

глава 1

Экономика ценОбразования или Определение базОВОй цены

1.1. затраты и факторы их возникновения

Процесс определения цены начинается с выявления затрат на создание потребительской ценности. В общем смысле *затраты* – это потребление разного рода ресурсов для достижения какой-либо цели, например выпуска коробки зефира или снегоборочной машины. Природа затрат весьма разнообразна: затраты производственного характера, затраты, связанные с реализацией товара, затраты на управление организацией и т.д. С экономической точки зрения цена – это Себестоимость + Прибыль.

Определение цены начинается с формирования себестоимости. Для определения себестоимости продукта¹ необходимо определить стоимость процесса его создания. В общем виде этот процесс состоит из следующих основных позиций.

1. Организация деятельности (менеджмент):
 - структура управления фирмой и производством;
 - кадровая политика;
 - инфраструктура процесса производства – работа обеспечивающих подразделений.
2. Подготовка производства:
 - инструментальная подготовка и организация производства;
 - технологическое проектирование;
 - потребность в капитальных вложениях.
3. Производство:
 - характер производства – серийное, «под заказ»;
 - вид производства (по потреблению ресурсов).
4. Маркетинг и реализация:
 - осуществление интегрированных коммуникаций;
 - формирование внешнего вида (формы упаковки);
 - ведение марочной политики;
 - взаимодействие с каналами торговли;
 - осуществление обратной связи с клиентом.

¹ В данном случае «продукт» – это обобщенное название любого объекта реализации: товара, услуги, проекта, заказа и т.д.

Себестоимость определяется как сумма денежных средств на каждый из этих видов деятельности, затраченных в течение определенного периода времени. Однако прежде чем определять и калькулировать затраты, необходимо определиться с **объектом реализации**. Что же продает фирма? От того, как будет дан ответ на этот вопрос, будет зависеть, что же станет **объектом учета**. Так, например, фирма может продавать автомобиль (объект учета – автомобиль). Но фирма может также обслуживать клиента, который приобретает не только автомобиль, но и его техническое сопровождение, гарантию безопасности, финансирование и вообще комплексное решение его «транспортной проблемы» (см. рис. 1.1). В этом случае объектом учета может стать заказ клиента компании. Таким образом, объектом реализации может стать не только товар или услуга, но и тот или иной проект, марочная группа, технологический процесс, отдел предприятия (например, измерительная лаборатория), оздоровительная программа и т.д.



Рис. 1.1. Определение объекта учета

Определение объекта учета – это только первый шаг к определению себестоимости продукта. Далее необходимо определить, какие факторы будут влиять на величину этих затрат. Под **факторами затрат** подразумевается то, что оказывает прямое или косвенное влияние на их величину/изменение. На себестоимость оказывают влияние факторы, связанные с различными направлениями деятельности. В первую очередь – это технологические факторы, которые непосредственно определяют качество продукта. Также большое значение имеют затраты, связанные с организацией и обслуживанием производственного процесса. В условиях

рыночной реализации это факторы спроса и конкуренции, а для глобальных компаний – факторы общей конъюнктуры рынка (макрофакторы). К наиболее распространенным факторам затрат относятся:

- технические характеристики продукта (например, расход материала);
- объем реализации (запланированный и реальный);
- количество заказов;
- уровень брака;
- объем спроса (прогнозный и реальный);
- уровень зарплаты персонала.

Набор факторов, влияющих на себестоимость, зависит от вида деятельности компании. В табл. 1.1 приведены примеры таких факторов. Что нам дает знание этих факторов?

Таблица 1.1

примеры факторов затрат в зависимости от вида деятельности

<i>Вид деятельности</i>	<i>Примеры факторов затрат</i>
Научно-исследовательские работы	Количество проектов Количество человеко-часов в расчете на один проект Техническая сложность проектов
Производство	Объем произведенной продукции Коэффициент сменности Количество заявок на переналадку технологического процесса Прямые затраты на оплату труда производственного персонала
Маркетинг	Количество проведенных рекламных кампаний Количество обслуживаемых клиентов Конкурентная позиция фирмы на рынке
Реализация	Объем отгруженной продукции Размер складских помещений Общий вес отправленных грузов
Пред- и послепродажное, гарантийное обслуживание	Количество вызовов Количество товаров, по которым осуществлено обслуживание Количество часов, потраченных на обслуживание
Менеджмент организации	Количество заместителей директора Количество часов работы юристов Частота проведения проверок

Ведение любой экономической деятельности сопровождается расходом того или иного ресурса. Например, имеются определенные затраты на ведение научно-исследовательской деятельности, результаты которой будут в будущем внедрены в производство. Очевидно, что зарплата научных работников будет отнесена на стоимость того проекта, которым они занимаются. А как будут распределяться затраты на содержание управленческого аппарата и обеспечивающих служб (например, научной библиотеки)? В этом случае будет иметь значение количество проектов и норма человеко-часов на каждый проект. Затраты, связанные с обслуживанием и управлением будут пропорционально разделены между этими проектами и войдут в их стоимость, когда результаты труда научных работников будут проданы производству. Такой же принцип может действовать с затратами на маркетинг. Фактор затрат – конкурентная позиция фирмы на рынке – будет влиять на планируемый бюджет на продвижение продукции фирмы. Например, ориентир на ближайшего, более успешного конкурента или увеличение бюджета на продвижение товара для того, чтобы «подви- нуть» конкурента¹.

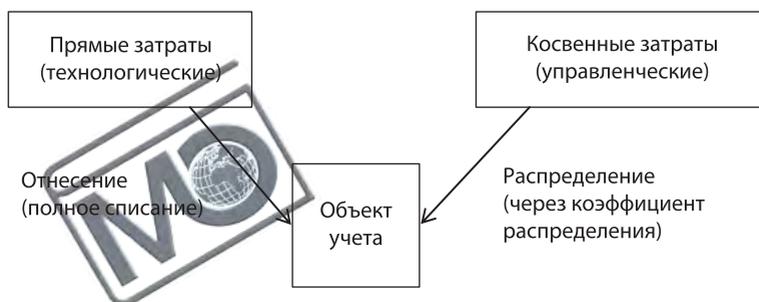


Рис. 1.2. Формирование затрат для объекта учета (реализации)

Начало формирования себестоимости – это определение *объекта списания затрат*. Процедура списания затрат подразумевает как отнесение затрат на один определенный объект учета, так и распределение затрат по нескольким объектам учета (см. рис. 1.2). В первом случае формируется категория *прямых затрат*, во втором – *категория косвенных (накладных) затрат*. Важность выделения объекта учета связана не только с процессами управления, но и с *принципами распределения затрат*, которые должны трансформироваться в определенную систему учета.

¹ Принцип «конкурентного паритета» лежит в основе многих решений, принимаемых фирмой в рыночных условиях.



Разберем пример того, как можно распределять и относить затраты в зависимости от вида деятельности компании. На рис. 1.3 приведена схема списания затрат на объект «Отдел промышленного дизайна», который занимается обслуживанием организаций, нуждающихся в подобных разработках. Данный отдел разрабатывает ряд проектов, которые предлагаются заказчикам при комплексном строительстве. Предположим, что в данном отделе работают 10 человек примерно одной квалификации. Для определения себестоимости дизайнерского проекта имеется следующая информация.

1. В компании установлен часовой оклад специалистов – 1000 рублей в час.
2. Фонд рабочего времени одного специалиста в неделю: 5 дней \times 8 часов = 40 часов.
3. Стоимость оборудования, которым пользуются сотрудники Отдела (с учетом амортизации): 5 млн рублей.
4. Затраты на обслуживание и общий менеджмент: 1,5 млн рублей в месяц.

Необходимо определить себестоимость заказа для «Школы иностранных языков», которая хочет расширить свой бизнес и ввести в эксплуатацию в следующем году несколько современных классов.

Определение себестоимости в этом случае начнется с определения трудоемкости заказа или, иными словами, сколько человеко-часов потребуется на его выполнение. Предположим, после переговоров с заказчиком начальник Отдела определяет время выполнения проекта в 2 месяца с момента подписания договора на выполнение работ. Эта работа будет поручена двум специалистам Отдела.

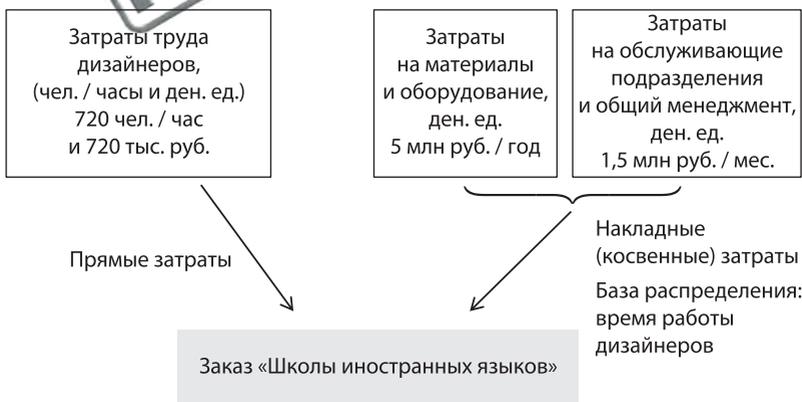


Рис. 1.3. Схема декомпозиции затрат на заказ

Расчет себестоимости заказа состоит из определения прямых затрат, связанных с трудоемкостью работы и накладных, которые должны быть перераспределены в зависимости от фонда рабочего времени дизайнеров.

1. Определение прямых затрат:

- трудоемкость заказа составит 720 чел./ час. (2 чел × 40 часов × 9 недель);
- прямые затраты составят 720 000 рублей (720 × 1000 руб.).

2. Определение накладных затрат:

- общая сумма накладных (косвенных) затрат в год составит 23 млн руб. (5 млн руб. + 1,5 млн руб. × 12 мес.);
- общий фонд рабочего времени Отдела составляет 19 200 часов (10 чел. × 48 нед. × 40 час.);
- накладные затраты на 1 час труда составят 1197,92 рубля (23 000 000 руб. : 19 200 час.).

3. Себестоимость данного заказа составит 1 582 500 рублей (720 000 руб. + (1197,92 × 720 час.)).

Из приведенного выше примера видно, что накладные затраты входят в себестоимость пропорционально *часам работы* специалистов. Однако существуют и другие базы распределения таких затрат. Кроме часов работы такой базой могут быть:

- заработная плата основных работников;
- часы работы оборудования (например, для производства);
- сумма всех прямых затрат (например, для сферы услуг);
- объем выпускаемой продукции.

Предположим, что заработная плата специалистов Отдела промышленного дизайна за год составила 21,5 млн рублей (по данным бухгалтерии). Сумма накладных затрат, как было определено выше, — 23 млн рублей. Если за базу распределения накладных затрат принять зарплату основных работников (дизайнеров), то можно определить коэффициент расчета накладных затрат:

$$\frac{23\,000\,000}{21\,500\,000} = 1,07$$

Тогда себестоимость заказа для «Школы иностранных языков» составит:

$$720\,000 + 720\,000 \times 1,07 = 1\,490\,400 \text{ руб.}$$

Расхождение с себестоимостью первого варианта расчета объясняется тем, что там за основу были взяты *плановые* показатели зарплат дизайнеров. Во втором случае были взяты *фактические* показатели (данные прошлого года). Разница между плановыми показателями и фактическими вполне объяснима: случается пе-

переработка, корректировка заказов, изменение спроса (простой или, наоборот, аврал) и т.п. К плановым и фактическим показателям мы еще вернемся ниже.

Итак, определение цены с экономической точки зрения начинается с определения себестоимости или затрат на выбранный объект реализации.

$$\text{Себестоимость} = \text{Прямые затраты} + \frac{\text{Косвенные затраты}}{\text{База распределения затрат (час; ден. ед.; штуки)}}$$

Теперь уместно обратиться к характеристикам затрат и разобраться в том, что и как обычно включают в себестоимость.

1.2. затраты и их классификация

1. Первая классификационная позиция характеризует *способ включения затрат в себестоимость продукции*: прямой и косвенный. Ее мы уже рассмотрели выше.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть на основании технологической документации (например, ГОСТ на изготовление докторской колбасы) прямо и непосредственно отнесены на себестоимость. Это расходы сырья и основных материалов, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие. Например, если в отделе продаж определенной компании есть группа, которая занимается реализацией корма для собак, то зарплата менеджеров из этой группы может быть определена как прямые затраты (объект реализации – корм для собак).

Косвенные затраты связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты по управлению и обслуживанию производства. Они включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью перераспределительных коэффициентов. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

2. Другой взгляд на затраты связан с их *экономической ролью в процессе производства*. Они принципиально делятся на две большие группы:

- ✓ **основные** – технологические затраты на создание какой-либо ценности;

✓ **накладные** — затраты на организацию и обеспечение процесса производства.

Технологические затраты определяют характеристику и качество того продукта, который приобретает потребитель. И неважно, о чем идет речь — о производстве кофемолки, о косметологической процедуре или разработке инновационного проекта. Такие затраты принято называть основными. К основным затратам относятся: сырье и материалы, топливо и энергия на технологические цели, расходы на оплату труда производственных рабочих и др. Основные затраты практически всегда являются частью прямых затрат. Прямые затраты всегда равны или больше, чем основные.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из комплексных общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Величина этих расходов зависит от структуры управления подразделениями, цехами и предприятиями. Зачастую накладные затраты являются аналогом косвенных.

3. Следующий значимый признак, по которому характеризуются затраты, — это *объем производства*. По данному признаку затраты подразделяются на **переменные и постоянные**.

Переменные затраты отражают расход сырья, материалов и труда на единицу продукта. Получили свое название потому, что они увеличиваются пропорционально объему выпуска. В расчете на единицу продукции представляют собой постоянную величину. Переменные затраты практически совпадают с основными, прямыми затратами, так как определяются технологическими нормами производства.

Постоянные затраты не зависят от объема производства, то есть не изменяются при изменении объема производства. Однако постоянные затраты, рассчитанные на единицу продукции, изменяются при изменении объема производства. К ним можно отнести арендную плату, зарплату управленческого персонала, амортизацию, коммунальные платежи и др. Постоянные затраты могут быть как прямыми, так и косвенными. Все зависит от того, как определен объект учета (реализации). Себестоимость в этом случае определяется по следующей формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Себестоимость единицы продукции} = \\ & = \text{Переменные затраты} + \frac{\text{Пост. затраты}}{\text{Объем выпуска}}. \end{aligned}$$



Рассмотрим процесс расчета себестоимости на базе переменных и постоянных затрат. Требуется определить себестоимость выпускаемого швейным цехом набора постельного белья (простыня, пододеяльник и две наволочки).

Имеется следующая информация:

- переменные затраты на один набор составляют 650 рублей (ткань + фурнитура + труд швеи);
- постоянные затраты на содержание цеха и управления им составляют 7,2 миллионов рублей в год;
- комиссионные выплаты за реализацию составляют 1% от себестоимости набора;
- компания сама развозит свою продукцию заказчикам и для этого заказывает автомобили у транспортной компании, так как своего автопарка на предприятии пока нет.

В начале каждого квартала заключается договор на аренду одной машины, которая может сделать доставку не более 1000 комплектов в месяц (с учетом дорожной обстановки и времени работы заказчиков). Если требуется перевезти большее количество комплектов, то необходимо заказывать вторую машину. Стоимость аренды одной машины с водителем – 2000 рублей в день. Необходимо определить себестоимость одного набора постельного белья для двух объемов выпуска:

$Q_1 = 950$ комплектов в месяц

$Q_2 = 1500$ комплектов в месяц.

Решение:

1. Определение себестоимости для $Q_1 = 950$ комплектов в месяц:

- 1) переменные затраты на 1 набор: 650 рублей;
- 2) постоянные затраты в мес.: $7\,200\,000/12 + (1 \text{ авт.} \times 21 \text{ дн.} \times 2000 \text{ руб.}) = 642\,000$ рублей;
- 3) постоянные затраты на один набор составят $642\,000/950 = 675,79$ рублей;
- 4) себестоимость набора: $(650 + 675,79) + 0,01 \times (650 + 675,79) = 1339,05$ рублей.

2. Определение себестоимости для $Q_1 = 1500$ комплектов в месяц:

- 1) переменные затраты на 1 набор: 650 рублей;
- 2) постоянные затраты в мес.: $7\,200\,000/12 + (2 \text{ авт.} \times 21 \text{ дн.} \times 2000 \text{ руб.}) = 684\,000$ рублей;
- 3) постоянные затраты на один набор составят $684\,000/1500 = 456$ рублей;
- 4) себестоимость набора: $(650 + 456) + 0,01 \times (650 + 456) = 1117,06$ рублей.

Из приведенного выше примера видно, что переменные или основные затраты составляют 650 рублей и остаются постоянными при любых объемах выпуска. Суммарные переменные затраты на один месяц составят:

- $650 \times 950 = 617\,500$ рублей;
- $650 \times 1500 = 975\,000$ рублей.

При этом постоянные затраты, связанные с управлением и содержанием цеха за месяц, не меняются и составляют 600 000 рублей (7,2 млн : 12 мес.).

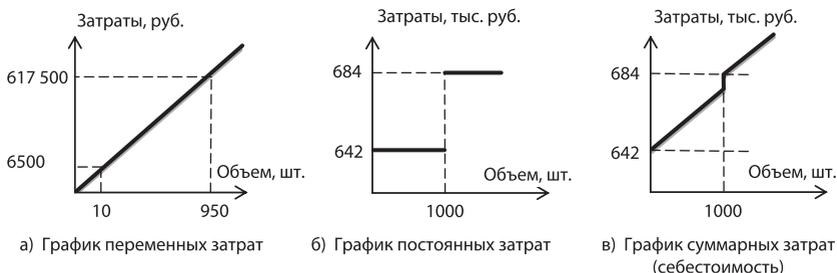


Рис. 1.4. Графическое представление затрат

Однако в этом случае есть изменяющаяся составляющая постоянных затрат, которая связана с транспортными расходами: 42 000 рублей и 84 000 рублей при условии различных объемов доставки изделий клиентам. В таких случаях постоянные затраты называют *условно постоянными*, т.е. до определенного объема производства они не меняются, а потом изменяются скачкообразно (в нашем примере больше, чем 1000 комплектов, в машину не помещается). На рис. 1.4 представлены графики изменения переменных (а) и постоянных (б) затрат. На графике (в) представлена сумма затрат (а + б), что является графическим выражением себестоимости.

Кроме представленных выше принципов классификации (определения) затрат, а именно:

- 1) способ включения затрат в себестоимость: прямые и косвенные;
 - 2) экономическая роль затрат: основные и накладные;
 - 3) зависимость от объема выпуска (реализации): переменные и постоянные;
- существуют и другие подходы, которые также важны при формировании себестоимости:

- 4) по функциям: на научно-исследовательские работы; на производство, на маркетинг, на административно-хозяйственные нужды; на снабжение и т.д.;

5) по способу расчета затрат: на единицу продукции и совокупные затраты;

б) по времени возникновения затрат и включения их в себестоимость: расходы текущего периода, расходы будущего периода и предстоящие затраты.

Если существует такая обширная классификация затрат, то как ее применять при расчете себестоимости? Ведь в конце расчета должна появиться одна цифра, которая будет определяющей при расчете всех финансово-экономических показателей деятельности. Основная точка зрения на затраты при определении себестоимости – это что включать в нее и в каких размерах. Тогда все затраты представляют собой единую систему, пример которой приведен в табл. 1.2.

Таблица 1.2

примеры затрат при сочетании их классификаций

<i>Характер поведения затрат от объема производства</i>	<i>Отнесение / распределение затрат по объектам учета</i>	
	<i>Прямые (основные)</i>	<i>Косвенные (накладные)</i>
Переменные	Объект учета: смартфон Пример затрат: электронное коммутирующее устройство	Объект учета: смартфон Пример затрат: часы работы службы контроля за качеством связи
Постоянные	Объект учета: отдел разработки Пример затрат: стоимость разработки и выпуска технической документации	Объект учета: отдел маркетинга Пример затрат: ежемесячные затраты на продвижение марки/бренда компании

В качестве объекта учета рассмотрим мобильный телефон (смартфон). Стоимость комплектующей части, а именно специальной платы, будет являться основной, прямой и переменной затратай. Это очевидно, так как каждый телефон должен быть снабжен таким устройством. Это затраты технологического характера.

Затраты, связанные с поддержанием работы всей системы, обеспечивающей мобильную связь, с одной стороны, являются переменными, так как в данном случае «привязаны» к общему времени работы смартфонов, с другой стороны, они будут косвенные, так как включаются в себестоимость частично и пропор-

ционально общему ресурсу работы устройств. Технический центр может обслуживать и другие объекты. Эти затраты можно отнести к категории сервисных.

Затраты на разработку схем и чертежей устройства являются постоянными, так как они никак не зависят от количества выпущенных единиц, но в то же время – это прямые, основные затраты, так как эти схемы и чертежи являются основой производства только этих изделий. По функциональной принадлежности – это затраты на разработку.

Затраты на маркетинг являются косвенными, накладными и постоянными, так как включаются в себестоимость смартфона через распределительный коэффициент и эти затраты не зависят от объема выпуска (скорее наоборот – чем активнее продвигать, тем выше должны быть продажи). Затраты на маркетинг часто относятся к этой позиции, так как маркетологи занимаются продвижением всей компании и ее марок постоянно. К категории постоянных, накладных затрат практически относятся все затраты, связанные с общим менеджментом компании.

Теперь обратимся к оценке затрат на единицу продукции и объема выпуска. В рамках системы управленческого учета на предприятии, как правило, одновременно оцениваются совокупные затраты (на весь объем) и затраты в расчете на единицу продукции. *Затраты на единицу продукции*, называемые также *средними издержками*, рассчитываются путем деления совокупного объема затрат какого-либо вида (делимое) на количество рассматриваемых объектов учета (делитель). Затраты на единицу продукции могут определяться на любой стадии процесса создания потребительской стоимости товара (например, затраты на единицу продукции в сфере конструкторских разработок, затраты на размещение единицы рекламы, затраты в расчете на одно гарантийное обслуживание потребителей). Затраты на единицу продукции представляют собой среднюю величину. Показатели совокупных затрат применяются при оценке результатов общей деятельности и сравнении экономической составляющей различных производств и проектов.



Рассмотрим пример обслуживания клиентов в центре техобслуживания грузового автотранспорта. Допустим, необходимо установить размер затрат (а затем и цены договора) на обслуживание клиента (предприятия). Предполагается, что проведение обслуживания требует специальных навыков и аппаратуры, которыми предприятие не обладает. Стоимость организации осуществления обслуживания – 500 000 рублей за пе-

риод. Услугу предоставляет сервисный центр (Техцентр), который обладает всем необходимым оборудованием. Перенесение стоимости обслуживания на конечный продукт может быть осуществлено двумя способами.

Вариант 1. Стоимость обслуживания является постоянной затратой. В этом случае Техцентр получает деньги вне зависимости от того, сколько раз предприятие обслуживалось за данный период и обслуживалось ли оно вообще.

Вариант 2. Стоимость обслуживания относится к разряду переменных (прямых) затрат, при этом устанавливается связь между количеством клиентов и интенсивностью их обслуживания. Если у предприятия нет заказов, то не возникают затраты на обслуживание.

В табл. 1.3 приведены эти два принципа учета сервисного обслуживания клиентов Техцентра.

Таблица 1.3

варианты учета затрат на обслуживание клиентов

<i>Количество клиентов организации за период</i>	<i>Вариант 1</i>		<i>Вариант 2</i>	
	<i>Совокупные затраты, руб.</i>	<i>Фактические затраты на заказ клиента, руб.</i>	<i>Совокупные затраты, руб.</i>	<i>Фактические затраты на заказ клиента, руб.</i>
20 клиентов	500 000	25 000	200 000	10 000
40 клиентов	500 000	12 500	400 000	10 000
80 клиентов	500 000	6250	800 000	10 000

Очевидно, что решение о распределении затрат и их величины зависят от принятого управленческого решения о принципах работы с организациями-клиентами. В данном примере видно, что условия договорных отношений с экономической точки зрения отличаются. Если будет принят первый вариант учета затрат, то стоимость услуг для клиента будет зависеть от их количества. Во втором случае стоимость всегда одинакова. Что выгоднее для Техцентра? На этот вопрос можно ответить только с учетом рыночной ситуации: какова конкуренция, насколько активны клиенты, сложность инфраструктуры обслуживания, налоговая нагрузка и т.д.



Рассмотрим другой пример зависимости характера затрат и себестоимости продукции. Консалтинговый центр организует семинар на тему: «Инновационные методы маркетинговой деятельности в современных рыночных условиях».

Руководство центра пригласило известного специалиста для ведения семинара. Специалист берет за свое выступление фиксированную плату в сумме 10 000 рублей. Это единственные затраты, которые понесут организаторы данного семинара. Тогда минимальная цена входного билета составит¹:

- 1) 400 рублей при количестве участников 25 человек;
- 2) 200 рублей при наличии 50 участников;
- 3) 100 рублей в том случае, если на семинар придут 100 человек.

Требуется определить стоимость участия в семинаре. На этот вопрос можно ответить по-разному (мы возвращаемся к понятию факторов затрат). Во-первых, стоимость участия будет зависеть от количества человек. Во-вторых, от условий, на которых руководство предложит специалисту заключить договор об оплате семинара, и от того, на какие условия он согласится. Рассмотрим возможные варианты.

а) Первый вариант – специалист получит 10 000 рублей при любых условиях проведения семинара.

<i>Количество участников, чел.</i>	<i>Совокупные затраты, руб.</i>	<i>Затраты на человека, руб.</i>
25	10 000,0	400,0
50	10 000,0	200,0
75	10 000,0	133,3
100	10 000,0	100,0

б) Второй вариант – руководство может предложить специалисту заплатить 100 рублей за каждого пришедшего человека + + фиксированная плата в размере 5000 рублей.

<i>Количество участников, чел.</i>	<i>Совокупные затраты, руб.</i>	<i>Затраты на человека, руб.</i>
25	7500,0	300,0
50	10 000,0	200,0
75	12 500,0	166,7
100	15 000,0	150,0

¹ Здесь, чтобы не углубляться в проблемы назначения прибыли, рассматриваем вариант, когда организаторы стремятся только окупить затраты.

Расчет совокупных затрат: $25 \times 100 + 5000 = 7500$ рублей.

На одного человека: $7500 : 25 = 300$ рублей.

в) Третий вариант не предполагает никакой фиксированной платы; специалист получит за каждого пришедшего участника 350 рублей.

<i>Количество участников, чел.</i>	<i>Совокупные затраты, руб.</i>	<i>Затраты на человека, руб.</i>
25	8750,0	350,0
50	17 500,0	350,0
75	26 250,0	350,0
100	35 000,0	350,0

В первом случае организаторы семинара несут всю ответственность за наполняемость зала, и если они решат продавать билеты по 200 рублей, то необходимо собрать 50 человек. Если придет большее количество народа, а цена останется той же, то организаторы получают прибыль. Однако если специалист уверен в своей популярности среди данной аудитории, то он может согласиться на второй или третий вариант оплаты, так как может заработать гораздо больше, чем начальная ставка 10 000 рублей. В третьем варианте: если придет 50 человек, то гонорар за выступление составит 17 500 рублей, а если удастся собрать 100 человек, — то 35 000 рублей, или в 3,5 раза больше начальной суммы. Как бы ни договорились организаторы семинара и специалист — ведущий семинара, в любом случае они должны хорошо знать рынок (спрос на подобные услуги), и тогда они останутся с прибылью.

С точки зрения поведения затрат мы видим различный подход к ним. В первом варианте — это постоянная сумма, которая ни от чего не зависит. Ее должны выплатить при любом количестве участников. В третьем варианте постоянной составляющей нет вообще. Организаторы ничего сами не должны платить, и вся «ответственность» за свой заработок лежит на специалисте. Второй вариант — это сочетание постоянной и переменной составляющих. На этом варианте, скорее всего, остановятся, так как он минимизирует риски обеих сторон и в то же время повышает ответственность специалиста за качество своей работы.

1.3. Уровни детализации затрат

Есть еще одна задача при формировании себестоимости — установление уровня декомпозиции (детализации) затрат. Почему важна декомпозиция? Дело в том, что она позволяет четко связать

затраты с работой того или иного подразделения компании. Уровни декомпозиции затрат дают возможность:

- ✓ определить степень зависимости затрат от процесса производства и управления производством (прямые и различные виды косвенных затрат);
- ✓ установить ответственность за возникновение затрат не только в прямом технологическом процессе, но и в процессе обслуживания.

Детализация затрат, а значит, и *структура себестоимости* тесно взаимосвязана с таким понятием, как цепочка создания ценности продукта. Это понятие ввел один из основателей конкурентного анализа М. Портер. Цепочка создания стоимости Портера (Value Added Chain) – модель, объединяющая типовые функции обобщенной компании, посредством выполнения которых фирма создает стоимость выпускаемого продукта. Цепочку создания ценности представляют в виде схемы (см. рис. 1.5).

В данной модели имеются три основные части.

I. Базисная или технологическая часть – это прямые, основные затраты.

II. Инфраструктурная часть (общее управление и организация) – это косвенные, накладные затраты.

III. Созданная добавленная ценность продукта – прибыль.

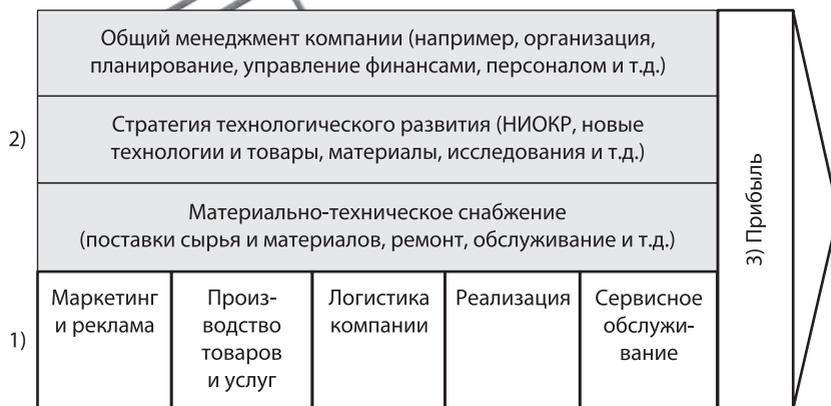


Рис. 1.5. Цепочка создания ценности по М. Портеру

Особенности системы учета затрат производства определяются спецификой деятельности предприятий. Примером уровней детализации затрат может служить разноуровневая классификация затрат:

<i>Вариант 1</i>	<i>Вариант 2</i>	<i>Вариант 3</i>
Прямые затраты на сырье и материалы	Прямые затраты на сырье и материалы	Прямые затраты на сырье и материалы
Прямые затраты на оплату труда производственного персонала	Накладные затраты производства и управления	Прямые затраты на оплату труда производственного персонала
Накладные затраты производства		Накладные затраты производства (прямые накладные)
Накладные на маркетинг и реализацию		Накладные затраты административно-хозяйственной деятельности (косвенные накладные)

Принципиальная разница в приведенных выше детализациях затрат заключается в том, как организован процесс производства и какие затраты имеют наибольшее значение в структуре себестоимости. Например, предприятие может отказаться от трехуровневой и перейти на двухуровневую классификацию в силу того, что прямые затраты на оплату труда производственного персонала в настоящее время составляют незначительную часть совокупных производственных затрат ввиду повышения степени автоматизации производства. Возможны и другие варианты. Так, вместо традиционной трехуровневой классификации затрат предприятие может внедрить систему с двумя уровнями прямых затрат и несколькими видами накладных для отражения затрат на менеджмент различных видов (например, на реализацию и маркетинг). Выбор окончательной формы учета и глубины детализации зависит от особенностей процессов планирования, контроля и принятия управленческих решений на предприятии.

В основу детализации затрат может быть положен принцип выделения затрат, связанных с компетенцией других предприятий и с собственной деятельностью по созданию коммерческой ценности. В первом случае речь идет о закупках сырья, материалов, комплектующих, документации и т.п. Такого рода затраты относятся к прямым издержкам. Во втором случае затраты включают в себя все виды издержек, которые не относятся к категории затрат на сырье и материалы. Они возникают в процессе переработки первичных факторов производства (сырье и материалы) в готовую продукцию. При использовании трехуровневой классификации

к издержкам переработки относятся: прямые затраты на оплату труда производственного персонала, накладные затраты производства. При использовании двухуровневой классификации затраты переработки включают в себя только накладные затраты производства.

Детализация затрат необходима для планирования их изменения, так как цену назначают перед реализацией и необходимо предусмотреть ценовой «коридор». В ином случае невозможно будет нормально вести коммерческую деятельность. Все затраты делятся по принципу управляемости или возможности их изменить в процессе деятельности. Например, если известна стоимость материалов и заработная плата работников предприятия и в плановом периоде они не изменяются, то при планировании их просто фиксируют без индексации. Традиционно к таким затратам относятся производственная себестоимость или прямые переменные затраты.

В процессе планирования важно выделять переменные затраты на реализованный оборот. Через переменные затраты фирма заявляет о физическом (производственном) качестве своего товара или услуги. Например, физическое качество письменного стола зависит от материала, из которого он изготовлен, от того, как он собран, от его формы и т.п. Физическое качество услуги, например юридической, зависит от квалификации юриста, что выражается в его почасовой оплате. Таким образом, переменные затраты являются индикатором базового качества изделия, и на рынке успешнее будет тот, кто сможет меньшими затратами обеспечить требуемое качество. На плановый период физическое качество целесообразно оставлять неизменным или изменять в соответствии с плановыми мероприятиями, поэтому переменные затраты не меняются.

Затраты на организацию и обслуживание процесса изготовления товара/услуги и его реализацию определяются как накладные или постоянные затраты. Затраты данного типа определяются в целом на планируемый период и не зависят напрямую от объема реализации. Основная проблема состоит в том, что сложно перераспределить эти затраты на товарную единицу, так как сложно установить прямую связь между зарплатой директора подразделения и его секретаря и выпуском конкретной единицы товара, того же стола. В результате каждое предприятие разрабатывает свою модель перераспределения постоянных затрат. На основе такой модели формируется структура себестоимости, которая играет важную роль при назначении цены и в силу этого должна являться объектом пристального внимания коммерческих служб.

В общем виде структура затрат определяется стандартной формой «Отчета о прибылях и убытках» компании, пример которой приведен в Приложении 1, табл. П1.

Формирование затрат и их декомпозиция зависит от различных целей распределения затрат. Ниже приведены три наиболее распространенные цели распределения затрат по товарам, а именно:

1. Ценообразование и определение номенклатуры и ассортимента производимой продукции. В данном случае учитываются затраты всех стадий процесса создания потребительской стоимости рассматриваемого товара.
2. Выполнение заказов государственных федеральных, региональных и муниципальных органов. В данном случае заказчик, как правило, издает подробную инструкцию в отношении того, какие статьи затрат могут включаться в состав себестоимости работ или товаров. Например, правительственные органы не-

Таблица 1.4

различные виды затрат в зависимости от целей учета

<i>Виды затрат</i>	<i>Цели распределения затрат и их состав</i>		
	<i>1. Затраты на производство товара, используемые при ценообразовании и определении номенклатуры производства</i>	<i>2. Затраты на производство товара, используемые при определении стоимости государственного заказа</i>	<i>3. Затраты на производство товара, используемые при составлении внешней финансовой отчетности</i>
Затраты на научно-исследовательские работы	X	X	
Затраты на конструкторские работы	X	X	
Затраты производства	X	X	X
Затраты в сфере маркетинга	X		
Затраты распределения	X		
Затраты на гарантийное обслуживание	X		

которых стран не включают в возмещаемые по госзаказу расходы суммы затрат на проведение маркетинговых мероприятий. Фирма – исполнитель заказа в качестве возмещения получает помимо производственных затрат суммы, потраченные на проведение НИОКР.

3. Ведение обязательных форм внешней финансовой отчетности. В данном случае основное внимание уделяется издержкам, используемым при оценке различных статей баланса и отчета о прибылях и убытках. В соответствии с нормами бухгалтерского учета к таким издержкам относятся только затраты производства.



Рассмотрим пример включения затрат в себестоимость и цену товара. Мебельная фабрика выпускает различные виды мебели. В ассортимент входят столы и стулья, которые поставляются различным видам торговых сетей. Сейчас фабрика полностью использует свои производственные мощности. Совокупные постоянные затраты данного подразделения составляют 5 000 000 рублей в год. Объем выпуска стульев составляет 10 000 изделий в год. Ассортимент стульев подобран так, что изменение вида не влечет за собой изменения основных затрат. Удельные (на один стул) производственные издержки для продукта составляют:

- прямые, переменные затраты на сырье и материалы – 200 рублей;
- прямые, переменные затраты на оплату труда – 250 рублей;
- накладные производственные расходы – 600 рублей. Накладные производственные расходы состоят из переменной и постоянной частей (100 руб. + 500 руб.). Накладные, переменные затраты технологического характера составляют 100 рублей. Постоянные затраты на единицу изделия составляют 500 рублей (5 000 000 руб. : 10 000 шт.);
- издержки непроизводственного характера представляют собой зарплату менеджеров, которые работают с торговыми организациями. Они являются переменными, так как зарплата зависит от количества проданных стульев, и составляют 150 рублей;
- отпускная цена – 1500 рублей за изделие (без учета НДС).

В апреле текущего года в коммерческую службу предприятия поступает обращение от дома отдыха «Корт», который к летнему сезону хочет переоборудовать жилые комнаты. Общий объем заказа составляет 2000 стульев. Вид стульев был выбран из номенклатуры фабрики с небольшими изменениями, поэтому для производства под заказ может быть использован тот же технологический процесс, что и для изготовления серийных изделий.