

# **Классификация и калькулирование издержек для целей ценообразования**

БЭФО 3

В условиях рынка перед любым предприятием встает задача не только рассчитать полные издержки на выпуск продукции для отражения в бюджете и последующего определения финансового результата своей хозяйственной деятельности за отчетный период, но и вычислить издержки для целей ценообразования. В первом случае используется методика бюджетирования (сметного планирования), во втором – различные методы калькулирования себестоимости.

Под **себестоимостью** понимается денежное выражение затрат различных видов ресурсов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг).



Цель управления издержками, в том числе и себестоимостью, заключается в том, чтобы наиболее эффективным способом определить цену, которая, с одной стороны, устроила бы покупателя продукции, а, с другой – способствовала получению желаемой прибыли предприятием-производителем. Таким образом, для предприятий важно не просто калькулирование себестоимости, а калькулирование продажной цены для продвижения продукции (работ, услуг) на рынок и завоевания на нем лидирующих позиций. Однако для получения окончательного размера продажной цены затратный метод ценообразования имеет ряд ограничений, поскольку не учитывает фактор спроса и рыночную структуру, в которой функционирует конкретное предприятие.



В нашей стране после введения гл. 25 НК РФ термин "себестоимость" применяется, главным образом, именно в ценообразовании: при расчете контрактных цен, обосновании регулируемых цен на продукцию естественных монополий, а также при нормативном ценообразовании, когда собственники желают получить определенный процент дохода на вложенный капитал.

Прежде всего, остановимся на классификации издержек для целей ценообразования. Обратим внимание на следующее. До перестройки, в бывшем СССР, цена всегда устанавливалась на базе полной себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькуляция полной себестоимости исчислялась по статьям:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- потери от брака;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.



Первые семь статей представляют собой прямые расходы, так как относятся на себестоимость единицы продукции прямо в соответствии с нормами или нормативами, а оставшиеся четыре – косвенные расходы, поскольку распределяются между всеми видами выпускаемой продукции пропорционально какой-либо избранной базе, например трудоемкости работ, заработной плате основных производственных рабочих, машино-часам работы оборудования и т.д.

На базе типовой номенклатуры каждая отрасль разрабатывала собственный перечень статей с учетом отраслевых особенностей в технологии и организации производства.

В настоящее время на практике большинство российских малых предприятий не пользуется представленной номенклатурой статей калькуляции. Как правило, выделяются прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты с отчислениями на социальные нужды, прочие прямые затраты и накладные расходы (они, с точки зрения калькулирования, являются косвенными расходами). Данный перечень статей в значительной степени приближен к зарубежной классификации издержек.

В зависимости от отраслевых особенностей предприятий применяются три основных метода калькулирования себестоимости, которые могут быть использованы и при определении цен на их продукцию:

1. *Позаказный*
2. *Нормативный*
3. *Попередельный*



**Показный** – распространен в единичном или мелкосерийном производстве в машиностроительном комплексе, а также во вспомогательных производствах всех отраслей промышленности. Издается в состав себестоимости включаются и задержки, непосредственно связанные с изготовлением заказа, а также часть расходов по обслуживанию производства и управлению всего предприятия, распределенные на заказ пропорционально выбранной базе.

Недостаток показного метода заключается в получении всей информации о результатах выполненного заказа только после его фактического выполнения. Поэтому при установлении договорной цены имеют место определенные риски, для минимизации которых перед началом изготовления заказа рассчитывается ориентировочная цена, а после окончания – фиксированная цена, которая в основном выше ориентировочной.



**Нормативный** – применим практически во всех отраслях и базируется на следующих ключевых принципах:

- расчет нормативной калькуляции на базе обоснованных технологических норм затрат,
- учет отклонений от норм с определением величины отклонений, места их возникновения, причин и виновников,
- расчет фактической калькуляции путем алгебраического суммирования себестоимости, найденной по текущим нормам, отклонений от норм и изменений самих норм.

Таким образом, нормативный метод калькулирования себестоимости предполагает разработку нормативов затрат в расчете на единицу продукции по всем видам издержек производства. Учет отклонений от норм, предусмотренный данным методом, позволяет анализировать все факторы, воздействующие на издержки производства. Ценообразование, базирующееся на нормативном методе калькулирования, должно ориентировать отечественные предприятия на снижение себестоимости продукции, что особенно важно в условиях усиления конкуренции с зарубежными производителями.





**Попередельный** – позволяет систематизировать издержки по переделу (фаза, цикл) и определять себестоимость полуфабрикатов, идущих на последующую обработку или реализуемых на сторону.

Характерен для черной металлургии, химической, текстильной, пищевой промышленности, промышленности строительных материалов и др.

Себестоимость продукции вычисляется из величины материальных затрат и затрат на обработку по всем переделам (бесполуфабрикатный вариант попередельного метода) или складывается из стоимости полуфабрикатов, рассчитанной по каждому переделу в отдельности (полуфабрикатный вариант попередельного метода).

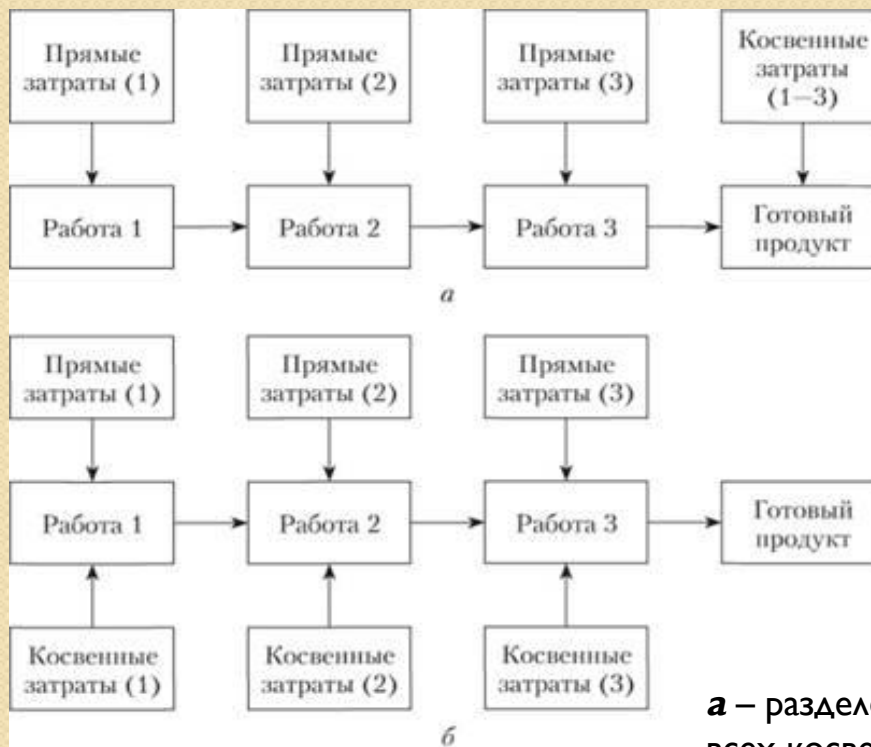
Соответственно определяются и цены: на отдельные полуфабрикаты, реализуемые на сторону, и конечный продукт.

Отметим, что в отечественной практике в добывающих отраслях и электроэнергетике используется метод калькулирования себестоимости, который называется **простым**. Его можно рассматривать как частный случай попередельного метода, поскольку калькулирование осуществляется только по одному переделу. При этом методе общие издержки на выпуск, включая расходы на обслуживание производства и управление, относят на себестоимость непосредственно, разделив на количество добытой или произведенной продукции.



В последние годы западными экономистами был разработан еще один метод калькулирования себестоимости – **метод ABC (Activity based costing)**. Построен на процесс-ориентированной концепции предприятия. Здесь предприятие рассматривается не как имущественный комплекс, а как последовательность процессов (работ), создающих конечный продукт. Очевидно, что с точки зрения покупателя в этом процессе не должно быть ничего лишнего, увеличивающего издержки производимой продукции. По мнению разработчиков метода, в этом и заключается успех предприятия в конкурентной борьбе на рынке.

В методе ABC издержки рассматриваются как "след" от продукции в процессе изготовления от начала создания до момента реализации. Стоимость продукции представляет собой сумму стоимостей по каждой операции в этом "следе". На рис. представлено сравнение традиционного метода калькулирования (основанного на разделении прямых и косвенных затрат) и метода ABC.



Распределение косвенных расходов, которые традиционно относят на всю готовую продукцию (например, общехозяйственные расходы) по отдельным работам (операциям) более точно характеризует эффективность каждой работы, позволяет выявить "узкие" места, а также установить более обоснованные цены в условиях жесткой конкуренции.

**а** – разделение прямых и косвенных затрат; **б** – распределение всех косвенных затрат по работам (процессам)

Рассмотренные методы калькулирования себестоимости могут использоваться для расчета средних издержек:

- **общих**, т.е. полной себестоимости единицы продукции. На основе этой себестоимости устанавливается так называемый "долгосрочный нижний предел цены".
- **переменных**, т.е. неполной (усеченной) себестоимости единицы продукции. На отечественных предприятиях неполная себестоимость, как правило, включает только прямые статьи затрат. На основе этой себестоимости устанавливается так называемый "краткосрочный нижний предел цены". Найденная подобным образом цена обеспечивает предприятию нулевой маржинальный доход, информация о котором аккумулируется в системе "директ- костинг".

Как долгосрочный, так и краткосрочный пределы цены используются предприятиями при определении конкретного уровня цен на свою продукцию с учетом проводимой ими политики цен в соответствии с избранной ценовой стратегией.

Рыночный механизм предполагает, что прежде чем устанавливать цену на любое изделие, предприятие должно провести всестороннее исследование соответствующего рынка для выявления возможного уровня цены этого изделия, а затем сравнить рыночную цену с проектной себестоимостью его производства. Если цена выше себестоимости – будет иметь смысл производить изделие, если ниже – попытаться снизить себестоимость или отказаться от его выпуска при невозможности этого.

