

разделение и кооперация управленческого труда в рамках управленческой системы и каждого ее звена;

планирование подбора и расстановки управленческих кадров, обеспечение постоянного роста профессионализма руководителей в соответствии с должностными обязанностями;

организация и техническое оснащение рабочих мест руководителей всех уровней; создание благоприятных нравственно-психологических условий труда;

мотивация и стимулирование управленческого труда.

Мотивация в сочетании с социально-психологическими и организационно-техническими условиями создает возможности для максимальной реализации управленческого потенциала и выступает показателем оценки потенциала руководителя, его престижа и социального статуса.

Таким образом, анализ структуры управленческого потенциала торговых организаций позволяет понять взаимосвязь всех его составляющих и элементов, которые необходимо учитывать в процессе его формирования, состояния и развития, так как современный руководитель, обладающий всей системой качеств управленческого потенциала способен обеспечить через управление достижение целей торговой организации.

С.И. КРАСОВСКАЯ

СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ

Калькулирование себестоимости продукции позволяет получить оценку готовой продукции и незавершенного производства, определить финансовый результат и рентабельность различных видов продукции, сформировать экономически обоснованную цену, обеспечить прибыльность работы предприятия. Как метод учета калькуляция решает ряд учетных, оценочных задач и задачи управления издержками и предприятия в целом.

Традиционно в Республике Беларусь при калькулировании учитываются все виды затрат, включаемые в себестоимость продукции, независимо от их вида. Прямые расходы относятся непосредственно на конкретный вид продукции, а косвенные распределяются в пропорциональном отношении на основе выбранной базы, в качестве которой могут быть приняты заработная плата основных производственных рабочих, затраты основных материалов и др. Полученная оценка готовой продукции содержит все виды затрат и представляет собой полную себестоимость готовой продукции.

Калькулирование полной себестоимости продукции позволяет получить наиболее достоверную и корректную величину стоимости продукции и незавершенного производства. Однако информация о полной себестоимости продукции не является актуальной с точки зрения использования в управлении предприятием, в частности, при анализе и планировании затрат не учитывается их динамика и зависимости от изменения объема производства. В результате полного учета и распределения затрат часть постоянных издержек в составе себестоимости запасов и незавершенного производства переносится на будущие периоды, при изменении ассортимента или объема производства происходит искажение себестоимости и неправильное планирование финансового результата, что, в свою очередь, может повлечь несение предприятием убытков.

Таким образом, в анализе и планировании необходима информация, полученная на основе качественного другого метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Решение указанной проблемы возможно при использовании

метода учета частичной или усеченной себестоимости, который широко применяется в практике зарубежных стран. Данный метод базируется на классификации издержек на переменные и постоянные и калькулировании себестоимости только по переменным издержкам. Такая система учета получила название директ-костинг. Учет только переменных затрат без распределения постоянных по видам продукции позволяет правильно планировать финансовый результат предприятия при изменении объема, ассортимента или структуры выпуска продукции, избежать убытков, провести адекватное сравнение себестоимости и доходности отдельных видов продукции.

Информация, полученная на основе учета по частичной себестоимости, является основой при принятии следующих управленческих решений:

определение безубыточного объема производства и объема, обеспечивающего прибыль или заданный уровень рентабельности, запаса прочности;

установление оптимальной структуры выпуска в разрезе видов продукции в условиях дефицита ресурсов;

выбор оптимальной технологии производства;

выбор между собственным производством полуфабрикатов, комплектующих или закупкой их на стороне;

определение критической цены продукции и др.

Сравнительная характеристика полного и частичного калькулирования себестоимости представлена в табл. 1.

Таблица 1. Характеристика метода полной и частичной калькуляции

Метод калькуляции	Методика учета затрат и калькулирования	Применяемая классификация затрат	Преимущества	Недостатки
Полное калькулирование себестоимости	Учитываются и распределяются все виды затрат	Прямые и косвенные расходы	Полное соответствие положениям и требованиям действующих нормативных актов Возможность получения полной и достоверной оценки себестоимости готовой продукции и незавершенного производства	Отсутствие возможности правильного планирования затрат Зависимость оценки себестоимости продукции отдельных видов от метода распределения косвенных расходов, невозможность точного определения рентабельности отдельных видов продукции
Частичное калькулирование себестоимости	Учитываются все виды затрат, распределяются только переменные	Переменные и постоянные издержки	Возможность обоснования ряда управленческих решений Возможность правильного планирования Адекватное сравнение рентабельности отдельных видов продукции Независимость финансового результата от метода распределения	Несоответствие или неполное соответствие требованиям действующего законодательства Занижение себестоимости готовой продукции и незавершенного производства Повышение трудоемкости учета в связи с необходимостью раздельной регистрации переменных и постоянных расходов

Важное значение при частичной калькуляции имеет отнесение издержек в ту или иную группу. К переменным относятся затраты, величина которых изменяется прямо пропорционально объему производства, например, затраты основных материалов на электро- и теплоэнергию для технологических целей и др. Постоянные — это те затраты, величина которых остается постоянной при изменении объема производства (заработная плата управленческого персонала, административные расходы и др.). Заработная плата основных производственных рабочих будет подлежать включению в группу переменных расходов только в случае, если система оплаты труда основана на зависимости ее размера от объема выпуска продукции.

Организация учета и калькуляции по частичной себестоимости возможна на основе действующего Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий Республики Беларусь, которым предусмотрены следующие счета учета затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг промышленных предприятий: счет 20 «Основное производство», 21 «Полу-

фабрикаты собственного производства”, 23 “Вспомогательные производства”, 25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”, 28 “Брак в производстве”, 43 “Коммерческие расходы”.

Счета 20, 23, 25, 26 выделены по признаку места и характера возникновения затрат, а счета 21, 28, 43 — по экономическому содержанию расходов. По дебету вышеуказанных счетов в течение каждого отчетного месяца отражаются расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг.

Согласно инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий счет 20 “Основное производство” предназначен для обобщения информации о затратах *основного производства*, т.е. производства, продукция которого явилась *целью создания* данного предприятия. По дебету указанного счета отражаются прямые расходы, непосредственно обусловленные выпуском продукции; расходы вспомогательных производств; косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства; потери от брака, налоговые и прочие неналоговые обязательные платежи, уплачиваемые в бюджет.

Прямые расходы списываются в дебет счета 20 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются в дебет счета 20 с кредита счета 23 “Вспомогательные производства”. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, списываются с кредита счетов 25 “Общепроизводственные расходы” и 26 “Общехозяйственные расходы”. В зависимости от принятой предприятием организации учета общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 46. Потери от брака отражаются по дебету счета 20 с кредита счета 28 “Брак в производстве”.

По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, которые в зависимости от принятой учетной политики списываются в дебет счетов 40 “Готовая продукция”, 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”, 37 “Выпуск продукции” и др. Остаток на конец месяца по счету 20 характеризует стоимостную оценку незавершенного производства.

Формирование затрат на производство продукции в Республике Беларусь выглядит следующим образом.

Счет 20 “Основное производство”

Дебет	Кредит
Незавершенное производство на начало месяца	Фактическая себестоимость завершенной производством продукции (в дебет 40, 46, 37)
Затраты основного производства (с кредита 10, 12, 13, 02, 70, 68, 69 и др.)	Затраты на выпуск продукции за отчетный месяц
Стоимость полуфабрикатов, переданных в переработку (с кредита 21)	
Отпуск продукции, работ, услуг основному производству (с кредита 23)	
Общепроизводственные расходы (с кредита 25)	
Общехозяйственные расходы (с кредита 26)	
Потери от брака (с кредита 28)	
Незавершенное производство на конец месяца	

Организация учета и частичной калькуляции в Республике Беларусь осуществляется путем открытия к счетам учета затрат двух субсчетов: “Переменные затраты” и “Постоянные затраты”, например, 25-1 “Переменные расходы”, 25-2 “Постоянные расходы”. Указанные субсчета могут быть открыты как ко всем счетам учета затрат, так и к отдельным.

Как правило, прямые затраты, отражаемые по дебету счета 20 “Основное производство” в корреспонденции со счетами 10 “Материалы”, 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, 68 “Расчеты с бюджетом” и другими носят характер переменных издержек, хотя в некоторых случаях в зависимости от сложившейся на предприятии системы учета могут быть и смешанными. Они включают затраты материалов на производство продукции, работ, услуг, заработную плату основных производственных рабочих, отчисления на соцнужды от заработной платы основных производственных рабочих и другие статьи.

Косвенные расходы, находящие отражение по дебету счета 20 “Основное производство” с кредита счетов 23 “Вспомогательные производства”, 25 “Общепроизводственные расходы”, по экономическому содержанию являются смешанными, так как включают и переменные и постоянные статьи затрат, в частности, тепло- и электроэнергию на технологические цели, расходы на ремонт и содержание оборудования, заработную плату вспомогательных производственных рабочих и другие затраты.

Расходы, списываемые с кредита счета 26 “Общехозяйственные расходы” в дебет счета 20 “Основное производство”, являются постоянными издержками в связи с тем, что в их состав входят затраты, связанные с управлением и обслуживанием производства. В связи с этим субсчета к счету 26 могут не открываться, а учетные издержки в своей полной величине будут рассматриваться соответственно как постоянные.

Согласно инструкции по применению Плана счетов, в частности комментарий к счету 26 “Общехозяйственные расходы”, в зависимости от принятой на предприятии учетной политики затрат расходы, отраженные на этом счете как условно-постоянные, могут списываться в дебет счета 46 “Реализация продукции”. Для малого предприятия возможен вариант применения в учете затрат счета 20 для отражения переменных издержек и счета 26 для регистрации постоянных расходов с последующим списанием затрат с кредита счета 26 в дебет счета 46. В рассматриваемом случае процесс учета затрат и распределения себестоимости соответствует требованиям законодательства, с одной стороны, и информационным потребностям управления предприятия — с другой.

Бухгалтерскую запись при организации учета переменных и условно-постоянных расходов можно представить в следующем виде.

Счет 20 “Основное производство”

Дебет	Кредит
20-1 Переменные затраты (с кредита счетов 10, 70, 69, 68, 60, 76, 23-1, 25-1 и др.)	В дебет счета 40 (сумма по счету 20-1)
20-2 Постоянные затраты (с кредита счетов 10, 12, 13, 70, 69, 68, 26 и др.)	В дебет счета 46 (сумма по счету 20-2)

В условиях журнально-ордерной формы для учета затрат на производство применяются следующие регистры: ведомость № 12 — для учета затрат по цехам основного и вспомогательных производств; ведомость № 14 — для учета недостач, потерь и брака в производстве; ведомость № 15 — для учета общезаводских расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов; журнал-ордер № 10 — для учета затрат в разрезе экономических элементов и статей затрат; ряд разработанных таблиц. Для внедрения системы частичного калькулирования указанные регистры учета затрат можно принять за основу, добавив соответствующие столбцы и строки для отдельного выделения по каждой статье и элементу затрат величины переменных и постоянных расходов. Для обобщения данных о переменных и постоянных затратах на производство и сбыт различных видов продукции, осуществления расчетов, необходимых для планирования и принятия управленческих решений, целесообразно ввести дополнительный регистр учета, например, в форме сводной ведомости учета и анализа переменных и постоянных затрат (табл. 2).

Сводная ведомость учета и анализа затрат должна включать исходные и расчетные показатели. К первым относятся переменные затраты в разрезе видов продукции и трех элементов издержек, объем производства в натуральном и стоимостном выражении (исходя из цен реализации), постоянные расходы. Переменные затраты на единицу продукции, маржинальная прибыль относятся к числу последних показателей.

В случае изменения общей величины переменных издержек переменные затраты на единицу продукции при прочих равных условиях (сохранении конъюнктуры цен на рынке сырья, ставки оплаты труда, и т.д.) не изменяются, как и общая величина постоянных расходов, что позволяет с достаточно высоким уровнем точности произвести планирование затрат на следующий период.

Маржинальная прибыль представляет собой часть выручки, остающейся после вычитания переменных издержек для покрытия постоянных расходов и образования прибыли. Удельная маржинальная прибыль определяется из расчета на единицу продукции и является важным показателем при планировании прибыли.

Таблица 2. Сводная ведомость учета и анализа переменных и постоянных затрат

№ п/п	Показатель	Вид продукции		Всего
		А	В	
1.	Переменные затраты, р.	12 000 000	15 000 000	27 000 000
1.1.	Затраты материалов, энергии	8 000 000	9 000 000	17 000 000
1.2.	Затраты на оплату труда	3 000 000	4 000 000	7 000 000
1.3.	Общепроизводственные расходы	1 000 000	2 000 000	3 000 000
2.	Объем производства в ценах реализации, р.	20 000 000	30 000 000	50 000 000
3.	Маржинальная прибыль, р., (стр. 2 – стр. 1)	8 000 000	15 000 000	23 000 000
4.	Объем производства в натуральном выражении, ед.	1000	3000	4000
5.	Переменные затраты на единицу продукции, р./ед. (стр. 1 / стр. 4).	12 000	5000	X
6.	Удельная маржинальная прибыль, р./ед. (стр. 3 / стр. 4)	8000	5000	X
7.	Постоянные затраты, р.	X	X	10 000 000

Сводная ведомость учета и анализа переменных и постоянных затрат позволяет представить функцию затрат и функцию прибыли. По данным табл. 2 функция затрат (С) может быть записана в следующем виде:

$$C = 12\,000 \cdot A + 5000 \cdot B + 10\,000\,000,$$

где А, В – объем производства в натуральном выражении соответственно продукции “А” и “В”.

Функция прибыли может быть представлена следующим образом:

$$П = 8000 \cdot A + 5000 \cdot B - 10\,000\,000.$$

Представленные зависимости от объема производства являются функциями от нескольких переменных, их формализованная запись позволяет моделировать и оптимизировать ассортимент и объем производства на основе математических методов программирования.

При ожидаемом изменении цены или стоимости факторов производства полученные функции затрат и прибыли могут быть скорректированы.

Высокий удельный вес косвенных налогов в выручке от реализации продукции в условиях налогового законодательства Республике Беларусь требует его учета при планировании и принятии решений. В связи с этим при заполнении сводной ведомости учета и анализа переменных и постоянных затрат объем производства в денежном выражении должен определяться исходя из нетто-цен реализации, т.е. за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и других налогов и отчислений, уплачиваемых из выручки.

Предлагаемая методика учета затрат по частичной себестоимости имеет важное значение в управлении затратами, особенно в условиях трансформации экономики. Однако не все предприятия могут отказаться от учета затрат по полной себестоимости, так как последняя методика в полной мере соответствует требованиям законодательства и прежде всего налогового. Поэтому для многих предприятий внедрение учета затрат по усеченной себестоимости повлечет повышение трудоемкости бухгалтерской работы и дополнительный расход финансовых ресурсов. В этом случае следует руководствоваться критерием эффективности, сопоставить получаемую выгоду от организации учета по частичной себестоимости с дополнительно возникшими расходами. При рациональной организации учета издержек по усеченной себестоимости расходы на создание и внедрение данной методики могут быть значительно снижены.

При организации учета переменных и постоянных расходов необходимо подчеркнуть проблему учета затрат, которые являются издержками, связанными с производством и реализацией продукции, но согласно действующему законодательству в себестоимость продукции не включаются. Например, расходы, осуществленные сверх установленных и утвержденных норм на рекламу, информационные, консультационные, маркетинговые; энергия сверх утвержденного объема отпуска и др.

При управлении и планировании вышеуказанные затраты должны быть учтены, а при налогообложении отнесены за счет чистой прибыли предприятия или других источников собственных средств. Одной из возможностей решения поставленной проблемы может быть отражение нормируемых затрат по дебету счетов их учета с последующим использованием красного сторно для отражения расходов сверх установленных норм.