

Министерство образования и науки Российской Федерации
Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева

**Л. В. Ерыгина
М. В. Полубелова**

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

*Утверждено редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного пособия для студентов бакалавриата
по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»
всех форм обучения*

Красноярск 2017

УДК 338 (075.8)
ББК 65.291.2
Е80

Рецензенты:

кандидат экономических наук, доцент И. В. ШАДРИНА
(Сибирский институт бизнеса, управления и психологии);
кандидат экономических наук, доцент Г. И. ЗОЛОТАРЕВА
(Сибирский государственный аэрокосмический университет
имени академика М. Ф. Решетнева)

Ерыгина, Л. В.

Е80 Управление затратами : учеб. пособие для студ. бакалавриата по напр. подготовки 38.03.01 «Экономика» всех форм обучения / Л. В. Ерыгина, М. В. Полубелова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2017. – 120 с.

Рассмотрены общетеоретические основы управления затратами. Освещены вопросы классификации, учета и анализа затрат, планирования и бюджетирования. Даны сведения об учете затрат на производство готовой продукции и о системах учета и управления затратами в целом.

Предназначено для студентов бакалавриата, проходящих подготовку по направлению 38.03.01 «Экономика». Также может быть использовано студентами других направлений при изучении курса «Управление затратами».

УДК 338 (075.8)
ББК 65.291.2

© Сибирский государственный аэрокосмический университет имени академика М. Ф. Решетнева, 2017
© Ерыгина Л. В., Полубелова М. В., 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	5
1. Управление затратами	6
1.1. Сущность затрат	6
1.2. Управление затратами: сущность и задачи.....	9
1.3. Функции и принципы управления затратами.....	10
Контрольные вопросы.....	16
Тест.....	16
2. Классификация затрат	18
2.1. Классификация затрат для определения стоимости запасов продукции	18
2.2. Классификация затрат для принятия управленческих решений.....	21
2.3. Классификация затрат для контроля и регулирования	34
Контрольные вопросы.....	35
Тест.....	36
3. Планирование и бюджетирование	39
3.1. Система планирования на предприятии	39
3.2. Планирование затрат и результатов	43
3.3. Классификация бюджетов	58
Контрольные вопросы.....	61
Тест.....	61
4. Учет затрат, готовой продукции, формирование результатов	63
4.1. Учет затрат основного производства	63
4.2. Учет готовой продукции.....	74
4.3. Учет результатов от основной деятельности.....	76
Контрольные вопросы.....	78
Тест.....	78
5. Системы учета и управления затратами	80
5.1. Классификация систем учета затрат по объектам.....	81
5.2. Классификация систем учета по полноте включения затрат в себестоимость	82
5.3. Классификация систем учета по характеру используемых данных.....	83

5.4. Классификация методов учета по характеристике производственного процесса	85
5.5. Системы управления затратами	86
Контрольные вопросы.....	92
Тест.....	92
6. Анализ затрат.....	95
6.1. Сущность операционного анализа затрат.....	95
6.2. Анализ чувствительности	105
6.3. Анализ затрат на производство продукции	108
Контрольные вопросы.....	113
Тест.....	113
Заключение	116
Библиографический список	117

ПРЕДИСЛОВИЕ

Основной целью функционирования любого предприятия является максимизация прибыли, величина которой зависит от выручки и затрат. На выручку, в свою очередь, в большей степени влияет ситуация на рынке сбыта. А потому для успешного осуществления производственной деятельности современных предприятий их руководители стараются получить максимально полную информацию не только о самом предприятии, но и об окружающей среде. Именно такая информация формируется в системе управления затратами, которая является важнейшим фактором увеличения прибыли.

Важность управления затратами сложно переоценить. А потому большое внимание уделяется подготовке высококвалифицированных кадров для данной сферы. Основной целью при этом является формирование у них необходимых компетенций в области управления затратами в коммерческих организациях. Реализация данной цели предполагает изучение основных теоретических положений, принципов и методов управления затратами, принципов управления затратами в коммерческих организациях, а также методов планирования, анализа, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Данное учебное пособие разработано в соответствии с действующим Федеральным государственным образовательным стандартом подготовки по направлению 38.03.01 «Экономика» на основании программы курса «Управление затратами». Оно состоит из шести глав и охватывает все основные вопросы курса – место теории управления затратами среди других учетных и экономических дисциплин, общетеоретические основы управления затратами, классификацию, планирование, учет и анализ затрат. Кроме того, в нем подробно изложены некоторые наиболее распространенные в практике организаций способы и методики обработки учетно-финансовой информации.

Представленный в издании материал для наглядности сопровождается таблицами и рисунками. Для закрепления полученных знаний в конце каждой главы приведены контрольные вопросы и тесты. Дополнительную информацию по рассматриваемым вопросам можно найти в источниках, приведенных в библиографическом списке.

Учебное пособие призвано помочь студентам высших учебных заведений профильной направленности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» получить достаточные знания для успешного освоения программы курса «Управление затратами» и подготовки к зачетам, экзаменам, контрольным и курсовым работам, а также дать хорошую базу для дальнейшей профессиональной деятельности.

1. УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Основным показателем, характеризующим финансово-хозяйственную деятельность большей части организаций, является экономический результат. Он позволяет оценить всю деятельность организации или отдельную ее сферу за определенный период. На экономический результат оказывают влияние два основных фактора: доходы и расходы, а следовательно, улучшение финансового результата может быть достигнуто либо путем увеличения доходов, либо путем снижения расходов. При этом в расходы хозяйствующих субъектов включаются не только производственные затраты, но и многие другие. А потому организации заинтересованы в эффективности системы управления своими затратами.

1.1. СУЩНОСТЬ ЗАТРАТ

В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» используются термины «издержки» и «расходы» (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Иллюстрация понятий «затраты», «издержки» и «расходы»

Издержки определяют как реальный или предполагаемый расход финансовых ресурсов предприятия. Иными словами, они представляют собой совокупность перемещений финансовых средств и относятся к активам, если способны приносить доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет, и уменьшится прибыль предприятия

за отчетный период. Предполагаемые издержки, или издержки упущенных возможностей, выступают как потери дохода при выборе одного из способов осуществления хозяйственной деятельности.

Расходами называют стоимостную оценку ресурсов, использованных для получения дохода в течение определенного периода. Понятие расходов уже понятия издержек: оно подразумевает лишь конкретные выплаты в определенном периоде. Расходы обуславливаются затратами, относимыми на себестоимость продукции и выплатами из прибыли предприятия (например, коммерческие расходы, управленческие расходы).

Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в определенных целях. Они трансформируются в себестоимость продукции (услуг).

Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях:

1) затраты определяются использованием производственных ресурсов – они отражают, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции;

2) объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат;

3) определение затрат всегда соотносится с конкретными целями и задачами, т. е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывается для определенных функций (производства продукции или ее реализации) или производственного подразделения предприятия.

Следует различать затраты и расходы данного периода. Важно иметь в виду следующее:

– если вся продукция, произведенная в текущем году, была реализована, понесенные на производство затраты являются также и расходами предприятия за этот год;

– если часть произведенной продукции в прошлом году не была реализована, то затраты, понесенные до текущего года, становятся расходами данного года и появляются как активы до его начала;

– если часть произведенной в текущем году продукции не была реализована, затраты этого года могут быть расходами следующих лет и будут отражены как активы на конец текущего года.

Поскольку затраты являются предметом управления на предприятии, то для реализации этой функции необходимо учитывать их особенности (рис 1.2).

Затраты находятся в постоянном движении и изменении, иными словами, они *динамичны*. Так, к примеру, постоянно изменяются цены на приобретаемое сырье и материалы, тарифы на энергоносители и услуги, обновляется продукция, пересматриваются нормы расхода материалов и трудовых затрат. Все это отражается на себестоимости продукции и уровне затрат. Поэтому рассмотрение затрат в статике весьма условно и не отражает их реального уровня.

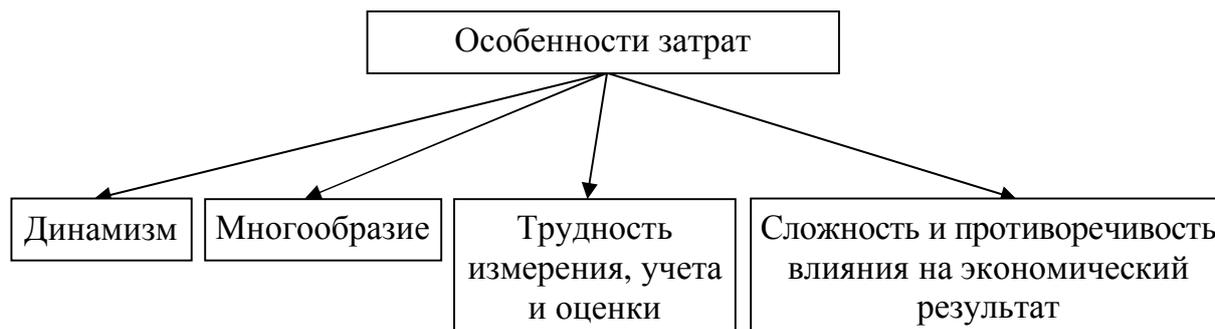


Рис. 1.2. Особенности затрат

Многообразие затрат обнаруживается при их классификации, которая позволяет, во-первых, выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности предприятия, а во-вторых, оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат и относить на изделие только те затраты, которые необходимы для его производства и реализации. Не менее важна и сложна такая задача как правильное отнесение затрат на производственные подразделения и отдельные виды деятельности предприятия – многообразие затрат требует применения обширного спектра приемов и методов управления ими.

Абсолютно точных методов учета и оценки затрат не существует, что обуславливает *трудность их измерения, учета и оценки*.

Также можно говорить о *сложности и противоречивости влияния затрат на экономический результат*. Например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения текущих затрат на производство, которое, однако, обеспечивается повышением капитальных затрат на НИОКР, технику и технологию. Высокая прибыль от производства продукции нередко значительно сокращается из-за высоких затрат на ее утилизацию.

Таким образом, в процессе управления затратами преимущественно используются два основных термина – «затраты» и «расходы». Оба применяется при стоимостной оценке ресурсов в отчетном

периоде: первый – для ресурсов, использованных на различные нужды, второй – для ресурсов, связанных с получением дохода. Кроме того, при управлении затратами необходимо принимать во внимание особенности затрат – динамизм, многообразие, трудность измерения, учета и оценки, сложность и противоречивость влияния на результат.

1.2. УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ: СУЩНОСТЬ И ЗАДАЧИ

Основной целью деятельности предприятия является достижение максимальной прибыли, которая служит основой и источником средств для роста прочих показателей. Экономический результат деятельности определяется как разность дохода от продажи продукции и затрат на ее производство и реализацию. Именно поэтому важно анализировать затраты предприятия и грамотно ими управлять.

Управление затратами является составной частью системы управления предприятием в целом. В общем смысле управление – это деятельность организации, направленная на реализацию целей объектов управления при условии рационального использования имеющихся ресурсов.

В свою очередь, *управление затратами* представляет собой динамичный процесс, включающий управленческие действия, направленные на достижение предприятием высокого экономического результата как посредством снижения уровня затрат, так и за счет их оптимизации (определения оптимального уровня).

Управление затратами как основа практической деятельности руководителей предприятия опирается на теорию экономики предприятия, бухгалтерский учет, управление персоналом и качеством, технико-экономический анализ и т. д. Иными словами, оно является синтетической областью знаний, которая использует терминологию и методы других дисциплин. Здесь соединяются подчас совершенно не зависимые друг от друга знания о работе предприятия, выявляется их взаимосвязь и влияние на конечный результат работы, т. е. прибыль.

Для эффективного управления затратами существует ряд методов. К основным из них относятся:

- классификация издержек;
- дифференциация издержек на постоянные и переменные;
- операционный анализ;
- бюджетирование;
- системы учета затрат;
- факторный анализ отклонений фактических издержек от плановых на основе системы учета затрат «стандарт-костинг».

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятий и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т. д.). Отдельные функции и элементы управления выполняются служащими предприятия непосредственно или при их активном участии. Например, диспетчер влияет на координацию и регулирование производственного процесса, а следовательно, на производственные затраты; бухгалтер выполняет учет затрат и т. п.

Объектами управления затратами являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Управление затратами на предприятии призвано решать следующие задачи:

- расчет затрат по производственным подразделениям предприятия;
- исчисление необходимых затрат на единицу продукции;
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов, средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;
- выбор способа нормирования затрат;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Таким образом, управлять затратами – значит максимизировать отдачу от использования ресурсов. Управление затратами является комплексной областью знаний и использует терминологию и методы различных экономических дисциплин. Его задачи должны решаться в комплексе, поскольку только такой подход приносит результаты и способствует резкому росту экономической эффективности работы предприятия.

1.3. ФУНКЦИИ И ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом, т. е. разработку, принятие и реализацию решений, а также контроль за их выполнением. Функции управления затратами реализуются через

элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ. Выполнение функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъект управления) на управляемую подсистему (объект управления) (рис. 1.3).

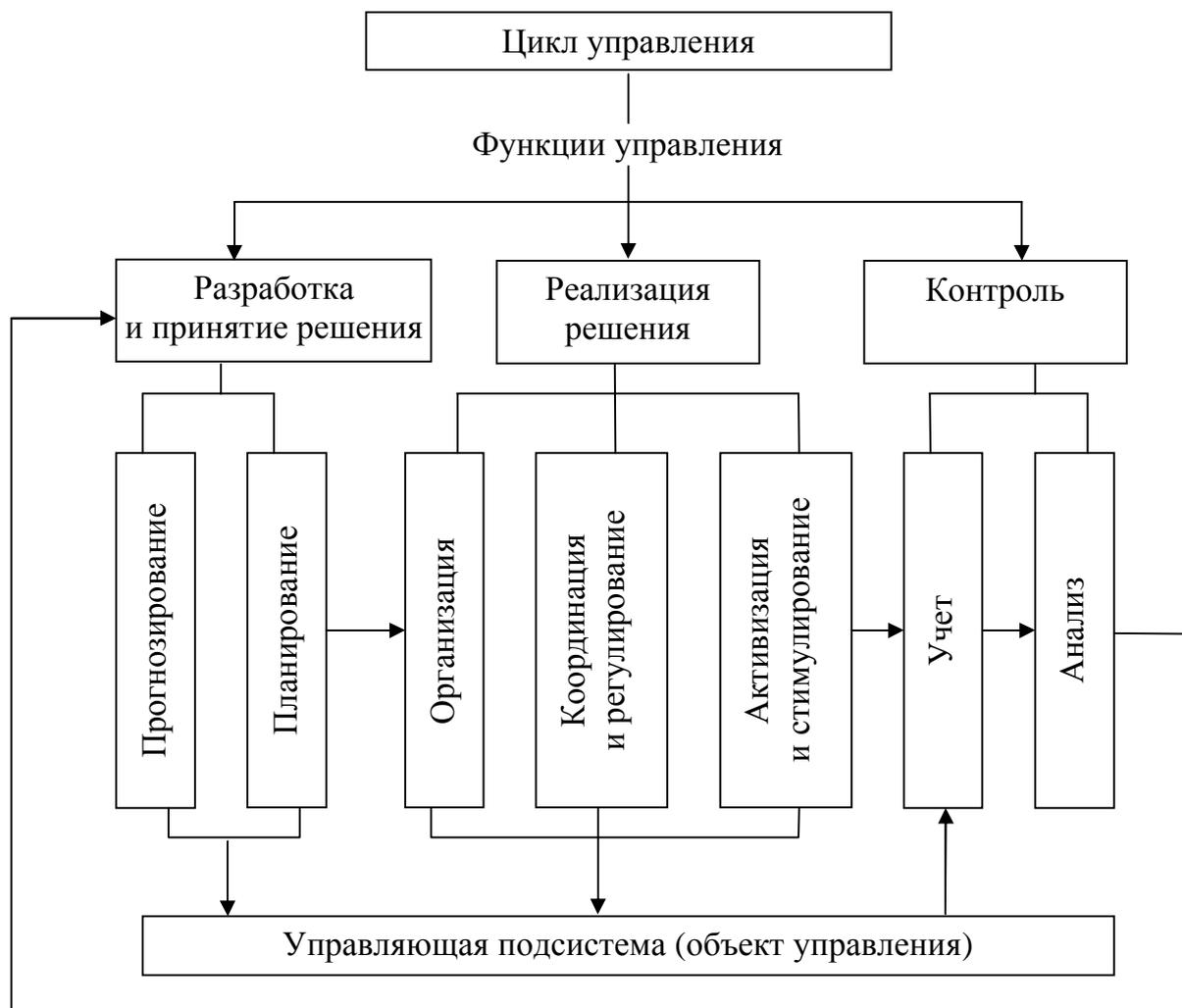


Рис. 1.3. Общая схема управления затратами

Прогнозированием затрат называется оценка будущих потребностей в ресурсах с учетом результатов анализа различных макро- и микроэкономических факторов. Осуществляется оно на основе анализа данных за предыдущие периоды при помощи математических методов. Основными задачами прогнозирования являются научное предвидение развития производства и поиск решений, обеспечивающих оптимальное использование ресурсов с максимальной отдачей.

Наиболее трудоемким и сложным считается *планирование затрат*. Этот процесс включает в себя постановку целей и задач, а также разработку путей реализации планов для их достижения и решения. Планирование затрат – это определение оптимального расхода ресурсов, исходя из предполагаемых объемов деятельности и действующих нормативов. Для большинства хозяйствующих субъектов главной целью является максимизация доходов и минимизация затрат, и именно посредством планирования они стараются снизить риски неопределенности будущего. Большое значение на этом этапе имеет точность исходных показателей (учетных данных).

Планирование подразделяют на перспективное (долгосрочное) и текущее (краткосрочное). Задачей долгосрочного планирования является подготовка информации об ожидаемых затратах при освоении нового рынка сбыта, организации разработки и выпуске новой продукции, увеличении мощности предприятия. Это могут быть затраты на маркетинговые исследования и НИОКР, капитальные вложения. В свою очередь, текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия в виде бюджетирования.

Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инфляционного процесса, поведения конкурентов или их политики в области экономического управления предприятиями, а иногда и форс-мажорных обстоятельств, то краткосрочное планирование затрат, отражающее нужды ближайшего будущего, более точно, поскольку обосновывается годовыми и квартальными отчетами.

Важнейшим элементом эффективного управления затратами является *организация*. Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т. е. кто это делает, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами. Определяются центры ответственности и сферы ответственности руководителей. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей руководителей и специалистов, участвующих в управлении затратами, которая должна быть совместима с организационно-производственной структурой предприятия.

Урегулирование всех противоречий и устранение дублирования осуществляется на этапе *координации*. Под ней подразумевается механизм, при помощи которого достигается согласованность работы сотрудников и обеспечивается сведение действий подразделений в единый процесс.

Значительной проблемой на данном этапе становится человеческий фактор, а потому руководитель каждого подразделения предприятия стремится организовать работу таким образом, чтобы его подразделение достигло наилучших показателей. При этом каждый руководитель стремится сократить затраты только одного, своего, подразделения.

Так, например, менеджер по производству планирует выпустить наибольшее количество продукции. Он пытается снизить себестоимость этого выпуска (с увеличением объема постоянные затраты на единицу продукции сокращаются), но не учитывает, что не всю выпущенную продукцию продадут, а это повлечет за собой увеличение затрат, связанных с хранением, дополнительной рекламной компанией и др. В то же время менеджер по закупкам стремится приобрести большую партию сырья, материалов, чтобы получить существенную скидку, и не принимает во внимание, что наличие излишних материально-производственных запасов сопряжено с дополнительными затратами (на хранение, доставку и т. д.) и эти запасы могут оказаться востребованы не полностью.

Таким образом, противоречий множество. И чем крупнее хозяйствующий субъект и сложнее его организационная структура, тем тяжелее координировать действия.

Следующий этап процесса управления – *регулирование затрат*. Это своего рода «приведение в порядок», поскольку выявляются влияющие на затраты отклонения в работе и обеспечивается нормальное протекание производственных процессов. Регулирование предполагает сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации. Если выясняется, что изменились условия выполнения плана, то затраты, запланированные на его реализацию, корректируются. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют предприятию избежать серьезного срыва в выполнении запланированного экономического результата деятельности.

Активизация и стимулирование подразумевают изыскание таких способов воздействия на участников производства, которые побуждали бы соблюдать установленные планом затраты и находить возможности их снижения. Подобный образ действий может мотивироваться как материальными, так и моральными факторами. Нельзя стимулы к соблюдению и экономии затрат заменять наказанием за перерасход. В этом случае работники будут направлять основные усилия на то,

чтобы оспорить уровень планируемых затрат, завязать его, и достижение основной цели предприятия – получение максимально возможной прибыли за счет снижения затрат – станет трудновыполнимой задачей.

Непосредственно перед анализом затрат проводится *учет* – сбор информации о хозяйственной системе, который предполагает классификацию затрат, а также регистрацию, распределение, обобщение и представление в виде отчетов данных о текущих и предстоящих затратах. Кроме того, учет затрат включает:

- разработку и введение в действие систем и процедур учета затрат;
- методы формирования затрат по подразделениям, видам деятельности и продукции, отчетным периодам и другим категориям;
- сравнение фактических затрат за различные периоды с оценочными, плановыми или нормируемыми затратами;
- расшифровку и представление данных по затратам руководителям, что позволяет им управлять текущими и будущими операциями.

Учет как элемент управления затратами необходим при подготовке информации для принятия правильных управленческих решений. С точки зрения управления затратами, наиболее эффективным является бухгалтерский управленческий учет.

Далее проводится *анализ затрат*, т. е. изучение производственно-хозяйственной деятельности с целью контроля и повышения эффективности производства. Экономический анализ в управлении затратами подразумевает отслеживание динамики и структуры всех затрат на производство и реализацию продукции, благодаря чему можно определить материалоемкость, трудоемкость и фондоемкость работ. В процессе проведения анализа формируются базы данных о затратах на производство и реализацию продукции, что позволяет оценить возможность их сокращения, выбрать оптимальный вариант в управлении ими и найти пути более эффективного использования ресурсов.

Анализ затрат является основой для реализации функции *контроля* – он помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию о подготовке планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат. Функция контроля, в свою очередь, в системе управления затратами обеспечивает обратную связь. Эффективность контроля обуславливается коррекци-

рующими управленческими действиями, направленными на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или на уточнение планов, если они не могут быть выполнены вследствие объективного изменения производственных условий.

Основные принципы управления затратами выработаны практикой и включают:

- системный подход к управлению затратами;
- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия – от создания до утилизации;
- сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции;
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Системный подход выражается в том, например, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности слабого звена системы. Что бы то ни было: низкий уровень нормирования затрат, посредственная мотивация и стимулирование персонала на снижение затрат, недостаточный по объему и неудовлетворительный по качеству анализ, система учета затрат, не обеспечивающая потребности руководства, – оно неизбежно скажется на функционировании системы. Именно слабое звено определяет надежность работы всей производственной системы, какой является предприятие. Недостаточное внимание к одной функции управления может свести к нулю всю работу.

Методическое единство управления затратами на разных уровнях предполагает единое требование к информационному обеспечению, планированию, учету и анализу затрат на предприятии. Иными словами, при управлении затратами через элементы управленческого цикла должны выполняться все функции: прогнозирование и планирование, организация, координирование и регулирование, активизация и стимуляция, учет и анализ. Соблюдение всех принципов управления затратами создает базу для экономической конкурентоспособности предприятия и завоевания им передовых позиций на рынке.

Контрольные вопросы

1. Что является объектами и субъектами управления затратами на предприятии?
2. В чем заключаются особенности затрат как предмета управления?
3. Как взаимосвязаны функции управления затратами?
4. Каковы принципы управления затратами на предприятии?
5. В чем состоят основные отличия между понятиями «издержки», «расходы» и «затраты»?
6. Что означает понятие «затраты»? Чем затраты предприятия отличаются от его расходов?

Тест

1. Предприятие приобрело материал и поместило его на склад. Финансовые средства, связанные с приобретением материала расцениваются:
 - а) как издержки;
 - б) затраты;
 - в) расходы.
2. Материал со склада отпущен в производство. Расход данного ресурса рассматривается:
 - а) как издержки;
 - б) затраты;
 - в) расходы.
3. На предприятии в течение отчетного периода была произведена, но не реализована продукция. Расход ресурсов, связанных с ее производством, расценивается:
 - а) как издержки;
 - б) затраты;
 - в) расходы.
4. Расход ресурсов связанных с производством реализованной продукции расценивается:
 - а) как издержки;
 - б) затраты;
 - в) расходы.

5. Основной целью управления затратами является:

- а) снижение уровня затрат;
- б) оптимизация уровня затрат;
- в) планирование и нормирование затрат.

6. Управляемой подсистемой при управлении затратами являются:

- а) руководители и специалисты предприятия;
- б) элементы управленческого цикла;
- в) затраты на разработку, производство и реализацию продукции.

7. Обратную связь в системе управления затратами обеспечивает функция:

- а) разработки и принятия решений;
- б) реализации решения;
- в) контроля.

8. То, каким образом на предприятии управляют затратами, устанавливает такой элемент функции реализации:

- а) как организация;
- б) координация и регулирование;
- в) стимулирование.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ

Направление, по которому ведется учет затрат на производство, – это область деятельности, требующая пристального внимания. Все направления учета затрат для упрощения делятся на три категории:

- информация о затратах для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли;
- информация о затратах для принятия решений;
- сведения о затратах для контроля и регулирования.

Рассмотрим возможные альтернативные методы классификации затрат в рамках каждой из трех категорий.

2.1. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СТОИМОСТИ ЗАПАСОВ ПРОДУКЦИИ

Затраты для определения стоимости запасов продукции могут быть входящими и истекшими, основными и накладными, прямыми и косвенными. Также выделяют затраты, входящие в себестоимость, и затраты отчетного периода (производственные и непроизводственные).

Входящие и истекшие затраты (расходы). Для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли необходимо различать входящие и истекшие затраты. *Входящие затраты* – это ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и должны принести доходы в будущем. В балансе они регистрируются как активы. К ним относятся производственные запасы, незавершенное производство, себестоимость запасов готовой продукции, товары и т. д. Если ресурсы были использованы для получения доходов и (или) потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд *истекших*, что отражается на величине прибылей и убытков. К истекшим затратам принадлежат себестоимость реализованной продукции и выплаты, относящиеся на результаты деятельности. Таким образом, можно сделать вывод, что к категории входящих относятся издержки и затраты, а к категории истекших – расходы. Данная классификация важна для оценки прибыли и активов.

Затраты, входящие в себестоимость, и затраты отчетного периода (производственные и непроизводственные затраты). Важным моментом и в финансовом, и в управленческом учете является определение того, как приобретение активов или услуг относится на расходы. Для этой цели все затраты делятся на производственные и непроизводственные.

Производственные затраты включаются в себестоимость произведенной продукции, которая представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и т. д. Состав затрат, входящих в себестоимость, определяется системой учета затрат, применяемой на предприятии, а также индивидуальными особенностями самого предприятия. Затраты, образующие себестоимость продукции, в соответствии с их экономическим содержанием группируют следующим образом:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

Затраты, которые не входят в себестоимость, называются *затратами отчетного периода*, или *непроизводственными затратами*. Они связаны с обеспечением процесса реализации продукции и функционированием предприятия как единого целого, идентифицируются с периодом времени, в течение которого были произведены, и считаются расходами данного периода. Примерами таких затрат являются общехозяйственные и коммерческие затраты.

Таким образом, производственные затраты признаются расходами по мере реализации продукции, а непроизводственные становятся расходами того периода, в котором были понесены (рис. 2.2).

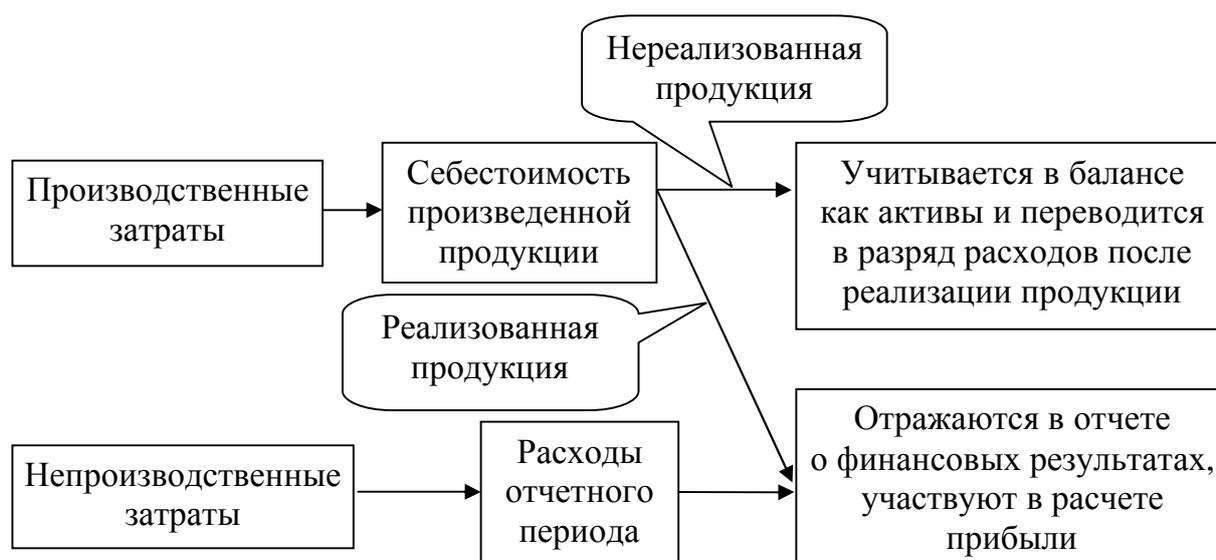


Рис. 2.2. Схема учета затрат отчетного периода и себестоимости продукции на промышленном предприятии

Основное различие между себестоимостью продукции и затратами отчетного периода – это время, в течение которого они признаются расходами.

Основные и накладные затраты. Данная классификация базируется на том, каким образом затраты связаны с производственным процессом. *Основными* называют затраты всех видов ресурсов (сырье, материалы, полуфабрикаты, амортизация основных фондов, зарплата основных производственных рабочих), которые связаны с выпуском продукции. В свою очередь, *накладные затраты* делятся на две группы: общепроизводственные (организация, обслуживание и управление производством) и общехозяйственные (организация и управление производством).

Прямые и косвенные затраты. Различие между прямыми и косвенными затратами заключается в возможности отнесения их на определенный вид продукции, т. е. в том, каким образом они включаются в себестоимость единицы продукции (рис. 2.3).

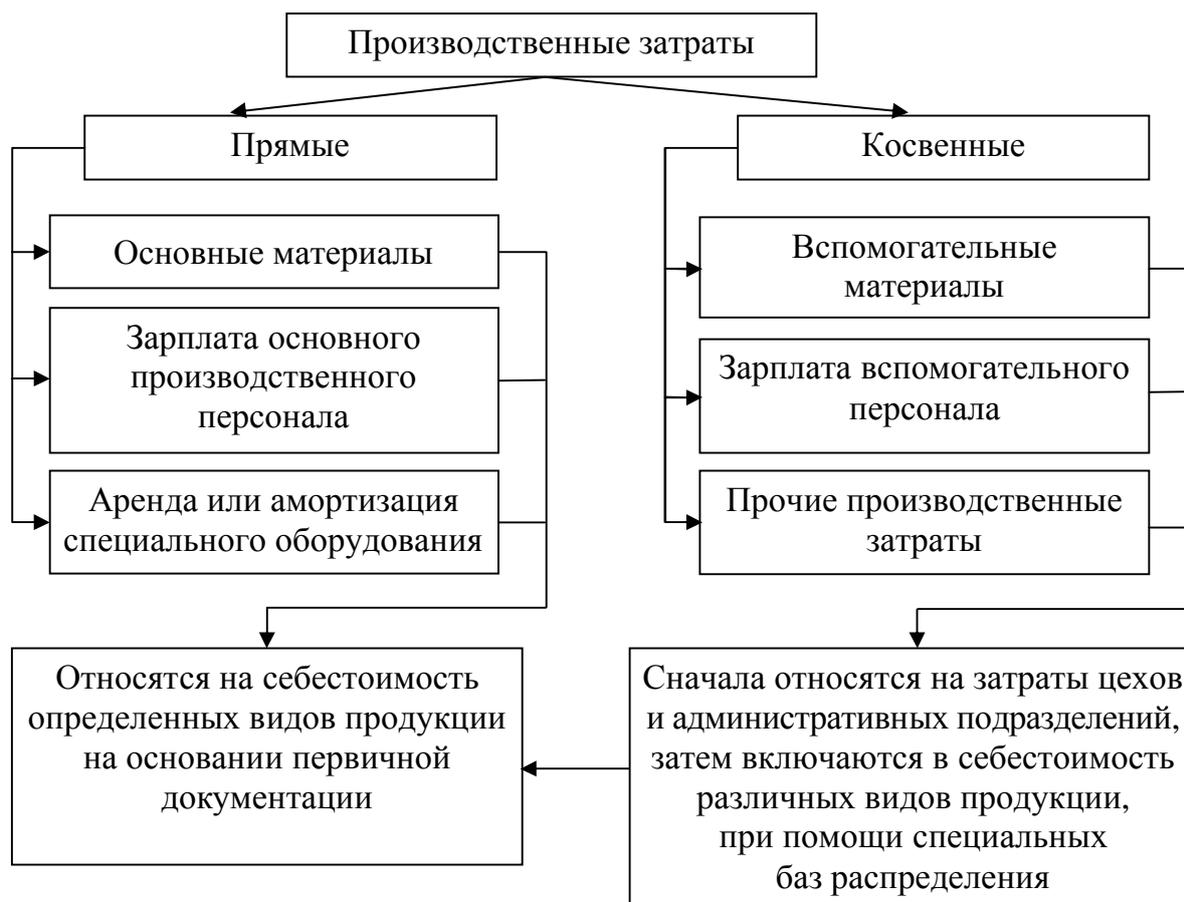


Рис. 2.3. Учет прямых и косвенных затрат

Прямыми являются те затраты, которые можно напрямую отнести на конкретный объект калькуляции (вид продукции, подразделение) –

расходы на основные материалы (т. е. те материалы, что были направлены на производство конкретного вида продукции); аренда или амортизация оборудования, на котором выпускается только один вид продукции; зарплата основного производственного персонала (того, что непосредственно задействован в изготовлении продукции).

Косвенными же считаются затраты, которые невозможно непосредственно отождествить с тем или иным объектом калькуляции. Это расходы:

- на вспомогательные материалы, которые требуются для производственного процесса, но не становятся составной частью готового продукта (например, в инструментальном производстве сверла изнашиваются и не восстанавливаются, но при этом не становятся частью изделия);

- зарплату вспомогательного персонала, непосредственно не занятого в изготовлении продукта, но услуги которого необходимы для производственного процесса (контролеры в производственных цехах, кладовщики, электрики, оклады администрации предприятия);

- прочие производственные расходы, не являющиеся материальными или трудовыми (амортизация зданий, коммунальные услуги, затраты обслуживающих хозяйств).

Косвенные затраты относятся на отдельный объект калькуляции пропорционально базам распределения, закрепленным в учетной политике.

Таким образом, для определения стоимости запасов и себестоимости продукции затраты классифицируются на входящие и истекшие (по возможности получения дохода от имеющихся у предприятия средств и ресурсов), производственные затраты и затраты отчетного периода (по моменту времени, когда затраты предприятия признаются его расходами), прямые и косвенные (деление затрат по способу включения в себестоимость).

2.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Классификация затрат является средством для решения задач управления. Принимая то или иное решение, руководитель должен четко представлять себе все его последствия, т. е. то, какие затраты и выгоды оно за собой повлечет.

Затраты, изменяющиеся в результате принятия решения, считают релевантными (существенными). Кроме того, затраты для принятия

управленческих решений бывают постоянными и переменными, принимаемыми и не принимаемыми в расчет, безвозвратными вменными, приростными и предельными. Рассмотрим их подробнее.

Постоянные и переменные затраты. В основе данной классификации лежит зависимость затрат от колебаний объема производства продукции. Если количество выпускаемой продукции влияет на размер затрат, то они являются релевантными, и для принятия управленческих решений важно иметь представление, как именно они изменятся в зависимости от уровня производственной деятельности. Именно поэтому для определения оптимального объема выпуска необходимо систематизировать затраты. С этой целью их подразделяют на переменные, постоянные и смешанные.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются в абсолютной сумме в зависимости от изменения объема производства. Для описания их поведения используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат K_{pz} . Он показывает чувствительность затрат к изменениям в объеме производства продукции и рассчитывается по формуле

$$K_{pz} = \Delta Z / \Delta V,$$

где ΔZ – процентное изменение затрат; ΔV – процентное изменение объема производства.

Если $K_{pz} = 1$, то речь идет о пропорциональных затратах, темпы роста которых совпадают с темпами роста объема производства продукции (рис. 2.4). Как правило, при принятии управленческих решений именно они подразумеваются под переменными затратами. Примерами пропорциональных затрат являются прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда.

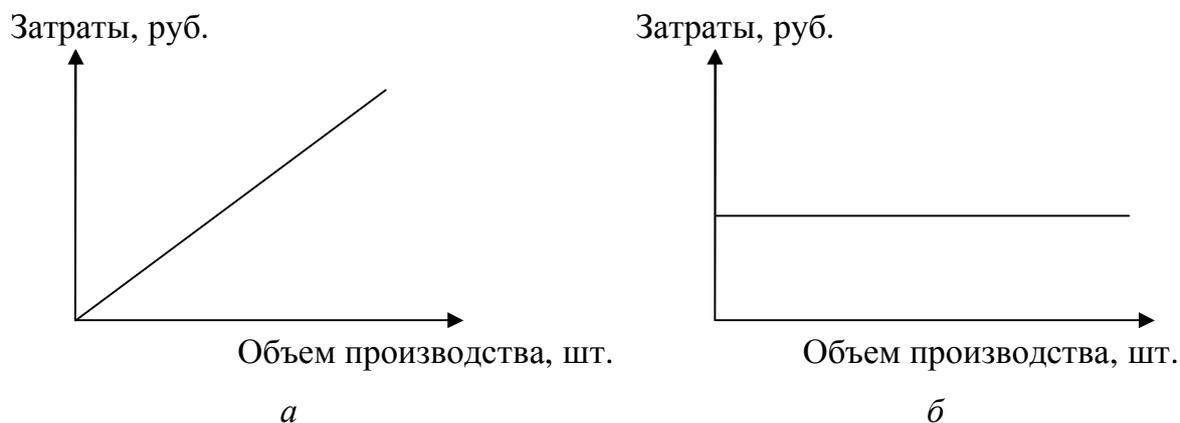


Рис. 2.4. Динамика затрат:
a – пропорциональных; *б* – удельных пропорциональных

Если $0 < K_{pz} < 1$, то речь идет о дегрессивных затратах. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности предприятия. Примером дегрессивных затрат могут служить расходы на текущий ремонт оборудования и внутризаводское перемещение грузов, стоимость смазочных материалов и т. д.

При $K_{pz} > 1$ затраты являются прогрессивными. Они растут быстрее деловой активности предприятия. Прогрессивные затраты – это доплаты по прогрессивным сдельным расценкам, за сверхурочную работу в ночные часы и праздничные дни, оплата времени вынужденных простоев и т. д. В большинстве случаев подобные затраты вызваны нарушением ритмичности и плановместности производства и нетипичны для нормально работающих предприятий (рис. 2.5).

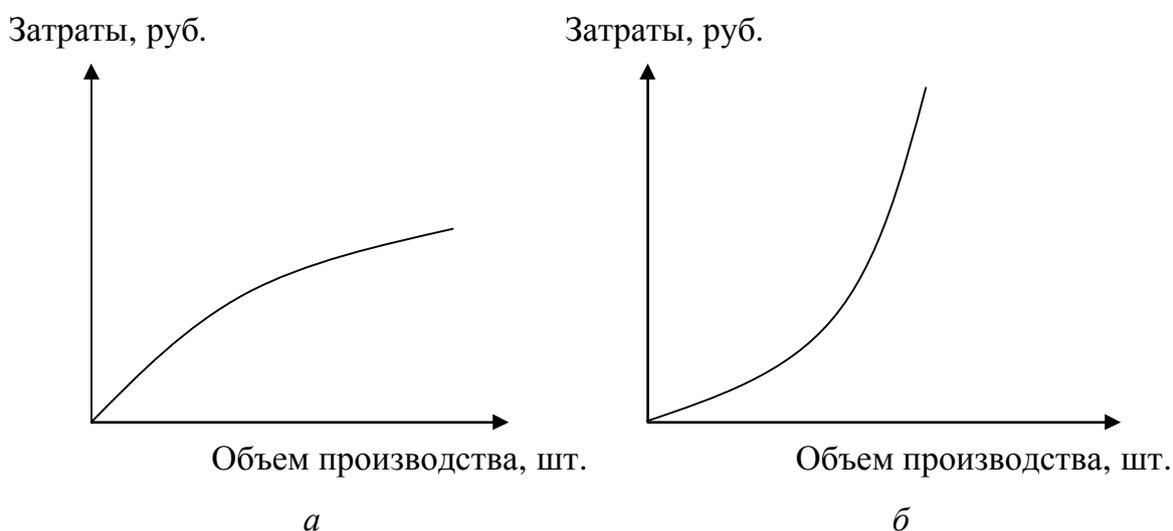


Рис. 2.5. Динамика затрат:
a – дегрессивных; *б* – прогрессивных

Переменные затраты характеризуют стоимость выпуска определенного объема продукции, а постоянные – стоимость работы самого предприятия.

Постоянные затраты в рамках определенной масштабной базы (максимального объема производства на имеющихся производственных мощностях) остаются неизменными, как бы ни менялась деловая активность предприятия. Такие затраты могут быть постоянными и удельно постоянными (рис. 2.6). Примерами постоянных затрат являются расходы на аренду производственных площадей и оборудования, амортизация основных средств производственного назначения, оклады и т. д. Для постоянных затрат $K_{pz} = 0$.

Постоянные затраты остаются неизменными только в течение краткосрочного периода, когда нет возможности увеличить или уменьшить производственные мощности (масштабную базу). В течение длительного периода времени, если объем производства превышает существующие производственные мощности, постоянные затраты скачкообразно меняются (рис. 2.7).

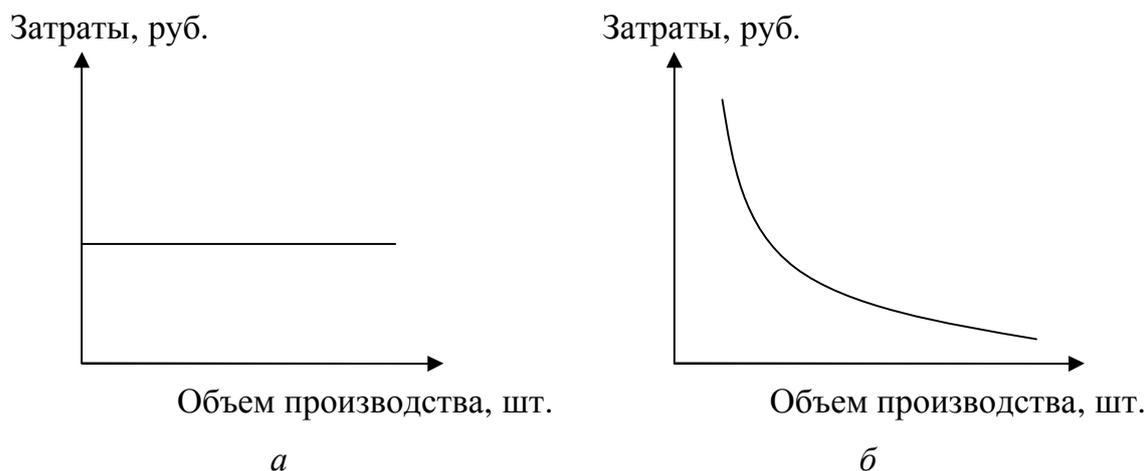


Рис. 2.6. Динамика затрат:
a – постоянных; *б* – удельных постоянных

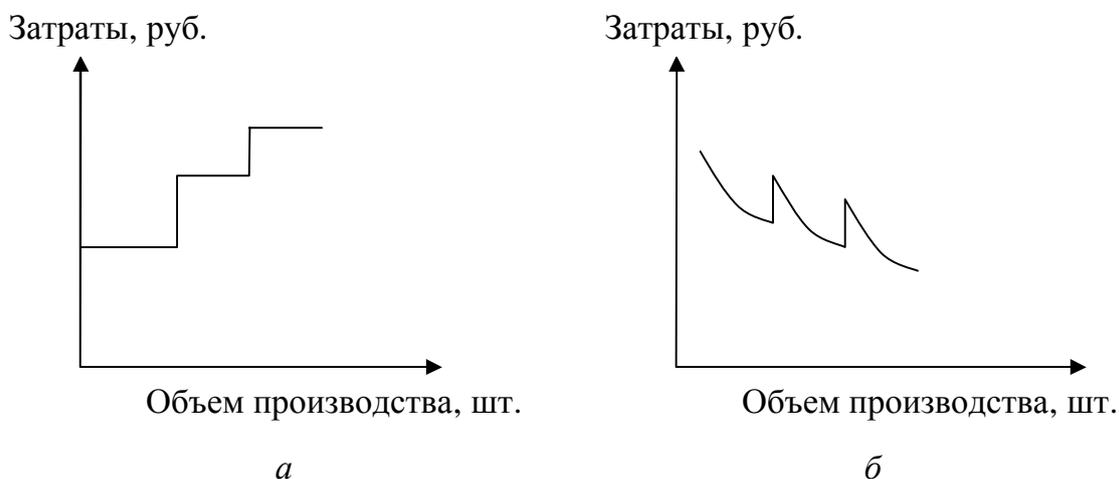


Рис. 2.7. Динамика затрат при изменении масштабной базы:
a – постоянных; *б* – удельных постоянных

Скачкообразные изменения постоянных затрат являются следствием, например, дополнительных затрат на приобретение оборудования для увеличения выпуска продукции.

Постоянные затраты обусловлены производственными мощностями предприятия. Чем полнее используются производственные

мощности, тем больше отдача от израсходованных средств. Неиспользованные мощности увеличивают неэффективность постоянных затрат, не дают отдачи, а значит, затраты могут классифицироваться как бесполезные (холостые). Только при условии оптимального использования всех технических возможностей производственных мощностей постоянные затраты полностью переносятся на себестоимость изготавливаемых изделий и могут быть признаны полезными (рис. 2.8). Однако, как правило, предприятие имеет менее напряженный (по сравнению с оптимальным) годовой план использования производственных мощностей.

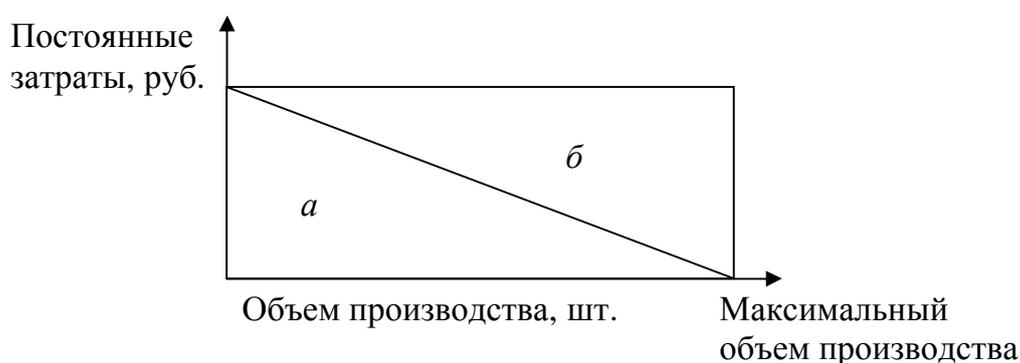


Рис. 2.8. Постоянные затраты:
a – холостые; *б* – полезные

Бесполезные ($Z_{хол}$) и полезные ($Z_{пол}$) постоянные затраты можно рассчитать следующим образом:

$$Z_{хол} = (V_{max} - V_{ф})Z_{пост} / V_{max};$$

$$Z_{пол} = V_{ф}Z_{пост} / V_{max},$$

где $Z_{пост}$ – общая величина постоянных затрат; V_{max} – оптимальное использование производственных мощностей; $V_{ф}$ – фактическое использование производственных мощностей.

В реальной жизни затраты, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными, встречаются редко. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, а поэтому обычно затраты являются *смешанными*, т. е., как и в случае с переменными затратами, изменяются в зависимости от деловой активности предприятий, но эта зависимость не является прямой.

Смешанные затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно привести затраты

на электроэнергию: затраты на ту часть электроэнергии, которая применяется для освещения, являются постоянными, а на ту, что используется на технологические нужды, – переменными.

Смешанные затраты могут быть описаны следующей формулой:

$$Y = a + bX,$$

где Y – смешанные затраты, руб.; a – постоянная компонента, руб.; b – ставка переменных расходов (переменные затраты в расчете на единицу продукции), руб.; X – объем производства продукции.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, т. е. $a = 0$, то это переменные затраты. Если ставка переменных расходов b принимает нулевое значение, то анализируемые затраты носят постоянный характер (рис 2.9).

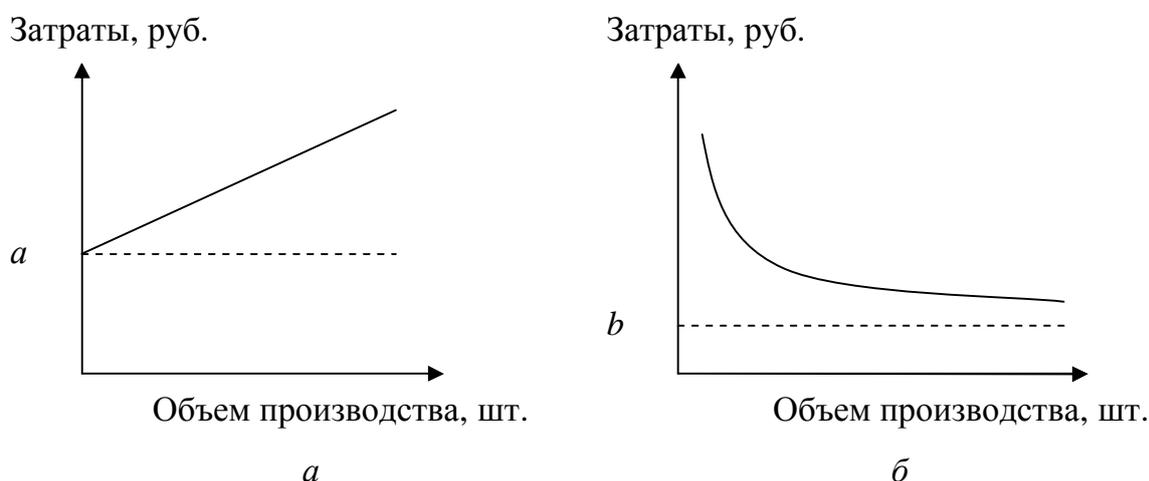


Рис. 2. 9. Динамика затрат:
 a – смешанных; b – удельных смешанных

Для целей управления оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, планирования и принятия краткосрочных управленческих решений необходимо разделить смешанные затраты на постоянную и переменную составляющую. Существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу.

Пример 2.1. На производственном участке за пять отчетных периодов при различной степени загрузки производственных мощностей были понесены затраты (табл. 2.1).

Необходимо произвести деление затрат на переменные и постоянные, написать уравнение затрат и найти их прогнозное значение при объеме производства в 12 000 изделий.

Объем выпуска и фактические затраты

Период	Объем производства, шт.	Затраты, руб.
1	4 000	73 000
2	2 000	74 000
3	6 000	80 000
4	10 000	86 000
5	8 000	86 000

Решение. Данная задача может быть решена несколькими методами: графическим, методом высшей и низшей точки, методом наименьших квадратов. Рассмотрим каждый из них.

1. Графический метод. Общую сумму затрат можно описать уравнением

$$Y = a + bX$$

и представить в виде графика (рис. 2.10).

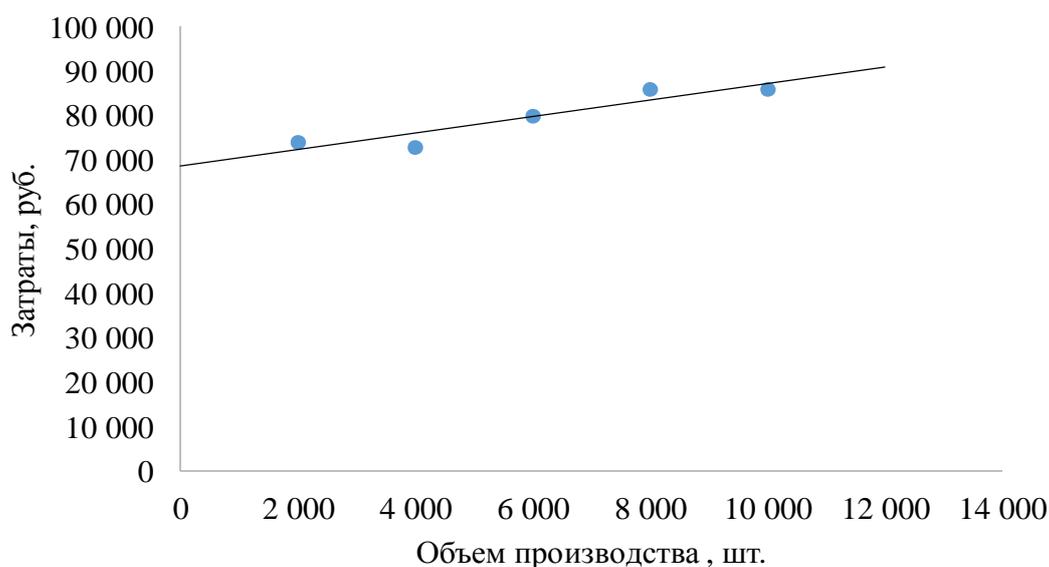


Рис. 2.10. Определение постоянных и переменных затрат графическим методом

На график наносятся данные об общих затратах при разных объемах производства. Затем приблизительно проводится линия – таким образом, чтобы расстояние от нее до каждой из точек было минимальным. Точка ее пересечения с осью Y показывает значение постоянных затрат (70 000 руб.). Переменные расходы определяют как разницу между общими и постоянными затратами для максимального объема производства: $86\,000 - 70\,000 = 16\,000$ руб. Для расчета удельных

переменных затрат необходимо переменные затраты разделить на максимальный объем производства: $16\ 000 / 10\ 000 = 1,6$ руб./шт.

В соответствии с построенным графиком уравнение затрат будет иметь вид

$$Y = 70\ 000 + 1,6X.$$

Затраты при объеме производства в 12 000 изделий составят:

$$70\ 000 + 1,6 \cdot 12\ 000 = 89\ 200 \text{ руб.}$$

2. Метод высшей и низшей точки. Определяем максимальный и минимальный объемы производства: $V_{\max} = 10\ 000$ шт., $V_{\min} = 2\ 000$ шт., после чего находим разницу между ними:

$$\Delta V = V_{\max} - V_{\min} = 10\ 000 - 2\ 000 = 8\ 000 \text{ шт.}$$

Вычисляем соответствующие им затраты: $Z_{V_{\max}} = 86\ 000$ руб., $Z_{V_{\min}} = 74\ 000$ руб., а также разницу между ними:

$$\Delta Z = Z_{V_{\max}} - Z_{V_{\min}} = 86\ 000 - 74\ 000 = 12\ 000 \text{ руб.}$$

Находим ставку переменных расходов:

$$C_{\text{пз}} = \Delta Z / \Delta V = 12\ 000 / 8\ 000 = 1,5 \text{ руб./изд.}$$

Определяем переменные расходы при минимальном и максимальном объеме производства:

$$Z_{\text{пер}i} = V_i C_{\text{пр}},$$

$$Z_{\text{пер}V_{\min}} = 2\ 000 \cdot 1,5 = 3\ 000 \text{ руб.},$$

$$Z_{\text{пер}V_{\max}} = 10\ 000 \cdot 1,5 = 15\ 000 \text{ руб.}$$

Находим постоянные затраты при максимальном и минимальном объеме производства. При правильно выполненных расчетах они должны быть равны:

$$Z_{\text{пост}i} = Z_{\text{смеш}i} - Z_{\text{пер}i},$$

$$Z_{\text{пост}V_{\min}} = 74\ 000 - 3\ 000 = 71\ 000 \text{ руб.},$$

$$Z_{\text{пост}V_{\max}} = 86\ 000 - 15\ 000 = 71\ 000 \text{ руб.},$$

$$Z_{\text{пост}V_{\min}} = Z_{\text{пост}V_{\max}}.$$

Рассчитываем остальные переменные и постоянные затраты:

$$Z_{\text{пер}i} = V_i C_{\text{пр}},$$

$$Z_{\text{пост}i} = Z_{\text{смеш}i} - Z_{\text{пер}i}.$$

Уравнение затрат имеет вид

$$Y = 71\,000 + 1,5X.$$

Затраты при объеме производства в 12 000 изделий составят:

$$71\,000 + 1,5 \cdot 12\,000 = 89\,000 \text{ руб.}$$

3. Метод наименьших квадратов. Данный метод заключается в том, что сумма квадратов отклонений фактического значения функции Y от значений, найденных по уравнению регрессии, должна быть минимальной:

$$\Sigma(Y_i - Y_i)^2 \rightarrow \min.$$

Это выражение приводит к системе нормальных уравнений:

$$\begin{cases} \Sigma XY = a\Sigma X + b\Sigma X^2; \\ \Sigma Y = na + b\Sigma X, \end{cases}$$

где Y – смешанные затраты, руб.; a – постоянная компонента, руб.; b – ставка переменных расходов (переменные затраты в расчете на единицу продукции), руб.; X – объем производства продукции; n – количество периодов.

Рассчитываем суммы X , Y , XY , X^2 :

$$\Sigma X = 4\,000 + 2\,000 + 6\,000 + 10\,000 + 8\,000 = 30\,000;$$

$$\Sigma Y = 73\,000 + 74\,000 + 80\,000 + 86\,000 + 86\,000 = 399\,000;$$

$$\begin{aligned} \Sigma XY &= 4\,000 \cdot 73\,000 + 2\,000 \cdot 74\,000 + 6\,000 \cdot 80\,000 + \\ &+ 10\,000 \cdot 86\,000 + 8\,000 \cdot 86\,000 = 2\,468\,000\,000; \end{aligned}$$

$$\Sigma X^2 = 4\,000^2 + 2\,000^2 + 6\,000^2 + 10\,000^2 + 8\,000^2 = 220\,000.$$

Рассчитанные величины подставляем в систему нормальных уравнений:

$$\begin{cases} 2\,468\,000\,000 = 30\,000a + 220\,000\,000b; \\ 399\,000 = 5a + 30\,000b. \end{cases}$$

Решаем данную систему относительно одного из параметров (обычно b), умножая первое уравнение на 5, а второе на 30 000:

$$\begin{cases} 12\,340\,000\,000 = 150\,000a + 1\,100\,000\,000b; \\ 11\,970\,000\,000 = 150\,000a + 900\,000\,000b. \end{cases}$$

Вычитаем из первого уравнения второе:

$$370\,000\,000 = 200\,000\,000b,$$

$$b = 1,85.$$

Находим параметр a :

$$399\,000 = 5a + 1,85 \cdot 30\,000,$$

$$399\,000 - 55\,000 = 5a,$$

$$5a = 344\,000,$$

$$a = 68\,800.$$

Уравнение затрат имеет вид

$$Y = 68\,800 + 1,85X.$$

Затраты при объеме производства в 12 000 изделий составят:

$$68\,800 + 1,85 \cdot 12\,000 = 91\,000 \text{ руб.}$$

Себестоимость произведенной продукции также является смешанными затратами. Рассчитать ее можно по следующим формулам:

$$C_{\text{пп}} = a + bV_{\text{п}},$$

$$C_{\text{изд}} = C_{\text{пп}} / V_{\text{п}} = a / V_{\text{п}} + b,$$

$$C_{\text{рп}} = C_{\text{изд}}V_{\text{р}} = aV_{\text{р}} / V_{\text{п}} + bV_{\text{р}},$$

$$C_{\text{зап}} = C_{\text{изд}}V_{\text{зап}} = aV_{\text{зап}} / V_{\text{п}} + bV_{\text{зап}},$$

где a – постоянная компонента, руб.; b – ставка переменных расходов (переменные затраты в расчете на единицу продукции), руб.; $V_{\text{п}}$ – объем производства продукции; $V_{\text{р}}$ – объем реализации продукции; $V_{\text{зап}}$ – объем запасов готовой продукции; $C_{\text{пп}}$ – себестоимость произведенной продукции; $C_{\text{изд}}$ – себестоимость изделия; $C_{\text{рп}}$ – себестоимость реализованной продукции; $C_{\text{зап}}$ – стоимость запасов готовой продукции.

Принимаемые и не принимаемые в расчет затраты и доходы. Процесс принятия управленческих решений часто предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора наилучшего. Сравнимые показатели в этом случае можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принимаемого

управленческого решения. Когда рассматривается большое количество альтернативных вариантов, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решений усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь входящие во вторую группу, т. е. те, которые изменяются.

Принимаемые в расчет затраты и доходы в будущем подвергнутся влиянию принятого решения. К *не принимаемым в расчет затратам и доходам* относятся те, которые не зависят от принятого решения. Наиболее выгодным является управленческое решение, которое обеспечивает максимальную разницу между принимаемыми в расчет затратами и доходами.

Например, если кто-то стоит перед выбором: совершить путешествие на личном автомобиле или на общественном транспорте, то налог на владение автомобилем и плата за страховку будут в данном случае затратами, не принимаемыми в расчет, так как они не зависят от сделанного выбора. Однако средства на бензин для автомобиля должны быть учтены при выборе одной из альтернатив, вследствие чего расходы в данном случае относятся к затратам, принимаемым в расчет.

Безвозвратные затраты. Под *безвозвратными затратами* понимается стоимость уже приобретенных ресурсов, когда выбор в пользу какой-то альтернативы не может повлиять на израсходованную сумму. Эти затраты возникли в результате ранее принятого решения и не могут быть изменены никаким решением в будущем. Примером таких затрат могут служить первоначальная стоимость оборудования и затраты на создание материальных запасов.

Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решения, но между этой категорией и категорией не принимаемых в расчет затрат есть существует различие, так как не все принимаемые в расчет затраты являются безвозвратными. Безвозвратные – это всегда прошлые, уже понесенные затраты, а не принимаемые в расчет затраты могут быть как прошлыми, так и будущими.

Пример 2.2. На строительство производственного цеха потрачено 26 млн руб., и уже сейчас ясно, что для его ввода в эксплуатацию потребуется затратить еще 24 млн руб. Доход от реализации продукции, которая будет произведена, составит 46 млн руб. При прекращении строительства затраты на консервацию будут равны 2 млн руб. Необходимо определить стоит ли продолжать строительство.

Решение. Рассмотрим оба варианта развития событий. Полученные расчеты представим в виде таблицы (табл. 2.2).

**Определение целесообразности продолжения строительства
производственного цеха**

Вариант	Принимаемые в расчет суммы, млн руб.		Разница, млн руб.
	Затраты	Доходы	
Строительство прекращено	2	0	-2
Строительство продолжено	24	46	22

Из составленной таблицы видно, что на уже потраченные 26 млн руб. повлиять невозможно, вследствие чего они являются нерелевантными, а поэтому не берутся в расчет при принятии рассматриваемого решения.

При продолжении строительства разница между принимаемыми в расчет затратами и доходами больше, поэтому можно сделать вывод о том, что продолжение строительства целесообразно.

Вмененные затраты. Иногда для принятия решения необходимо условно начислять или приписывать затраты, которые не будут представлять собой реальных денежных расходов в будущем. Такие затраты называются *вмененными* (альтернативными). Вмененные затраты характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого-то альтернативного курса действий требует отказа от другого. Данные затраты обозначает упущенную выгоду, при которой выбор одного действия исключает появление другого. Во многих случаях альтернативные затраты возникают при принятии решений в бизнесе. Документально они, как правило, не подтверждаются, а потому в отчетность бухгалтерского финансового учета не включаются.

Пример 2.3. Предприятие производит продукцию А. Также им рассматривается заказ на изготовление продукции Б, затраты на которое составят 600 000 руб. За выполнение заказа предположительно будет получено 900 000 руб. Если предприятие примет этот заказ, у него не хватит производственных возможностей для производства обычного количества продукции А, и неполученный доход будет равен 600 000 руб. Затраты на производство продукции А составляют 400 000 руб. Необходимо определить минимальную цену заказа на выпуск продукции Б и решить, принимать ли заказ.

Решение. Вмененные затраты принятия этого заказа являются упущенной выгодой от сокращения производства продукции А, которое не может быть осуществлено. Эта упущенная выгода может быть рассчитана как потенциальный доход от продажи непроедленной продукции А минус затраты по их производству. Следовательно, цена заказа по продукции В должна учитывать затраты на ее производство, а также упущенную выгоду от неосуществленного производства продукции А, т. е. вмененные затраты.

Рассчитаем вмененные затраты по производству продукции А:

$$600\ 000 - 400\ 000 = 200\ 000 \text{ руб.},$$

а также цену заказа на продукцию Б:

$$600\ 000 + 200\ 000 = 800\ 000 \text{ руб.}$$

Поскольку в данном случае сумма, которую предприятие рассчитывает получить за выполнение заказа Б, выше суммы понесенных при ее производстве затрат ($900\ 000 > 800\ 000$), заказ на производство продукции Б принимать целесообразно – это позволит увеличить совокупную прибыль предприятия на 100 000 руб.

Важно отметить, что понятие «вмененные затраты» применимо только в случае ограниченности производственных ресурсов. Там, где ресурсы не ограничены, жертвовать чем-то необходимости нет.

Приростные и предельные затраты и доходы. *Приростные (инкрементные) затраты и доходы* – это дополнительные затраты или доходы, возникающие в результате изготовления или продажи дополнительного объема продукции. Во многом они схожи с *предельными (маржинальными) затратами и доходами*. Основное отличие заключается в том, что маржинальные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы на единицу продукта, а инкрементные, также являясь по своей сути дополнительными, являются результатом увеличения объема производства целой группы единиц продукта.

Как правило, к приростным затратам относятся переменные затраты. Постоянные затраты будут относиться к приростным в том случае, если в результате изменения объема производства меняются производственные мощности.

Таким образом, можно сделать следующие выводы. Для целей принятия управленческих решений необходимо выделить релевантные доходы и расходы, т. е. такие, которые зависят от принимаемого управленческого решения. В свою очередь, при принятии решения

об изменении объема производства продукции необходимо выявить переменные затраты, т. е. те, что в результате изменятся. Кроме того, берут во внимание принимаемые и не принимаемые в расчет затраты и доходы, а также безвозвратные, вмененные, приростные и предельные затраты.

2.3. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ КОНТРОЛЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ

Затраты, которые учитываются для целей контроля и регулирования, классифицируются по нескольким категориям. Они могут быть регулируемы и нерегулируемы, эффективными и неэффективными, контролируемы и неконтролируемы.

Регулируемые и нерегулируемые затраты. Затраты и доходы, учитываемые по отдельным подразделениям, классифицируются как регулируемые и не регулируемые со стороны руководителя конкретного подразделения. На определенном управленческом уровне регулируемы все затраты. *Регулируемыми* называют такие затраты, на величину которых может повлиять руководитель подразделения. Если величина затрат не зависит от действий руководителя, то они должны классифицироваться как *не регулируемые* с его стороны. Разделив затраты таким образом, необходимо провести детальный анализ регулируемых затрат для того, чтобы руководитель подразделения и руководитель, стоящий над ним, могли точно определить затраты, данные о которых расходятся с плановыми.

Эффективные и неэффективные затраты. Данная классификация основана на факте получения или неполучения предприятием дохода от реализации продукции, на которую были направлены конкретные затраты. Если доходы будут получены, то понесенные затраты *эффективны*, в противном случае – *неэффективны*. Неэффективные расходы обычно связаны с непроизводством продукции, вызванным потерями от брака, простоями, порчей материалов и т. д. Добавим, необходимость данной классификации заключается в том, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Контролируемые и неконтролируемые затраты. Для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К *контролируемым* относятся те затраты, которые могут контролироваться лицами, работающими на предприятии. *Неконтролируемые* называют затраты, не зависящие

от работающих на предприятии лиц (например, переоценка основных средств, изменение норм амортизационных отчислений).

Таким образом, для целей контроля и регулирования на предприятии необходимо вести учет затрат по подразделениям. Это позволяет увязать результаты работы руководителей отдельных подразделений с затратами и доходами, за которые они несут ответственность.

В заключение необходимо отметить следующее. Чтобы удовлетворить требования различных пользователей бухгалтерской информации, затраты и доходы должны быть классифицированы. Для правильной классификации затрат требуется определить, к какому направлению учета они относятся. При этом под направлением учета понимается любое подразделение (участок) производства, где требуется самостоятельная калькуляция затрат. Было выделено три направления учета затрат – для оценки запасов готовой продукции, принятия решений, осуществления процесса контроля и регулирования. Для оценки запасов готовой продукции затраты подразделяются на производственные и непроизводственные, при этом первые, в свою очередь, подразделяются на составные части. С точки зрения принятия решения затраты классифицируют по динамике, а также как принимаемые и не принимаемые в расчет, безвозвратные, вмененные, предельные и приростные. И наконец, для контроля за затратами и их регулирования затраты классифицируют на регулируемые и нерегулируемые, эффективные и неэффективные, контролируемые и неконтролируемые, постоянные и переменные. Также очень важной для осуществления контроля и регулирования является классификация затрат по динамике в зависимости от изменения объема производства.

Контрольные вопросы

1. Чем отличаются производственные и непроизводственные затраты?
2. В чем разница между прямыми и косвенными затратами?
3. Как классифицируются затраты для расчета себестоимости произведенной продукции?
4. Какова классификация затрат для принятия управленческих решений?
5. Как рассчитать коэффициент реагирования затрат? Какие затраты называются пропорциональными, дегрессивными и прогрессивными?

6. Что такое масштабная база и как она влияет на поведение постоянных затрат?
7. Как определяется понятие «вмененные затраты»?
8. Чем отличаются приростные затраты от предельных?
9. Чем обусловлено деление затрат на регулируемые и нерегулируемые?
10. Какие затраты называются релевантными и нерелевантными (приведите примеры)?

Тест

1. До тех пор, пока продукция не продана, производственные затраты рассматриваются:
 - а) как активы;
 - б) пассивы;
 - в) коммерческие расходы;
 - г) производственные накладные расходы.
2. Непроизводственными являются:
 - а) прямые затраты на материалы;
 - б) прямые затраты на труд;
 - в) производственные накладные расходы;
 - в) расходы на рекламу.
3. Неверно следующее утверждение:
 - а) все прямые затраты являются переменными;
 - б) переменные затраты являются регулируемыми, а постоянные – нерегулируемыми;
 - в) безвозвратные затраты не принимаются в расчет при подготовке информации для принятия решения.
4. Изменение объема производства на 14 % привело к изменению затрат на 9,5 %. Характер произошедшего изменения затрат:
 - а) дегрессивный;
 - б) прогрессивный;
 - в) пропорциональный.
5. Изменение объема производства на 8,75 % привело к изменению затрат на 12,35 %. Характер произошедшего изменения затрат:
 - а) прогрессивный;
 - б) дегрессивный;
 - в) пропорциональный.

6. Увеличение объема производства на 5 % повлекло за собой такое же увеличение затрат. Характер произошедшего изменения затрат:

- а) прогрессивный;
- б) дегрессивный;
- в) пропорциональный.

7. Если фактический выпуск продукции ниже, чем запланированный, ниже запланированных также будут:

- а) совокупные переменные затраты;
- б) совокупные постоянные затраты;
- в) переменные затраты на единицу продукции;
- г) постоянные затраты на единицу продукции.

8. Если фактический выпуск продукции выше, чем запланированный, ниже запланированных будут:

- а) совокупные переменные затраты;
- б) совокупные постоянные затраты;
- в) переменные затраты на единицу продукции;
- г) постоянные затраты на единицу продукции.

9. Понятие «вмененные затраты» применимо только в случае:

- а) неограниченного количества ресурсов;
- б) ограниченности ресурсов;
- в) возникновения возможности реализации товара по трансфертным ценам.

10. Фирма рассматривает вопрос о продаже устаревшего станка. Первоначальная его стоимость – 20 тыс. руб. Решая, продавать или нет станок, 20 тыс. руб. необходимо принимать в расчет как затраты:

- а) инкрементные (приростные);
- б) безвозвратные;
- в) постоянные;
- г) нерегулируемые;
- д) вмененные.

11. Станок, первоначальная стоимость которого 20 тыс. руб., мог бы быть продан за 8 тыс. руб. Но если фирма сочтет нужным оставить его и использовать дальше, то 8 тыс. руб. должны рассматриваться как затраты:

- а) инкрементные (приростные);
- б) безвозвратные;

- в) постоянные;
- г) нерегулируемые;
- д) вмененные.

12. Чтобы обеспечить эксплуатацию оборудования фирмы, оператору выплачивается основной оклад плюс небольшая сумма, определяемая количеством единиц изготовленного продукта. В этом случае общая стоимость работы оператора классифицируется как затраты:

- а) инкрементные (приростные);
- б) переменные;
- в) постоянные;
- г) смешанные.

13. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация:

- а) о релевантных затратах и доходах;
- б) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
- в) контролируемых и неконтролируемых затратах;
- г) все ответы верны.

14. Метод высшей и низшей точек предназначен:

- а) для минимизации затрат;
- б) разделения смешанных затрат на постоянную и переменную составляющую;
- в) оптимизацию производственных результатов;
- г) все вышеперечисленное верно.

15. Смешанные затраты описываются формулой:

- а) $Y = a$;
- б) $Y = bX$;
- в) $Y = a + bX$;
- г) ни один ответ не верен.

3. ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Термин «планирование» означат процесс разработки неких сценариев относительно будущего развития предприятия. В экономическом лексиконе в нашей стране он появился достаточно давно и даже дал название целой экономической системе – «плановая экономика». А вот термин «бюджет» в те времена применялся только по отношению к государственным финансам. И лишь в 1990-е годы, вместе с экономическими реформами, в частный бизнес стали проникать теории и методики управления, разработанные на Западе, где применительно к отдельному предприятию плановые процедуры называются бюджетированием. Именно этот термин и приобрел к настоящему моменту достаточно широкое применение в практике работы российских предприятий.

3.1. СИСТЕМА ПЛАНИРОВАНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Планирование представляет собой процесс разработки и принятия целевых установок количественного и качественного характера, а также определения путей наиболее эффективного их достижения на определенных временных горизонтах. Любое планирование включает в себя оценку поставленной организацией цели с точки зрения того, какие ресурсы для этого необходимы и будут ли они доступны тогда, когда это станет необходимо, и в тех количествах, которые потребуются.

Сущность планирования в рыночных отношениях заключается в научном обосновании на предприятиях и фирмах предстоящих экономических целей развития и форм хозяйственной деятельности; выборе наилучших способов их осуществления на основе наиболее полного выявления требуемых рынком видов, объемов и сроков выпуска товаров, выполнения работ, оказания услуг и установления таких показателей их производства, распределения и потребления, которые при полном использовании ограниченных производственных ресурсов могут привести к достижению планируемых в будущем качественных и количественных результатов.

Главный смысл планирования состоит в повышении производительности и эффективности работы посредством:

- целевой ориентации и координации всех событий на предприятии;
- выявления рисков и снижения их уровня;

- разукрупнения и, как следствие, упрощения процессов;
- повышения гибкости, приспособляемости к изменениям.

Под системой планирования понимается принятая на предприятии совокупность планов с их внутренней структурой, а также определенные и формализованные для каждого плана принципы, форматы и регламент планирования.

Система планов как совокупность взаимоувязанных документов должна давать целостное и полное представление о состоянии организации, относящемся к описываемому периоду времени в будущем. Именно полнота и целостность являются интегрированным свойством системы планов.

На практике одновременно осуществлять планирование целей, ресурсов, основных средств, отдельных операций для центров ответственности и организации в целом трудно, поэтому система планирования подразделяется на отдельные виды и, соответственно, разделы (общего плана):

- планирование генеральных целей организации;
- стратегическое планирование;
- оперативное планирование (бюджетирование);
- финансовое планирование (рис. 3.1).

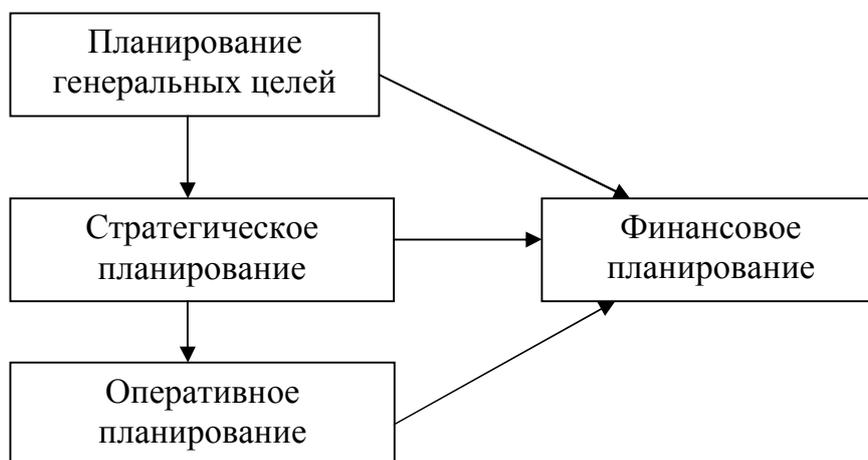


Рис. 3.1. Взаимосвязь видов планирования

Планирование генеральных целей. Процесс планирования начинается с определения миссии (философии) организации и ее целей.

Миссия – это смысл существования организации, основная идея, замысел, положенный в основу ее функционирования. Миссия является отражением целей и интересов различных групп людей, так или иначе связанных с деятельностью организации: собственников, руководителей,

наемных работников, потребителей, деловых партнеров, общества в целом. Она отражает цели и сферу деятельности, ценности организации, каким способом и с помощью каких ресурсов и технологий она осуществляет свою деятельность. Миссия способствует созданию определенного имиджа организации в представлении субъектов внешней среды, а также созданию и поддержанию корпоративного духа.

Общая формулировка миссии требует конкретизации посредством планирования генеральных (общих экономических и неэкономических) целей организации, т. е. разработку ее концепции. Сюда входит планирование:

- материальных целей (областей деятельности, отраслей и подразделений, важнейших результатов, которых хотят достичь, групп потребителей);
- стоимостных целей (финансовых результатов и ликвидности);
- социальных целей (социального положения, определенной модели поведения по отношению к персоналу, инвесторам, рыночным партнерам, государству и т. д., определенного имиджа предприятия).

Стремление к максимальному результату, выражающемуся в конечном счете в максимизации ценности капитала, формулируется как высшая монетарная цель, которая может достигаться только при постоянном сохранении определенного уровня ликвидности и достижении установленных по периодам целей производства и сбыта конкурентоспособных продуктов с учетом социальных целей.

Стратегическое планирование. Стратегическое планирование направлено на достижение целей. Это планирование программы организации, потенциала и его структуры (рис. 3.2). В широком смысле стратегическое планирование называют планированием роста, развития организации, а также инновационным планированием. Оно имеет долгосрочный характер.

При стратегическом планировании речь идет о принятии основополагающих решений, которые характеризуются следующими признаками:

- имеют особое значение для развития материальных активов и (или) показателей успеха организации;
- при принятии требуют особой ответственности за организацию в целом и учета всех взаимосвязей;
- рассматриваются, принимаются и контролируются только высшим внутренним руководством и (или) внешними центрами волеизъявления организации (например, советом акционеров);

- действуют в долгосрочной перспективе и принимаются относительно редко;
- должны приниматься с учетом системы ценностей высшего руководства, философии и культуры организации в целом.

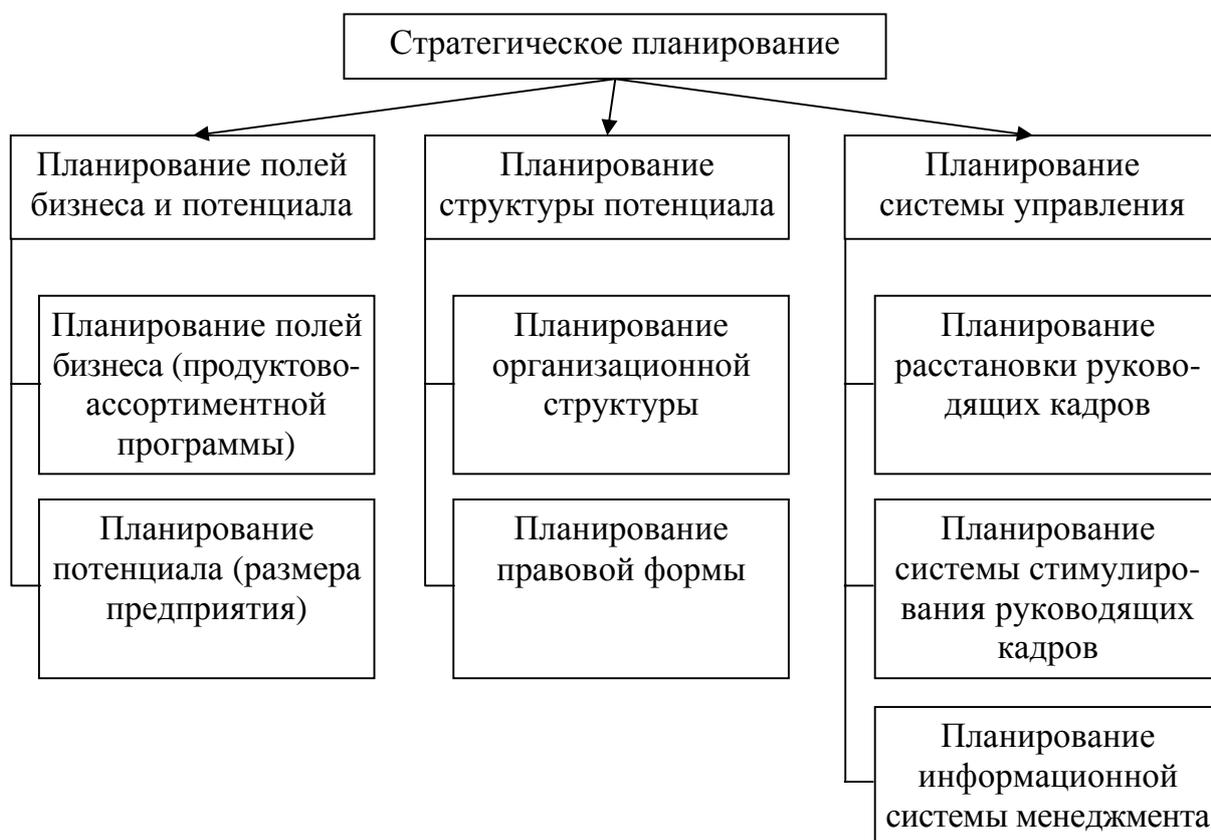


Рис. 3.2. Структура стратегического планирования

Принципиальные способы действий по формированию направлений, масштабов, структуры и субъектов развития организации называют *стратегиями*. При этом стратегия может строиться на уже ранее поставленных генеральных целях, или же постановка целей может входить в процесс разработки стратегии. Различают стратегии полей бизнеса, функциональных сфер деятельности, региональные и организационные стратегии, а также стратегии управления.

Цель стратегического планирования состоит в том, чтобы через генерирование и выбор соответствующих стратегий определить оптимальный путь развития организации с точки зрения повышения ценности капитала.

Оперативное планирование. Оперативное планирование, прежде всего, предназначено для разработки путей достижения целей. Оно строится на генеральном и стратегическом планировании и зависит

от принятой в результате стратегического планирования продуктовой концепции, структуры потенциала и системы управления.

В рамках оперативного планирования формируется программа продуктов и услуг, которые предприятие должно производить в краткосрочной и среднесрочной перспективе на базе заданного потенциала или мощностей, и необходимые для этого в отдельных функциональных сферах деятельности мероприятия (операции).

Финансовое планирование. Эффективное управление финансами организаций возможно лишь при планировании всех финансовых потоков, процессов и отношений хозяйствующего субъекта. Финансовое планирование представляет собой процесс разработки системы финансовых планов и показателей по обеспечению развития предприятия необходимыми финансовыми ресурсами и повышению эффективности его деятельности в предстоящем периоде. Объектом планирования в данном случае выступают финансовые ресурсы организации.

Основными задачами финансового планирования являются:

- обеспечение необходимыми финансовыми ресурсами оперативной, инвестиционной и финансовой деятельности;
- определение путей эффективного вложения капитала, степени рационального его использования;
- выявление внутрихозяйственных резервов увеличения прибыли за счет экономного использования денежных средств;
- установление рациональных финансовых отношений с бюджетом, банками и контрагентами;
- соблюдение интересов акционеров и других инвесторов;
- контроль за финансовым состоянием, платежеспособностью и кредитоспособностью организации.

Результатом финансового оперативного планирования является разработка трех основных финансовых документов: бюджета движения денежных средств, прогнозного баланса и бюджета инвестиций.

3.2. ПЛАНИРОВАНИЕ ЗАТРАТ И РЕЗУЛЬТАТОВ

Планирование затрат и результатов может быть оперативным и финансовым.

Оперативное планирование. Оперативное планирование основано на *бюджетировании* – процессе согласованного планирования и управления деятельностью организации с помощью бюджетов (смет) и экономических показателей, позволяющих определить вклад каждого руководителя в достижение общих целей.

Сущность бюджетирования состоит в разработке взаимосвязанных планов производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений на основе текущих и стратегических целей функционирования, контроля за выполнением этих планов, а также в использовании корректирующих воздействий на отклонения от параметров их исполнения. В информационном отношении бюджетирование – это система, объединяющая результаты планирования, учета, контроля и анализа стоимостных показателей деятельности предприятия.

Фактически бюджет предприятия представляет собой план в денежном выражении, принятый на один год, с разбивкой на четыре квартала, которые, в свою очередь, разбиваются на месяцы, а иногда и на недели. Он служит инструментом для управления доходами, расходами и прибылью предприятия.

Бюджетное планирование – итеративный пошаговый процесс. Представители нескольких подразделений и, как минимум, двух уровней управления должны согласовать целевые показатели каждого бюджета. На это требуется, как правило, несколько процедур их обсуждения, уточнения и корректировки (совещаний по планированию). Это может происходить как в рамках одного функционального бюджета, так и между бюджетами, причем с каждым переходом число влияющих факторов и ограничений растет.

Таким образом, при формировании бюджета основная задача состоит в достижении допустимого, целесообразного компромисса между всеми субъектами ответственности, участвующими в исполнении бюджета. При этом последовательное согласование между уровнями управления позволяет обеспечить синхронность горизонтального согласования бюджетов, требующих увязки содержания (например, бюджет производства и бюджеты закупок). Результатом такого оперативного планирования является согласованный и утвержденный бюджет предприятия на планируемый период.

По отношению к содержанию планов бюджетное планирование является последовательным и обычно детализирующим, так как основано на каком-либо первичном бюджете, опорном для формирования производных бюджетов (чаще всего это бюджет продаж, реже – бюджет производства или закупок). Возможен вариант доминирующего бюджетного планирования, например, в рамках принципа «от производства», когда исходным служит план (и, соответственно, бюджет) выпуска продукции, ограниченный производственными ресурсами в данном периоде.

Разработка бюджета состоит из следующих этапов:

- 1) постановка задачи и сбор информации, необходимой для разработки бюджета;
- 2) изучение и анализ имеющейся информации, обобщение и анализ фактических результатов прошлого периода, расчет научно обоснованных показателей деятельности предприятия;
- 3) формирование бюджета;
- 4) экспертиза и оценка проекта бюджета;
- 5) принятие и утверждение бюджета.

Разработка бюджета предполагает участие квалифицированных специалистов разного профиля: экономистов, финансистов, бухгалтеров, юристов, технологов и т. д. При этом идти оно должно синхронно «сверху» и «снизу» при тесном взаимодействии руководства производственных подразделений и всего предприятия. Только в этом случае бюджет будет разработан с учетом максимального использования реальных производственных возможностей, и руководство предприятия получит желаемые результаты.

Подготовленный проект бюджета должен быть согласован с руководителями всех подразделений и представлен на рассмотрение руководителю всего предприятия. После рассмотрения бюджет утверждается и становится обязательным для исполнения всеми службами.

Для составления бюджетных планов используются:

- данные бухгалтерской отчетности и результаты анализа выполнения планов за предшествующий период (месяц, квартал, год);
- договоры (контракты), заключаемые с потребителями продукции и поставщиками материальных ресурсов;
- прогнозные расчеты продаж продукции или планы сбыта на основе заказов, прогнозов спроса, уровня цен и других условий рыночной конъюнктуры;
- нормативы расхода различных производственных ресурсов на единицу продукции;
- утвержденная учетная политика.

Бюджетирование или сметное планирование предполагает разработку главного (основного) бюджета, который охватывает все стороны деятельности предприятия, посредством бюджетов отдельных направлений деятельности и смет структурных подразделений.

Рассмотрим подробнее структуру основного бюджета (рис. 3.3).

Информацию о запланированном объеме продаж, цене и ожидаемом доходе от реализации каждого вида продукции содержит *бюджет продаж*. Планируется он на основании исследований, проводимых

отделом маркетинга: о спросе на планируемую к выпуску продукцию, конкуренции на рынке, качестве и ценах, предполагаемых объемах продаж. Часто в его основу также закладываются данные по уже заключенным договорам поставки продукции: цена различных видов продукции, объемы поставок. Именно с учетом этих показателей руководство предприятия принимает решение о выпуске продукции. Бюджет продаж может быть скорректирован как производственными мощностями, так и ограниченным спросом.

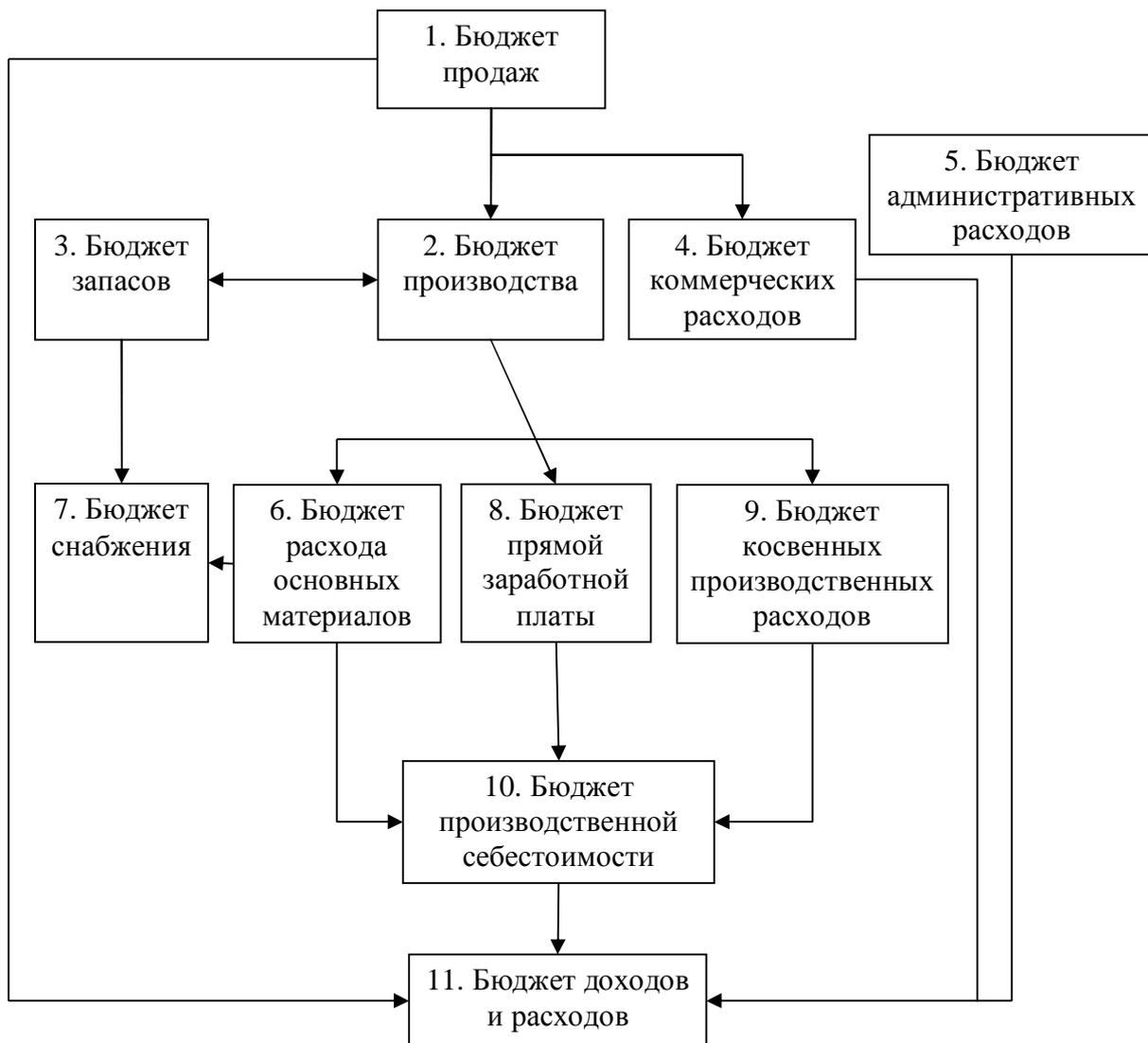


Рис. 3.3. Схема составления основного бюджета

После того как объем продаж установлен, разрабатывается *бюджет производства*, который показывает объем производства по видам продукции в натуральных показателях.

Объем производства рассчитывается следующим образом: к объему продаж прибавляют запасы готовой продукции на конец планового

периода, а затем из полученного результата вычитают запасы готовой продукции на начало планового периода. Объем продаж определен в бюджете продаж, запасы готовой продукции на начало планового периода известны.

Определение запасов готовой продукции на конец планового периода является сложной задачей, решаемой отделом логистики. Хранение этих запасов приводит к появлению различных затрат. Некоторые из которых с ростом запасов увеличиваются (затраты на хранение, страхование, убытки от устаревания продукции и т. д.), другие же уменьшаются (например, убытки от потери лояльности клиентов, так как отсутствие нужного вида продукции на складе может привести к тому, что потенциальный покупатель уйдет к конкуренту, а постоянное наличие нужного вида продукции будет способствовать переходу покупателя в разряд постоянных клиентов). Информация об обеих группах затрат используется для того, чтобы определить оптимальное соотношение, при котором затраты каждой из групп будут минимальными. Так как некоторые затраты имеют вероятностный характер, то расчет величины запасов готовой продукции на конец периода осуществляется с применением математических методов и ряда допущений, основанных на опыте и интуиции.

Бюджет производства является основанием для расчета потребности в сырье и материалах, необходимых для производства продукции, а также трудовых затрат и общепроизводственных расходов.

Количество различных видов сырья и материалов, которое планируется израсходовать на производство продукции в заданном плановом периоде, отражает *бюджет расхода основных материалов*, в основе которого лежат уже определенные величины по выпуску различных видов продукции и нормативы расхода материальных ресурсов на единицу продукции. Спецификации определяют нормативные расходы материалов в натуральном выражении.

На основе бюджета расхода основных материалов формируется *бюджет затрат на приобретение сырья и материалов*. Величина затрат на закупку определенного вида материала рассчитывается следующим образом: к расходу материала за период прибавляют запасы материала на конец планового периода, после чего из полученного результата вычитают запасы материала на начало планового периода. Объем расхода материала определен в бюджете расхода основных материалов, запасы материала на начало планового периода известны. Величина запасов материала на конец планового периода определяется аналогично запасам готовой продукции на конец планового периода.

Информацию о затратах на заработную плату основного производственного персонала отражает *бюджет прямых затрат на оплату труда*. В его основе лежит информация, содержащаяся в технологических картах, которые определяют состав и последовательность выполнения технологических операций, необходимых для производства каждого вида продукции. У всех технологических операций есть сдельные расценки, утвержденные приказом по организации. В технологических картах для каждой операции указывается ее длительность и центр ответственности, выполняющий операцию, а также требования к квалификации рабочих, их выполняющих. Время в часах, необходимое для изготовления запланированного объема продукции, определяется в смете.

Количественное выражение планов относительно всех затрат производственных подразделений, связанных с производством продукции, за исключением прямых затрат на материалы и оплату труда, называется *бюджетом общепроизводственных расходов*. Он отражает планируемые расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве, а также расходы по его страхованию; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; оплату труда работников, занятых обслуживанием производства и др. Данные расходы в различной степени зависят от объема производства (рис. 3.4).

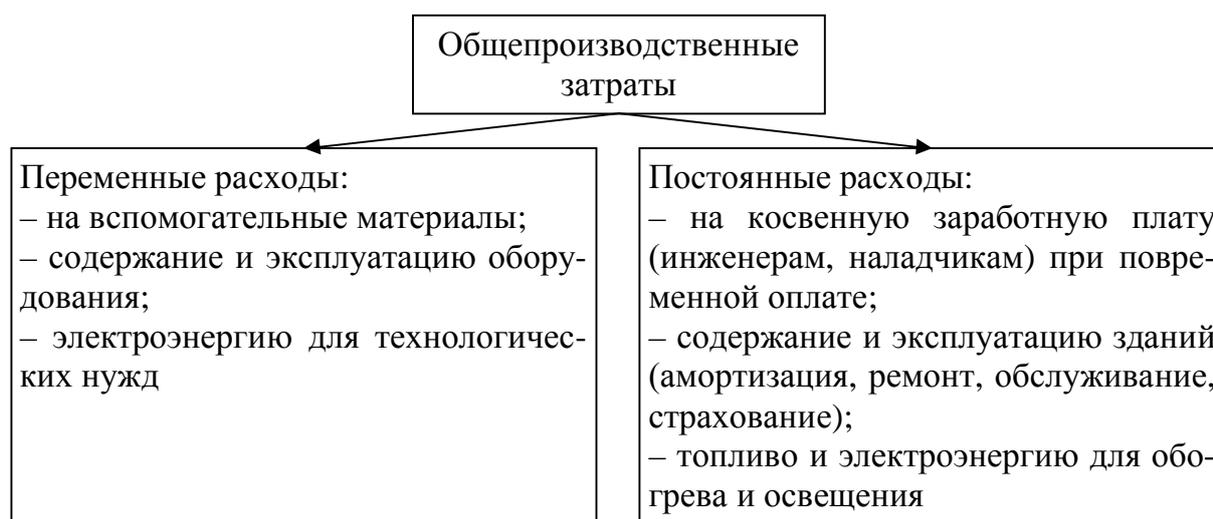


Рис. 3.4. Виды общепроизводственных затрат

Общепроизводственные затраты относятся на себестоимость различных видов выпускаемой продукции в соответствии с утвержденными базами распределения, в качестве которых могут использоваться

сумма затрат на основные материалы, заработная плата основных производственных рабочих, сумма прямых затрат, время работы основных производственных рабочих и т. п. Для отнесения общепроизводственных затрат на себестоимость различных видов продукции рассчитывается сметная ставка распределения: величина общепроизводственных затрат делится на величину базы распределения. Сметные ставки могут рассчитываться для каждого производственного центра ответственности или для всей суммы общепроизводственных затрат.

Себестоимость единицы продукции и всего выпуска по отдельным видам в разрезе различных статей затрат отражает *бюджет производственной себестоимости*. Он разрабатывается на основе всех предыдущих бюджетов и характеризуется тем, что при его формировании в себестоимость различных видов продукции включаются затраты на основные материалы, заработная плата основных производственных рабочих и общепроизводственные затраты.

Плановые расходы на нужды руководства, не связанные непосредственно с производственным процессом, включаются в *бюджет общехозяйственных расходов*. В данном документе могут быть представлены следующие плановые расходы:

- административно-управленческие;
- по содержанию общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- по оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг;
- другие управленческие услуги.

Большинство общехозяйственных затрат являются постоянными. При этом лишь небольшую их часть можно определить расчетным путем (например, амортизацию). Устанавливаются общехозяйственные затраты в виде нормативов, которые представляют собой фиксированные суммы по каждой статье затрат. Для этого могут быть использованы следующие методы:

1) метод от достигнутого (используются данные по различным статьям затрат за прошлые периоды с корректировкой на прогнозируемые изменения);

2) метод на нулевой основе (затраты по каждой статье должны быть обоснованы в каждом бюджетном периоде с помощью специальных методов планирования; преимущество метода состоит в том, что организация, проводя обоснование затрат, может выявить необоснованные затраты прошлых периодов).

План расходов, связанных со сбытом продукции и услуг, включая упаковку, транспортировку, рекламу, заработную плату работников отдела реализации и др., называется *бюджетом коммерческих расходов*. При его составлении следует иметь в виду, что часть расходов на продажу является постоянными, а часть – переменными. Переменные затраты (на доставку продукции, комиссионные посредникам, премиальная часть заработной платы персонала отдела сбыта) планируются с учетом объемов продаж и зависимости отдельных статей переменных затрат от их колебаний. Постоянные затраты (оклады, амортизация, маркетинговые исследования) устанавливаются аналогично постоянным общехозяйственным. Расчетом данного бюджета занимается отдел продаж.

На основании подготовленных смет рассчитывается *бюджет доходов и расходов (план прибылей и убытков)*, который является последним шагом при составлении операционного бюджета. Он включает в себя следующие показатели:

- выручку от реализации продукции;
- себестоимость реализуемой продукции;
- валовую прибыль (убыток);
- коммерческие расходы;
- общехозяйственные расходы;
- прибыль (убыток) от продаж.

Они находятся во взаимной зависимости. Так, валовая прибыль (убыток) равна разнице между выручкой от реализации продукции и ее себестоимостью, а прибыль (убыток) от продаж определяют, вычитая из валовой прибыли коммерческие и общехозяйственные расходы.

Российские нормативные акты допускают другой вариант формирования прибыли от продаж предприятия, при котором общехозяйственные расходы, подобно общепроизводственным, распределяются на себестоимость реализуемой продукции. Руководство предприятия само принимает решение о том, как формировать себестоимость продукции и, соответственно, реализационные цены и прибыль. Принятое решение фиксируется в учетной политике предприятия.

Бюджет доходов и расходов отражает формирование результатов деятельности предприятия. Цель его формирования – управление результатами деятельности организации, т. е. ее прибылью и рентабельностью. В данном бюджете отражаются:

- доходы для организации в целом и детализированные по различным источникам (центры ответственности, виды продукции, рынки сбыта, проекты и т. п.);

– расходы организации в целом и детализированные по различным признакам (центры ответственности, направление расходования, статья калькуляции и т. п.);

– разница между доходами и расходами за определенный период, которая показывает прибыль или убыток.

На основании этих данных можно спланировать и определить по факту значение каждого источника доходов для общей суммы как доходов, так и прибыли. Подобная информация является необходимой для разработки маркетинговой политики организации, ее производственной программы и принятия различных управленческих решений. Кроме того, можно выявить статьи расходов, на которые имеет смысл влиять с целью улучшения финансовых результатов, т. е. выявить статьи расходов, которые имеют резервы экономии.

Любой вид бюджетирования предполагает существование норм потребления различных производственных ресурсов в расчете на единицу продукции, а также нормативной стоимости единицы каждого вида ресурсов (учетной цены). Нормы должны отражать действительный расход потребляемых ресурсов при данном технологическом и организационном уровне производства.

При разработке норм используют два основных подхода:

1) разработка технически обоснованных норм потребления производственных ресурсов, которая ведется конструкторскими, технологическими и другими подразделениями организации (например, отделами главного механика, энергетика, металлурга, сварщика и т. д.) на основе отраслевых справочных изданий расчетным, экспертным и экспериментальным путем;

2) разработка норм «от достигнутого», когда в качестве норм принимаются фактически сложившиеся к настоящему моменту величины потребления производственных ресурсов (нормы устанавливаются на основе данных прошлых периодов).

Таким образом, на основе оперативного планирования устанавливаются связи между деятельностью отдельных подразделений в краткосрочной перспективе и генеральными и стратегическими целями организации. Основным инструментом планирования и контроля в рамках оперативного планирования выступают бюджеты.

Финансовое планирование. Еще одним средством планирования затрат и результатов является финансовое планирование, или формирование финансовых бюджетов. К финансовым относятся такие виды бюджетов как бюджет движения денежных средств (БДДС), прогнозный баланс и бюджет инвестиций.

Бюджет движения денежных средств отражает движение денежных средств (денежные потоки) по всем местам хранения денег организации (видам банковских счетов, кассе).

С точки зрения направленности, денежные потоки делятся на поступления и платежи. Разность между входящими денежными потоками (поступлениями) и исходящими (выплатами) образует чистый денежный поток, который может быть как положительным, когда накапливаются временно свободные денежные средства, так и отрицательным, когда деньги «уходят». Между поступлениями и доходами, а также между выплатами и расходами существует хорошо выраженное соответствие, так как формирование большинства доходов и расходов связано с поступлениями и выплатами денег. БДДС формируется на основе данных бюджета доходов и расходов (бюджета прибыли и убытков), при этом уровень детализации статей обоих бюджетов должен быть одинаковым.

При формировании бюджета движения денежных средств необходимо учитывать, что между поступлениями и доходами, а также между платежами и расходами существуют определенные различия. Прежде всего, эти различия определяют расхождения в сроках и суммах.

Расхождение в сроках между доходами и поступлениями, как правило, связано с тем, что денежные средства могут поступать на счета либо раньше признания доходов при получении предоплаты от клиентов, либо позже признания доходов при предоставлении клиентам товарного кредита, т. е. при отсрочке платежа. Поступления по срокам будут совпадать с доходами в том случае, если клиенты осуществляют оплату в момент покупки.

Другое расхождение – в суммах между доходами и поступлениями – всегда направлено только в одну сторону. Иными словами, поступления денежных средств от основной деятельности могут быть равны или меньше доходов (в случае, если организация несет потери из-за недобросовестных покупателей, не оплативших приобретенную продукцию (работу или услуги)), но не больше их. Если рассматривать финансовую деятельность, то она предполагает получение денежных средств, не являющихся доходами организации. К ним относятся кредиты, вложения в уставной фонд, спонсорская помощь.

Еще один вид расхождения – в сроках между расходами и платежами – связан с тем, что организацией ведет оплату ресурсов и услуг двумя путями:

– до осуществления расходов (при оплате авансов за ресурсы и услуги, либо в том случае, когда приобретение ресурсов и их использование происходит в разных отчетных периодах);

– после осуществления расходов (ресурсы сначала используются, а лишь потом оплачиваются, например, при отсрочке платежа).

Платежи по срокам будут совпадать с расходами в том случае, если оплата и использование ресурсов и услуг осуществляются в одном отчетном периоде.

И наконец, отличия в суммах между выплатами и расходами могут идти в любом направлении. Бывают платежи, не являющиеся расходами, такие как проценты по кредиту или оплата приобретенных основных средств, а также расходы, которые не подразумевают денежных выплат – например, амортизация.

БДДС с разбивкой по дням иногда также называют платежным календарем. Это наиболее гибкий инструмент оперативного управления денежной наличностью организации (табл. 3.1). С его помощью осуществляется управление:

- объемами конкретных выплат и поступлений;
- датами совершения платежей и поступлений денег;
- направленностью денежных потоков: поступлений – по источникам, выплат – по целевому назначению;
- оборотами денежными средствами за период (с необходимой периодичностью), что необходимо для оценки потребности в дополнительном финансировании;
- остатком денежных средств в кассе и на счетах на конкретные (контрольные) даты.

Таблица 3.1

Показатели БДДС и источники информации

№ строки	Показатель БДДС	Источник информации
1	Свободные денежные средства на начало периода	БДДС за предыдущий период
2	Поступления	Бюджет продаж с учетом кредитной политики
3	Платежи по закупкам материалов	Бюджет снабжения с учетом условий оплаты по договорам
4	Выплата заработной платы основным производственным рабочим	Бюджет прямой заработной платы со сдвигом до периода выплаты зарплаты
5	Платежи, связанные с общепроизводственными затратами	Бюджет общепроизводственных затрат без амортизации
6	Платежи, связанные с коммерческими расходами	Бюджет коммерческих расходов без амортизации

№ строки	Показатель БДДС	Источник информации
7	Платежи, связанные с общехозяйственными расходами	Бюджет общехозяйственных расходов без амортизации
8	Прочие платежи по основной деятельности и налоговые платежи	Условная статья, отражающая неточности прогнозирования и случайные, нерегулярные расходы. Берется в процентах от уровня общехозяйственных расходов. Налоги планируются с учетом существующего порядка их оплаты
9	Итого платежей в периоде	Сумма строк 3–8
10	Чистый денежный поток по основной деятельности	Строка 2 – строка 9
11	Прочие поступления (отражает операции, связанные с внереализационной деятельностью)	Бюджет инвестиций, бюджет финансовой деятельности и т. д., с учетом временного сдвига
12	Прочие платежи (отражает операции, связанные с внереализационной деятельностью)	
13	Чистый денежный поток от хозяйственной деятельности	Строка 10 + строка 11 – строка 12
14	Накопленный чистый денежный поток	Строка 1 + строка 13
15	Кредитные поступления	Желаемая сумма свободных денежных средств – строка 14
16	Процентные выплаты	Строка 15, умноженная на процентную ставку за месяц
17	Всего поступлений	Строка 2 + строка 11 + строка 15
18	Всего платежей	Строка 9 + строка 12 + строка 16
19	Свободные денежные средства на конец периода	Строка 1 + строка 17 – строка 18

На основе этого организация получает возможность управлять своей платежеспособностью, для чего необходимо, с одной стороны, обеспечить наличие денежных средств для осуществления всех запланированных мероприятий (это позволит не допустить возникновения кассовых разрывов), а с другой, при наличии свободных денежных средств обеспечить их эффективную работу, т. е. вложение.

Все это в совокупности позволит не только обеспечить необходимый уровень платежеспособности, но и повысить рентабельность деятельности организации.

Прогнозный баланс представляет собой прогноз состояния имущества организации (стоимость по видам) и источников его формирования на начало и конец планового периода. Данная информация позволяет определить, как изменится стоимость организации в результате ее деятельности.

Основой для формирования прогнозного баланса является бухгалтерский баланс. Между ними существуют определенные отличия:

1) по исходной информации для составления баланса: прогнозный баланс составляется на основе данных бюджетов и управленческого учета, бухгалтерский – исходя из данных бухгалтерского финансового учета, в рамках которого процесс формирования данных строго регламентирован законодательно;

2) временной ориентации документа: бухгалтерский баланс составляется исключительно в соответствии с фактическим состоянием организации, а прогнозный предназначен и для планирования будущей стоимости организации, и для отражения фактической ее стоимости;

3) форме (формату) документа: формат бухгалтерского баланса (виды статей, их порядок, группировка и детализация) строго регламентирован государственными органами, тогда как прогнозный баланс формируется в соответствии с потребностями конкретного бизнеса, что при необходимости позволяет убрать или укрупнить некоторые статьи, а также детализировать определенные статьи баланса и просматривать информацию не только постатейно, но и в разрезах (например, по видам товарно-материальных ценностей, контрактам, контрагентам, валютам, местам хранения и т. д.);

4) периодичности: бухгалтерский баланс составляется, в соответствии с требованиями законодательства, ежеквартально и раз в год, а прогнозный может формироваться с любой периодичностью, в том числе ежедневно.

Целью составления прогнозного баланса является получение полной, объективной, достоверной и своевременной информации об организации для принятия оптимальных управленческих решений. На основе прогнозного баланса рассчитываются будущие показатели ее финансовой устойчивости, ликвидности, платежеспособности и стоимости. Сравнение фактических и прогнозных значений данных показателей позволит определить изменения в деятельности организации и при необходимости скорректировать деятельность в будущем.

В целях прогнозирования можно использовать упрощенную форму баланса (табл. 3.2), в которой информация об активах и пассивах организации представлена таким образом, что легко можно оценивать не только их внутреннюю структуру, но и соотношение частей.

Таблица 3.2

Упрощенная форма прогнозного баланса

Статья баланса	Характер статьи	Принцип прогнозирования
<i>Актив</i>		
1.1. Нематериальные активы	Объективная	По факту с вычетом амортизации и списания и добавлением предполагаемого приобретения
1.2. Основные средства	Объективная	
1.3. Долгосрочные финансовые вложения	Объективная	По факту с учетом погашения по условиям договоров
Итого по разделу 1 «Внеоборотные активы»		Сумма подразделов 1.1–1.3
2.1. Запасы	Объективная	На основе бюджета запасов и бюджета производства
2.2. Дебиторская задолженность	Объективная	На базе прогноза продаж и скорости оборота с учетом товарной политики
2.3. Денежные средства	Регулирующая	Или по остаточному принципу как разность между пассивами и активами, или на основе БДДС
Итого по разделу 2 «Оборотные средства»		Сумма подразделов 2.1–2.3
Баланс		Сумма разделов 1 и 2
<i>Пассив</i>		
3.1. Уставной капитал	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений
3.2. Нераспределенная прибыль прошлых лет	Объективная	Из баланса прошлого года
3.3. Нераспределенная прибыль отчетного года	Объективная	Из бюджета доходов и расходов
3.4. Резервный капитал, фонды	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений
Итого по разделу 3 «Капитал и резервы»		Сумма подразделов 3.1–3.4

Статья баланса	Характер статьи	Принцип прогнозирования
4. Долгосрочные пассивы	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений
5.1. Кредиты банка	Регулирующая	Если это кредитная линия, то по остаточному принципу
5.2. Прочие заемные средства	Объективная	По факту с учетом предполагаемых изменений (отражается задолженность по зарплате, налогам и т. д.)
5.3. Задолженность перед поставщиками	Регулирующая	На базе прогноза продаж и скорости оборота с учетом изменения условий договоров поставок и собственной платежной дисциплины
Итого по разделу 7 «Краткосрочные обязательства»		Сумма подразделов 5.1–5.3
Баланс		Сумма разделов 3, 4, 5

Еще один вид бюджета – *бюджет инвестиций*. Он представляет собой план по формированию источников инвестиционных ресурсов и направлениям капитальных вложений, связанных с приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, земельных участков, реконструкцией, расширением и техническим перевооружением организации и т. п. Инвестиционные потребности организации включают как текущие закупки оборудования для обеспечения производственной программы краткосрочного бюджетного периода, так и долгосрочные проекты капитального строительства, по длительности освоения средств охватывающие ряд краткосрочных периодов.

Бюджет инвестиций создается в качестве самостоятельного структурного подразделения, специализирующегося на формировании и методическом сопровождении инвестиционных проектов на каждой их стадии. Также для этой цели могут формироваться специальные рабочие группы, в состав которых входят представители различных служб организации (производственных, маркетинговых, финансово-экономических). Эти структуры осуществляют оценку проектов, выявляя уровень конкурентоспособности работ (продуктов, услуг), их технологичность, финансовую эффективность всего инвестиционного проекта, а также становящиеся в последнее время все более актуальными проблемы экологической безопасности. По результатам оценки

формируется отчет, содержащий перечень проектов, расположенных в порядке убывания итогового показателя значимости. Таким образом, руководителям, принимающим решения об использовании финансовых ресурсов, предоставляется информация о рекомендуемых приоритетах в финансировании инвестиционных проектов.

Формально содержание бюджета инвестиций имеет следующие характеристики:

1) необходимость учета в разрезе конкретных инвестиционных проектов определяется продолжительностью и проектным подходом;

2) инвестиционный бюджет оказывает непосредственное влияние на прогнозный баланс в части формирования внеоборотных активов организации, а значит, должен отражать сведения об остатке средств на начало и конец периода, поступлении и списании средств по каждому инвестиционному проекту;

3) реализация инвестиционных проектов может осуществляться как собственными силами, так и силами подрядных организаций; в первом случае выделяют расходы в разрезе статей, во втором – только стоимость;

4) для каждого проекта в рамках инвестиционного планирования необходимо определить источник финансирования.

При составлении бюджета инвестиций целесообразно разграничивать денежную и неденежную части. Денежная часть – это капитальные затраты, финансируемые за счет внешних и внутренних источников денежных средств; данные средства будут составлять часть бюджета движения денежных средств. Неденежная часть – это стоимость машин, оборудования и т. п., которые вносятся в бизнес партнером, инвестором, вышестоящей организацией в натуральном виде.

Для того чтобы функционирование системы планирования приносило результаты, необходима привязка частных бюджетов к центрам ответственности. Если этого не происходит, ситуация оценивается на уровне организации в целом. При этом в случае выявления отклонений в прибыли, выручке, затратах трудно определить, кто несет за них ответственность. Поэтому доходы и расходы должны быть соотнесены с центрами ответственности организации.

3.3. КЛАССИФИКАЦИЯ БЮДЖЕТОВ

Бюджет – это план достижения желаемых результатов за определенный период. Если в качестве достоверного рассматривается единственный вариант развития рыночной ситуации, получается документ

с определенными объемами реализации и производства продукции, потребления ресурсов и соответствующими результатами деятельности за плановый период. Такой бюджет называется *жестким (статическим)*.

Однако реальную рыночную ситуацию почти никогда нельзя предугадать точно, поэтому в процессе планирования разумным было бы подготовить несколько планов для различных вариантов развития рыночной ситуации относительно объемов сбыта, цен на ресурсы и конечную продукцию, т. е. рассчитать результаты деятельности при различных величинах ключевых факторов деятельности. Учесть возможные изменения всех факторов нереально, поэтому наиболее перспективным будет рассматривать группу бюджетов, различающихся вариацией одного фактора, например, объема продаж. В условиях относительно стабильной макроэкономической ситуации именно спрос на продукцию является наиболее вариабельной величиной, подверженной колебаниям, повлиять на которые в коротком периоде предприятие не в состоянии, либо его влияние оказывается незначительным. Такая группа бюджетов для различных объемов реализации образует так называемый *гибкий бюджет*, в котором разным объемам реализации соответствует пропорциональное количество переменных затрат, но вне зависимости от варианта развития событий одни и те же величины постоянных затрат. Однако выбирать объем производства в качестве базиса гибких бюджетов необязательно: базой может стать любой производственный или финансовый фактор. Бывают ситуации, когда гибкие бюджеты составляются с использованием более чем одного базиса.

Гибкие бюджеты в той или иной форме существуют почти в любой системе бюджетирования, поскольку руководство предприятия прежде чем утвердить бюджет, всегда рассматривает целый спектр возможных вариантов развития событий. Однако в качестве плана действия утверждается всегда единственный вариант бюджета – тот, который наиболее вероятен в планируемом периоде или наилучшим образом соответствует стратегическим целям предприятия, именно его и считают жестким бюджетом.

Преимуществом гибкого бюджета, помимо готовности к любому варианту развития событий, является возможность более объективного анализа отклонений, нежели может допустить жесткий бюджет.

В зависимости от того, что становится информационной базой бюджетов каждого последующего периода, и методологии разработки, различают бюджеты приростные и бюджеты «с нуля».

Приростные бюджеты формируются на основе текущих бюджетов или результатов прошлых периодов с учетом предполагаемых параметров бюджетного периода и событий, которые, как ожидается, произойдут до его окончания. Такими параметрами будут, например, ожидаемый темп инфляции, уровень экономической активности, изменение структуры выпуска. Данный подход фокусирует внимание участников бюджетного процесса на изменениях, которые, как предполагается, произойдут в течение бюджетного периода по сравнению с предшествующим.

Однако если использовать этот подход формально, например: «бюджет следующего года равен бюджету этого года плюс X % роста», то окажется, что прошлое доминирует над будущим, поскольку недостатки прошлых периодов обернутся такой же неэффективностью в дальнейшем. Использование приростных бюджетов может сформировать у руководителей уверенность в том, что затраты предыдущего периода вполне оправданы и оснований для их пересмотра нет. А это не всегда справедливо: опыт может влиять на процесс планирования, но никак не должен заменять прогнозирование будущих результатов. Перенос прошлой неэффективности в будущее посредством бюджетов также может способствовать возникновению или росту «бюджетного зазора», который проявляется как нулевая разница между минимально необходимым уровнем затрат и их бюджетной, а позднее и фактической величиной.

Одним из способов решения проблемы «бюджетного зазора» является *бюджетирование «с нуля»*. Основным его постулатом, в отличие от приростного бюджетирования, выступает независимость плановых уровней расходов от его предыдущих значений. При этом предполагается, что все расходы в базовый период нам неизвестны и их требуется заново и абсолютно независимо определить. На первый взгляд это кажется невозможным, но все совсем не так. В основе бюджетирования так же, как и всего управленческого учета, лежит процесс установления целей организации для определения временных горизонтов. Цели, установленные в операционной перспективе, становятся главным ориентиром процесса бюджетирования.

Процесс бюджетирования начинается с рассмотрения нескольких взаимоисключающих путей достижения целей. Для каждого пути определяются ресурсы, необходимые для реализации поставленных задач, по принципу «что нам нужно для того, чтобы...». Лучший из этих вариантов выбирается с точки зрения имеющихся ограничений – финансовых, материальных, человеческих, временных, технологических и т. д. Этот сценарий и формирует бюджет.

Достоинством метода бюджетирования «с нуля», кроме возможности преодоления «бюджетного зазора», является и то, что его можно рассматривать как способ стимулирования поиска альтернативных путей достижения поставленных целей. Он также позволяет наглядно продемонстрировать связь между способом распределения бюджетных ресурсов и достижением целей организации. Кроме того, бюджетирование «с нуля» используется для планирования расходов в принципиально новых сферах деятельности, а также в тех случаях, когда предприятие приходится действовать в резко меняющихся условиях.

Контрольные вопросы

1. Какие виды планов включает в себя система планирования?
2. Чем характеризуется генеральное целевое планирование?
3. В чем особенности стратегического планирования?
4. Как осуществляется операционное и финансовое планирование?
5. Какие функции выполняет бюджет?
6. Из каких частей состоит главный бюджет?
7. Какая информация отражается в бюджете движения денежных средств?
8. Что отражается в прогнозном балансе?
9. В чем различие между гибким и статическим бюджетом?
10. Чем характеризуются приростные бюджеты и бюджеты «с нуля»?

Тест

1. Отправной точкой в процессе разработки генерального бюджета является частный бюджет:
 - а) коммерческих расходов;
 - б) продаж;
 - в) производства;
 - г) себестоимости продаж.
2. Бюджет денежных средств разрабатывается:
 - а) до плана прибылей и убытков;
 - б) бюджета капитальных вложений;
 - в) бюджета продаж;
 - г) прогноза бухгалтерского баланса.

3. Наилучшей основой для оценки результатов деятельности за месяц являются:

- а) плановые показатели;
- б) фактические показатели за предыдущий период;
- в) фактические результаты за аналогичный период предыдущего года.

4. В процессе подготовки оперативного бюджета последним этапом является подготовка:

- а) плана прибылей и убытков;
- б) прогнозного бухгалтерского баланса;
- в) бюджета денежных средств;
- г) ни один ответ не верен.

5. Для расчета количества материалов, которые необходимо закупить, должен быть подготовлен бюджет:

- а) общепроизводственных расходов;
- б) коммерческих расходов;
- в) производства;
- г) продаж.

6. План прибылей и убытков должен быть подготовлен до того, как начнется разработка бюджета:

- а) денежных средств и прогнозируемого баланса;
- б) административных расходов;
- в) коммерческих затрат;
- г) общепроизводственных расходов.

7. Поведение издержек организации описывается формулой $Y = 800 + 40X$. При выпуске 400 ед. изделий планируемые затраты организации составят:

- а) 3 000 руб.;
- б) 2 400 руб.;
- в) 2 000 руб.;
- г) ни один ответ не верен.

4. УЧЕТ ЗАТРАТ, ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

Чтобы управлять расходами, необходима информация о фактических затратах предприятия, динамике и структуре их статей. Формируется она в системе бухгалтерского учета. Кроме нее, там отражаются данные о себестоимости произведенной продукции, реализованной продукции, а также о результатах деятельности. Вся эта информация необходима руководству для принятия управленческих решений, направленных на повышение эффективности работы предприятия.

4.1. УЧЕТ ЗАТРАТ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА

В бухгалтерском учете затраты на производство отражаются по счетам раздела III Плана счетов бухгалтерского учета, которые предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу).

Один из основных счетов – счет 20 «Основное производство» – содержит информацию о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. По дебету этого счета отражаются прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также затраты вспомогательных производств, косвенные затраты, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые затраты списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и т. д. Остаток по данному счету на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Материальные затраты в составе себестоимости продукции (работ, услуг) в производственных организациях, как правило, имеют значительный удельный вес, а нередко и являются доминирующими. В связи с этим вопросы учета материальных затрат весьма важны при формировании себестоимости продукции (работ, услуг) и в большой степени определяют ее величину.

Учет материальных ценностей осуществляется в два этапа: на первом отражается их приобретение, нахождение в запасе и формирование стоимости, на втором – списание в производство.

Стоимость всех видов материальных ресурсов формируется, исходя из фактических затрат на их приобретение или создание. При этом фактической стоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, как это определено ПБУ 5/01, признается сумма фактических понесенных организацией затрат (за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов), которая включает:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. Результатом документального оформления движения и расходования основных материалов и выполнения расчетов становится проводка: Д 20 «Основное производство» К 10 «Материалы».

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» используется в случаях, когда применяются планово-расчетные (учетные) цены, которые разрабатываются и утверждаются организацией и предназначены для использования только внутри нее. По дебету балансового счета 15 отражают фактическую себестоимость поступивших запасов (Д 15 К 60, 76, 71), а по кредиту – стоимость запасов в планово-расчетных ценах (Д 10 К 15). Отклонения планово-расчетных

цен от фактической себестоимости запасов списывают в дебет или кредит балансового счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

– Д 15 К 16 (списано превышение учетной цены над фактической себестоимостью запасов);

– Д 16 К 15 (списано превышение фактической себестоимости запасов над учетной ценой).

Накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списываются (при отрицательной разнице сторнируются) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Согласно ПБУ 5/01, при отпуске материалов и сырья в производство их оценка производится одним из следующих способов:

1) по себестоимости каждой единицы. В ПБУ 5/01 рекомендовано использовать этот способ в отношении запасов, учитываемых в особом порядке – радиоактивных веществ, драгоценных металлов и камней и т. п., а также тех, которые не могут обычным образом заменять друг друга, потому что, например, изготавливаются по индивидуальному заказу;

2) по средней себестоимости, которая определяется по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество и складывается из себестоимости и остатка запасов на начало месяца и запасов, поступивших в течение данного месяца;

3) по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО). Материалы, первыми поступающие в производство (списываемые по иным основаниям), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. В итоге оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения, а в составе расходов на производство учитывается себестоимость наиболее ранних по времени приобретения.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют лимитно-заборными картами. Отпуск материалов со складов осуществляют в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск и замену одного материала другим (при отсутствии его на складе) оформляют выпиской отдельного требования –

накладной на замену (дополнительный отпуск материалов). Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют одно- или многострочными требованиями – накладными на отпуск материалов, которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый (с распиской кладовщика) остается в цехе, второй (с распиской получателя) – у кладовщика.

По данным первичных документов определяется расход материалов на производство, под которым подразумевается количество материалов, отпущенных со склада, за вычетом возвращенных и на конец месяца не начатых обрабатываться в цехах.

На фактически израсходованные материалы подразделение-получатель составляет акт расхода, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. При необходимости в акте также указывают количество изготовленной продукции либо объем выполненных работ. Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передают их в бухгалтерию.

Учет отходов производства. Отходами производства называют остатки материалов, возникшие в процессе обработки и полностью или частично утратившие свои потребительские свойства. По возможности сбора различают отходы возвратные и безвозвратные.

Безвозвратные отходы в данное время являются неулавливаемыми, поскольку представляют собой распыляемые вещества (угары, усушка сырья, улетучивание, испарение в процессе производства), выбрасываемые в окружающую среду. С развитием техники и технологии группа безвозвратных отходов сокращается. Этому содействует и взимаемая с предприятий плата за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду. Безвозвратные отходы не оцениваются и в учете не отражаются.

Возвратные отходы, наоборот, в учете отражаются. Под ними понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшихся в процессе производства продукции, полностью или частично утративших потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (с понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению.

Возвратные отходы могут быть используемыми (по прямому назначению или на другие цели) и неиспользуемыми вообще, хотя

предприятие вынуждено их собирать, складировать или вывозить на свалку. Стоимость возвратных отходов вычитается из затрат на материалы.

Возвратные отходы оцениваются по следующему принципу. Если они реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса, то оценка ведется по полной цене исходного материала, если же используются в основном производстве, но с повышенными затратами – по цене возможного использования.

Передача возвратных отходов цехом-сдатчиком другим цехам или на склад материалов или отходов оформляется накладной (проводка Д 10 К 20, 23). Передача отходов из одного цеха в другой учитывается как внутренняя переброска материалов.

Списанные суммы должны быть отражены по конкретным изделиям, от производства которых получены соответствующие отходы. Чаще отходы собирают в целом по цеху за месяц. Поскольку цех изготавливает несколько видов продукции, стоимость отходов распределяется по видам изделий косвенным путем (пропорционально массе или стоимости материалов, израсходованных на производство конкретных изделий в данном цехе за месяц).

Включение топлива и энергии, использованных в технологических целях. В некоторых отраслях производства (добывающей промышленности, металлургии, металлообработке) большой удельный вес в себестоимости продукции занимают энергетические затраты (на топливо, электроэнергию, воду, пар, газ, сжатый воздух и др.). Расход энергетических ресурсов на технологические цели (для плавильных агрегатов, доменных, мартеновских печей и т. д.) списывают как прямые затраты (проводка Д 20, 23 К 10, 60). Они отражаются в себестоимости по статье «Топливо», а затем распределяются по видам выработанной продукции. При косвенном распределении распределение осуществляется пропорционально количеству часов работы агрегатов с учетом их мощности либо пропорционально нормативным ставкам расхода энергоресурсов на единицу изделия и фактическому выпуску продукции.

Включение затрат на оплату труда и страховых взносов. Оплата труда включается в себестоимость продукции одновременно с ее начислением (проводка Д 20, 23, 25, 26 К 70). В себестоимости затраты труда отражаются двумя статьями: основная и дополнительная заработная плата. Порядок распределения по видам продукции зависит от вида заработной платы.

Основной заработной платой является оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных

работ (оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное и сверхурочное время, бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т. п.). Она включается в себестоимость конкретных изделий на основании первичных документов (рапортов о выработке, нарядов, маршрутных листов, ведомостей).

Дополнительная заработная плата представляет собой выплаты производственным рабочим за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду (оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.). Она, в свою очередь, распределяется между изделиями и заказами пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих, отнесенных на соответствующие изделия.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной оплате труда, используются данные табелей учета отработанного времени. Обычно в них фиксируют лишь неявки на работу и все отклонения от нормальной продолжительности рабочего дня. Неявки на работу должны быть подтверждены документально (приказом или распоряжением на предоставление отпуска, приказом на командировку, листками нетрудоспособности и т. д.). Заработок определяется умножением тарифной ставки для определенного разряда на количество отработанных часов (дней). Привлечение работников к сверхурочным работам оформляется соответствующими списками, утвержденными руководством предприятия.

В условиях сдельной формы оплаты труда наиболее распространенными формами учета труда являются наряды на сдельную работу, маршрутные листы, ведомости, акты о приемке работ и т. д. При этом наиболее популярным видом первичного документа в единичном и мелкосерийном производстве выступает наряд на сдельные работы. Все применяемые документы заполняются на основе технологических карт, действующих норм и расценок с учетом производственной программы цеха (участка) и графика работ и выдаются бригаде или рабочему до начала работы. После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего-сдельщика.

Подобным образом выполненные и оформленные расчеты по начислению заработной платы основных производственных рабочих

позволяют составить в бухгалтерском учете следующую проводку: Д 20 «Основное производство» К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Одновременно по установленным ставкам производятся расчеты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды – пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования. Эти расчеты оформляются проводкой: Д 20 «Основное производство» К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат. Основная и дополнительная заработная плата рабочих, занятых обслуживанием и ремонтом основных средств, рабочих вспомогательных цехов, а также служащих относятся на счета 25, 23, 26 и распределяются в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Общепроизводственные расходы возникают в производственных подразделениях, участках, цехах, производствах, переделах. Их назначение, характер и функциональная роль связаны непосредственно с производством, а размер во многом зависит от его объема. Для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации предназначен счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Общепроизводственные расходы планируются и учитываются по типовой номенклатуре статей:

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств;
- отчисления в ремонтный фонд или затраты по ремонту производственного оборудования и транспортных средств;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание прочего цехового персонала;
- проведение испытаний, опытов, исследований;
- организация рационализации и изобретательства;
- охрана труда работников цеха (расходы по содержанию средств техники безопасности, вентиляции, расходы на спецодежду и др.)

Такие расходы отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на данном счете, списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналитический учет по счету 25 ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов. Общепроизводственные расходы распределяются по каждому цеху отдельно и включаются в себестоимость той продукции, которая вырабатывается данным цехом, а также в стоимость производственного брака. Распределение общепроизводственных расходов по видам продукции в разных отраслях может быть пропорционально:

- количеству часов работы оборудования;
- затратам на обработку изделий (без стоимости материалов, доплат);
- массе или объему выработанной продукции;
- заработной плате производственных рабочих (без доплат по прогрессивно-премиальным системам).

Сумма общепроизводственных расходов, отнесенная на определенный вид продукции, подлежит распределению между выпущенной готовой продукцией и остатком незавершенного производства.

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и осуществлением производства и управлением организацией в целом. Они являются постоянными. Для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом, предназначен счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Общехозяйственные затраты распределяются по следующим статьям:

- 1) затраты по управлению предприятием:
 - заработная плата аппарата управления;
 - командировки и перемещения;
 - представительские расходы;
 - содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
 - прочие расходы;
- 2) общехозяйственные затраты:
 - содержание прочего общезаводского персонала;
 - амортизация основных средств непромышленного характера;
 - содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
 - проведение испытаний, опытов, исследований, изобретательство и техническое усовершенствование;
 - охрана труда;
 - подготовка кадров;
 - организационный набор рабочей силы;
 - прочие общехозяйственные расходы.

3) непроизводственные затраты:

- потери от простоев;
- недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складе.

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и т. д. Расходы, учтенные на данном счете, списываются, в частности, в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства изготавливали изделия, вели работы и оказывали услуги на сторону) и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону). Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться непосредственно в дебет счета 90 «Продажи», если такой порядок предусмотрен учетной политикой организации.

Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и другим элементам. Переходящего остатка общепроизводственных и общехозяйственных расходов обычно не должно быть: счета 25 и 26 закрываются ежемесячно.

Учет затрат вспомогательных производств. Вспомогательные производства обеспечивают обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.), транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запасных частей и т. д.

Для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации, предназначен счет 23 «Вспомогательные производства». По дебету данного счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. По кредиту, в свою очередь, отражаются суммы фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 23 в дебет счетов 20, 25 (при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству), 90 (при выполнении работ и услуг для сторонних организаций) и 10 (при передаче на склад изготовленной продукции и др.). Остаток по счету 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Учет затрат обслуживающих производств. К обслуживающим производствам относятся жилищно-коммунальное хозяйство, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительского назначения, а также научно-исследовательские и конструкторские подразделения.

Для отражения информации о затратах обслуживающих производств предназначен счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». По дебету этого счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств. Прямые расходы списываются на счет 29 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 29 с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 29 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются с данного счета в дебет счетов:

- учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- учета затрат подразделений – потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- 90 «Продажи» (при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др.

Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Аналитический учет по данному счету ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

Учет брака в производстве. Браком в производстве считается продукция, которая вследствие нарушения технологии и некоторых других причин не может быть использована по прямому назначению, либо требует дополнительных затрат на исправление. Для обобщения информации о потерях от брака используется счет 28 «Брак в производстве».

Брак различают по местам возникновения: выявленный до отгрузки продукции покупателю считается внутренним, а выявленный после отгрузки – внешним браком. Также в зависимости от характера дефектов брак может быть окончательным и исправимым.

Окончательный брак изымается из производства, а относящиеся к нему затраты списываются проводкой Д 28 К 20. Списанные расходы по окончательному браку уменьшаются на суммы компенсаций:

- приходится стоимость забракованных изделий по ценам возможного использования (проводка Д 10 К 28);
- отражаются суммы, удержанные с виновников брака (проводка Д 70 К 28).

Затраты на исправимый брак из затрат на производство не списываются. Расходы на исправление брака отражаются проводкой Д 28 К 10, 70, 69, 25.

Путем сопоставления оборотов счета 28 выявляются чистые потери от брака в производстве, которые списываются в себестоимость готовой продукции проводкой Д 20 К 28.

Учет простоев. Простоем в производстве считается бездействие рабочих и оборудования предприятия. Простои могут быть вызваны внутренними и внешними причинами.

Внутренними причинами являются недостатки в организации производства по вине самого предприятия (отсутствие инструмента, чертежей, неисправность оборудования, неявки рабочих). К потерям от простоев по внутренним причинам относится основная заработная плата рабочих, доплаты до среднего заработка за время простоев, отчисления на социальные нужды с этих сумм, стоимость израсходованной за время простоя энергии, материалов, топлива. По внутренним простоям делается проводка Д 25 К 10, 70.

Простои по внешним причинам возникают вследствие неподачи энергии, несвоевременного поступления материалов и т. д. К потерям от простоев по внешним причинам относятся: основная заработная плата производственных рабочих, доплаты до среднего заработка за время простоя, дополнительная заработная плата рабочих с отчислениями на социальные нужды, стоимость израсходованных за время простоя топлива и энергии, установленная доля общепроизводственных расходов по плановой норме. Эти потери должны компенсироваться их виновниками (поставщиками материалов, топлива, энергии). Такие простои отражаются проводкой Д 26 К 10, 70, 25, а суммы компенсаций по ним: Д 60 К 26.

Во всех случаях простои рабочих более 15 мин полагается оформить листками о простое, а при остановке цеха, производства, предприятия составляется акт, в котором указываются причины простоя и связанные с ними расходы. Простои не по вине рабочих оплачиваются по установленным нормам. Если во время простоя рабочий

выполнил другую (ниже оплачиваемую) работу, ему доплачивается до среднего заработка, причем эта доплата относится к потерям от простоев.

Стоит отметить, что у предприятия могут быть простои вследствие стихийных бедствий. Эти потери в себестоимость продукции не включаются, а относятся на убытки, т. е. в дебет счета 99.

4.2. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

В соответствии с ПБУ 5/01 *готовая продукция* – это часть материально-производственных запасов, являющаяся конечным результатом производственного цикла, т. е. активы, законченные обработкой или комплектацией, прошедшие проверку на соответствие технических и качественных характеристик условиям договора, оформленные приемо-сдаточной документацией и предназначенные для продажи.

Для учета готовой продукции Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций предусмотрен счет 43 «Готовая продукция». В бухгалтерском учете готовая продукция может оцениваться одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости (полной и неполной);
- нормативной (плановой) производственной себестоимости (полной и неполной).

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Если готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости, то ее учет ведется на счете 43 «Готовая продукция» (табл. 4.1).

Готовая продукция, выпущенная из производства, переходит из сферы (этапа) производства и поступает в сферу обращения. Выпуск ее из производства и поступление на склад учитывается следующими первичными учетными документами, не являющимися типовыми:

- приемо-сдаточными накладными;
- спецификациями;

- приемными актами;
- ведомостями сдачи готовой продукции из производства на склад;
- планами-картами сдачи готовой продукции и др.

Таблица 4.1

Типовые проводки по учету готовой продукции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена себестоимость готовой продукции	43	20
Списана себестоимость реализованной продукции	90	43

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой можно использовать накладную на отпуск материалов на сторону формы № М15. В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексные услуги (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать продажу продукции, работ и услуг (а следовательно, и прибыль) либо в целом за законченную и сданную заказчику работу, либо по отдельным этапам ее выполнения.

Первый вариант является традиционным, и учет осуществляется по уже изложенному методу учета продажи продукции, работ, услуг.

При втором варианте расчет ведется по законченным этапам работ или комплексам, имеющим самостоятельное значение. При этом используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всех этапов оплаченную заказчиком стоимость работ списывают со счета 46 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в его дебет и на сумму, полученную в окончательный расчет, в дебет счетов по учету денежных средств.

Учет и оценка отгруженной продукции. Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то для ее учета используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанная продукция списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45. После получения извещения о признании выручки от продажи продукции поставщик списывает ее с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Продажи». Одновременно стоимость продукции по цене продажи (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете 45 указываются также готовые изделия и товары, переданные другим организациям для продажи на комиссионных и иных подобных началах. При отпуске такие изделия списываются с кредита счета 43 в дебет счета 45. При поступлении извещения от комиссионера о продаже переданных ему изделий они списываются с кредита счета 45 в дебет счета 90 с одновременным отражением по дебету счета 62 и кредиту счета 90.

4.3. УЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (реализационный финансовый результат). Прибыль в данном случае определяют как разницу между выручкой от продажи в действующих ценах (без НДС и акцизов), экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Продажи», который предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. К данному счету могут быть открыты субсчета

90.1 «Выручка», 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость», 90.4 «Акцизы» и 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и т. п. отражается по кредиту субсчета 90.1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно их себестоимость списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и других в дебет субсчета 90.2 «Себестоимость продаж».

Начисленные по проданной продукции (товарам, работам, услугам) суммы НДС и акцизов отражают по дебету субсчетов 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и 90.4 «Акцизы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90.5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90.1, 90.2, 90.3, 90.4 и 90.5 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2, 90.3, 90.4 и 90.5 и кредитового оборота по субсчету 90.1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90.9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90.9), закрываются внутренними записями на субсчет 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Аналитический учет по счету 90 ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

Таким образом учет затрат, себестоимости произведенной продукции, реализованной продукции и результатов деятельности осуществляется на счетах бухгалтерского учета, которые определены планом счетов. Каждая хозяйственная операция отражается бухгалтерскими проводками на основании первичных документов. Информация, зафиксированная на счетах бухгалтерского учета, отражает фактические данные о деятельности организации.

Контрольные вопросы

1. Каким образом учитываются материальные затраты?
2. Как отражается учет отходов производства, а также учет топлива и энергии, использованных в технологических целях?
3. По какому принципу ведется учет затрат на оплату труда и страховых взносов?
4. Как осуществляется учет общепроизводственных и общехозяйственных затрат?
5. Каким образом оценивается незавершенное производство?
6. Как учитываются затраты вспомогательных производств?
7. Как отражаются в учете брак в производстве и простой?
8. Каким образом ведется учет готовой продукции?

Тест

1. Прямые и косвенные затраты, связанные с производством продукции, отражаются:
 - а) по дебету счета 20;
 - б) кредиту счета 20;
 - в) дебету счета 43.
2. Запасы готовой продукции в бухгалтерском учете отражаются:
 - а) как сальдо счета 20;
 - б) по кредиту счета 43;
 - в) как сальдо счета 43;
 - г) в системе счетов не отражаются.
3. При использовании учетных цен на материалы учетная стоимость поступивших материалов отражается проводкой:
 - а) Д 10 К 60;
 - б) Д 20 К 10;
 - в) Д 10 К 15;
 - г) Д 15 К 60.
4. Исправимый брак отражается проводкой:
 - а) Д 28 К 20;
 - б) К 28 Д 20;
 - в) Д 28 К 10;
 - г) К 28 Д 10;
 - д) затраты на исправимый брак из затрат на производство не списываются.

5. Чистые потери от брака определяются:

- а) как оборот по дебету счета 28;
- б) оборот по кредиту счета 28;
- в) сальдо счета 28;
- г) путем сопоставления оборотов счета 28.

6. Затраты, относимые на себестоимость продукции, отражаются:

- а) как сальдо счета 20;
- б) по дебету счета 20;
- в) по кредиту счета 20.

7. Убыток списывается проводкой:

- а) Д 99 К 90;
- б) Д 90 К 99;
- в) Д 62 К 90;
- г) Д 90 К 62.

8. Затраты, связанные с реализацией продукции, отражаются на счете:

- а) 20;
- б) 26;
- в) 44.

5. СИСТЕМЫ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

В зависимости от целей создания системы управления затратами, потребностей в информации и возможностей ее сбора, переработки и анализа, организация может использовать различные виды систем и методов учета затрат. Наиболее часто применяемые из них можно классифицировать по объекту учета затрат, полноте включения затрат в себестоимость продукции, характеру используемых данных, характеристике производственного процесса и системам управления затратами (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Классификация систем и методов учета затрат

Признак классификации	Виды систем учета затрат
Объект учета затрат	– учет по видам затрат; – учет по носителям затрат; – учет по местам возникновения затрат
Полнота включения затрат в себестоимость продукции	– учет по полной себестоимости; – учет по производственной себестоимости (абзорпшен-костинг); – учет по усеченной себестоимости (директ-костинг)
Характер используемых данных	– учет фактических затрат; – учет нормативных затрат; – система «стандарт-костинг»
Характеристика производственного процесса	– попроцессный метод учета; – позаказный метод учета; – попередельный метод учета
Системы управления затратами	– система JIT (just-in-time, т. е. «точно в срок»); – функциональный учет затрат и результатов деятельности (Activity Based Costing, или ABC-метод); – система «таргет-костинг»; – система «кайзен-костинг»

Выбор системы учета затрат для конкретного предприятия зависит от различных факторов – специфики производственного процесса, задач, которые ставятся перед системой управления затратами, потребностью руководства в более детальной информации и прочего.

5.1. КЛАССИФИКАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ

В зависимости от объекта выделяют три типа систем учета затрат: учет по видам, носителям (центрам ответственности) и местам возникновения затрат.

Организуется учет по объектам при помощи использования аналитических счетов. Так, например, аналитический учет по центрам ответственности можно провести по счету 25 (рис. 5.1). В данном случае аналитический счет первого порядка предоставляет информацию по центрам ответственности (цехам основного производства), а аналитические счета второго порядка позволяют определить затраты по видам в разрезе этих центров. А для организации учета затрат по носителям открываются аналитические счета к счету 20 по видам производимой продукции.



Рис. 5.1. Аналитический учет по видам и центрам ответственности по счету 25

Охарактеризуем каждый тип систем учета затрат по объектам.

Учет по видам затрат классифицирует и оценивает различные категории затрат, возникающие в процессе производства и реализации продукции, а также в ходе подготовки базы для дальнейшего их

отражения в общей системе учета предприятия. Такой учет осуществляется с целью расчета всей суммы затрат предприятия, которая складывается из затрат разных видов, и является основой для итогового контроля затрат, поскольку показывает их структуру за определенный период и ее изменения под влиянием внешних и внутренних факторов.

С целью организации *учета затрат по центрам ответственности* (местам возникновения затрат) предприятие подразделяется на производственные элементы различной степени детализации, где осуществляется планирование, учет и контроль косвенных затрат. Благодаря этому становится проще определить, сколько и каких ресурсов было потрачено отдельными подразделениями в течение отчетного периода. Организация учета затрат по центрам ответственности на предприятии позволяет осуществлять контроль за формированием затрат и ответственностью за их целесообразностью, а также обоснованно распределять косвенные затраты по носителям.

В свою очередь, *учет затрат по носителям* позволяет определить, сколько и каких ресурсов (затрат) было использовано в процессе производства продукции. Под ним понимается отнесение затрат на их носителей или калькулирование себестоимости единицы изделия.носителем затрат в данном случае выступают продукция и услуги, предназначенные для реализации на рынке.

5.2. КЛАССИФИКАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА ПО ПОЛНОТЕ ВКЛЮЧЕНИЯ ЗАТРАТ В СЕБЕСТОИМОСТЬ

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость можно выделить системы учета по полной, производственной и усеченной себестоимости.

Учет по полной себестоимости характеризуется тем, что в себестоимость включаются все затраты, связанные с производством и функционированием организации как единого целого (прямые, общепроизводственные, общехозяйственные). Это тип является традиционным для отечественного учета.

Учет по производственной себестоимости (абсорпшен-костинг) предполагает включение в себестоимость только прямых и общепроизводственных затрат. Данный метод соответствует международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в себестоимость продукции должны включаться только затраты, непосредственно связанные с производством продукции. Иными словами, при применении данного метода из калькулирования себестоимости

исключаются общехозяйственные затраты – они признаются затратами отчетного периода и участвуют в формировании результатов, т. е. в конце отчетного периода списываются в дебет счета 90.

При *учете по усеченной себестоимости (директ-костинг)* себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т. е. по носителям распределяются лишь переменные затраты. Оставшуюся часть затрат (постоянные затраты) собирают на отдельных счетах, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты, т. е. учитывают при расчете прибыли и убытков за отчетный период. По переменным затратам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство. К переменным относятся прямые и переменные общепроизводственные затраты, к постоянным – постоянная часть общепроизводственных затрат и общехозяйственные затраты. Система «директ-костинг» подразумевает расчет двух результирующих показателей – маржинальной прибыли и прибыли от продажи продукции. В отличие от учета по полной себестоимости и системы «абзорпшен-костинг», которые могут применяться как в финансовом, так и в управленческом учете, данная система может использоваться только для целей управленческого учета.

5.3. КЛАССИФИКАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА ПО ХАРАКТЕРУ ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ДАННЫХ

По характеру используемых данных выделяют системы учета по фактическим и нормативным затратам, а также систему «стандарт-костинг».

Учет фактических затрат предполагает последовательное накопление данных о фактически произведенных затратах без отражения в учете информации об их величине по действующим нормам.

При *учете нормативных затрат* предварительно определяют нормы затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактическая себестоимость продукции формируется на счете 20 и списывается на счет 40, где сравнивается с нормативной себестоимостью. Сальдо счета 40 показывает отклонение фактической себестоимости от нормативной и относится на результаты деятельности отчетного периода (рис. 5.2).

Когда учет ведется по *системе «стандарт-костинг»*, все данные о фактических затратах замещаются нормативными значениями.

Затраты на производство продукции учитываются с использованием нормативных, а не фактических затрат. Отклонения затрат отражаются на отдельных счетах и по окончании отчетного периода списываются на результат деятельности.

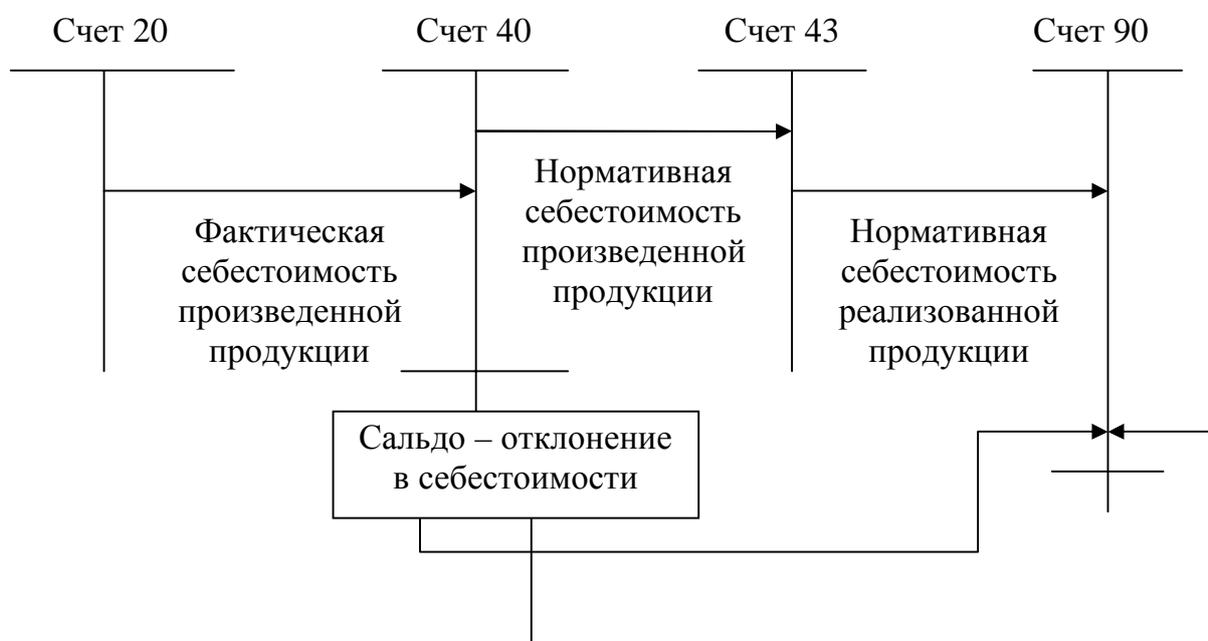


Рис. 5.2. Общая схема учета нормативных затрат

Учетные записи в системе «стандарт-костинг» ведутся следующим образом:

- возникшие отклонения отражаются на счете 16: благоприятные записываются по кредиту счета, неблагоприятные – по дебету;
- списание затрат на основное производство осуществляется по нормативным затратам, скорректированным на фактический объем производства;
- списание затрат на готовую продукцию (проводка Д 43 К 20) и себестоимость реализованной продукции (проводка Д 90 К 43) отражается по нормативным издержкам;
- конечное сальдо счета 16 списывается в конце отчетного периода заключительным оборотом на счет 90.

Система «стандарт-костинг» больше всего подходит для управления затратами, поскольку позволяет выявлять и учитывать отклонения в стоимости использованных ресурсов. Информация о выявленных отклонениях, в свою очередь, используется для принятия решений по оптимизации затрат.

5.4. КЛАССИФИКАЦИЯ МЕТОДОВ УЧЕТА ПО ХАРАКТЕРИСТИКЕ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРОЦЕССА

По характеристике производственного процесса выделяют позаказный, попроцессный и попередельный методы учета затрат.

Позаказный метод учета применяется на предприятиях с единичным или мелкосерийным типом производства, где выпускается продукция по специальным заказам. Сущность данного метода состоит в отнесении прямых затрат в разрезе заранее установленных статей калькуляции на отдельные заказы и распределение косвенных затрат по заказам в соответствии с установленными ставками распределения. Объектом учета и калькулирования здесь является отдельный заказ.

Себестоимость заказа (C) рассчитывается по формуле

$$C = Z_{\text{прям}} + \text{БР} \cdot K_{\text{вк}},$$

где $Z_{\text{прям}}$ – прямые затраты на заказ; БР – база распределения по заказу; $K_{\text{вк}}$ – коэффициент включения.

Попроцессный метод учета применяют при массовом производстве однородной продукции. Учет затрат, относящихся к продукции ведется за определенный период. Себестоимость единицы определяется путем деления общей суммы затрат за определенный период на количество единиц продукции, произведенной за это время.

Себестоимость единицы реализованной продукции ($C_{1\text{рп}}$) находят по выражению

$$C_{1\text{рп}} = \frac{Z_{\text{пр}}}{V_{\text{пп}}} + \frac{Z_{\text{непр}}}{V_{\text{рп}}},$$

где $Z_{\text{пр}}$ – производственные затраты; $V_{\text{пп}}$ – объем произведенной продукции; $Z_{\text{непр}}$ – непроизводственные затраты периода; $V_{\text{рп}}$ – объем продукции, реализованной за период.

Попередельный метод учета используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства, называемые переделами. Учет затрат, относящихся к продукции, ведется по переделам. Себестоимость изделия получают суммированием стоимости его обработки по каждому пройденному переделу.

Себестоимость единицы реализованной продукции в данном случае рассчитывают по формуле:

$$C_{1\text{рп}} = \frac{Z_{\text{пр}1}}{V_{\text{пп}1}} + \frac{Z_{\text{пр}2}}{V_{\text{пп}2}} + \dots + \frac{Z_{\text{пр}i}}{V_{\text{пп}i}} + \frac{Z_{\text{непр}}}{V_{\text{рп}}},$$

где $Z_{\text{пр}i}$ – производственные затраты i -го передела, руб.; $V_{\text{пп}i}$ – произведенная продукция i -го передела в натуральном выражении.

Во многих массовых производствах особенностью процесса является введение основных материальных затрат лишь в начале процесса, т. е. в первом переделе. Поэтому в аналитических целях целесообразно вести учет материальных затрат отдельно, а по переделам собирать лишь затраты труда и общепроизводственные (добавленные) затраты. Себестоимость единицы реализованной продукции в данном случае можно выразить следующей формулой:

$$C_{1\text{рп}} = Z_{\text{мат}} + \frac{Z_{\text{доб}1}}{V_{\text{пп}1}} + \frac{Z_{\text{доб}2}}{V_{\text{пп}2}} + \dots + \frac{Z_{\text{доб}i}}{V_{\text{пп}i}} + \frac{Z_{\text{непр}}}{V_{\text{рп}}},$$

где $Z_{\text{мат}}$ – удельные затраты материалов, руб.; $Z_{\text{доб}i}$ – добавленные затраты i -го передела, руб.

Таким образом, применение рассмотренных методов учета затрат и калькулирования себестоимости единицы продукции определяется спецификой ее производства, а потому организации не могут выбирать тот или иной метод в зависимости от личных предпочтений.

5.5. СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

Существуют различные системы управления затратами. Основными из них являются системы ЛТ, «таргет-костинг», «кайзен-костинг», а также функциональный учет затрат и результатов деятельности. Рассмотрим их подробнее.

Суть системы ЛТ (*just-in-time*, т. е. «точно в срок») сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Наличие товарно-материальных запасов рассматривается как зло, которое затрудняет решение многих проблем. Требуя значительных затрат на содержание, большие материальные запасы отрицательно сказываются на наличии финансовых ресурсов (наступает их нехватка), маневренности и конкурентоспособности предприятия.

С практической точки зрения, главной целью системы ЛТ является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование

производственного потенциала предприятия. Продукция производится только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое необходимо покупателю. Детали, узлы и материалы доставляются только к моменту их использования в производственном процессе. За счет всего этого уменьшается размер обрабатываемых партий, ликвидируется незавершенное производство, объем товарно-материальных запасов сводится к минимуму, а выполнение производственных заказов ведется не по месяцам и неделям, а по дням и даже часам.

При системе учета JIT учет материалов и незавершенного производства ведется на объединенном счете. При этом использование обособленного счета для контроля за складскими запасами материалов теряет свою актуальность. Бухгалтерские записи по движению материальных ценностей осуществляются следующим образом:

1) поступление материальных запасов от поставщиков:

- Д 20 «Основное производство»;
- К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

2) выпуск и реализация готовой продукции:

- Д 90 «Продажи»;
- К 20 «Основное производство».

При системе учета JIT прямой труд рассматривается как дополнительная часть общепроизводственных затрат, а потому прямые затраты на оплату труда и общепроизводственные затраты списываются не на счета производства, а непосредственно на себестоимость реализованной продукции.

К преимуществам системы JIT можно отнести:

- уменьшение капитальных затрат на содержание складских помещений для запасов материалов и готовой продукции;
- снижение риска морального устаревания запасов;
- снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку;
- уменьшение объема документации;
- снижение затрат на основные производственные материалы за счет повышения их качества.

Функциональный учет затрат и результатов деятельности (Activity Based Costing, ABC-метод) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом с учетом их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве продукции, снабжении, маркетинге, технологическом обеспечении, обслуживании покупателей.

При этом методе затраты организации, учтенные по видам (экономическим элементам и статьям калькуляции), группируют сначала

по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы, такие как, например, логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т. п. Особенно это важно для накладных расходов, непропорционально потребляемых разными видами продукции. С помощью ABC-метода на изделия и другие объекты калькулирования можно прямо отнести часть накладных расходов, представив их как затраты действий цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

При использовании данного метода прямые затраты (в частности, материалы) относят непосредственно на себестоимость калькулируемого объекта, а косвенные – распределяют согласно драйверам затрат видов деятельности.

Драйвером затрат, или «кост драйвером» (от англ. cost driver), называется показатель измерения активности вида деятельности, отражающий ее сущность и взаимосвязанный с калькулируемым объектом. Для каждого вида деятельности этот показатель имеет определенный вид. Например, для обработки документации в качестве драйвера затрат целесообразно выбрать количество обработанных заказов, это так называемые «операционные» драйверы затрат. В качестве драйвера затрат также может выступать время (время наладки оборудования, проверки качества продукции и т. д.).

Калькулирование затрат по ABC-методу осуществляется по схеме, приведенной на рис. 5.3.

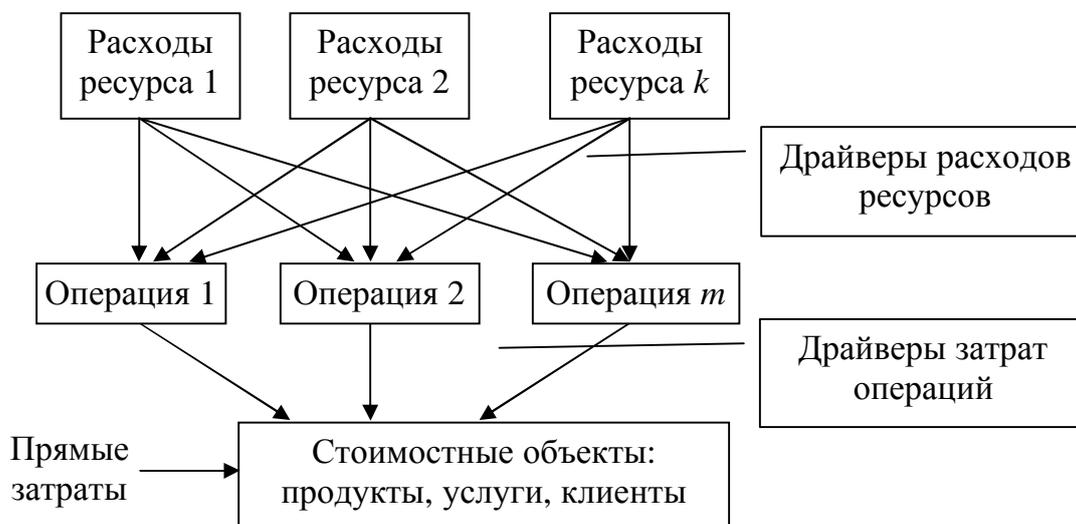


Рис. 5.3. Отнесение затрат по ABC-методу

В качестве прямых затрат при ABC-методе выступают материалы, учет поступления и списания которых на калькуляционный объект осуществляется непосредственно со счета 10 «Материалы». Косвенные фактические затраты по объекту калькулирования учитываются корреспонденцией счетов с соответствующими счетами бизнес-процессов: Д 30–39 (затраты по объектам калькулирования), К 20–29 (затраты на бизнес-процесс). Данная корреспонденция допускает разнообразную комбинацию аналитических счетов при сохранении основной (базовой) взаимосвязи бизнес-процесса и калькулируемого объекта.

В целом технология учета по ABC-методу предусматривает следующий алгоритм:

1) учет израсходованных материалов по объектам калькулирования в сумме фактических затрат: Д 30–39 (затраты по объектам калькулирования), К 10;

2) учет фактических затрат на бизнес-процесс в разрезе экономических элементов: Д 20–29 (затраты на бизнес-процесс), К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. д.;

3) списание затрат бизнес-процессов на объекты калькулирования;

4) списание полных фактических затрат по калькулируемому объекту: Д 43 «Готовая продукция», К 30–39 (затраты по объектам калькулирования).

Учет фактических затрат по процессам (подпроцессам) и отдельным видам деятельности осуществляется на аналитических счетах, открываемых к основному синтетическому счету бизнес-процесса.

Применение ABC-метода позволяет более точно определять прибыльность продукции и принимать более эффективные решения в области маркетинговой стратегии. Важным преимуществом этого метода является также возможность контролировать расходы на стадии их возникновения.

Система «таргет-костинг» предусматривает расчет себестоимости изделия на основании предварительно установленной цены реализации, которая определяется с помощью маркетинговых исследований, т. е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Для определения целевой себестоимости изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить организация, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного

процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости (рис. 5.5).

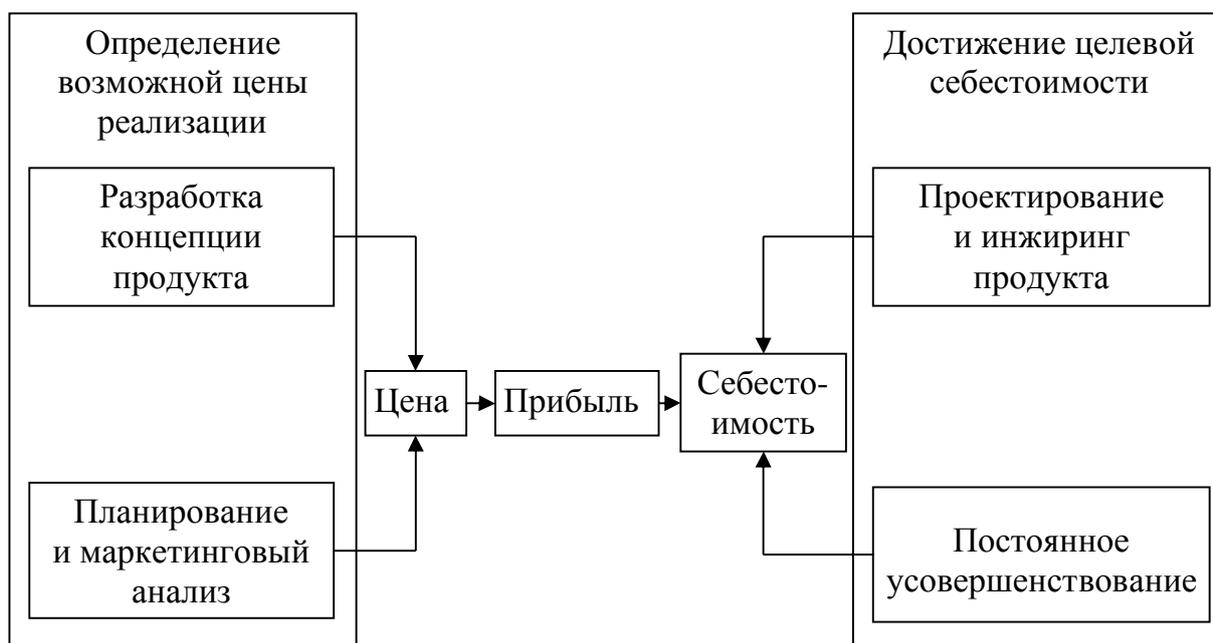


Рис. 5.4. Процесс управления по целевой себестоимости (система «таргет-костинг»)

Планирование себестоимости продукции в ходе целевого калькулирования производится по следующим этапам.

1) установление целевой продажной цены исходя из рыночных ожиданий с использованием различных методик прогноза и исследования рынка, а также установление целевого объема производства;

2) определение целевой маржи и целевой прибыли с учетом долгосрочного бизнес-плана и общей стратегии развития предприятия;

3) определение целевой себестоимости, которая рассчитывается как разность между целевой продажной ценой и целевой прибылью;

4) определение целей по сокращению себестоимости путем вычитания текущей плановой себестоимости из целевой и распределения полученной разницы по видам затрат, а также по потребительским функциям изделия;

5) использование различных инструментов для достижения поставленных целей (функциональный анализ, ценностный инжиниринг и анализ, совпадающий инжиниринг, тесное сотрудничество с поставщиками и др.).

Итеративный подход к разработке нового продукта обеспечивает поэтапное осмысление каждого нюанса, касающегося его себестоимости.

Менеджеры и служащие, стремясь приблизиться к целевой себестоимости, часто находят новые нестандартные решения в ситуациях, требующих инновационного мышления. Кроме того, необходимость постоянно придерживаться конкретной себестоимости ограждает менеджеров от искушения применить более дорогостоящую технологию или материал, поскольку это неизбежно приведет к новому витку перепроектирования продукта. Таким образом, весь производственный процесс, начиная с замысла нового продукта, приобретает инновационный характер, не выходя за рамки заранее установленных затратных ограничений.

Система «кайзен-костинг» по своему предназначению в качестве метода сокращения расходов напоминает целевое калькулирование. «Кайзен» – японский термин, обозначающий внесение улучшений в процесс небольшими, приростными порциями, а не посредством крупных инноваций.

«Кайзен-костинг» ставит перед собой следующие цели:

- сокращение фактических расходов до уровня ниже базовых;
- достижение заданного уровня сокращения расходов, который постоянно корректируется в сторону дальнейшего уменьшения; при этом проводится анализ отклонений, т. е. сопоставление целевого сокращения расходов с фактическими суммами их экономии;
- наделение работников более широкими полномочиями и предоставление им возможности управлять совершенствованием процессов и сокращением расходов.

Система «кайзен-костинг» в японской модели управленческого учета используется параллельно с системой «таргет-костинг». Обе они фактически предназначены для решения одной и той же задачи – снижения затрат, однако используют разные методы и применяются на разных стадиях жизненного цикла продукта. В начале жизненного цикла продукта, т. е. на стадии планирования и разработки, успешно используется калькуляция целевой себестоимости, на стадии производства – калькуляция себестоимости по методу «кайзен». Кроме того, при целевой калькуляции основное внимание уделяется самому продукту, и снижение затрат обеспечивается, прежде всего, за счет конструкции продукта. И наоборот, калькуляция «кайзен» уделяет основное внимание производственным процессам.

Применение организациями системы «кайзен-костинг» позволяет допускать незначительное (на 3–5 %) превышение дрефтинг-затрат (затрат, калькулируемых для каждого компонента нового изделия) при определении целевых затрат, которые устанавливаются на уровне допустимых. В этом случае менеджеры уверены, что в процессе

производства система «кайзен-костинг» позволит довести затраты до необходимого уровня. Тем самым экономятся огромные средства на сокращении цикла разработки изделия и объемов проектных работ.

В целом философия системы «кайзен-костинг» направлена на повышение эффективности производственных процессов путем постоянного совершенствования, небольших улучшений, приводящих в итоге к существенным результатам.

Таким образом, для целей управления затратами могут использоваться различные системы учета затрат и управления ими. Целесообразность применения этих систем зависит от специфических особенностей деятельности организации, а также от целей которые были поставлены перед системой управления затратами на предприятии.

Контрольные вопросы

1. В чем суть учета затрат по видам?
2. Какие задачи решаются в рамках учета затрат по центрам ответственности?
3. Что такое носители затрат? Каковы основные функции учета затрат по носителям?
4. Как принципиально отличается система «директ-костинг» от калькулирования по полной себестоимости?
5. Какие финансовые показатели формируются в рамках системы «директ-костинг»?
6. В чем сущность системы «стандарт-костинг»?
7. Каков порядок ведения учетных записей в системе «стандарт-костинг»?
8. Что представляет собой система ЛТ?
9. Каким образом осуществляются бухгалтерские записи по движению материальных ценностей в системе ЛТ?
10. В чем суть системы ABC?
11. Для чего применяется система «кайзен-костинг»?

Тесты

1. Себестоимость продукции формируется только по переменным затратам в рамках учета:
 - а) по полной себестоимости;
 - б) усеченной себестоимости;
 - в) производственной себестоимости.

2. Себестоимость продукции формируется исходя из всех затрат при учете:

- а) по полной себестоимости;
- б) усеченной себестоимости;
- в) производственной себестоимости.

3. Себестоимость продукции формируется исходя из всех производственных затрат в рамках учета:

- а) по полной себестоимости;
- б) усеченной себестоимости;
- в) производственной себестоимости.

4. В системе «директ-костинг» изменение уровня постоянных затрат предприятия в отчетном периоде:

- а) не влияет на стоимость остатка нерезализованной продукции;
- б) увеличивает стоимость остатка нерезализованной продукции;
- в) уменьшает стоимость остатка нерезализованной продукции;
- г) влияет на величину маржинальной прибыли.

5. Маржинальная прибыль является элементом отчета о прибылях и убытках в учете:

- а) по полной себестоимости;
- б) производственной себестоимости;
- в) переменной себестоимости;
- г) все ответы верны.

6. Негативное отклонение по материалам отражается в бухгалтерском учете:

- а) по дебету счета 20;
- б) кредиту счета 16;
- в) дебету счета 16.

7. Объем запасов позволяет сократить система:

- а) «кайзен-костинг»;
- б) JIT;
- в) ABC;
- г) «таргет-костинг».

8. Система ABC предполагает:

- а) непрерывно-поточное производство;
- б) использование драйверов затрат;

- в) внесение улучшений в процесс небольшими воздействиями;
- г) расчет себестоимости на основе предварительно установленной цены реализации.

9. Учет затрат по отдельным бизнес-процесам предполагает система калькулирования:

- а) «кайзен-костинг»;
- б) ЛТ;
- в) ABC;
- г) «таргет-костинг».

10. Снижение затрат ставят целью системы калькулирования:

- а) «кайзен-костинг»;
- б) ЛТ;
- в) ABC;
- г) «таргет-костинг».

11. Логичным продолжением системы «таргет-костинг» является система калькулирования:

- а) «кайзен-костинг»;
- б) ЛТ;
- в) ABC;
- г) «стандарт-костинг».

6. АНАЛИЗ ЗАТРАТ

Одной из задач управления затратами является сбор и обобщение информации, полезной для принятия менеджерами и высшим руководством предприятия правильных управленческих решений. Процесс принятия решения начинается с определения цели и задач, стоящих перед предприятием. От этого в конечном счете зависит отбор исходной управленческой информации и алгоритм решения поставленных целей и задач. В настоящее время существует целый арсенал приемов и методов, позволяющих обрабатывать и обобщать информацию, наиболее информативными из них являются различные виды анализа затрат.

6.1. СУЩНОСТЬ ОПЕРАЦИОННОГО АНАЛИЗА ЗАТРАТ

Руководителю любого предприятия на практике приходится принимать множество управленческих решений. Каждое принимаемое решение, касающееся цены, затрат предприятия, объема и структуры реализованной продукции, в конечном счете сказывается на финансовом результате предприятия. Простым и весьма точным способом определения взаимосвязи и взаимозависимости между этими категориями является установление *точки безубыточности* – определения момента, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы. Одним из мощных инструментов, используемых менеджерами при определении точки безубыточности является методика анализа безубыточности производства, или анализа соотношения «затраты – объем – прибыль», т. е. операционный анализ.

Операционный анализ рассматривает поведение затрат. В его основе лежит взаимосвязь затрат, выручки, объема производства и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля. Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать результаты анализа по данной модели для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Если определен объем производства, то в соответствии с портфелем заказов при помощи операционного анализа можно рассчитать величину затрат и продажную цену таким образом, чтобы организация могла получить определенную долю прибыли. Данные анализа позволяют легко просчитать различные варианты производственной

программы, когда изменяются, например, затраты, цены на продукцию или поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты – объем – прибыль» позволяет получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один или несколько параметров производственного процесса. Он помогает руководителям предприятия выявить оптимальные пропорции между такими важными характеристиками, как постоянные и переменные затраты, цена и объем реализации, а также минимизировать предпринимательский риск, который является ключевым фактором в процессе принятия многих управленческих решений.

Экономическая модель зависимости дохода от продаж, затрат на производство и прибыли от его объема обычно представляется в виде графика (рис. 6.1). Линия совокупных доходов (ОВЕС) на графике представляет собой кривую, которая показывает, что вначале с ростом объема производства и реализации продукции совокупные доходы растут, но наступает момент, когда для повышения их уровня приходится значительно увеличить объем производства и снизить цены реализации, и, наконец, когда при увеличении объема реализации доходы начинают падать. На линии совокупных доходов можно увидеть, что при разных объемах реализации продукции в точках M_1 и M_2 предприятие получит одинаковый доход.

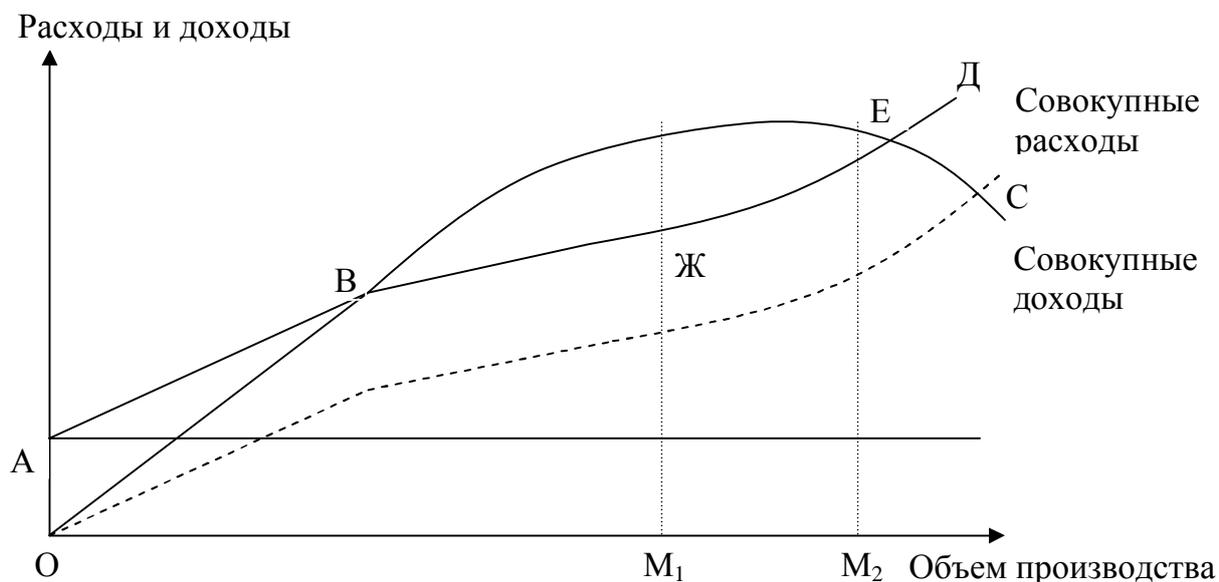


Рис. 6.1. Экономическая модель безубыточности

Совокупные расходы на графике также представляют собой кривую (АВЖЕД), которая имеет начало в точке А. Горизонтальная линия,

проведенная из точки А параллельно оси Х, является графическим изображением постоянных затрат, необходимых для функционирования предприятия и не зависящих от объема производства продукции. Пунктирная линия изображает переменные расходы.

Изменение переменных расходов в значительной степени влияет на поведение совокупных расходов предприятия. На представленной модели на отрезке АВ совокупные расходы растут из-за роста переменных расходов в связи с увеличением объема производства.

На отрезке ВЖ линия совокупных расходов начинает выравниваться. Достигается оптимальный режим производства без каких-либо экономических потерь, удельные переменные издержки на единицу продукции снижаются, возникает так называемый «возрастающий эффект масштаба». Предприятие может получать большие скидки от поставщиков сырья и материалов, расходы на рабочую силу на единицу производимой продукции снижаются.

Далее, на отрезке ЖД, совокупные расходы начинают расти, так как производственные мощности работают с перегрузкой. Используются сверхурочный труд рабочих, а внеплановые закупки сырья и материалов влекут за собой дополнительные расходы. В итоге возникает «отрицательный эффект масштаба».

На экономической модели в точках В и Е совокупные доходы и совокупные расходы равны, это и есть точки безубыточности. Точка В характеризует завершение периода превышения расходов над доходами и начало получения прибыли от реализации продукции. Точка Е свидетельствует о том, что предприятие вышло на недопустимые объемы производства и наступил период, когда совокупные доходы стали падать при одновременном росте совокупных расходов.

Несмотря на точность экономической модели определения точки безубыточности, процесс ее нахождения в данном случае достаточно затруднителен. Это объясняет ряд допущений, принятых в операционном анализе для упрощения этого процесса. Они заключаются в следующем:

- поведение выручки жестко определено и линейно зависимо от объема производства;
- все затраты можно разделить на постоянные и переменные, при этом постоянные затраты не зависят от объема производства, а переменные прямо пропорциональны ему;
- цена реализации не меняется;
- объем производства равен объему продаж, т. е. изменения начальных и конечных запасов в итоге незначительны.

Операционный анализ предполагает расчет нескольких показателей, характеризующих деятельность предприятия. Рассмотрим пример такого расчета.

По доходам и расходам предприятия имеются данные за определенный период (табл. 6.1).

Таблица 6.1

Финансовые показатели организации за период работы

Показатель	Всего, руб.	На единицу, руб.
Выручка от реализации продукции в количестве 400 шт.	200 000	500
Переменные затраты	120 000	300
Маржинальная прибыль	80 000	200
Постоянные затраты	70 000	–
Прибыль	10 000	–

Показатель *маржинальной прибыли* представляет собой промежуточный финансовый результат, который характеризует сумму выручки, остающуюся после возмещения переменных затрат. Из полученной маржинальной прибыли организация-производитель возмещает постоянные расходы отчетного периода. Величина маржинальной прибыли показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Существует два способа определения маржинальной прибыли. При первом способе из выручки предприятия за реализованную продукцию вычитают все переменные затраты, т. е. все прямые расходы и часть накладных расходов (общепроизводственные расходы), зависящих от объемов производства и относящихся к категории переменных затрат.

При втором способе величина маржинальной прибыли (МП) определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия:

$$МП = В - З_{пер} = 200\ 000 - 120\ 000 = 80\ \text{тыс. руб.};$$

$$МП = З_{пост} + П = 70\ 000 + 10\ 000 = 80\ \text{тыс. руб.}$$

где В – выручка; $Z_{пер}$ – переменные затраты; П – прибыль; $Z_{пост}$ – постоянные затраты.

Разницу между ценой продукции и удельными переменными затратами принято называть *удельной маржинальной прибылью*. Данный

показатель отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение организацией прибыли:

$$\begin{aligned} \text{МП}_{\text{уд}} &= \frac{\text{МП}}{V} = \frac{V(\text{Ц} - \text{З}_{\text{пер.уд}})}{V} = \text{Ц} - \text{З}_{\text{пер.уд}} = \\ &= 500 - 300 = 200 \text{ руб.}, \end{aligned}$$

где $\text{МП}_{\text{уд}}$ – удельная маржинальная прибыль; V – объем производства; Ц – цена; $\text{З}_{\text{пер.уд}}$ – удельные переменные затраты.

Маржинальная прибыль необходима, в первую очередь, для покрытия постоянных затрат, а затем уже для получения прибыли предприятием. Если для покрытия постоянных затрат маржинальной прибыли недостаточно, предприятие несет убыток.

По значению маржинальной прибыли можно определить эффективность работы предприятия:

– $\text{МП} > \text{З}_{\text{пост}}$ – предприятие функционирует нормально и имеет прибыль;

– $\text{МП} = \text{З}_{\text{пост}}$ – состояние безубыточности, предприятие не имеет ни прибылей, ни убытков;

– $0 < \text{МП} < \text{З}_{\text{пост}}$ – выручка не покрывает часть постоянных затрат, следовательно, в краткосрочной перспективе предприятию выгоднее продолжать работать;

– $\text{МП} < 0$ – выручка не покрывает переменные затраты, следовательно, предприятию выгоднее закрыться.

Норма маржинальной прибыли (коэффициент валовой маржи) представляет собой часть выручки, которая идет на формирование маржинальной прибыли (выражается в процентах):

$$\begin{aligned} \text{НМП} &= 100 \frac{\text{МП}}{V} = 100 \frac{\text{МП}_{\text{уд}} V}{\text{Ц} V} = 100 \frac{\text{МП}_{\text{уд}}}{\text{Ц}} = \\ &= \frac{\text{Ц} - \text{З}_{\text{пер.уд}}}{\text{Ц}} 100 = \frac{200}{500} \cdot 100 = 40 \%. \end{aligned}$$

Норма маржинальной прибыли показывает, какое влияние на маржинальную прибыль в целом оказывает изменение суммы выручки от реализации, т. е. сколько рублей маржинальной прибыли получает предприятие с каждого рубля выручки. В данном примере норма маржинальной прибыли составляет 40 %. Это означает, что увеличение выручки от реализации на 1 руб. приведет к увеличению маржинальной

прибыли на 0,4 руб. А если постоянные затраты останутся неизменными, прибыль предприятия увеличится на 40 %.

Зная норму маржинальной прибыли, можно определить ожидаемую прибыль предприятия при увеличении объема производства или продаж (при условии, что постоянные затраты остаются неизменными):

$$\text{НМП} = \Delta\text{МП}/\Delta\text{В} = \Delta\text{П}/\Delta\text{В}.$$

Чем выше норма маржинальной прибыли, тем большая часть выручки остается на погашение постоянных затрат и образование прибыли. Поэтому при стабильно высоких объемах выручки предприятию выгодна высокая норма маржинальной прибыли.

С другой стороны, высокая норма маржинальной прибыли свидетельствует о высокой чувствительности прибыли к колебаниям объема производства, а потому в условиях нестабильной ситуации на рынке предприятие рискует получить убыток. Таким образом, оптимальное значение нормы маржинальной прибыли зависит от специфики конкретного предприятия и ситуации на рынке сбыта.

Вернемся к понятию точки безубыточности и расширим его. *Точкой безубыточности* (критической точкой, точкой равновесия, порогом рентабельности) называется такая выручка (или такой объем производства) предприятия, которая обеспечивает покрытие всех затрат и нулевую прибыль (тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли ни убытка). Для вычисления могут использоваться графический метод и метод уравнений.

При графическом методе нахождение точки безубыточности сводится к построению графика. Графики могут быть трех видов.

Первый вид графика называется *бухгалтерской моделью безубыточности* (рис. 6.2). Строится он следующим образом.

1. Определяем линию постоянных затрат, для чего проводим прямую, параллельную оси X (оси объема производства).

2. Выбираем какую-либо точку на оси X , т. е. величину объема производства, для нахождения точки безубыточности рассчитываем величину совокупных затрат для данного объема производства, после чего строим на графике прямую, отвечающую этому значению.

3. Для этого же объема производства находим сумму выручки от реализации и строим прямую, отвечающую этому значению.

Изображенная на графике точка пересечения прямых выручки и совокупных затрат и будет точкой безубыточности. В ней получаемая предприятием выручка равна его совокупным затратам, а прибыль – нулю. В том случае, если предприятие продает продукции

меньше, чем объем производства в точке безубыточности, то оно терпит убытки, если больше – получает прибыль.

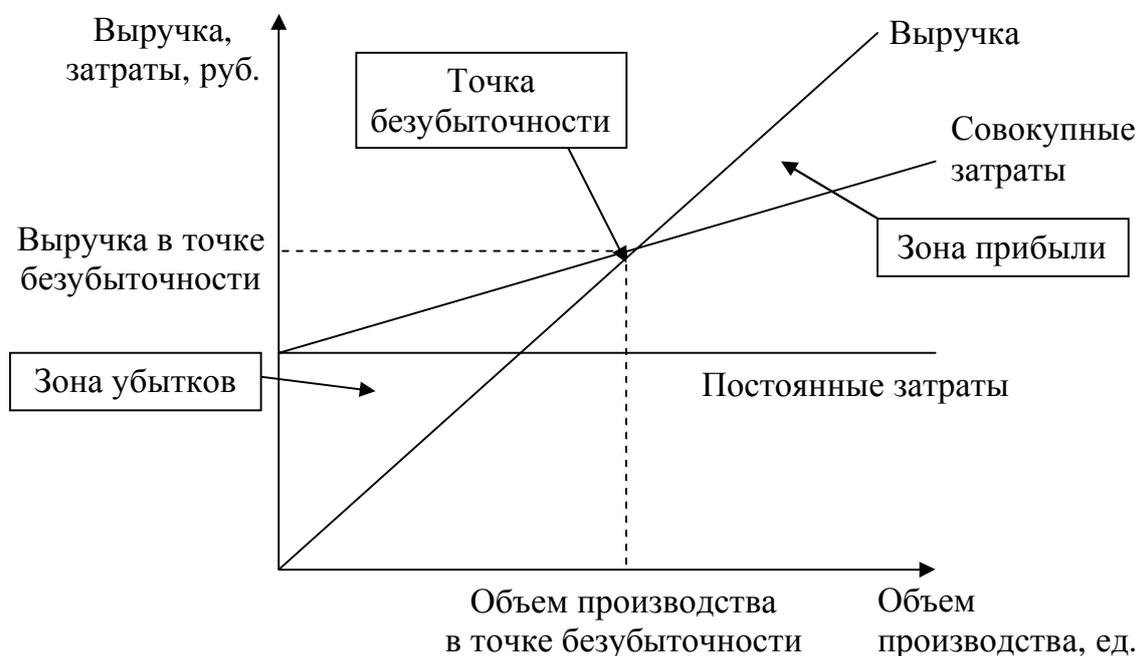


Рис. 6.2. Бухгалтерская модель безубыточности

Альтернативой графику точки безубыточности является *график маржинальной прибыли* (рис. 6.3). Постоянные затраты в данном случае находятся между линиями переменных и совокупных затрат. Преимущество этой формы представления данных в том, что маржинальная прибыль на графике выделена и равна расстоянию между линией выручки и линией переменных затрат.

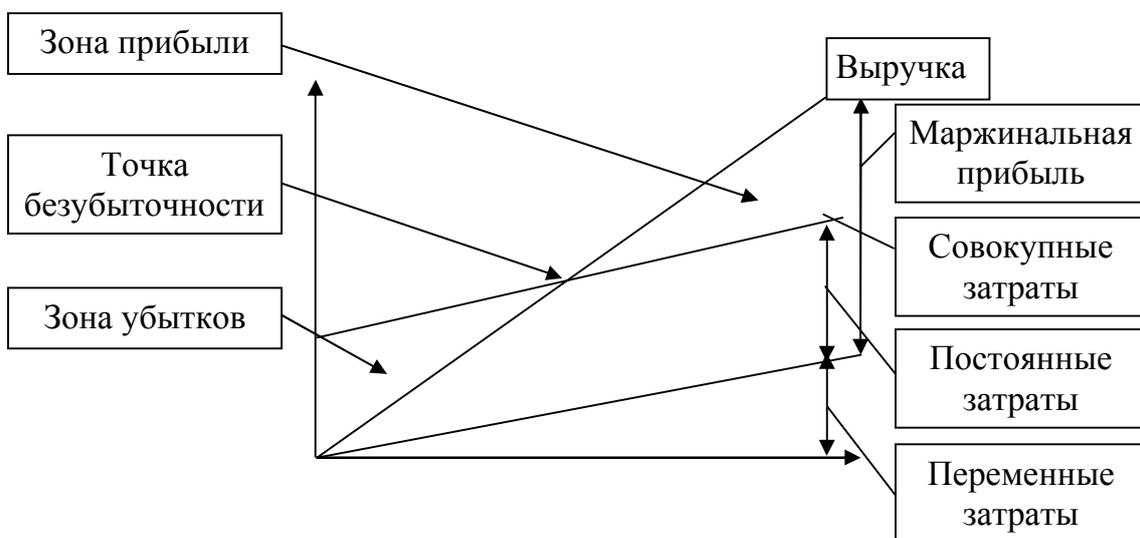


Рис. 6.3. График маржинальной прибыли

На графиках безубыточности и маржинальной прибыли не показаны прибыли и убытки при различных уровнях производства. Несмотря на то, что их все-таки можно определить по графику безубыточности (для этого нужно найти расстояние между линиями совокупных затрат и выручки), наиболее удобным методом для достижения этой цели является *график прибыли и убытков* (рис. 6.4).

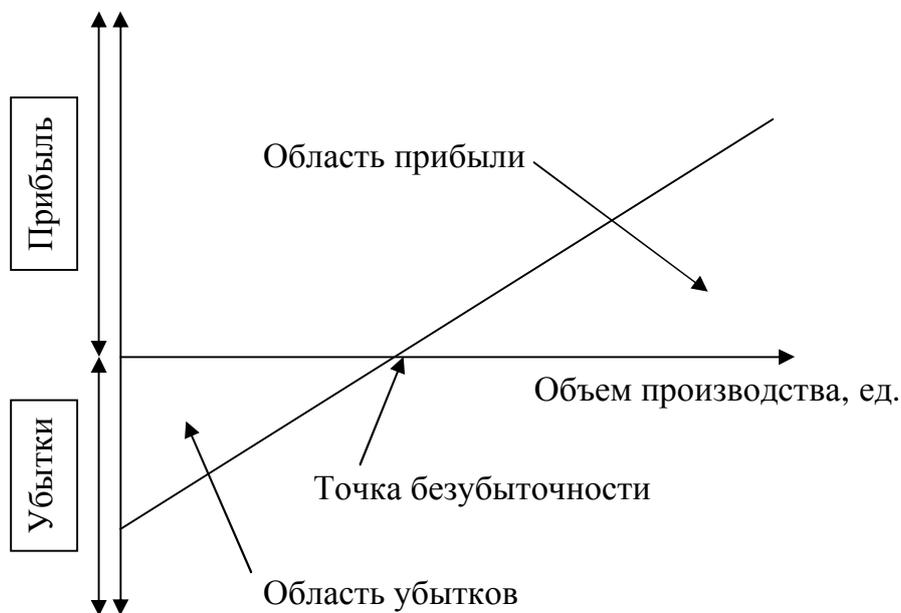


Рис. 6.4. График прибыли и объема производства

Горизонтальная ось представляет различные объемы производства и реализации, а прибыль и убытки за этот период отмечаются по вертикальной оси. Точка безубыточности находится там, где линия прибыли и убытков пересекает ось X. Если объем реализации равен 0, то максимальные убытки будут аналогичны постоянным затратам.

Для определения точки безубыточности может использоваться метод уравнений, основанный на исчислении прибыли:

$$B - Z_{\text{пер}} - Z_{\text{пост}} = П.$$

Детализируя порядок исчисления показателей, формулу можно представить в виде

$$CV - Z_{\text{пер.уд}} V - Z_{\text{пост}} = П.$$

В точке безубыточности прибыль равна 0, поэтому объем производства в точке безубыточности ($V_{\text{ТБ}}$) может быть найден следующим образом:

$$CV - Z_{\text{пер.уд}} V - Z_{\text{пост}} = 0,$$

$$V (\text{Ц} - \text{З}_{\text{пер.уд}}) = \text{З}_{\text{пост}},$$

$$V_{\text{ТБ}} = \frac{\text{З}_{\text{пост}}}{\text{Ц} - \text{З}_{\text{пер.уд}}} = \frac{70\,000}{500 - 300} = 350 \text{ изделий.}$$

Точку безубыточности можно рассчитать и в денежном выражении. Это будет выручка в точке безубыточности ($V_{\text{ТБ}}$). Для этого нужно умножить объем производства в точке безубыточности на цену единицы продукции:

$$V_{\text{ТБ}} = V_{\text{ТБ}} \text{Ц} = \frac{\text{З}_{\text{пост}}}{\text{МП}_{\text{уд}}} \text{Ц} = \frac{\text{З}_{\text{пост}}}{\text{НМП}} = \frac{70\,000}{40\%} = 175\,000 \text{ руб.}$$

Величина, показывающая превышение объема производства в настоящий момент над объемом производства, определенным для точки равновесия, называется *запасом финансовой прочности*. Он обычно рассчитывается в рублях по формуле

$$\text{ЗФП} = \text{В} - V_{\text{ТБ}} = 200\,000 - 175\,000 = 25\,000 \text{ руб.}$$

Также запас финансовой прочности может быть найден в количестве единиц продукции:

$$\text{ЗФП} = V - V_{\text{ТБ}} = 400 - 350 = 50 \text{ шт.},$$

либо в процентах:

$$\begin{aligned} \text{ЗФП} &= \frac{\text{ЗФП (в руб.)}}{\text{В}} 100\% = \\ &= \frac{\text{ЗФП (в шт.)}}{V} 100\% = \frac{50}{400} 100\% = 12,5\%. \end{aligned}$$

Чем выше запас финансовой прочности, тем стабильнее положение предприятия и меньше риск получения убытков в результате колебаний объема производства и реализации.

Зная запас финансовой прочности, можно найти прибыль предприятия:

$$\text{П} = \text{ЗФП (в руб.)} \cdot \text{НМП} = 25\,000 \cdot 40\% = 10\,000 \text{ руб.}$$

$$\text{П} = \text{ЗФП (в шт.)} \cdot \text{МП}_{\text{уд}} = 50 \cdot 200 = 10\,000 \text{ руб.}$$

Механизм управления прибылью предприятия, который основан на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат, называется *операционным рычагом*. Ввиду того что с ростом объема

производства в структуре себестоимости снижается доля постоянных затрат, рост прибыли при прочих равных условиях опережает рост объема производства. Степень реакции прибыли на изменение объема производства характеризуется с помощью эффекта операционного рычага. Сила воздействия операционного рычага (СВОР) при заданном объеме производства рассчитывается по формуле

$$\text{СВОР} = \frac{\text{МП}}{\text{П}} = \frac{\text{П} + \text{З}_{\text{пост}}}{\text{П}} = 1 + \frac{\text{З}_{\text{пост}}}{\text{П}} = 1 + \frac{70\,000}{10\,000} = 8.$$

Сила воздействия операционного рычага показывает, как при заданном объеме производства изменение этого показателя (в процентах) повлияет на изменение прибыли. Эффект операционного рычага, в свою очередь, отражает, на сколько процентов при прочих равных условиях изменится прибыль при изменении объема производства на 1 %.

Чем выше рычаг, тем быстрее растет прибыль при увеличении объема производства, но тем быстрее она падает в случае даже небольшого его снижения. Уровень операционного рычага определяет степень предпринимательского риска (риска получения убытков): предприятию с большой суммой постоянных затрат требуется большой объем производства для их возмещения; у предприятия с невысокой суммой постоянных затрат точка безубыточности наступает раньше, и риск получения убытков меньше.

Операционный рычаг – показатель доли постоянных затрат в структуре общих затрат. Он значителен на тех предприятиях, где высока доля постоянных затрат по отношению к переменным. Если у предприятия высокий уровень операционного рычага, его прибыль очень чувствительна к изменениям в объеме продаж, и незначительное изменение в объеме продаж приводит к значительному изменению прибыли.

Найденное значение уровня операционного рычага в дальнейшем может использоваться для прогнозирования изменения прибыли в зависимости от изменения выручки предприятия. Для этого используют следующую формулу:

$$\text{СВОР} = \Delta \text{П} \% / \Delta \text{В} \%.$$

Если прибыль близка к нулю, то сила операционного рычага стремится к бесконечности: даже самые слабые колебания объемов производства вокруг критической точки вызывают сильные относительные колебания прибыли.

Зная силу операционного рычага, можно рассчитать, на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки на определенный процент:

$$\Delta\P \text{ \%} = \text{СВОР} \cdot \Delta\text{В \%}.$$

Чем больше удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат, тем сильнее действует операционный рычаг. Поэтому в ситуации, когда спрос нестабилен, рекомендуется снижать постоянные затраты, так как даже незначительное снижение выручки вызывает резкое падение прибыли. Если спрос стабилен, целесообразно снижать переменные затраты на единицу продукции и наращивать постоянные затраты, так как это приведет к большему приросту прибыли.

Таким образом, для определения точки безубыточности могут использоваться различные методы: уравнений, графический, маржинального подхода. При этом графический метод, несмотря на свою наглядность, является менее точным, чем методы уравнений и маржинального подхода. Помимо точки безубыточности, к основным показателям операционного анализа относятся маржинальная прибыль, норма маржинальной прибыли, запас финансовой прочности и операционный рычаг.

6.2. АНАЛИЗ ЧУВСТВИТЕЛЬНОСТИ

Одновременно с анализом безубыточности обычно проводят и анализ чувствительности прибыли к изменениям отдельных показателей и параметров производственного процесса, участвующих в формировании финансового результата. Методику проведения такого анализа проиллюстрируем следующим примером.

Рассмотрим чувствительность прибыли к изменению параметров производственного процесса на 1 %. Для этого, прежде всего, определим прибыль:

$$\Pi = V (\text{Ц} - \text{З}_{\text{пер.уд.}}) - \text{З}_{\text{пост}},$$

$$\Delta\P = \frac{\Pi_{\text{исх}} - \Pi}{\Pi} 100 \%,$$

$$\Pi_{\text{исх}} = 10\,000 \text{ руб.}$$

Найдем рост удельных переменных затрат:

$$\text{З}_{\text{пер.уд.исх}} = 300 \text{ руб.}, \text{З}_{\text{пер.уд}} = 300 \cdot 1,01 = 303 \text{ руб.},$$

$$\Pi = 400(500 - 303) - 70\,000 = 8\,800 \text{ руб.},$$

$$\Delta\Pi = \frac{8\,800 - 10\,000}{10\,000} 100\% = -12\%.$$

Таким образом, увеличение удельных переменных затрат на 1 % приводит к сокращению прибыли на 12 %, точка безубыточности при этом увеличивается (рис. 6.5).

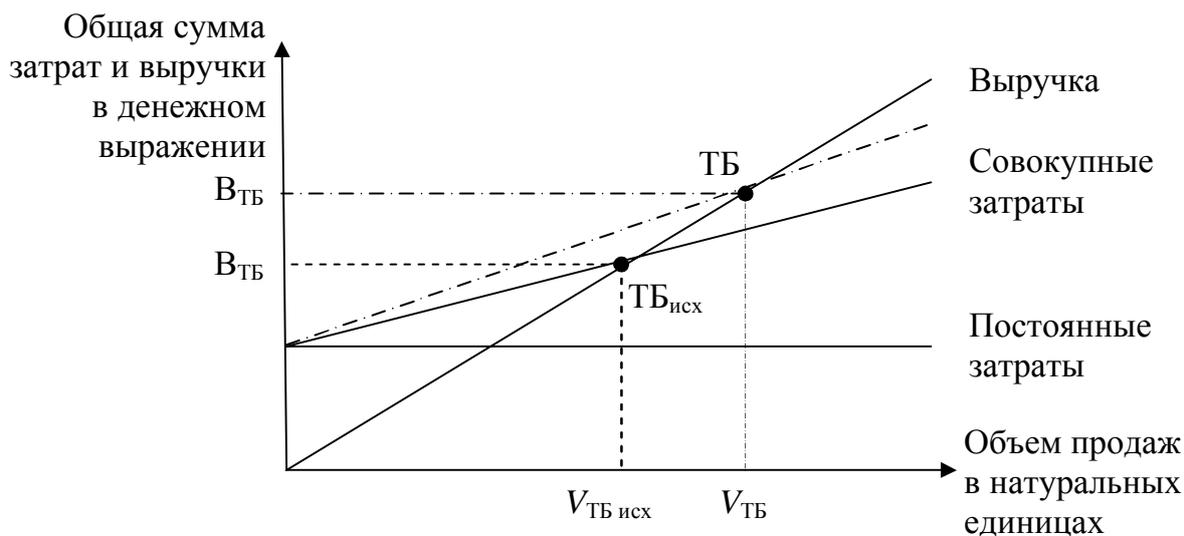


Рис. 6.5. Бухгалтерская модель безубыточности при увеличении удельных переменных затрат

Далее рассчитаем рост постоянных затрат:

$$З_{\text{пост.исх}} = 70\,000 \text{ руб.}, З_{\text{пост}} = 70\,000 \cdot 1,01 = 70\,700 \text{ руб.},$$

$$\Pi = 400(500 - 300) - 70\,700 = 9\,300 \text{ руб.},$$

$$\Delta\Pi = \frac{9\,300 - 10\,000}{10\,000} 100\% = -7\%,$$

из чего видим, что увеличение постоянных затрат на 1 % приводит к сокращению прибыли на 7 %, точка безубыточности при этом увеличивается (рис. 6.6).

Теперь найдем рост цены:

$$Ц_{\text{исх}} = 500 \text{ руб.}, Ц = 500 \cdot 1,01 = 505 \text{ руб.},$$

$$\Pi = 400(505 - 300) - 70\,000 = 12\,000 \text{ руб.}$$

$$\Delta\Pi = \frac{12\,000 - 10\,000}{10\,000} 100\% = 20\%.$$

Из этого делаем вывод, что увеличение цены на 1 % приводит к сокращению прибыли на 20 %, точка безубыточности при этом также сократится (рис. 6.7).

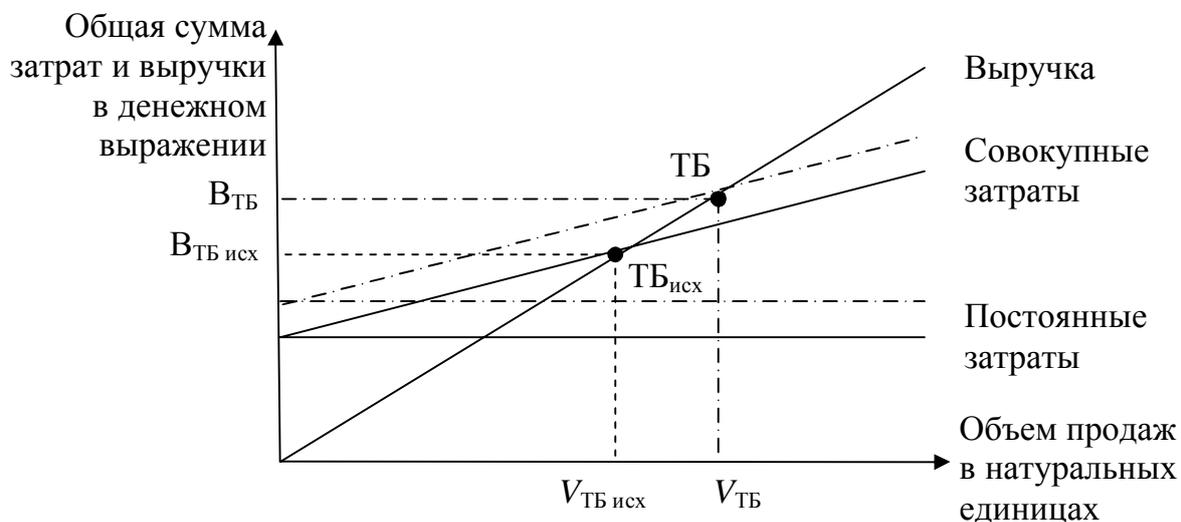


Рис. 6.6. Бухгалтерская модель безубыточности при увеличении постоянных затрат

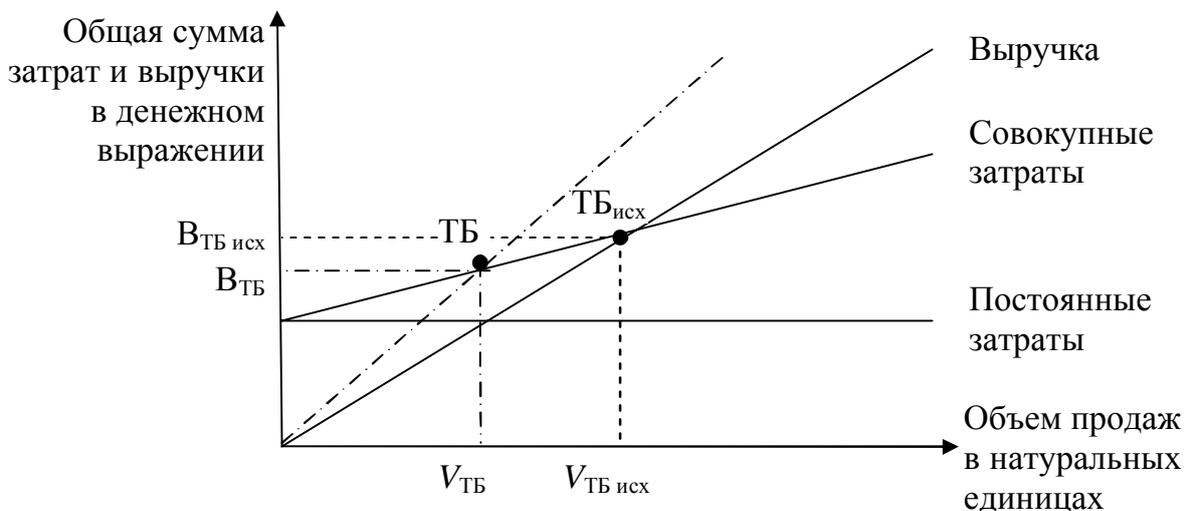


Рис. 6.7. Бухгалтерская модель безубыточности при увеличении постоянных затрат

В завершение найдем рост объема реализации:

$$V_{\text{исх}} = 400 \text{ ед.}, V = 400 \cdot 1,01 = 404 \text{ ед.},$$

$$\Pi = 404(500 - 300) - 70\,000 = 10\,800 \text{ руб.},$$

$$\Delta\Pi = \frac{10\,800 - 10\,000}{10\,000} 100\% = 8\%.$$

Таким образом, увеличение объема реализации на 1 % приводит к росту прибыли на 8 %, точка безубыточности при этом не меняется (рис. 6.8).

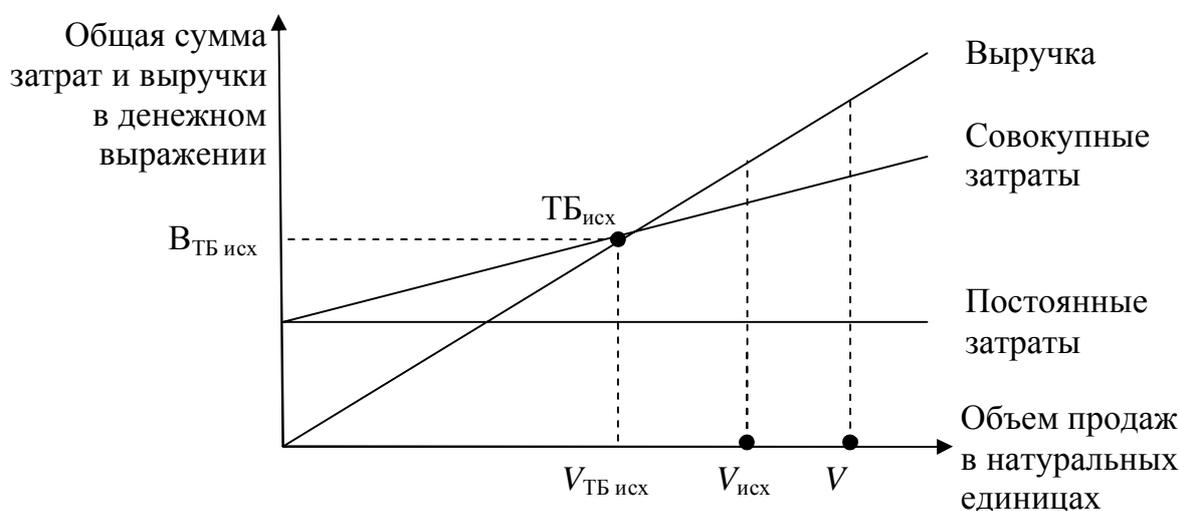


Рис. 6.8. Бухгалтерская модель безубыточности при увеличении постоянных затрат

Проведенный анализ показывает, что прибыль предприятия наиболее чувствительна к изменению цены (20 %), далее по степени влияния следует изменение удельных переменных затрат (12 %), объема производства (8 %) и постоянных затрат (7 %). отсюда следует, что особое внимание руководству предприятия стоит уделить вопросам ценообразования и сбытовой политике, поскольку это даст наибольший эффект. Но одновременно следует помнить и об обратной стороне: высокая чувствительность прибыли к изменению цены может негативно отразиться на положении предприятия в случае снижения рыночных цен.

6.3. АНАЛИЗ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

Цель анализа затрат на производство продукции – общая оценка эффективности управления затратами на предприятии. Для достижения данной цели необходимо оценить состав и структуру затрат на производство продукции по экономическим элементам и статьям калькуляции, а также выделить в составе затрат условно-переменные и условно-постоянные расходы.

Анализ начинается с расчета суммы и динамики затрат по экономическим элементам и по статьям калькуляции. *Экономический элемент* – это первичный однородный вид затрат, который на уровне

организации нельзя разложить на составные части. Сумма затрат по экономическим элементам представляет собой величину затрат организации за определенный период на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг вне зависимости от того, закончен производственный процесс или нет (т. е. включается стоимость незавершенного производства).

В состав элементов затрат входят:

- материальные затраты оплаты труда;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды (страховые взносы);
- амортизация;
- прочие затраты.

Определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции, так и всего выпуска, называется статьей калькуляции. В основу группировки затрат по статьям положен способ включения затрат в себестоимость (прямо или косвенно).

В Российской Федерации существует типовый перечень статей калькуляции:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производительного характера сторонних организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) коммерческие расходы.

Организации могут менять количество и состав калькуляционных статей, исходя из масштабов своей деятельности и особенностей технологического процесса.

Оценку состава и структуры затрат проводят на основе сопоставления удельного веса фактических данных отчетного года с данными прошлых лет или плановыми значениями по каждой статье (или элементу затрат отдельно и в целом по предприятию). Поскольку в отчетности затраты отражены по фактическим объемам, которые по годам имеют разные величины, то необходимо сопоставлять

удельный вес элементов (статей) затрат или абсолютные суммы в расчете на единицу продукции с учетом индекса цен. Для сопоставимости показателей себестоимости по годам необходимо плановый уровень затрат скорректировать на индекс цен, а затем уже проводить сравнение.

Анализ структуры затрат позволяет оценить материалоемкость и трудоемкость продукции, выяснить характер их изменений и влияние на уровень себестоимости и величину прибыли, определить ассортиментную стратегию. В процессе анализа состава и структуры затрат необходимо уделить внимание тем статьям, доля которых ежегодно увеличивается, дать изменениям экономическое обоснование и объяснить их целесообразность. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, это свидетельствует о повышении технического уровня предприятия, росте производительности труда.

В случае увеличения доли покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов удельный вес зарплаты может сокращаться, что отражает повышение уровня специализации производства. Снижение доли затрат на сырье и основные материалы может быть вызвано сокращением основной деятельности. При увеличении доли затрат по вспомогательным материалам следует ожидать рост производства непрофильных товаров, расширение сферы переработки и услуг. Особое внимание следует обратить на удельный вес прочих затрат, общехозяйственные и общепроизводственные расходы – их величина не должна быть больше затрат на содержание основных средств или на сырье и материалы. При росте затрат, связанных с оплатой услуг сторонних организаций, необходимо обосновать целесообразность дальнейшей кооперации, сохранения или прекращения делового сотрудничества.

Приведем пример анализа состава и структуры себестоимости единицы продукции А (табл. 6.1). Расчетные данные показывают, что в структуре затрат на производство товара А наибольший удельный вес (более 40 %) приходится на расходы по содержанию основных средств. Их доля по сравнению с прошлым годом увеличивается на 14,2 %. Данное изменение может быть связано с решением предприятия укрепить материально-техническую базу. Одновременно незначительно увеличилась доля затрат на сырье – на 1,5%, обусловлено это дополнительными издержками на приобретение более качественного сырья. Снизились расходы на заработную плату, что при условии роста объемов производства является экономически необоснованным.

Отрицательным моментом является сокращение на 7,9 % затрат на вспомогательные материалы. Кроме того, на 6,5 % уменьшилась доля прочих затрат. При этом их завышенный плановый уровень объясняется комплексностью статьи, так как это совокупность расходов на средства защиты растений, работы и услуги, общехозяйственные и общепроизводственные расходы, страховые платежи.

Таблица 6.1

**Динамика состава и структуры себестоимости
единицы продукции А**

Статья затрат	Базисный год		Отчетный год		Отклонение	
	руб.	%	руб.	%	руб.	%
Оплата труда с начислениями	12,3	16,8	19,3	15,5	7,0	-1,3
Сырье	8,4	11,5	16,2	13,0	7,8	1,5
Вспомогательные материалы	9,1	12,5	5,7	4,6	-3,4	-7,9
Затраты на содержание основных средств	31,9	43,7	72,3	57,9	40,4	14,2
Прочие затраты	11,3	15,5	11,4	9,0	0,1	-6,5
Производственная себестоимость	73,0	100	124,9	100	51,9	x
Полная себестоимость	75,1	102,9	126,0	100,9	50,9	-2,0

Исходя из всего этого, можно сделать вывод, что необходим более глубокий анализ затрат на содержание основных средств – на горюче-смазочные материалы, капитальный и текущий ремонт, амортизационные отчисления. Уровень полной себестоимости выше производственной, что обусловлено коммерческими затратами на реализацию данного товара. Однако их величина снижается. Данный факт может привести в дальнейшем к уменьшению объемов продаж.

При оценке динамики затрат фактические затраты приводят в сопоставимый вид:

$$Z_{\text{соп}} = Z_i / i_p,$$

где $Z_{\text{соп}}$ – затраты в сопоставимых ценах; Z_i – фактические затраты; i_p – индекс цен на соответствующий вид затрат.

Для общей оценки эффективности использования затрат рассчитывается относительная экономия ($OЭ_3$) по каждому виду затрат (все показатели берутся в сопоставимых ценах):

$$OЭ_3 = Z_{\phi} - Z_{\text{п}}(ВП_{\phi} / ВП_{\text{п}}),$$

где Z_{ϕ} – фактические затраты; $Z_{\text{п}}$ – плановые затраты; $ВП_{\phi}$ – фактический выпуск продукции; $ВП_{\text{п}}$ – плановый выпуск продукции.

Если $OЭ_3 < 0$, то получена экономия затрат по данной статье.

В дальнейшем изучаются причины перерасхода, анализируется состав затрат по данной статье. Возможной причиной перерасхода переменных затрат может стать изменение:

- ассортимента и структуры продукции;
- удельных затрат (на единицу продукции);
- технологии производства;
- технического уровня производства;
- цен на ресурсы производства.

Одним из показателей, характеризующих эффективность управления затратами, является величина затрат на один рубль продукции. Данный показатель может рассчитываться на основе сопоставления валовой, товарной или реализованной продукции с соответствующей себестоимостью:

$$Z_{\text{изд.руб.}i} = C_{\text{изд.}i} / Ц_{\text{изд.}i},$$

где $Z_{\text{изд.руб.}i}$ – затраты на один рубль i -го изделия; $Ц_{\text{изд.}i}$ – цена i -го изделия.

Данный показатель характеризует величину затрат, приходящихся на 1 руб. стоимости изделия (в ценах продаж). Например, если затраты на 1 руб. стоимости изделия составили 0,85 руб., то это означает, что на 1 руб. стоимости изделия приходится 85 коп. затрат и, соответственно, 15 коп. прибыли.

Таким образом, чтобы проанализировать затраты предприятия, применяют анализ динамики, структуры затрат и анализ отклонений.

В процессе анализа структуры затрат рассчитывают удельный вес каждой статьи затрат в общей сумме затрат предприятия и выделяют наиболее значимые статьи. После этого составляются диаграммы затрат с указанием доли каждой статьи в общих затратах компании.

В основе анализа динамики затрат лежит сравнение каждой позиции по статьям затрат отчетности с предшествующим периодом

(месяцем, кварталом, годом), т. е. определяются отклонения показателей отчетного или планируемого периода от предшествующего.

После использования анализа структуры и динамики затрат следует проанализировать тенденции изменения статей затрат – провести трендовый анализ. Он позволяет определить возможные значения показателей в будущем, т. е. спрогнозировать значения различных показателей (объем выручки, размер затрат и т. д.) при условии сохранения сложившейся динамики.

Контрольные вопросы

1. В чем сущность и практическое значение анализа безубыточности?
2. Какие основные показатели применяются в операционном анализе?
3. Какие допущения лежат в основе операционного анализа?
4. Как определяют понятие «точка безубыточности»?
5. Какие существуют методы определения точки безубыточности?
6. В чем заключается сила воздействия операционного рычага? Что влияет на изменение этого показателя?
7. В чем заключается анализ чувствительности?
8. Как проводится анализ динамики и структуры затрат?

Тест

1. Компания продает только один продукт по цене 50 руб. за единицу. Переменные затраты составляют 60 % от продажной цены, постоянные – 6 000 руб. в месяц. С целью увеличения объема продаж руководство предприятия решило снизить продажную цену до 45 руб. за единицу. При этом переменные производственные и постоянные расходы не изменяются. При текущей продажной цене 50 руб. за единицу маржинальный доход в процентах к выручке составит:

- а) 60 %;
- б) 40 %;
- в) 67 %;
- г) 150 %.

2. При текущей цене 50 руб. за единицу точка безубыточности в стоимостном выражении составит:

- а) 300 руб.;
- б) 10 000 руб.;

- в) 15 000 руб.;
- г) 9 000 руб.

3. Текущая цена продукции – 50 руб. за единицу. Чтобы операционная прибыль составила 2 500 руб. в месяц, потребуется объем продаж в размере:

- а) 21 250 руб.;
- б) 17 500 руб.;
- в) 14 167 руб.;
- г) 8 500 руб.

4. При пониженной цене 45 руб. за единицу продукции отношение маржинального дохода к выручке (если необходимо, округлите) составит:

- а) 55,6 %;
- б) 44,4 %;
- в) 33,3 %;
- г) 40 %.

5. При пониженной цене 45 руб. за единицу продукции точка безубыточности будет равна:

- а) 13 500 руб.;
- б) 10 800 руб.;
- в) 15 000 руб.;
- г) 18 000 руб.

6. Увеличение объема производства:

- а) увеличивает точку безубыточности;
- б) не изменяет точку безубыточности;
- в) сокращает точку безубыточности.

7. Маржинальная прибыль необходима, в первую очередь, для покрытия:

- а) постоянных затрат;
- б) производственных затрат;
- в) смешанных затрат;
- г) прибыли.

8. Рост объема производства:

- а) увеличивает запас финансовой прочности;
- б) не влияет на запас финансовой прочности;
- в) снижает запас финансовой прочности.

9. Если в результате анализа чувствительности наибольшее изменение прибыли было вызвано изменением цены, то руководство предприятия должно обратить особое внимание:

- а) на объем реализации продукции;
- б) ценообразование;
- в) переменные затраты;
- г) постоянные затраты.

10. Если в результате анализа структуры затрат было установлено, что наибольший процент приходится на заработную плату рабочих, то на основании этого можно сделать вывод что производство является:

- а) материалоемким;
- б) трудоемким;
- в) фондоемким;
- г) энергоемким.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управление предприятием – очень сложный и многогранный процесс, который включает в себя множество различных составляющих. Особенно тяжело он протекает в нашей стране, где еще не решены многие вопросы, непосредственно влияющие на развитие бизнеса.

Показателем прошлой или будущей способности предприятия поступиться экономическими ресурсами в интересах достижения определенной цели являются затраты. А потому частью повседневной жизни любой организации стала система анализа затрат и управления ими. Это важная составляющая производственного учета, которая оперирует данными о затратах (как с рассчитанными на будущее, или запланированными, так и с прошлыми) и формирует информационный оборот организации для принятия управленческих решений.

Любой вид затрат (а их в экономической теории выделяют большое количество) имеет свои особенности, которые необходимо учитывать в системе управления предприятием, поскольку лишь рациональное использование имеющихся ресурсов, будь то продукция или денежные средства, позволяет получить максимально возможную прибыль.

Как наука управление затратами включает в себя свод методов, методик и подходов к обработке разного рода сведений, составляющих информационное поле любого хозяйствующего субъекта. В основе управления затратами лежат две группы дисциплин – экономика предприятия, описывающая законы функционирования хозяйствующих субъектов в условиях ограниченных ресурсов, и психология, описывающая закономерности человеческого поведения. Основываясь на них и используя математико-статистический аппарат, управление затратами позволяет руководителям организаций осуществлять свои функции по управлению в интересах всех сторон – владельцев, сотрудников, контрагентов, социального окружения. И именно это дает хорошую базу для дальнейшего устойчивого развития предприятия.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Анисимов, Е. Д. «Стантарт-кост» как инструмент управления затратами по отклонениям и база ценообразования / Е. Д. Анисимов. – М. : Лаборатория книги, 2012. – 166 с.
2. Асаул, А. Н. Управление затратами и контроллинг / А. Н. Асаул, М. Г. Квициния ; Абхаз. гос. ун-т. – Сухум, 2013. – 290 с.
3. Бережной, В. И. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / В. И. Бережной, Г. Е. Крохочева, В. В. Лесняк. – М. : Инфра-М, 2014. – 176 с.
4. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / под ред. Е. И. Костюковой. – М. : КноРус, 2016. – 270 с.
5. Воронова, Е. Ю. Управленческий учет : учебник / Е. Ю. Воронова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2014. – 590 с.
6. Илюхина, Н. А. Система учета в управлении затратами промышленных предприятий / Н. А. Илюхина. – М. ; Берлин : Директ-Медиа, 2015. – 98 с.
7. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – М. : Дашков и Ко, 2016. – 482 с.
8. Керимов, В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – М. : Дашков и Ко, 2013. – 458 с.
9. Климова, Н. В. Экономический анализ (с традиционными и интерактивными формами обучения) : учеб. пособие / Н. В. Климова. – 2-е изд. – М. : Вуз. учебник : Инфра-М, 2016. – 287 с.
10. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет : учебник / Н. П. Кондраков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Инфра-М, 2013. – 681 с.
11. Лебедев, В. Г. Управление затратами на предприятии : учебник / В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и др. ; под общ. ред. Г. А. Краюхина. – 5-е изд. – СПб. : Бизнес-пресса, 2012. – 592 с.
12. Мельник, М. В. Комплексный экономический анализ : учеб. пособие / М. В. Мельник, А. И. Кривцов, О. В. Горлова. – М. : Форум : Инфра-М, 2014. – 368 с.
13. Переверзев, М. П. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / М. П. Переверзев, А. М. Лунева ; под ред. М. П. Переверзева. – М. : Инфра-М, 2012. – 240 с.
14. Полковский, Л. М. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для бакалавров / Л. М. Полковский. – М. : Дашков и Ко, 2016. – 256 с.

15. Полубелова, М. В. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / М. В. Полубелова, С. В. Захарова, Н. О. Макаренко ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2012. – 132 с.

16. Полубелова, М. В. Управление затратами : учеб. пособие / М. В. Полубелова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2014. – 188 с.

17. Трубочкина, М. И. Управление затратами предприятия : учеб. пособие / М. И. Трубочкина. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Инфра-М, 2013. – 319 с.

18. Хегай, Ю. А. Управление затратами / Ю. А. Хегай, З. А. Васильева ; Сиб. федер. ун-т. – Красноярск, 2015. – 230 с.

Учебное издание

Ерыгина Лилия Викторовна
Полубелова Мария Владимировна

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Учебное пособие

Редактор *И. Д. Бочарова*
Оригинал-макет и верстка *И. Д. Бочаровой*

Подписано в печать 17.02.2017. Формат 60×84/16. Бумага офсетная.
Печать плоская. Усл. печ. л. 7,0. Уч.-изд. л. 7,8. Тираж 50 экз.
Заказ . С 69/17.

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 24.49.04.953.П.000032.01.03 от 29.01.2003 г.

Редакционно-издательский отдел Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
Отпечатано в отделе копировально-множительной техники
Сиб. гос. аэрокосмич. ун-та.
660037, г. Красноярск, просп. им. газ. «Красноярский рабочий», 31.