планированием производства и калькулированием.

Задача калькулирования по заказам – формирование величины затрат на всех стадиях изготовления заказа для определения выгодности производства, контроля за затратами и определения его доходности и безубыточности. Основным принципом калькулирования затрат, определения цен и разработки мероприятий в области ценовой политики для заказов, направленной на обеспечение ликвидности предприятия, является классификация затрат на постоянные и переменные в зависимости от их поведения при изменении объема производства; прямые и косвенные в зависимости от вида или способа учета затрат, связанных с возможностью их отнесения на заказ.

Прямые затраты относятся на объекты калькулирования (заказы) непосредственно по принципу прямой связи на основании первичных документов без промежуточных расчетов. Косвенные затраты возникают в отношении нескольких заказов одновременно и они включаются в себестоимость с помощью методов (способов) их распределения косвенным путем при помощи вспомогательных величин (пропорционально базе распределения). Принятой базой распределения косвенных затрат (общехозяйственных) на РУП «БМЗ» является маржинальный доход. Базой определения себестоимости заказа по рынкам сбыта является ее плановая сокращенная себестоимость, которая рассчитывается на основании исходных данных и складывается из переменных и постоянных затрат, доли коммерческих расходов и стоимости упаковки на единицу продукции. Затем на основании

оптовой цены (без налогов) рассчитывается маржинальный доход единицы данного вида металлопродукции и затем добавляются общехозяйственные расходы. Полная себестоимость определяется сложением сокращенной себестоимости и общехозяйственных расходов. Калькуляции и плановый уровень рентабельности по рынкам сбыта используются для определения стандартной цены, планирования и определения нижнего предела цен (цен с минимальной прибылью, необходимой для возобновления производства), а также при ценообразовании по каждому конкретному заказу.

Планирование себестоимости по заказам основывается на системе расчета затрат по сокращенной (усеченной, неполной или частичной) себестоимости и обратном методе калькулирования (по полным затратам). При этом на заказ относят плановые переменные затраты, а постоянные затраты возмещаются за счет суммы покрытия, образующейся как разность между выручкой от реализации и суммой переменных затрат. Это определенный взгляд на отношение издержек и выручки от продаж в динамике. При производстве и продаже каждой единицы продукции не создается прибыль или убыток. Здесь возникает разность между продажной ценой и переменными издержками конкретной единицы продукции. Эту разницу и называют суммой покрытия, или валовой прибылью. Сумма покрытия по сути прибылью не является. Она лишь подтверждает тот факт, что прибыль не может возникнуть до достижения точки безубыточности. Точка безубыточности характеризует объем производства, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытков, т. е. натуральный объем реализации продукции в точке безубыточности обеспечивает равенство выручки и суммы всех затрат (постоянных и переменных), а прибыль здесь равна нулю. Только реализация каждой дополнительной единицы продукции сверх точки безубыточности будет приносить предприятию прибыль. Можно воздействовать на величину получаемой прибыли через механизм (метод) формирования маржинального дохода, который представляет собой разность между выручкой от реализации продукции и переменными затратами на производство этой продукции. Маржинальный доход на единицу продукции – это чистые денежные поступления от продажи дополнительной единицы продукции. Однако это не свободные денежные средства, поскольку часть их должна быть выделена сначала на покрытие постоянных затрат. Только после того, как чистых денежных поступлений будет достаточно для покрытия всей суммы постоянных затрат, предприятие будет полу-

чать прибыль. Прибыль будет получена тем быстрее, чем больше будут чистые денежные поступления от реализации каждой единицы, т. е. тем больше будет вклад на покрытие для единицы продукции.

Другими словами, пока не будут покрыты все косвенные издержки периода, предприятие «привязано» к своим косвенным затратам и их нужно компенсировать. Если есть убыток, значит, часть косвенных затрат остается не покрытой фактическими объемами производства и продаж. Прибыль может возникнуть только после того, как будут покрыты все постоянные (косвенные) затраты. Такой подход в отличие от традиционного, позволяет детально проанализировать «степень» участия каждой единицы реализованной продукции в формировании общего финансового результата. Кроме того, появляется возможность анализа общих затрат, уменьшающих сумму покрытия, что позволяет определить их оптимальную структуру.

В настоящее время в практике хозяйствования практически на всех предприятиях критерием оценки работы предприятия или доходности производимой им продукции служит показатель рентабельности затрат, т. е. отношение прибыли к полным затратам (полной себестоимости). За основу берется метод калькуляции полных затрат. Суть подхода состоит в учете всех издержек производства и нормативном методе распределения их по продукции. Согласно такому подходу, изменение объемов выпуска продукции автоматически влечет за собой изменение доли накладных расходов и соответственно рентабельности затрат и продаж. Но принимать решение на базе рентабельности продукции означает опираться на информацию об объеме выпуска продукции, по которому еще только предстоит принять решение. Поиск же «справедливой» базы распределения накладных расходов повлияет лишь на рентабельность отдельных видов продукции, общая величина прибыли или убытков предприятия остается прежней. Поэтому для анализа и планирования доходности отдельных видов продукции, т. е. источников прибыли или убытков и доходов всего предприятия, метод полных затрат не годится. Он не дает достоверных результатов. Кроме того, этот метод не позволяет учитывать изменения на рынке сбыта и не дает необходимой информации для принятия решений в краткосрочном периоде. К тому же он ориентирован на прошлые издержки и их распределение по продукции. Его и используют в основном «стоящие над предприятием организации», чтобы контролировать распределение накладных расходов. Но он не приспособлен для управления

доходами и затратами предприятия. Для этого нужен принципиально иной подход, позволяющий анализировать доходы и затраты во взаимосвязи. Поскольку между затратами и выручкой (доходами) существуют как краткосрочные, так и долгосрочные взаимосвязи, их нельзя рассматривать изолированно. Поэтому необходимо применять для анализа издержек, прибыли и объема продаж метод сумм покрытия (один из методов калькуляции себестоимости продукции), что позволит ответить на вопрос, где предприятие зарабатывает прибыль, а где возникают убытки. Этот метод определяет себестоимость продукции только по сумме тех затрат, которые можно отнести на нее непосредственно, остальные затраты сопоставляются с суммой покрытия, т. е. разностью между выручкой от реализации и прямой производственной себестоимостью реализованной продукции.

Пример структуры цены единицы продукции и расчет затрат по методу сумм покрытия приведен ниже.

Структура цены единицы продукции

	Налоги с выручки	
	Прибыль	
Сумма покрытия	Коммерческие и управленческие расходы	Полная себестоимость
	Затраты на организацию и подготовку производства	
Сокращенная себестоимость	Прямые переменные производственные затраты	

Затраты на производство продукции сгруппированы в три блока: прямые переменные, общепроизводственные и общехозяйственные. Последовательно вычитая отдельные блоки затрат из объема выпуска и продаж по каждому продукту, получаем отдельные уровни его дохода в виде сумм покрытия. Цеховые расходы раскладываются на составляющие (заработная плата, амортизация, материалы, энергозатраты и пр.) и делается попытка для каждой из них определить направления оптимизации. За каждой строкой переменных затрат (их количеством и долей в выпуске) стоит руководитель определенной службы. Так, за величиной затрат на сырье и материалы стоят руководитель снабжения, который имеет возможность закупить сырье и материалы по более низкой цене, и технолог, который может влиять на нормы расхода сырья и материалов, за общепроизводственными затратами – начальник цеха. Конечно, при условии, что руководитель обладает определенной

компетенцией и правом принятия решений на своем уровне ответственности. При таком подходе становится очевидным, что прибыль всего предприятия – результат решений в каждой службе и зависит от их согласованности.

Расчет по методу сумм покрытия

Показатель	Значение	%
Объем выпуска		
Цена без налогов		
Товарный выпуск (оборот)		
Металлошихта		
Ферросплавы		
Огнеупоры		
Прочие		
<i>Итого затраты на материалы</i>		
ФОТ		
Электроэнергия		
Газ природный		
Прочие		
<i>Итого затраты по переделу</i>		
Всего переменных затрат		
Сумма покрытия I выпуска (СП I)		
Сумма покрытия I, % к выпуску		
Фактор эффективности сырья и материалов		
Эффективность переменных затрат		
Доходность продукта		
Общехозяйственные затраты		
Итого:		
ФОТ		
Амортизация		
Энергозатраты на производство		
Прочие		
<i>Итого затраты на производство</i>		
Сумма покрытия II (СП II)		
Общезаводские расходы		
Итого:		
Зарплата АУП		
Прочие		
<i>Итого затраты на производство</i>		
Сумма покрытия III (прибыль) (СП III)		
Коммерческие расходы		
Сумма покрытия IV (прибыль) (СП IV)		
<i>Всего расходов</i>		
Рентабельность товарного выпуска		
Рентабельность производства		

При расчете затрат по методу сумм покрытия (см. таблицу) в центре внимания находятся прямые переменные затраты продукта, на которые можно влиять. Величина суммы покрытия I служит критерием оценки доходности каждого вида продукции и программы производства и сбыта в целом. Он отвечает на вопрос: как производство каждого продукта или группы продуктов повлияет на прибыль предприятия. Из суммы покрытия I всех продуктов складывается брутто-доход предприятия определенного периода (например, месяца). Его должно быть достаточно для покрытия

всех общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Только после покрытия этих косвенных расходов появляется прибыль предприятия. После покрытия общепроизводственных (цеховых) расходов формируются результаты работы цехов – сумма покрытия II, по которой можно судить об эффективности процесса изготовления продукции, его организации и технологии в цехе или о вкладе каждого цеха в общий результат (прибыль) предприятия. Для начальников цехов величину суммы покрытия II можно принять как целевой доход. На этой основе формировать бюджеты доходов и затрат цехов и служб предприятия и следить за их исполнением.

Разные уровни и группы доходов и затрат позволяют увидеть подходы к снижению затрат на каждом конкретном уровне, локализовать и понять причину убытков. Представленный подход является управленческим, поскольку позволяет определить руководителей, которые могут влиять на определенные группы затрат и отвечать за соответствующие доходы.

Сумма покрытия II (или маржинальный доход) связывает предприятие с рынком, позволяет, исходя из рыночных цен, узнать, принесет ли заказ доход или будет убыточным. После покрытия постоянных затрат остается прибыль. Поэтому сумму покрытия можно принять за критерий выбора заказов по их доходности на любой период. Использование метода сумм покрытия позволяет эффективно формировать оптимальное соотношение между тремя важнейшими экономическими показателями заказа: затратами (себестоимостью), объемом и прибылью. Принятие управленческого решения о приеме заказа к исполнению и оценки окупаемости его затрат основывается на изучении и управлении этими взаимосвязями на основе приведенной выше классификации затрат. Величина суммы покрытия II (маржинальный доход) является важным показателем в системе планирования управления прибылью по заказам. Чтобы обеспечить получение требуемой (плановой) величины прибыли, следует поддерживать определенное отношение суммы покрытия II и стоимости заказа (объема продаж). Данное соотношение, выраженное в процентах (коэффициент маржинального дохода), должно находиться под постоянным контролем руководства предприятия.

Только метод сумм покрытия (маржинального дохода) дает возможность рассчитать для каждого вида производимой продукции в рамках заказа величину действительного вклада каждого продукта в заказ и каждого заказа в результат работы предприятия.

После тщательного изучения ситуации с каждым продуктом и его положением на рынке возможен переход к моделированию оптимальной производственной программы (моделированию доходности). Моделирование оптимальной производственной программы с учетом изменения цен на сырье и готовую продукцию, а также объемов выпуска металлопродукции и выбор оптимального варианта ее производства – есть результат совместной работы экономистов, маркетологов и технологов. Основная задача моделирования состоит в возможном увеличении доходности от производства выгодных для предприятия продуктов. Доходность программы производства определяют в качестве цели, которую важно достичь. Планирование издержек, прибыли и объема продаж посредством моделирования, используя метод сумм покрытия, позволяет учесть не только возможное изменение цен по рынкам сбыта, но и перейти к многовариантным расчетам моделирования заказа по продукту, группе продуктов и в целом по производственной программе. Проведение такой ценовой политики означает, что, исходя из оптимальной структуры затрат и с учетом конъюнктуры рынка, принимается решение об уровне цен, ориентируясь на поставленные цели. При определении цены важное значение имеют ожидаемые затраты, которыми можно управлять, т. е. переменные затраты на производство продукции. Цены при этом прямо не связаны с издержками производства. Это является важным моментом в условиях кризиса. Задача политики цен состоит в том, чтобы создать условия для более быстрого роста выручки по сравнению с ростом издержек. При таком подходе калькуляция – это предварительный расчет, прогноз определенной суммы покрытия II (маржинального дохода). Цена становится сигналом целесообразности производства каждого конкретного вида продукции и выполнения заказа в целом, позволяет определить, возможно ли возмещение произведенных затрат и, следовательно, более определенно принимать решение об уровне применяемых цен при заключении каждого конкретного заказа.

Литература

1. Анташов В. А., Уварова Г. В. Новые технологии управления предприятием. Мн., 2006.
2. Анташов В. А., Уварова Г. В. Практический контроллинг. Мн., 2006.
3. Славников Д. В. Аналитические инструменты управления затратами в системе контроллинга. Мн., 2007.