

Н.Г. ДАНИЛОЧКИНА Н.В. ИЕРНЕР А.С. ЩЕРБАНОВ

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ



МОСКОВСКИЙ АВИАЦИОННЫЙ ИНСТИТУТ
(НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ)

ИНЖЕНЕРНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
«ИНЖЭКИН МАИ»

**Н.Г. Данилочкина, Н.В. Чернер,
А.С. Щербанов**

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Учебное пособие

Москва
Издательство «Доброе слово»
2017

УДК 657.47
ББК 65.290-86
Д 17

Рецензенты:

Базадзе Н.Г. — доктор экономических наук, профессор кафедры 501 «Производственный менеджмент» Московского авиационного института (национального исследовательского университета).

Калугина Г.А. — кандидат экономических наук, доцент кафедры 501 «Производственный менеджмент» Московского авиационного института (национального исследовательского университета).

Учебное издание рекомендовано федеральным государственным автономным учреждением «Федеральный институт развития образования» (ФГАУ «ФИРО») в качестве учебного пособия для использования в образовательном процессе образовательных организаций, реализующих программы высшего образования по направлению подготовки 38.03.01 Экономика (уровень бакалавриата).

Основание: Протокол заседания Экспертного совета по профессиональному образованию ФГАУ «ФИРО» от 02.10.2017 г. № 22.

Регистрационный номер рецензии № 353 от 09.10.2017 г. ФГАУ «ФИРО».

Д 17 **Данилочкина Н.Г., Чернер Н.В., Щербанов А.С.**

Управление затратами: Учебное пособие. — М.: Издательство «Доброе слово», 2017. — 160 с.

ISBN 978-5-89796-594-3

В учебном пособии рассматриваются основные вопросы, связанные с управлением затратами предприятия. Показана взаимосвязь управления затратами с системой управления предприятием в целом. Основное внимание уделено проблемам классификации производственных затрат, последовательно раскрываются основные элементы управления себестоимостью: планирование, анализ, контроль и регулирование затратами на производстве. В разделе «Слайды» показаны схемы и центры возникновения затрат. Раздел «Практические занятия» поможет студентам на практике освоить расчеты затрат.

Предназначено для студентов экономических вузов, преподавателей, преподавателей и менеджеров.

© Данилочкина Н.Г., Чернер Н.В.,
Щербанов А.С., 2017

© Издательство «Доброе слово», 2017

ВВЕДЕНИЕ

Затраты — это экономическая категория, характеризующая в стоимостном выражении объем и вид потребленных ресурсов. Классифицирование затрат позволяет предприятию верно рассчитать себестоимость продукции, проанализировать эффективность использования ресурсов по всем направлениям деятельности организации. Анализ и группировка затрат позволяют принимать правильные управленческие решения.

Затраты — ключевой элемент, показывающий результативность и эффективность деятельности компании за определенный период. Руководители, которые мало знакомы с методами и способами управления затратами, в частности производственными, принимают неэффективные управленческие решения, приводящие к значительному увеличению затрат, неэкономичному использованию ресурсов предприятия. В то же время управление затратами позволяет предприятию оптимизировать затраты или достигнуть такого их уровня, который обеспечит требуемый финансовый результат при условии выполнения планов.

Таким образом, управление затратами — необходимый элемент контура управления предприятием, без которого остальные функции управления не могут быть полноценно реализованы: планы останутся на бумаге, организация производства будет неэффективной и т. д. Сведения о затратах требуются для планирования, контроля и принятия решений. Анализ затрат позволяет определить эффективность расходов, выявить «узкие места» при сопоставлении фактических и запланированных затрат. Поэтому на предприятиях в современных условиях рынка требуется создание адекватной системы информационного обеспечения управления затратами производственно-хозяйственной деятельности организаций и поиск новых подходов к решению проблем совершенствования управленческого учета.

ГЛАВА 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ

1.1. Основные функции и задачи управления затратами на предприятии

Цель управления затратами — достижение намеченных результатов деятельности предприятия наиболее экономичным способом.

Для реализации этой цели система управления затратами должна обеспечить:

- определение затрат по основным функциям управления;
- выявление обоснованных резервов повышения экономических результатов деятельности предприятия на основе выявления причин отклонений факта от нормы в разрезе *носителей затрат* (НЗ), *центров затрат* (ЦЗ) и *мест возникновения затрат* (МВЗ);
- контроль формирования затрат посредством создания экономически обоснованных нормативов и лимитов в разрезе носителей затрат (другими словами, направлений учета по центру затрат);
- установление ответственности за целесообразность производимых затрат;
- обеспечение, в целях управленческого учета, экономически обоснованного распределения косвенных расходов по НЗ;
- экономически целесообразную детализацию распределения затрат по МВЗ и по НЗ;
- подготовку информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений (например, централизация, реорганизация, пересмотр норм и баз распределения);
- снижение доли затрат плохо прогнозируемого характера, слабо поддающихся управлению.

Как правило, недостатки действующей системы управления затратами на предприятии, влияющие на ее эффективность, заключаются в следующем:

- ограниченность в нормировании затрат лишь категориями, допускающими прямые расчеты по основным технологическим параметрам, и лимитами по потреблению ресурсов цехами завода (котловой метод в случаях неэффективности прямого расчета норматива); при этом упускается возможность более точного нормирования по ЦЗ и (или) НЗ;
- ограниченность мотивации и стимулирования персонала к снижению издержек, следующих ориентации персонала выделяемых в

планировании подразделений на точное исполнение затрат в соответствии с плановыми расчетами; при этом упускается возможность более адресного стимулирования большего числа МВЗ, не формализованы механизмы разделения обоснованной и необоснованной экономии и поощрения персонала за эффективное снижение затрат (равно как и условия отказа от наказания при обоснованном их росте);

— анализ динамики и структуры затрат, ограниченный сравнением показателей в планово-расчетных ценах по неполной структуре значимо влияющих на объем затрат подразделений и факторов; при этом часть отклонений не выявляется (взаимное погашение отклонений по комплексным статьям затрат и по подразделениям крупных МВЗ), а для части — не может быть дана квалифицированная оценка (отсутствие обоснованных нормативов, отсутствие выявленных существенных факторов), часть — не точно интерпретируется из-за некорректной методики исчисления (учет статьи затрат цехов для себя является примером повторного счета);

— система учета затрат не обеспечивает оперативной информации, необходимой для принятия решений руководством завода и его подразделений: в ней нет деления затрат на постоянные и переменные по всем подразделениям и продуктам (услугам), не во всех МВЗ принято деление расходов на цеховые и прямые, нет оценок ожидаемого резерва снижения затрат;

— отсутствие единых требований к информационному обеспечению на всех стадиях цикла управления затратами, которое приводит к применению различных методов учета затрат по важнейшим подразделениям завода (различный круг калькулируемой продукции (услуг), различный порядок распределения затрат по МВЗ, различный подход к вопросу о включении в затраты цеха статей общезаводских расходов).

Поэтому управление затратами на предприятии призвано решать следующие **основные задачи**:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- подготовку информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;
- выбор оптимальных методов и способов нормирования затрат;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе. Только такой подход приносит плоды, способствуя резкому росту экономической эффективности работы предприятия.

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом, т. е. разработ-

ку (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).

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т. п.). Отдельные функции и элементы управления затратами 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).

Общая схема и взаимодействие функций управления затратами на предприятии показана на рис. 1.

Управление затратами не является самоцелью, но совершенно необходимо для достижения предприятием определенного экономического результата, повышения эффективности работы.

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т. е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно произвести затраты. Поэтому цель управления затратами состоит в достижении намеченных результатов деятельности предприятия наиболее экономичным способом.

Нормирование затрат предполагает расчет на научной основе норм издержек (затрат) на:

- материалы;
- рабочую силу;
- накладные расходы.

Планирование и прогнозирование затрат подразделяют на:

- перспективное (на стадии долгосрочного планирования);
- текущее (на стадии краткосрочного планирования).

Задачей *долгосрочного планирования* является подготовка информации об:

- ожидаемых затратах при освоении новых рынков сбыта;
- организации разработки и выпуска новой продукции (работ, услуг);
- увеличении мощности предприятия.

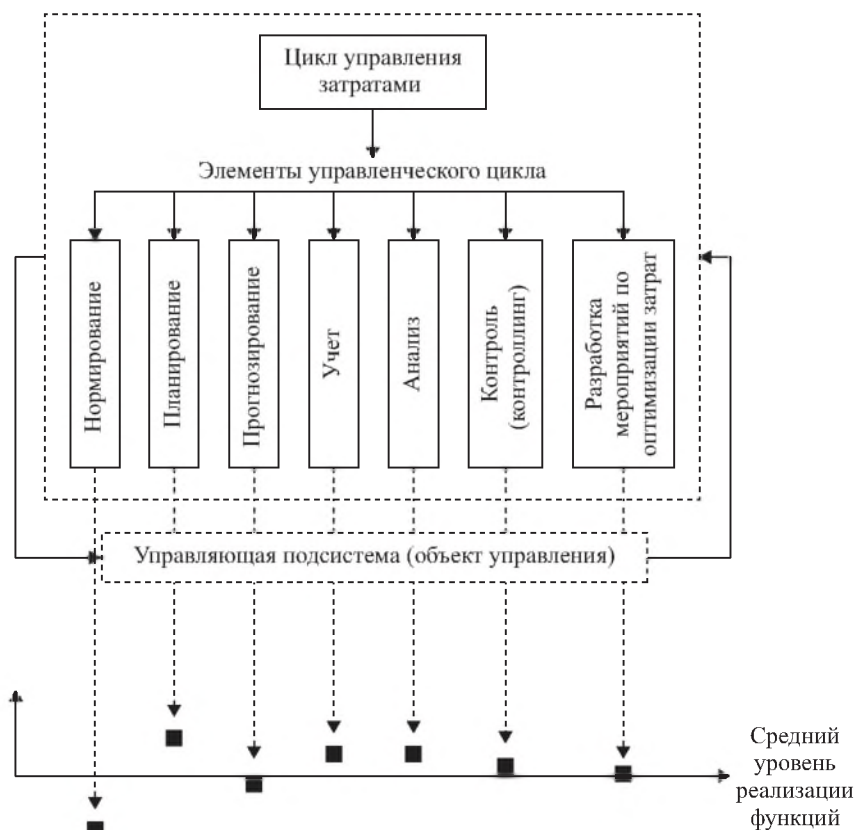


Рис. 1. Схема взаимодействия функций управления затратами

Это могут быть затраты на маркетинговые исследования, НИОКР, капитальные вложения.

Текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия. Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инфляционного процесса, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления предприятиями, а иногда и форс-мажорных обстоятельств, то краткосрочное планирование затрат, отражающее нужды ближайшего будущего, более точно, поскольку обосновывается годовыми, квартальными расчетами.

Учет, как элемент управления затратами, необходим для подготовки информации в целях принятия правильных хозяйственных решений. Например, при оценке стоимости материальных производственных запасов произведенные затраты устанавливают путем производствен-

ного учета, а информацию о фактических результатах деятельности предприятия и всех его расходах на производство поставляет бухгалтерский учет. Производственный учет входит в систему управленческого учета, позволяющего контролировать затраты и принимать решения об их целесообразности.

Анализ затрат предполагает сравнение фактических затрат с запланированными. А также 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.

Функция **контроля (мониторинга)** в системе управления затратами обеспечивает обратную связь, сравнение запланированных и фактических затрат. Эффективность контроля затрат обусловлена корректирующими управленческими действиями. Эти действия направлены на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или на уточнение планов, если последние не могут быть выполнены вследствие объективного изменения производственных условий.

Разработка мероприятий по оптимизации затрат — важнейший элемент эффективного управления затратами. Разработка мероприятий, которые помогают оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области оптимизации затрат.

Итак, **управление затратами** — это динамический процесс, включающий управленческие действия, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия за счет оптимизации затрат.

1.2. Виды классификаций затрат

Для разработки процесса управления затратами требуется в первую очередь провести классификацию затрат. На рис. 2 показан пример классификации затрат на производство и реализацию продукции.

Расширенная классификация затрат по основным признакам дана в табл. 1.



Рис. 2. Классификация затрат

Таблица 1

Классификация затрат по основным признакам

Признак классификации (группировки затрат)	Элементы классификации
Экономический элемент (однородный вид затрат независимо от назначения)	<ul style="list-style-type: none"> – Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов). – Затраты на оплату труда. – Отчисления на социальные нужды. – Амортизация основных фондов. – Прочие затраты
Калькуляционная статья	<ul style="list-style-type: none"> – Сырье и материалы. – Возвратные отходы (вычитаются). – Покупные изделия, полуфабрикаты, услуги и работы производственного характера. – Топливо и энергия на технологические цели. – Основная заработная плата производственных рабочих. – Дополнительная заработная плата производственных рабочих. – Отчисления на социальные нужды производственных рабочих. – Расходы на подготовку и освоение производства. – Общепроизводственные расходы. – Общехозяйственные расходы. – Потери от брака. – Прочие производственные расходы. – Коммерческие расходы
Способ включения в себестоимость	<ul style="list-style-type: none"> – Прямые, непосредственно относимые на себестоимость изделия. – Косвенные, относимые на себестоимость изделий пропорционально базе распределения: <ul style="list-style-type: none"> • основной заработной плате производственных рабочих; • прямым затратам; • прочим базам распределения
Зависимость от объема производства	<ul style="list-style-type: none"> – Переменные (зависящие от объема производства и, в свою очередь, подразделяемые на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные). – Условно-постоянные (не зависящие или мало зависящие от объема производства)
Состав затрат	<ul style="list-style-type: none"> – Простые (одноэлементные), состоящие из одного элемента затрат. – Комплексные (сложные), состоящие из нескольких элементов затрат

Признак классификации (группировки затрат)	Элементы классификации
Технико-экономическое содержание (по отношению к производству продукции (работ, услуг))	<ul style="list-style-type: none"> – Основные. – Накладные (расходы на обслуживание производства и управление)
Отношение к процессу производства	<ul style="list-style-type: none"> – Затраты предметов труда. – Затраты средств труда. – Затраты живого труда
Сфера кругооборота средств	<ul style="list-style-type: none"> – Затраты сферы производства (производственные затраты). – Затраты сферы обращения (издержки обращения)
Период возникновения	<ul style="list-style-type: none"> – Текущие. – Будущих периодов. – Предстоящие
Охват планированием	<ul style="list-style-type: none"> – Планируемые. – Не планируемые
Степень регулирования	<ul style="list-style-type: none"> – Регулируемые. – Нерегулируемые
Степень готовности продукции	<ul style="list-style-type: none"> – Затраты на готовую продукцию (работы, услуги). – Затраты в незавершенном производстве
Принятие управленческих решений	<ul style="list-style-type: none"> – Релевантные. – Нерелевантные. – Явные. – Вмененные
Целесообразность затрат	<ul style="list-style-type: none"> – Входящие. – Истекшие

Как видно из табл. 1, **экономическое содержание затрат** классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне организации невозможно разложить на составные части.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) при формировании расходов по обычным видам деятельности они группируются на следующие экономические элементы:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;

— прочие затраты.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по организации за определенный период времени, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы. Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, определения фонда оплаты труда и так далее, в целом по предприятию.

Данная группировка затрат применяется при финансовом и налоговом учете. Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. Например, электроэнергия в организациях может быть использована как в технологическом процессе производства продукции, так и для освещения офиса организации, помещения цехов и т. д. В свою очередь, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных изделий в разных количествах: на одно изделие — больше, а на другое — меньше.

Для получения данных об издержках на изготовление продукции (работ, услуг) используют классификацию затрат по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей называется определенный вид затрат в денежном выражении (обусловленный процессом производства), образующих себестоимость продукции (работ, услуг).

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как организации в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции в производственных организациях выглядит следующим образом:

- «Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
- «Полуфабрикаты собственного производства»;
- Возвратные отходы (вычитаются);
- «Вспомогательные материалы»;
- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы»;

- «Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования»;
- «Общепроизводственные расходы»;
- «Прочие производственные расходы»;
- «Итого цеховая производственная себестоимость»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Итого общезаводская производственная себестоимость»;
- «Расходы на продажу»;
- «Всего полная себестоимость».

Данная группировка затрат для большинства производственных организаций является основной, но ее содержание может изменяться, исходя из специфики конкретного производства.

По местам возникновения затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и других структурных подразделений организации, т. е. **центров затрат**. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (передел, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрипроизводственного хозяйственного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана их группировка в зависимости от *сферы их возникновения и функций деятельности организации*. По данному признаку затраты подразделяются на **снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие**.

Такая группировка затрат способствует укреплению внутрихозяйственного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах. Это помогает руководству принимать своевременные обоснованные решения о видах выпускаемой продукции, ценах на нее и путях сбыта, а также способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности организации.

По способу включения в себестоимость продукции затраты организации подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются расходы по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо, на основании данных первичных документов, без совершения каких-либо предварительных расчетов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на себестоимость конкретного вида продукции.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например, затраты по управлению и обслуживанию производ-

ственных мощностей. Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии конкретного вида производства.

Важное значение в учете имеет группировка затрат *по отношению к объему производства*. По данному признаку затраты подразделяются на переменные и условно-постоянные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др. Переменные затраты при увеличении объемов производства увеличиваются в общей сумме, но в расчете на единицу продукции их размер остается неизменным.

К **условно-постоянным** относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы и др. Размер условно-постоянных затрат не зависит от объемов производства, и их сумма остается неизменной лишь в определенном диапазоне производства — область релевантности (в литературе также встречается обозначение «масштабная база»).

Проиллюстрировать это можно на следующем примере.

Пример. Для обжига кирпича у организации имеется 1 автоклав, площадью около 70 м², в который одновременно помещается 13 000 кирпичей. Организация намеревается увеличить объем производства в два раза. Для этого понадобится приобрести еще один автоклав, дополнительное оборудование, увеличить арендуемые производственные и складские площади, амортизацию основных средств и т. д. При этом размер условно-постоянных затрат значительно возрастет. Поэтому область релевантности организации, закупившей второй автоклав, значительно изменится и ограничится объемом производства, лежащим в диапазоне от 13 000 до 26 000 изделий.

Разделение затрат на переменные и условно-постоянные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Условно-постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине при росте производства, становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается, в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат

можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики организации.

В управленческом учете немаловажное значение имеет группировка затрат исходя из их *роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевого назначения*. По данному признаку затраты организации подразделяются на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав производственной себестоимости изделий:

- стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт;
- стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели;
- расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды;
- расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

Накладные расходы образуются в связи с:

- организацией, обслуживанием производства;
- реализацией продукции и управлением.

Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов.

Их величина зависит от:

- организации производственно-коммерческой деятельности;
- деловой политики администрации;
- продолжительности отчетного периода;
- структуры предприятия и других факторов.

Основные затраты в зарубежной литературе называются **затратами на продукт**, а накладные — **затратами на период**.

Разделение затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные (периодические) расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования организации, как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых затрат, а накладные — в виде косвенных.

Группировка затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) необходима при организации отдельных систем учета полных и частичных затрат на производство. Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продук-

ции, могут выступать в качестве основных, а по способу их включения в себестоимость различных видов изделий, в условиях одновременного производства (из одного исходного материала нескольких видов изделий) — в качестве косвенных.

Важное значение при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости от *времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции*. По данному признаку затраты организации подразделяются на текущие, будущих периодов и предстоящие.

К **текущим** относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода.

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде. Но эти расходы включаться будут в себестоимость продукции в последующие отчетные периоды.

К **предстоящим затратам** относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих, выплат / единовременного вознаграждения за выслугу лет и другие затраты, имеющие периодический характер).

На результаты деятельности организации существенное влияние оказывает *целесообразность совершения затрат*. По данному признаку затраты подразделяются на эффективные и неэффективные.

Эффективные — это производительные затраты, в результате которых организация получает доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится наибольшая часть затрат, образующих себестоимость продукции.

Неэффективные — это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты — это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, от простоев, недостачи и порчи товарно-материальных ценностей и др. Необходимость выделения неэффективных затрат обусловлена оптимизацией затрат при их планировании и нормировании.

Также необходима группировка затрат в зависимости от *охвата их планированием*. По данному признаку затраты подразделяются на планируемые и непланируемые.

К **планируемым затратам** относятся производительные затраты организации, обусловленные ее хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Затраты в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции.

Не планируемые затраты — это непроизводительные затраты, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности организации. Эти расходы считаются

прямыми потерями, и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на предупреждение возникновения таких затрат.

По отношению к действующим нормам все затраты, включаемые в себестоимость продукции, целесообразно группировать в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое деление затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

В управленческом учете важное значение имеет деление затрат на **регулируемые** (контролируемые) и **нерегулируемые** (неконтролируемые). По степени воздействия на них затраты подразделяются на полностью, частично и слабо регулируемые.

Полностью регулируемые затраты возникают прежде всего в сферах производства и распределения. **Частично регулируемые затраты** имеют место в сфере маркетинговых исследований, обслуживании клиентов. **Слабо регулируемые затраты** возникают во всех функциональных областях.

Степень контроля и регулирования затрат зависит от специфики деятельности конкретной организации.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые можно предусмотреть в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Это позволит выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения организации.

Для принятия *эффективных управленческих решений* затраты целесообразно подразделять на **релевантные** (от англ. *relevant* — относящийся к делу) и **нерелевантные**.

Так, при принятии управленческих решений между собой сравниваются несколько альтернативных вариантов, в целях выявления наилучшего из них. Все сравниваемые при этом показатели делятся на две группы: первые остаются неизменными во всех вариантах, а вторые изменяются в зависимости от особенностей принятого варианта. С целью экономии материальных и временных затрат целесообразно сравнивать лишь показатели второй группы, которые меняются от варианта к варианту. Эти затраты часто называют релевантными. Именно они учитываются при принятии решений. Показатели же первой группы при выборе наилучшего варианта в расчет не принимаются, так как они одинаковы при всех вариантах.

Для принятия управленческих решений также важное значение имеет подразделение затрат на явные и вмененные (альтернативные).

Явные (расчетные) затраты — это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходом различных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг.

В управленческом учете для принятия решения зачастую необходимо учитывать затраты, которые в будущем реально могут и не состояться. Такие затраты называются **вмененными**.

Вмененные (альтернативные) затраты означают упущенную выгоду организации, которую она могла бы получить. Это возможность, которая потеряна. Или которой жертвуют ради выбора альтернативного варианта (производства альтернативного товара, реализации по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т. д.

Категория вмененных затрат фигурирует лишь в управленческом учете, так как финансовый учет отражает только факты, уже свершившиеся и подтвержденные документально.

По признаку признания расходов затраты организации необходимо разграничить на входящие и истекшие.

Входящие затраты — это те средства или ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доход в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд **истекших**.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торговой организации можно привести одну статью актива баланса — товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними заготовительные затраты следует считать истекшими. В балансе промышленной организации входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

Отсюда можно сделать вывод, что **входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие — тождественны понятию «расходы».**

Для заинтересованности коллектива в результатах своего труда в управленческой деятельности широко применяется *система стимулирования*. Исходя из этого признака затраты организации необходимо подразделять на **обязательные** (связанные с выполнением основных трудовых обязанностей) и **поощрительные** (направленные на мотивацию работников) затраты.

Управленческий аппарат предприятия в своей практической деятельности может использовать не только вышеперечисленные, но и другие классификационные признаки, установленные самим предприятием, способствующие принятию эффективных управленческих решений.

1.3. Учет затрат по местам их возникновения

1.3.1. Принципы выделения мест возникновения затрат (МВЗ) на предприятии

Места возникновения затрат представляют собой цехи или участки производства, которые выделяются в самостоятельные объекты учета.

Такое выделение позволяет классифицировать и отражать затраты, возникающие в подразделениях предприятия, и обеспечить:

- действенный и всесторонний контроль эффективности работы предприятия;
- дифференцированное распределение накладных затрат на единицу продукции, необходимое для точной калькуляции себестоимости.

Для решения перечисленных выше задач места возникновения затрат на предприятии определяют в соответствии со следующими **основными принципами**:

1. Каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности.

Во главе каждого подразделения должен стоять руководитель (например, мастер или начальник цеха), который несет ответственность за возникающие затраты производства.

При планировании затрат или бюджета определяемые показатели должны обсуждаться с руководителями подразделений. Плановые показатели нужно рассчитывать при участии руководителей каждого подразделения. Такое участие позволяет обеспечить эффективный контроль за выполнением норм.

В сферу ответственности руководителя одновременно могут входить несколько мест возникновения затрат. Недопустимо, однако, чтобы за одно подразделение отвечали несколько человек (мастеров или начальников цехов). В этом случае ни один из них не будет ощущать ответственность за возникновение затрат, стараясь переложить ее на остальных.

При многосменной работе подразделений предприятия руководители должны отвечать за возникновение затрат в течение всего рабочего времени.

При выделении мест возникновения затрат по принципу разграничения ответственности целесообразно опираться на уже существующие

ющую организационную структуру и использовать, если она разработана, номенклатуру подразделений и участков предприятия.

2. Причины, которые приводят к возникновению затрат, должны поддаваться количественному определению.

Для каждого места возникновения затрат требуется установить единицы измерения, на которые приходятся затраты (например, машино-час, норма времени на обработку детали). Такие единицы иначе называются базами распределения затрат. Они необходимы для обеспечения точности учета, а также позволяют избежать ошибок в контроле затрат.

Выбор правильной базы распределения тем легче, чем детальнее разбиение предприятия на места возникновения затрат. Проще всего установить базы распределения затрат для подразделений, которые объединяют однородное оборудование или сходные рабочие места.

3. Место возникновения затрат необходимо выделять таким образом, чтобы максимально упростить распределение (и, следовательно, учет) различных видов затрат по соответствующим местам их возникновения.

Чем крупнее выделяемое место возникновения затрат, тем легче отнести на него соответствующие виды затрат и вести их учет. Допустим, что все оборудование и рабочие места, находящиеся на участке, образуют одно место возникновения затрат. В этом случае зарплата мастера, издержки по содержанию помещения, стоимость чистящих и смазочных материалов и тому подобное однозначно относятся к данному месту возникновения затрат. Предположим теперь, что участок разбивается на несколько мест возникновения затрат, например по группам производственного оборудования. Тогда распределение указанных выше видов затрат по отдельным местам возникновения значительно усложняется. Кроме того, учет затрат при детальной классификации мест их возникновения всегда требует больших затрат времени и средств, чем при укрупненном выделении.

Трудности, связанные с распределением затрат, можно преодолеть, выделив места возникновения общецеховых затрат, которые относятся к нескольким подразделениям в составе участка или цеха.

На рис. 3 представлен процесс управления затратами на предприятии на основе выделения МВЗ.

Центральным звеном системы управления затратами выступает учет по местам их возникновения. Это связано с тем, что затраты на производство целесообразнее контролировать там, где происходит производственный процесс или его обслуживание, т. е. в местах их возникновения — МВЗ. Для организации такой системы предприятие подразделяют на производственные структурные элементы различной степени детализации, в которых производятся нормирование, планирование, учет, регулирование, анализ и контроль расходов — т. е. осуществляются все стадии процесса управления затратами. МВЗ самого нижнего уровня детализации будем называть центром затрат (ЦЗ).

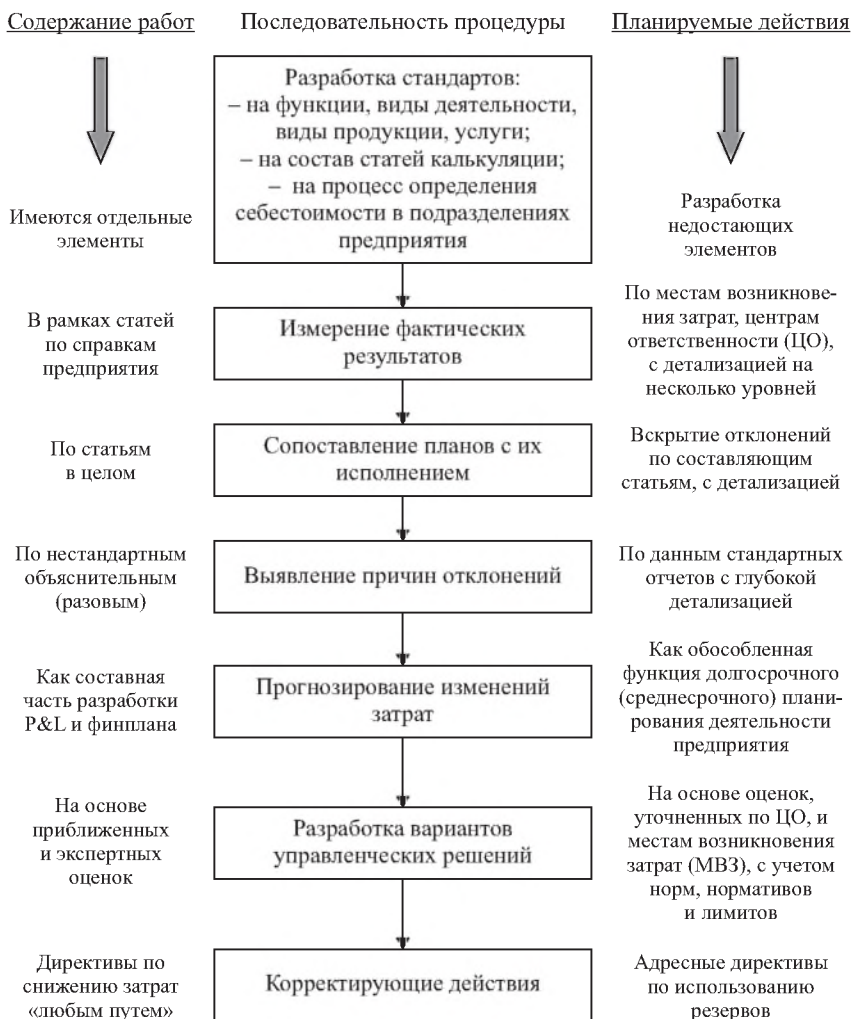


Рис. 3. Процесс управления затратами

Важной задачей данной системы является создание и использование экономически обоснованных лимитов и нормативов затрат с целью повышения эффективности контроля и регулирования. Успех решения этой задачи определяется тем, каким образом все затраты предприятия будут разбиты на логические группы. Разбиение должно быть произведено так, чтобы выделенным группам затрат (или, по-другому, направлениям учета затрат, функциям МВЗ) могли быть поставлены в соответствие экономически обоснованные базы для лимитирования и

нормирования. В дальнейшем такие функции МВЗ мы будем называть носителями затрат (НЗ). Носители затрат являются учетными единицами производимых и потребляемых затрат.

Места возникновения затрат (МВЗ) — структурные подразделения (цехи, службы, участки и пр.), представляющие собой объекты нормирования, планирования и учета издержек производства для управления расходом производственных ресурсов.

МВЗ имеет внешние аналитические признаки (например, по отношению к процессу производства: производственные, ремонтные, обслуживающие). Структуры затрат для МВЗ могут быть рассчитаны по элементам затрат, калькуляционным статьям и т. д.

Основными критериями целесообразности выделения структурного подразделения в МВЗ, как правило, являются:

- наличие обособленного в рамках МВЗ коллектива штатных работников;
- наличие закрепленных за работниками основных фондов;
- закрепление за МВЗ ТМЦ, используемых в производственном процессе;
- территориальная обособленность (возможно — в размещении, возможно — в зонах обслуживания);
- наличие отдельной функции управления данным МВЗ.

Центры затрат (ЦЗ) — структурные подразделения завода, соответствующие наиболее детальному уровню структуры управления при условии сохранения экономической целесообразности их отдельного представления и анализа. ЦЗ являются первичными ячейками учета, характеризующимися единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, единством производственно-технического назначения используемого оборудования, направленностью затрат.

Номенклатура ЦЗ и МВЗ должна предусматривать единую систему их кодирования, дающую возможность сортировки и группировки данных о затратах по любым закодированным признакам в разных комбинациях.

ЦЗ являются частным случаем МВЗ. Их выделение в особую категорию оправдано тем, что ЦЗ представляют собой основу для группировки затрат аналитического учета, в максимальной степени адекватных носителям затрат (НЗ). ЦЗ обычно выделяют в тех случаях, когда в них можно более обоснованно осуществлять нормирование затрат, когда доля прямых затрат наиболее высока, а затраты на детализацию приемлемы.

Основными критериями целесообразности выделения структурного подразделения в ЦЗ являются:

- возможность определения существенной доли затрат подразделения прямым образом. При этом уровень существенности таких затрат для каждого структурного подразделения определяется эконо-

мистами предприятия — постановщиками системы учета и управления затратами;

- необходимость усиления контроля над каким-либо участком работы. Любое подразделение с помощью определенных организационно-технических мероприятий может быть выделено в отдельное МВЗ (ЦЗ);

- более высокая, по сравнению с необходимыми затратами на организацию соответствующих учетно-вычислительных процедур, степень полезности дополнительной информации о затратах подразделения;

- однородность применяемых технологических процессов, оборудования, исполняемых функций.

Подразделение может быть выделено в качестве ЦЗ вне зависимости от его величины. Это может быть как цех в целом, так и его отдельные структурные подразделения.

Носители затрат (НЗ) — функции (или виды работ), которые выполняются в данном МВЗ (ЦЗ). Это направления учета затрат для каждого МВЗ (ЦЗ), однозначно связанные с видами деятельности этого МВЗ.

Важной характеристикой НЗ является их отношение к различным стадиям производства товаров или услуг. Назовем их видами НЗ. С этой точки зрения НЗ делятся на следующие виды:

- конечные НЗ — готовые к реализации на сторону НЗ (товары или услуги на сторону);

- межцеховые НЗ — передаваемые полуфабрикаты, изготавливаемое собственными силами сырье или выполненные услуги, потребляемые в процессе межцехового оборота;

- внутрицеховые НЗ, произведенные МВЗ внутри цеха и потребленные в рамках одного цеха.

Таким образом, смысл управления затратами на основе МВЗ и НЗ — более четкая организация контроля и регулирования затрат, обеспечение четкой персонифицированной ответственности за величину и направление отдельных расходов.

Выделенные для конкретного предприятия МВЗ, ЦЗ и НЗ отражают часть отношений в организационно-экономической системе, какой является предприятие, причем отношений от первых до заключительных стадий производственного процесса.

Соответственно, перечень цехов и их объединений, участков (служб) будет определять перечень МВЗ, а перечень выпускаемых видов продукции, работ, услуг — перечень НЗ.

Основой системных отношений является фиксирование места возникновения затрат и их характера, закрепление связей НЗ и ЦЗ. Тем самым закладывается основа для отражения процесса передачи НЗ между МВЗ.

Список МВЗ опирается на совокупность подразделений завода, связанных с выполнением различных программ (что является необхо-

димым условием совершенствования важнейшей стадии управления затратами — нормирования):

- производственной (условно назовем ее программой №1);
- ремонтной (№2);
- обеспечивающей (№3).

В рамках реализации обеспечивающих программ могут решаться задачи не только обеспечения текущего производства, но и задач иной направленности: социальной, экологической, инвестиционной, технического перевооружения, обеспечения качества и т. п.

Правила установления связей программ с МВЗ, ЦЗ и НЗ устанавливаются унифицированной формой сметы затрат и единым порядком ее заполнения.

Система МВЗ, ЦЗ и НЗ описывается в таблице детализации МВЗ, которая имеет следующую форму (табл. 2).

Таблица 2

Детализация МВЗ предприятия

МВЗ	ЦЗ	№ программы	НЗ		
			НЗ1	НЗ2	...
МВЗ 1	—				
В т. ч. МВЗ 1.1	ЦЗ 1.1.1				
	ЦЗ 1.1.2				
	ЦЗ 1.1.3				
	...				
МВЗ 1.2	ЦЗ 1.2.1				
	ЦЗ 1.2.2				
	...				
МВЗ 2.1	ЦЗ 2.1.1				
...	...				

На пересечении строки с ЦЗ и столбца с реализуемым в нем носителем ставится признак отношения НЗ к стадиям производственного процесса: К — конечный продукт; М — межцеховой оборот; В — внутрицеховой оборот.

Основной целью составления смет затрат с учетом НЗ и МВЗ является определение объема и структуры ресурсов, необходимых для производства. Правила составления смет:

1. Сметы затрат составляются ежемесячно с детализацией до центров затрат (ЦЗ) и мест возникновения затрат (МВЗ).

2. Структура сметы затрат представлена в двух измерениях: по статьям затрат и по носителям затрат (НЗ). Суммы итогов по каждому измерению должны совпадать.

3. Форма сметы предусматривает отражение плановых, или фактических показателей. Возможно представление плановых и фактических данных дробью (числитель — плановые данные, знаменатель — фактические).

4. Построчно в смете представлены статьи затрат. Каждая статья — определенный вид ресурса, потребляемый в процессе выпуска продукции (работ, услуг). Степень детализации статей затрат определяется их удельным весом в общем итоге, степенью определенности при планировании потребности данного вида ресурса и степенью возможности регулирования объема затрат по статье.

5. В столбцах сметы представлены НЗ, которые производятся в рассматриваемом МВЗ, шифры каждого из них, итоги по группам носителей и общие итоги по МВЗ в разрезе НЗ.

6. Принцип составления сметы предусматривает отражение по столбцам как готовой продукции данного МВЗ, так и объемов незавершенного производства (НЗП). Степень детализации представления данных о структуре НЗ и НЗП зависит от уровня рассматриваемого МВЗ, удельного веса НЗ в общем итоге сметы по НЗ и технических возможностей отражения таких данных в первичной документации.

7. Общими принципами составления смет являются:

— полный охват сметами всех выделяемых для предприятия МВЗ, ЦЗ и НЗ;

— сводимость смет для ЦЗ в смету соответствующего МВЗ, а ряда смет МВЗ определенного уровня детализации — к смете МВЗ более высокого уровня, вплоть до уровня предприятия.

Структура сметы предусматривает отражение всех статей затрат на всех уровнях детализации по МВЗ. Предполагается три варианта отражения затрат в разрезе статей:

- отражающие экономические элементы затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных производственных фондов, прочие затраты);

- отражающие экономическую характеристику используемых ресурсов (материалы, заработная плата, энергия и т. п.), т. е. по калькуляционным статьям затрат;

- отражающие как экономическую характеристику, так и НЗ с источником их возникновения, т. е. по МВЗ — источникам на основе «принципа вложенности».

Смета, отражающая затраты по экономическим элементам, составляется на основе отнесения затрат к перечисленным пяти элементам на основе действующего постановления Правительства РФ.

Состав статей затрат, отражающих экономическую характеристику используемых ресурсов (калькуляционных статей), рекомендуется следующий:

- сырье;
- основные материалы и запчасти;

- заработная плата основных рабочих с начислениями в фонды социального страхования;
- топливо;
- электроэнергия;
- заработная плата вспомогательных рабочих с начислениями в фонды социального страхования;
- вспомогательные материалы;
- износ МБИ;
- амортизация;
- услуги других МВЗ (расшифрованные по всем значимым МВЗ, учитывая, что значимыми признаются затраты объемом более 0,01% от общего итога; при выполнении этих условий энергоносители, например, расшифровываются по затратам на обеспечение теплом, водой, стоками, сжатым воздухом, вакуумом, азотом, кислородом, учитываются потребности в затратах на содержание инженерных сетей);
- услуги сторонних организаций (расшифрованные по всем значимым видам или организациям);
- арендная плата за технологическое оборудование;
- стоимость возвратных отходов (в статье приводится наименование конкретного их вида, например — металлолом);
- прочие.

Перечисленные статьи затрат являются комплексными, т. е. могут быть расшифрованы (разложены по составляющим). Их расшифровка может потребоваться в тех случаях, когда какой-либо вид потребляемого ресурса является преобладающим. В составе затрат вспомогательных цехов обычно высокую долю составляют затраты на тепло и на обеспечение перевозок (как правило, какого-то из видов грузовых перевозок).

Все статьи затрат делятся на прямые и косвенные. Кроме того, каждая из названных групп делится на регулируемую и нерегулируемую части.

Прямые затраты (расходы) являются затратами, прямо относящимися к выпускаемым единицам продукции (работам, услугам), необходимыми именно для выпуска данной единицы и поэтому полностью включаемыми в себестоимость соответствующей единицы продукции (работ, услуг).

Косвенные затраты (расходы) являются затратами, обеспечивающими выпуск сразу нескольких видов продукции (работ, услуг). При необходимости распределения общего объема затрат по видам продукции (работам, услугам) косвенные затраты делят по группам продукции пропорционально избранному в качестве расчетной базы показателям из числа статей прямых затрат или иных (технических, социальных и др.) характеристик. Например, затраты на отопление помещения — пропорционально объему и характеристикам теплоотдачи отапливаемых помещений, а если разные виды продукции производят-

ся в одном помещении — пропорционально площади, закрепленной за каждым из них. Транспортно-заготовительные расходы — пропорционально стоимости приобретенных (вовлеченных в производство) материалов, и т. п.

Как прямые, так и косвенные затраты могут регулироваться на уровне рассматриваемого МВЗ или регулироваться во внешней, по отношению к данному МВЗ, среде. В первом случае статьи затрат относятся к регулируемым, во втором — к нерегулируемым.

Включение в состав затрат, отражающих экономическую характеристику используемых ресурсов, статей услуг других МВЗ является формой отражения внутривозовского оборота затрат. Почти каждая из них может быть сведена к одному или нескольким видам ресурсов, передаваемых в данное МВЗ от других. Так, энергоцех (Э1_1) передает затраты на энергоносители (затраты на энергию), автотранспортный и железнодорожный цеха (АТЦ и ЖДЦ) — затраты на перевозки (транспортные затраты), ремонтные цеха — затраты на содержание и эксплуатацию оборудования.

Общим правилом является отражение каждой из таких услуг двумя реквизитами: наименованием самой услуги (НЗ) и указанием МВЗ как источника.

Все остальные статьи затрат также описываются соответствующими им НЗ и МВЗ. В качестве МВЗ могут выступать внешние поставщики (ВП). Если рассматривается МВЗ на уровне цеха и выше, то почти все потребляемые ресурсы могут быть представлены статьями затрат, отражающими НЗ в виде услуг других МВЗ — источников их возникновения, т. е. превратиться в смету затрат со статьями, отражающими «принцип вложенности».

Смета затрат с калькуляционными статьями в большей степени предназначена для свода затрат на уровне завода и анализа структуры потребляемых ресурсов. На ее основе может выполняться факторный анализ отклонений фактических затрат от плановых, в разрезе составляющих, для поиска альтернативных ресурсов. Смета затрат со статьями затрат, отражающими источники затрат по принципу вложенности (по МВЗ), в большей мере предназначена для управления затратами по МВЗ.

1.3.2. Виды мест возникновения затрат

Места возникновения затрат можно классифицировать в зависимости от процедур учета или выполняемых в этих местах функций. Выделение видов мест возникновения затрат необходимо для эффективного учета и отражения реальной ситуации на предприятии.

С точки зрения процедур учета решающим является разделение затрат на две группы. Затраты первой группы распределяются на-

прямо по местам возникновения, второй группы — опосредованно. Таким образом, различают:

- основные (конечные) места возникновения затрат;
- вспомогательные (предварительные) места возникновения затрат.

В **основных местах возникновения затрат** непосредственно изготавливается продукция, предназначенная для реализации. Возникающие затраты напрямую относят на единицу продукции (заказ) в соответствии с коэффициентами распределения.

Вспомогательные места возникновения затрат участвуют в процессе основного производства косвенно. Их участие заключается в производстве продукции и оказании услуг для нужд основных участков. Затраты производства для собственных нужд нельзя отнести непосредственно на единицу продукции (заказ). Их распределяют сначала по основным местам возникновения затрат (в соответствии с коэффициентами распределения). Затем совокупные затраты основных участков относят, как было указано выше, на единицу продукции или заказ.

На практике вспомогательные места возникновения затрат подразделяются в зависимости от выполняемых в них функций. Особенности такой классификации определяются спецификой предприятия и потребностью в информации для принятия решений. Наиболее часто встречаются следующие виды вспомогательных мест возникновения затрат:

- общезаводские;
- обслуживающие процесс производства;
- относящиеся к материальным запасам;
- относящиеся к сфере управления;
- сбыта продукции и т. д.

Общезаводские места возникновения затрат обслуживают предприятие в целом и занимаются производством продукции или оказанием услуг для нужд всех его подразделений (мест возникновения затрат). Типичные примеры: отдел обслуживания помещений, объекты социальной сферы, отдел ремонта и обеспечения эксплуатации.

Обслуживающие процесс производства участки изготавливают продукцию (оказывают услуги) для нужд основного производства. Типичные примеры: отдел технического управления производством, отдел подготовки производственного процесса, конструкторское бюро, отдел технического контроля и контроля качества, инструментальная мастерская и т. п.

Относящиеся к материальным запасам места возникновения затрат охватывают сферу снабжения и складского хозяйства.

К *сфере управления* относятся все подразделения, осуществляющие коммерческое руководство предприятием, например общее руководство, отдел планирования, отдел финансового и производственного учета и отчетности, ревизионный отдел, отдел кадров, компьютерный отдел, канцелярия, хозяйственный отдел и т. д.

В *сбытовых местах* возникновения затрат осуществляются все функции, относящиеся к реализации продукции предприятия (включая рекламу, исследование рынка, обслуживание клиентов, рассмотрение претензий и т. п.).

Результаты классификации фиксируются в номенклатуре мест возникновения затрат на предприятии. Каждому участку присваивается регистрационный номер и составляется его описание. На малых и средних предприятиях обычно используют трехзначные регистрационные номера. Первая цифра (или первые две цифры) характеризует группу (область производства), к которой принадлежит место возникновения затрат. Последняя цифра — порядковый номер места возникновения затрат в данной группе. При необходимости регистрационный номер можно расширить до 4 и более позиций. Применение компьютерной техники в процедурах учета позволяет без проблем обрабатывать расширенный круг учетных данных. Пример номенклатуры МВЗ представлен в табл. 3.

Таблица 3

Пример номенклатуры мест возникновения затрат на предприятии

Основное производство	Вспомогательное производство
Техническое управление производством. Управление технологическими процессами. Подготовка процесса производства. Конструкторское бюро. Цех основного производства №1. Мастер участка. Контроль качества. Участки непосредственного изготовления продукции в цехе основного производства №1. Цех основного производства №2 (классификация аналогично п. 4). Цех основного производства №3 (классификация аналогична п. 4). Цех основного производства №4 (классификация аналогична п. 4)	Отдел энергоснабжения. Электроэнергия (снабжение и распределение). Газ (снабжение и распределение). Пар (снабжение и распределение). Вода (распределение). Объекты социальной сферы. Заводская столовая. Медицинский кабинет. Совет предприятия. Отдел транспортных перевозок. Управление транспортными перевозками. Перевозки внутри предприятия. Парк легковых автомашин. Парк грузовых автомашин. Цех по ремонту и обеспечению эксплуатации. Руководство цеха. Слесарная мастерская. Мастерская электрика. Столярная мастерская

Общезаводские*	Материальные запасы*
Обслуживание помещений. Административные помещения. Производственные помещения. Складские помещения. Автостоянки. Заводская и пожарная охрана. Уборка помещений. Обогревание помещений	Руководство отдела снабжения. Приемка поступающих материалов. Контроль качества поступающих материалов. Склад сырья и материалов №1. Склад сырья и материалов №2. Склад запасных частей
Руководство предприятия*	Служба сбыта*
Общее руководство. Отдел централизованного планирования. Отдел бухгалтерского учета и отчетности. Отдел производственного учета и отчетности. Отдел компьютерной обработки данных. Отдел кадров. Канцелярия и телефонный узел. Хозяйственный отдел	Руководство службой сбыта. Отдел исследования рынка. Рекламный отдел. Сбытовые отделы по направлениям. Склады готовой продукции. Упаковка и отправление продукции

* Вспомогательные места возникновения затрат.

1.3.3. Основные принципы распределения затрат по местам их возникновения

Эффективное выполнение задач производственного учета возможно только при условии как можно более точного распределения затрат по местам их возникновения и носителям.

По способу отнесения затрат на объекты учета различают:

- прямые затраты;
- накладные затраты (расходы).

Затраты, причина возникновения которых касается определенного носителя, относятся на него напрямую. Они называются прямыми затратами, приходящимися на единицу продукции (заказ). Затраты, причина возникновения которых связана сразу с несколькими носителями, являются накладными. Их распределяют по конкретным носителям опосредованно, с помощью коэффициентов распределения.

Для понимания системы распределения накладных расходов необходимо выделить следующие ее составляющие:

1. Ставка распределения (поглощения) накладных расходов.
2. Уровни и этапы распределения накладных расходов.
3. Учетные регистры и формы внутренней отчетности, в которых находят свое отражение накладные расходы.

Выбор **ставки распределения накладных расходов** зависит от используемых на предприятии методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Важное значение имеет также база распределения накладных расходов.

Определение **уровней и этапов распределения накладных расходов**, по сути, означает выбор общей схемы распределения затрат предприятия. Под этим подразумевается выбор методов распределения расходов вспомогательных (обслуживающих) производств, методов отражения накладных расходов в незавершенном производстве (далее НЗП), методов распределения накладных расходов между видами продукции, методов отражения перераспределенных или недораспределенных накладных расходов (в случае использования элементов планирования или нормирования в системе учета затрат) и т. д.

Определение **учетных регистров и форм внутренней отчетности**, в которых находят свое отражение накладные расходы, является важной составляющей системы распределения затрат на предприятии. Особое значение придается разработке форм аналитических таблиц распределения накладных расходов и управленческих отчетов с отражениями результатов этого распределения.

Необходимость использования расчетной ставки накладных расходов вызвана следующим обстоятельствами:

- с помощью ставок накладных расходов осуществляется процедура их распределения между центрами затрат и видами продуктов; с использованием ставок накладные расходы отражаются на счетах управленческого учета;

- анализ ставок распределения накладных расходов способствует выявлению причин и виновников перерасхода данных затрат на предприятии;

- определение ставки переменных накладных расходов повышает эффективность планирования данных затрат путем создания системы гибких бюджетов.

В общем виде ставку можно представить так:

$$\text{Ставка} = \frac{\text{Накладные расходы}}{\text{Объем деятельности (сумма баз распределения накладных расходов)}}.$$

Известно несколько видов ставок распределения накладных расходов, которые можно применять на промышленных предприятиях. Выделяют фактическую и плановую ставки накладных расходов.

Фактическая ставка представляет собой плавающую ставку, т. е. ставку, изменяющуюся в течение отчетного периода под влиянием динамики базы распределения или прочих факторов. Она рассчитывается как отношение фактических накладных расходов к фактической базе распределения.

Плановая (сметная) ставка рассчитывается заранее на краткосрочный или долгосрочный периоды. Она представляет собой отношение плановых накладных расходов к плановой базе распределения. В свою очередь, плановые ставки по времени действия могут быть годовыми, квартальными и месячными. Годовые ставки имеют явное преимущество в виде отсутствия трудоемкости в их исчислении. При этом исключается влияние сезонных и прочих колебаний. Широкое распространение получили плановые ставки, срок использования которых превышает 1 год. В этом случае плановая ставка может устанавливаться на 2, 3, 4, 5 лет.

В мировой практике ставки накладных расходов остаются неизменными в течение ряда лет. Это объясняется, во-первых, трудоемкостью их расчета и, во-вторых, пониманием того, что распределенные плановые накладные расходы и фактические накладные расходы реально никогда не будут равны друг другу.

С точки зрения практического использования существует ряд отличий плановой ставки от фактической, и руководителям управленческой бухгалтерии следует решить, применение какой ставки будет наиболее целесообразным. Для этого в табл. 4 представлена сравнительная характеристика обоих видов ставок.

Таблица 4

Сравнительная характеристика ставок распределения (поглощения) накладных расходов производственного участка

Плановая ставка	Фактическая ставка
<p>Определяется в начале периода.</p> <p>Неточная информация о накладных расходах.</p> <p>Оперативная информация о накладных расходах.</p> <p>Характеризуется наличием перераспределенных и недораспределенных накладных расходов.</p> <p>Выравнивает накладные расходы (в том числе на счетах) в течение отчетного периода в случае использования годовой плановой ставки накладных расходов</p>	<p>Определяется в конце периода.</p> <p>Точная информация о накладных расходах.</p> <p>Отсутствие оперативной информации о накладных расходах.</p> <p>Отсутствуют перераспределенные и недораспределенные накладные расходы.</p> <p>Не выравнивает накладные расходы в течение отчетного периода.</p> <p>Характерны скачки (резкие колебания величины накладных расходов) в течение годового периода</p>

Ставки могут быть рассчитаны по всему предприятию (**общезаводская ставка**) или в разрезе подразделений (**цеховые ставки**), причем второй вариант предпочтительнее, поскольку учитывает затратоёмкость каждого вида базы распределения в цеховом разрезе. Необходимо отметить, что в случае наличия в цехе множества участков, которые функционируют автономно друг от друга, цеховая ставка может быть заменена на ставку распределения накладных расходов (табл. 4).

Ставки могут устанавливаться отдельно на **переменные** и **постоянные** накладные расходы. Такую группировку затрат целесообразно использовать в целях анализа и выявления отклонений накладных расходов.

В зависимости от технологических особенностей процесса производства ставка может быть **операционная**, т. е. рассчитываемая на операцию, и **подетальная**, когда продукт состоит из ряда компонентов (деталей), каждый из которых производится отдельно.

На предприятиях с высокой степенью механизации и автоматизации работ могут использоваться ставки распределения накладных расходов на оборудование.

В рамках использования метода ABC появляется функциональная ставка распределения накладных расходов или ставка на вид деятельности.

Ставки могут быть **едиными** (в плане отражения только одной базы распределения) и **дифференцированными**. Последние применяются в том случае, если на величину накладных расходов оказывают влияние несколько факторов, которые можно определить. Тогда накладные расходы группируют по статьям затрат, и для каждой группы статей выявляют свою базу распределения. Таким образом, дифференцированные ставки характеризуются использованием нескольких баз распределения накладных расходов. Они, в частности, могут устанавливаться на:

- виды деятельности предприятия (выделяют виды деятельности предприятия без учета цеховой структуры);
- виды деятельности в рамках производственного подразделения (цеха);
- виды продуктов;
- виды операций;
- места формирования затрат в рамках производственного подразделения (цеха);
- виды накладных расходов.

Ставки накладных расходов могут быть установлены в виде коэффициентов и процентов. В этом случае выделяют **коэффициентные** и **процентные** ставки распределения. Первые используются, как правило, применительно к базам распределения, выраженным натуральными и трудовыми измерителями (единицы продукции, человеко-часы, машино-часы и т. п.), вторые широко применяются в отношении баз

распределения, выраженных в денежном выражении (заработная плата основных производственных рабочих, прямые материальные расходы, прямые расходы, стоимость обработки и т. п.).

Выделяют ставки распределения накладных расходов между **изделиями** и ставки распределения накладных расходов между **подразделениями**. Первая группа ставок применяется по отношению к накладным расходам, собранным в рамках производственного подразделения, в целях распределения между видами изделий. Вторая — по отношению к непроизводственным накладным расходам при их распределении между подразделениями. Ее также могут использовать при перераспределении расходов вспомогательных (обслуживающих) центров затрат между другими подразделениями.

Ставки распределения накладных расходов можно различать в зависимости от вида используемых баз распределения. В начале XX в. для распределения накладных расходов в отечественной практике применялись следующие базы: прямые расходы производства, прямые расходы на оплату труда рабочих, прямые расходы на материалы, единицы вырабатываемых продуктов. Использование данных расчетных баз не было регламентировано государством. Впоследствии появились новые базы распределения накладных расходов: производственная стоимость готовых продуктов, полная стоимость готовых продуктов, весовые характеристики основных продуктов и т. п. Широкое применение нашел термин «обложение накладными расходами». Накладными расходами облагалось все то, для чего они производились и чем вызывались. Таким образом, **база распределения** может определять вид ставки накладных расходов (табл. 5).

В отношении непроизводственных накладных расходов, включающих общехозяйственные расходы и расходы на продажу, также может быть принято решение об их распределении. В случае принятия такого решения следует учитывать, что серьезной проблемой становится выбор базы распределения данных расходов (табл. 6).

Все рассмотренные в табл. 6 базы распределения могут использоваться как при разнесении общехозяйственных расходов между подразделениями, так и между конкретными изделиями. Наибольшую практическую ценность имеют две базы распределения общехозяйственных расходов: производственные расходы и маржинальная прибыль.

Таблица 5

Базы распределения производственных накладных расходов, применяемые на практике

База	Формула ставки накладных расходов	Характеристика базы распределения	Сфера применения формулы
1. Прямые расходы на оплату труда	Производственные накладные расходы	Наиболее распространенная база распределения накладных расходов. Как правило, оказывает незначительное влияние на динамику таких затрат, как расходы по обслуживанию оборудования, ремонт и т. п.	Предприятия с трудоемким производством
	Прямые расходы на оплату труда		
2. Человеко-часы	Производственные накладные расходы	Появилась в конце XIX в. Проста в плане расчета. Может использоваться для составления финансовых отчетов и анализа управленческих отчетов. Отсутствие связи со временем работы машин	Предприятия с трудоемким производством
	Количество человеко-часов		
3. Прямые расходы материалов	Производственные накладные расходы	Отсутствие связи с рядом производственных накладных расходов. Например, расходы на заработную плату управленческого и прочего персонала подразделения (цеха) не зависят от динамики прямых материальных затрат	Предприятия с материалоёмким производством
	Прямые расходы материалов		
4. Машино-часы	Производственные накладные расходы	Одна из широко используемых баз распределения накладных расходов. Факторы, выбранные в качестве баз распределения, существенно влияют на производственные накладные расходы, особенно на расходы, связанные с обслуживанием оборудования	Предприятия с высокой степенью автоматизации и механизации производства
	Количество машино-часов		

База	Формула ставки накладных расходов	Характеристика базы распределения	Сфера применения формулы
5. Прямые расходы	Производственные накладные расходы	Различие в продуктах при использовании данной базы распределения должно быть незначительным	Предприятия с высокой долей прямых расходов в валовых затратах
	Прямые расходы		
6. Выпуск продукции	Производственные накладные расходы	Использование данной базы распределения накладных расходов возможно при выполнении следующих условий: производимые продукты должны быть однородны, обладать одинаковой материалоемкостью, трудоемкостью и потреблять равное количество машинного времени	Однопродуктовое производство, многопродуктовое производство с однородной продукцией
	Выпуск продукции		
7. Плановые ставки накладных расходов	Производственные накладные расходы	Использование данной базы распределения накладных расходов возможно при наличии на предприятии хорошо организованной плановой службы	Любое промышленное предприятие
	Выпуск продукции, оцененный по плановым ставкам		

Таблица 6

Базы распределения общехозяйственных расходов

База распределения общехозяйственных расходов	Формула расчета ставки общехозяйственных расходов
Производственные расходы	Общехозяйственные расходы
	Производственные расходы
Заработная плата основных производственных рабочих	Общехозяйственные расходы
	Прямые расходы по оплате труда
Выручка от реализации продукции	Общехозяйственные расходы
	Выручка
Производственные накладные расходы	Общехозяйственные расходы
	Производственные накладные расходы
Маржинальная прибыль	Общехозяйственные расходы
	Маржинальная прибыль

В состав **производственных расходов** включаются прямые расходы и производственные накладные расходы. Другими словами, они представляют собой себестоимость продукта без включения в нее производственных накладных расходов. Поэтому логичнее предположить, что общие хозяйственные расходы, которые сложно соотнести с видами продукции или центрами затрат, должны быть распределены пропорционально уже списанным ранее производственным расходам.

Еще более целесообразно применять на практике такую базу распределения общехозяйственных расходов, как **маржинальная прибыль**. Она представляет собой вклад каждого продукта (или подразделения) в достижение общей прибыли предприятия. Поэтому будет справедливо распределить управленческие расходы пропорционально этим вкладам, тем более, что услугами управления пользуются все субъекты организации.

На практике можно применять несколько вариантов исчисления маржинальной прибыли.

Вариант 1:

$$\text{Маржинальная прибыль} = \text{Выручка} - \text{Производственные расходы.}$$

Вариант 2:

$$\text{Маржинальная прибыль} = \text{Выручка} - \text{Прямые расходы} - \text{Переменные производственные накладные расходы.}$$

Если общехозяйственные расходы распределяются между видами продуктов, то формула отнесения данных затрат на продукт будет выглядеть следующим образом:

$$\frac{\text{Общехозяйственные расходы}}{\text{Маржинальная прибыль по предприятию}} \times \text{Маржинальная прибыль продукта.}$$

Если общехозяйственные расходы распределяются только между основными цехами то формула отнесения данных затрат на цех будет выглядеть следующим образом:

$$\frac{\text{Общехозяйственные расходы}}{\text{Маржинальная прибыль по предприятию}} \times \text{Маржинальная прибыль основного цеха.}$$

В случае разработки и внедрения элементов трансфертного ценообразования прибыль и соответственно маржинальная прибыль могут быть рассчитаны в рамках любого подразделения предприятия, а не только по основным цехам. Следовательно, формулу распределения общехозяйственных расходов между подразделениями (основными цехами, вспомогательными цехами, лабораториями и т. д.) организации запишем так:

$$\frac{\text{Общехозяйственные расходы}}{\text{Маржинальная прибыль подразделения}} \times \text{Маржинальная прибыль по предприятию.}$$

Такой подход позволяет избежать несправедливого распределения, поскольку общехозяйственные расходы относятся на подразделения или продукты в зависимости от их рентабельности.

Расходы на продажу в управленческом учете распределяются по территориям, каналам сбыта, видам продукции. В качестве баз распределения выбирают объем реализации в стоимостном выражении, производственную себестоимость, маржинальную прибыль и т. д.

Необходимо отметить, что при внедрении метода ABC учета затрат по видам деятельности количество баз распределения как производственных, так и непроизводственных накладных расходов значительно возрастает.

Существенным фактором, оказывающим влияние на величину ставки накладных расходов, является динамика объема деятельности. Однако это не единственный фактор, влияющий на затраты. Поэтому рост объема деятельности предполагает снижение общей ставки накладных расходов. Это происходит вследствие наличия постоянных накладных расходов, не зависящих от изменений выбранной базы. По-

стоянные расходы формируются под влиянием прочих факторов, таких как численность управленческого персонала, время, потраченное на использование услуг связи, виды командировок и т. д.

Важной проблемой считается определение взаимосвязи используемых ставок распределения накладных расходов. В табл. 7 показаны варианты взаимосвязи, которые имеют место на практике.

Таблица 7

Матрица ставок распределения (поглощения) накладных расходов

Вид ставки распределения накладных расходов	Плановая	Фактическая	Цеховая	Заводская	Операционная	Функциональная	На оборудование	Единая	Дифференцированные	Переменных расходов	Постоянных расходов
Плановая (годовая, квартальная, месячная, 2–5-годовая)			+	+	+	+	+	+	+	+	+
Фактическая			+	+	+	+	+	+	+	+	+
Цеховая (ставка на подразделение или на участок в цехе)	+	+				+		+	+	+	+
Заводская (ставка на предприятие)	+	+			+	+		+	+	+	+
Операционная (ставка на операцию)	+	+				+		+	+		
Функциональная (ставка на вид деятельности)	+	+	+	+				+			
На оборудование	+	+						+			
Единая	+	+	+	+	+	+	+			+	+
Дифференцированные	+	+	+	+	+					+	+
Переменных расходов	+	+	+	+				+	+		
Постоянных расходов	+	+	+	+				+	+		

Рассмотрим некоторые комбинации ставок накладных расходов. Прежде всего, необходимо отметить отличия между заводскими, цеховыми, едиными и дифференцированными ставками накладных расходов. В табл. 8 представлены возможные практические формулы для расчета указанных ставок.

Таблица 8

Комбинированные ставки накладных расходов

Ставка	Единая	Дифференцированная
Фактические ставки		
Заводская	Фактические валовые заводские накладные расходы в совокупности групп и статей	Фактические заводские накладные расходы в рамках одной группы или статьи
	Фактический объем деятельности, оказывающий влияние на валовые заводские накладные расходы	Фактический объем деятельности, оказывающий влияние на группу или статью заводских накладных расходов
Цеховая	Фактические валовые цеховые накладные расходы в совокупности групп и статей	Фактические цеховые накладные расходы в рамках одной группы или статьи
	Фактический объем деятельности, оказывающий влияние на валовые накладные расходы цеха	Фактический объем деятельности, оказывающий влияние на группу или статью накладных расходов цеха
Плановые ставки		
Заводская	Плановые валовые заводские накладные расходы в совокупности групп и статей	Плановые заводские накладные расходы в рамках одной группы или статьи
	Плановый объем деятельности, оказывающий влияние на валовые заводские накладные расходы	Плановый объем деятельности, оказывающий влияние на группу или статью заводских накладных расходов
Цеховая	Плановые валовые цеховые накладные расходы в совокупности групп и статей	Плановые цеховые накладные расходы в рамках одной группы или статьи
	Плановый объем деятельности, оказывающий влияние на валовые накладные расходы цеха	Плановый объем деятельности, оказывающий влияние на группу или статью накладных расходов цеха

В отличие от ставки, рассчитываемой в целом по предприятию, цеховые ставки накладных расходов позволяют определить основные факторы, оказывающие влияние на величину накладных расходов, про-

следить динамику и изучить природу затрат, с тем чтобы повысить уровень конкурентоспособности продуктов.

Единая заводская ставка используется при позаказном методе, **единая цеховая ставка** получила широкое распространение на отечественных предприятиях при попроцессном методе. Применение дифференцированной заводской и дифференцированной цеховой ставок повышает точность распределения накладных расходов, к чему стремятся в последние годы бухгалтера-аналитики.

Любой из вышеописанных вариантов ставок накладных расходов и их комбинаций применяется исходя из поставленных управленческих задач, требований, предъявляемых к достоверности и точности информации о себестоимости производимого продукта.

Наиболее сложным и трудоемким вариантом распределения накладных расходов считается вариант с расчетом **плановой цеховой дифференцированной ставки**, состоящий из следующих шагов.

Шаг 1. Выбор плановой базы распределения (объема деятельности или носителей затрат) для заранее определенной группы статей накладных расходов.

Шаг 2. Определение стоимости плановых носителей затрат (факторов), влияющих на величину плановых накладных расходов.

Шаг 3. Исчисление доли плановых накладных расходов, относимых на производимые продукты через выбранную базу распределения (систему носителей затрат).

В случае принятия решения о трансформации традиционной системы учета и распределения затрат в систему учета по видам деятельности (ABC-метод) появятся другие комбинированные ставки накладных расходов. В частности, ставки могут быть рассчитаны в разрезе функций (видов деятельности) или агрегированных функций. **Агрегированная функция** представляет собой группу функций (видов деятельности) в сфере производства, обслуживания и управления предприятием. Поскольку на практике сложно для каждой функции рассчитать ставку распределения накладных расходов (этих функций может быть 20—30), их группируют. Накладные расходы, собранные в рамках агрегированной функции, называют **агрегированными накладными расходами** (табл. 9). Затем после проведения детального анализа выбирают для агрегированной функции носитель затрат и через него относят агрегированные накладные расходы на продукты производства.

В качестве примера агрегированной функции можно привести архивное дело, гражданскую оборону, административно-хозяйственную деятельность и т. п.

Расходы, собранные по этим видам деятельности в одну группу, будут списаны на объекты отнесения затрат по одному носителю затрат, например пропорционально выручке от продажи продукции. Накладные расходы, сгруппированные по всем видам деятельности, связанным с обслуживанием оборудования, будут списаны на объекты отнесения

затрат по такому носителю затрат, как машино-часы. Накладные расходы, собранные по всем видам деятельности в рамках управления кадрами, могут быть отнесены на объекты затрат по общей базе пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Таблица 9

Виды комбинированных ставок распределения (поглощения) накладных расходов при использовании метода учета затрат по видам деятельности АВС

Ставка	Агрегированная функция	Функция
Фактическая	Агрегированные фактические функциональные накладные расходы	Фактические функциональные накладные расходы
	Фактический объем деловой активности (носители затрат), образующий накладные расходы	Фактический объем деловой активности (носители затрат), образующий накладные расходы
Плановая	Агрегированные плановые функциональные накладные расходы	Плановые функциональные накладные расходы
	Плановый объем деловой активности (носители затрат), образующий накладные расходы	Плановый объем деловой активности (носители затрат), образующий накладные расходы

Функции могут определяться в целом **по предприятию** (накладные расходы собираются в целом по предприятию и затем поглощаются заказами через систему носителей затрат) в рамках однопродуктового, однопердельного или однопроцессного, многопродуктового, однопердельного, позаказного методов и **по центрам затрат** (обслуживание оборудования цеха, исследования и испытания, мероприятия по охране труда). Другими словами, могут применяться заводские и цеховые ставки списания накладных расходов в рамках использования метода АВС.

Таким образом, можно сделать вывод, что ни одна из представленных выше баз распределения не выражает всю совокупность накладных расходов, поскольку последние, являясь комплексными расходами, колеблются под влиянием множества различных факторов. Следовательно, необходимо выбрать несколько расчетных ставок накладных расходов и использовать их для нужд нормирования, планирования и распределения затрат с учетом специфики организации производства, методов группировки затрат, уровня трудоемкости расчетных работ и требований к оперативности движения информационных потоков на предприятии.

Для понимания концепции распределения накладных расходов необходимо четко представить в каких центрах затрат они формируются и какая связь существует между данными центрами затрат.

Накладные расходы собираются в рамках следующих центров затрат:

1. Производственные центры затрат (ПЦЗ) — подразделения основного производства или основные цеха.
2. Обслуживающие центры затрат (ОЦЗ) — подразделения вспомогательного производства или вспомогательные цеха.
3. Непроизводственные центры затрат (НЦЗ) — управленческие подразделения организации, а также вся совокупность непроизводственных расходов.

Данные подразделения обозначены как центры затрат, что означает присутствие в них ответственных лиц, осуществляющих контроль за расходами.

Накладные расходы могут быть распределены несколькими вариантами. Наиболее распространенная схема распределения затрат (рис. 4) позволяет выявить полную себестоимость производимых на предприятии продуктов и использовать эту информацию для целей управления. Пошаговое распределение накладных расходов приведено ниже.

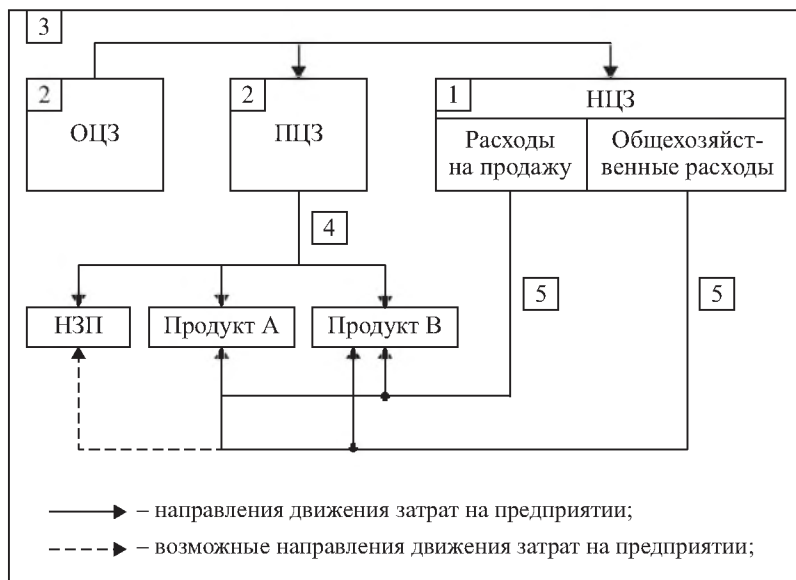


Рис. 4. Схема распределения расходов для определения полной себестоимости продукции

Шаг 1. Группировка непроизводственных накладных расходов в разрезе центров ответственности (НЦЗ).

Шаг 2. Группировка производственных накладных расходов в разрезе ПЦЗ и формирование информации о расходах ОЦЗ.

Шаг 3. Перераспределение расходов обслуживающих центров затрат между НЦЗ, ПЦЗ и прочими ОЦЗ.

Шаг 4. Распределение накладных расходов, собранных в рамках ПЦЗ между продуктами и незавершенным производством.

Шаг 5. Списание непроизводственных накладных расходов.

Схема, приведенная на рис. 4, позволяет ответить на вопрос: сколько средств и ресурсов вкладывает предприятие на содержание конкретных подразделений и на производство конкретного продукта.

Пример накладных затрат, относящихся к местам возникновения.

Виды затрат	Наиболее распространенные на практике базы распределения затрат по отдельным местам возникновения
Отопление	Площадь отапливаемых помещений (м ²)
Страховые взносы	Стоимость застрахованного имущества (руб./долл.)
Калькуляционные проценты на вложенный капитал	Калькуляционная остаточная стоимость (руб./долл.)
Расход электроэнергии	Номинальная потребляемая мощность, (к/Вт)
Обязательные отчисления на социальное страхование	Суммы заработной платы и окладов (руб./долл.)
Самостоятельно устанавливаемые на предприятии отчисления на социальное страхование	Суммы заработной платы и окладов (руб./долл.)
Плата за телефон	Число сотрудников или число установленных телефонных номеров

Пример распределения затрат по оплате за телефон.

Затраты в сумме 6741 долл. распределяются по местам возникновения в соответствии с числом установленных городских телефонных номеров.

1. Величина базы распределения — 63 шт.

2. Затраты на единицу измерения распределительной базы:
 $6741 / 63 = 107$ долл.

3. Доля затрат, приходящаяся на каждое место возникновения:
 $10 \times 107 = 1070$ долл.

Места возникновения затрат	I	II	III	IV	V	Итого
Число телефонных номеров, шт.	10	25	5	15	8	63
Доля затрат, приходящаяся на каждое место возникновения, долл.	1070	2675	535	1605	85 667	41

Пример распределения затрат предприятия на оплату взносов по медицинскому страхованию работников.

Затраты в сумме 80 000 долл. распределяются в соответствии с суммами заработной платы и окладов по местам возникновения. Суммы заработной платы и окладов составили:

Места возникновения затрат	I	II	III	IV	V	Итого
Заработная плата, долл.	130 000	300 000	65 000	200 000	105 000	800 000
Доля затрат, приходящаяся на каждое место возникновения, долл.	13 000	30 000	6 500	20 000	10 500	80 000

1. Величина базы распределения — 800 000 долл.
2. Процентная норма распределения:
 $(800\ 000 / 800\ 000) \times 100\% = 10\%$.
3. Доля затрат, приходящаяся на каждое место возникновения:
 $130\ 000 \times 10\% = 13\ 000$ долл.

Для упрощения процедур учета на практике значения количественных и стоимостных баз распределения считают неизменными в течение нескольких периодов. В случае с количественными базами распределения это происходит автоматически, при условии, что не меняется доля отдельных участков в общей величине базы распределения. Умножая эту долю, выраженную в процентах, на сумму затрат, подлежащую распределению, получаем часть затрат, приходящуюся на данное место возникновения.

При использовании стоимостных баз распределения, величина которых может ежемесячно изменяться, в большинстве случаев исходят из твердых (плановых или средних за прошлые периоды) значений. Это позволяет и в данном случае рассчитать на несколько периодов постоянные доли каждого места возникновения затрат в общей величине распределительной базы. Возникающие при этом отклонения от фактических величин корректируются в конце года.

Внутренняя отчетность по накладным расходам, как правило, формируется из отчетов для руководства, которые составляются через определенные промежутки времени (ежедневно, еженедельно, ежемесячно). Они охватывают все хозяйственные процессы: снабжение, производство и продажи. Наиболее полный перечень внутренних управленческих отчетов организации приведен ниже (выделенные виды отчетов содержат информацию о накладных расходах):

1. Отчет о продажах (в натуральном, стоимостном измерениях, и в разрезе покупателей).

2. Отчет о закупках и запасах материалов.

3. Отчет о запасах готовой продукции.

4. Отчет о произведенной продукции (в натуральном измерении).

5. Отчет о бартерных сделках.

6. Отчет о дебиторской задолженности (расчеты денежными средствами, бартерные сделки) и о просроченной дебиторской задолженности.

7. Отчет о кредиторской задолженности (расчеты денежными средствами, бартерные сделки).

8. Оперативные (ежедневные) отчеты по основным показателям деятельности.

9. Отчет о незавершенном производстве.

10. Производственные калькуляции и отчеты по накладным расходам.

11. Отчет о движении денежных средств.

12. Сводный отчет.

К наиболее значимым задачам организации системы внутренней отчетности относятся:

- помощь в формировании информации, необходимой для принятия управленческих решений;

- определение узких мест в производстве и потенциальных проблем в будущем;

- обеспечение информацией об эффективности работы персонала подразделений организации.

Основными характеристиками информации, формируемой в управленческих отчетах, являются целесообразность, точность, краткость, оперативность и адресность.

Слайды по курсу «Управление затратами».

Глава 1

Программа курса:

Тема 1: Сущность, цели и задачи управления затратами.

Тема 2: Классификация и расчет затрат.

Тема 3: Планирование, учет и анализ затрат.

Тема 4: Концепции управления затратами.

Тема 5: Методы управления затратами.

Тема 6: Взаимосвязь управления затратами и управления оборотными активами предприятия.

Тема 7: Управление затратами на этапах жизненного цикла продукта.

Тема 8: Организация управления затратами на предприятии.

Тема 9: Процессный подход в управлении затратами.

Тема 10: Отраслевые особенности управления затратами.

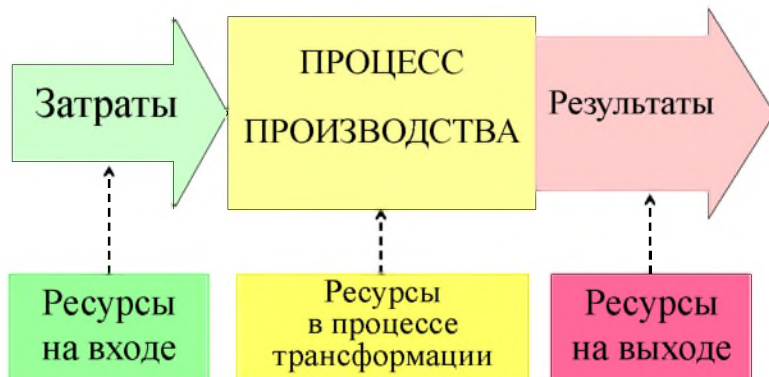
Управление затратами —

целенаправленная деятельность
менеджмента предприятия,
направленная на преобразование
экономических ресурсов в конечный
результат производства в соответствии
с целями деятельности
хозяйствующего субъекта

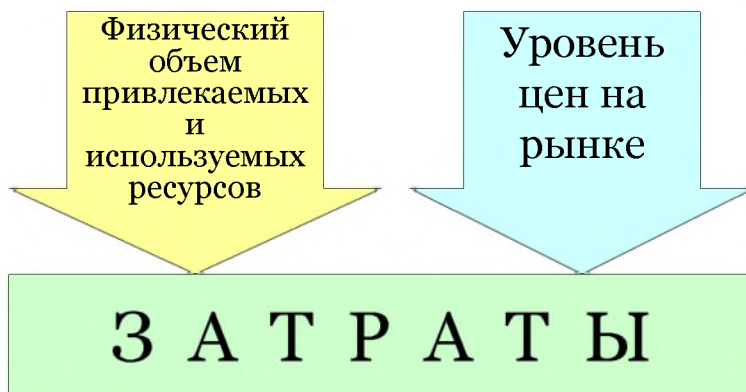
Принципы управления затратами

- системный подход к управлению затратами;
- методическое единство на разных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла изделия;
- органичное сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции (работ, услуг);
- направленность на недопущение излишних затрат;
- взаимозаменяемость ресурсов;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения о величине затрат;
- повышение заинтересованности производственных подразделений предприятия в снижении затрат.

Эффективность деятельности предприятия — соотношение затрат и результатов

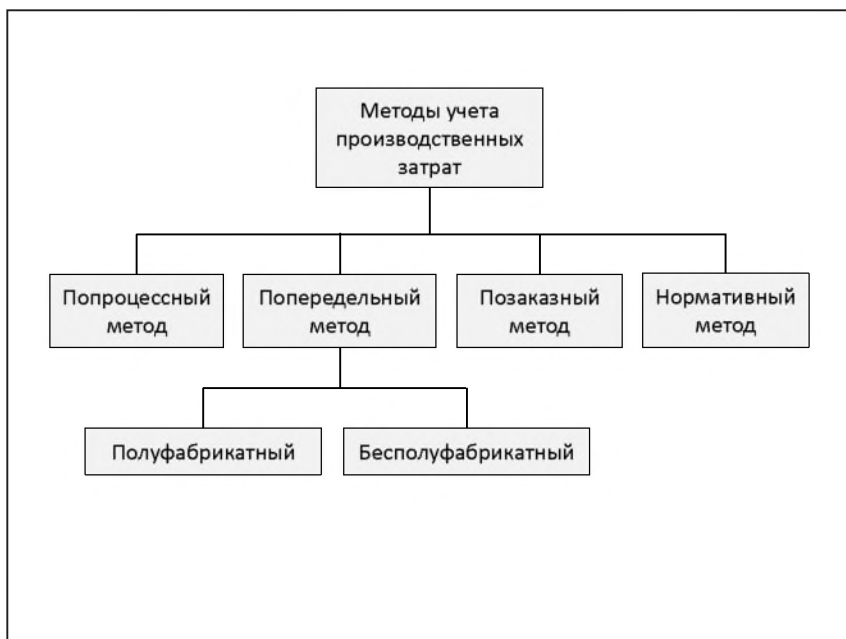


Факторы, определяющие совокупный объем затрат



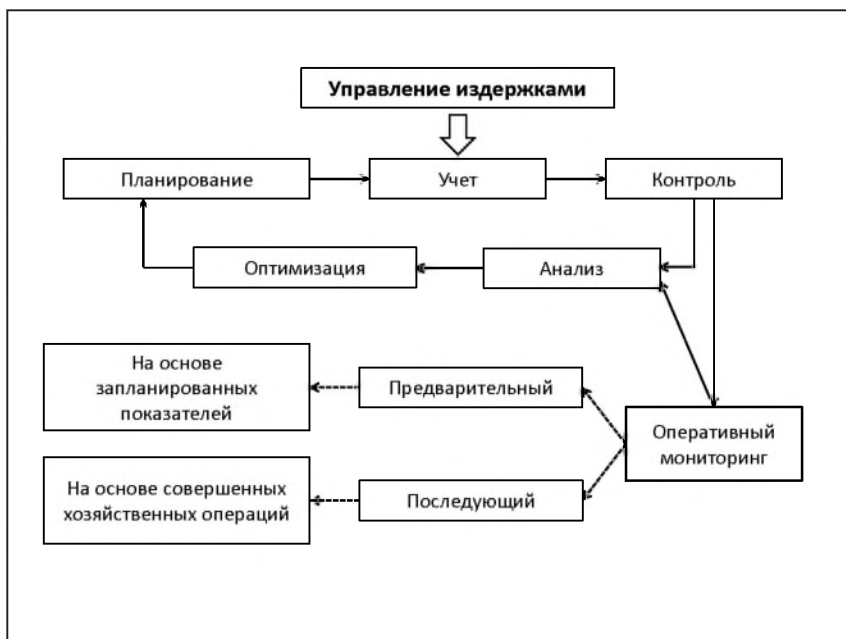
Классификация затрат

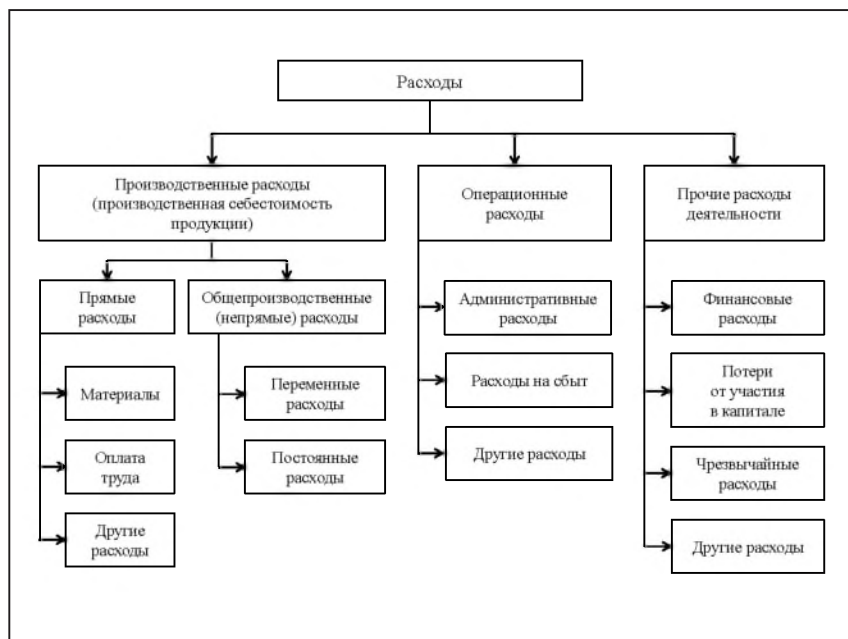
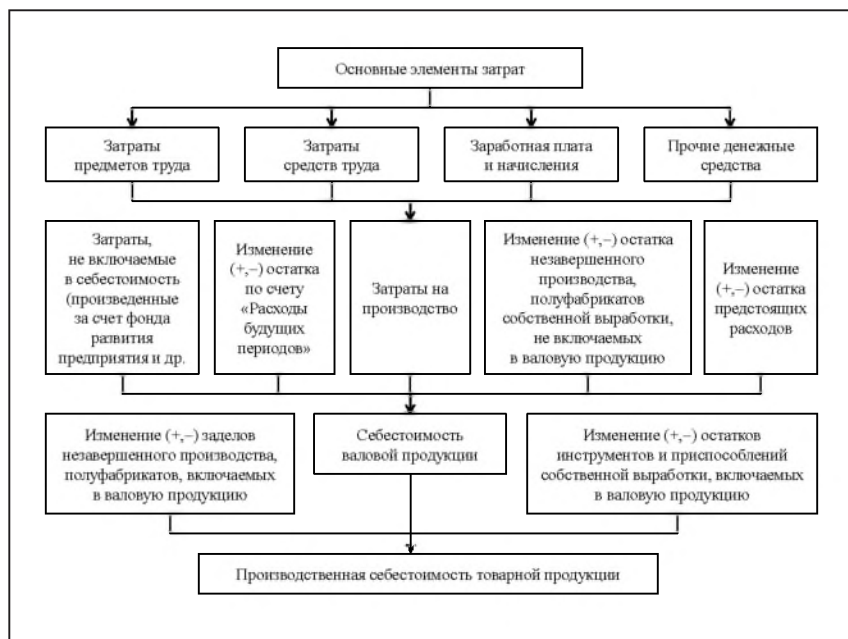
№ п/п	Признак классификации	Подразделение затрат
1	По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
2	По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
3	По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
4	По отношению к объему производства	Условно-переменные и условно-постоянные
5	По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
6	По участию в процессе производства	Производственные и коммерческие
7	По эффективности	Производительные и непроизводительные

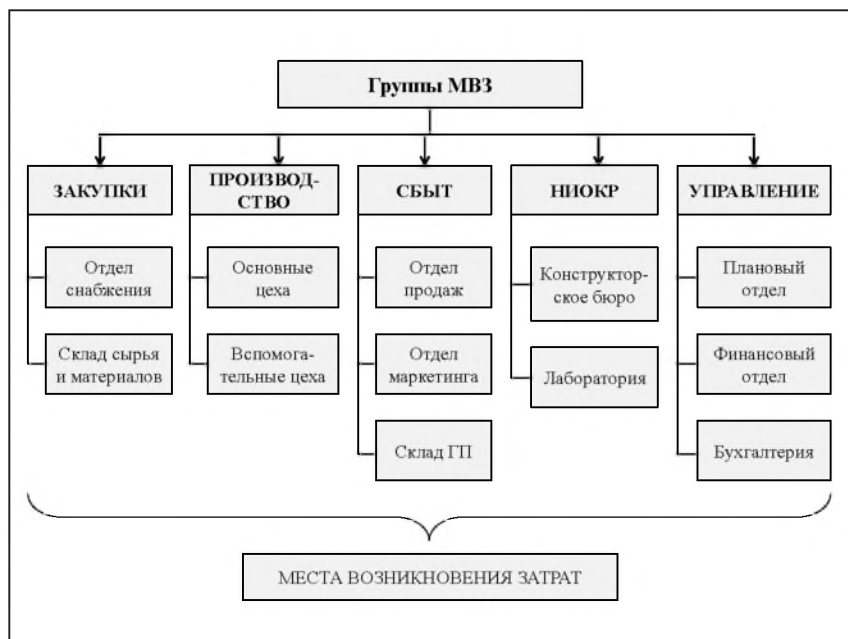


Соотношение понятий «издержки», «затраты», «себестоимость»









ГЛАВА 2

МЕТОДЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ

2.1. Основные методы учета затрат на предприятии

В табл. 10 представлены основные принципы, достоинства и недостатки методов учета затрат:

- 1) учет по полной себестоимости;
- 2) учет по фактической себестоимости;
- 3) учет по нормативной себестоимости;
- 4) учет по плановой себестоимости («стандарт-костинг»);
- 5) учет по усеченной себестоимости;
- 6) «директ-костинг»;
- 7) учет покрытия постоянных затрат;
- 8) учет покрытия постоянных затрат с относительными и прямыми затратами;
- 9) учет плановых предельных затрат;
- 10) метод функционального учета затрат — ABC;
- 11) попередельный (попроцессный) метод;
- 12) позаказный метод.

Таблица 10

Методы учета затрат

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>1. Учет по полной себестоимости</p>	<p>Себестоимость продукции включает все затраты предприятия, причем постоянные затраты распределяются пропорционально выбранной базе</p>	<p>Видна полная себестоимость продукции. Соответствие сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению</p>	<p>Невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема (постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные). Утрата объектами калькуляции индивидуальности вследствие использования общих баз распределения. Включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством; в итоге — искажение рентабельности отдельных видов продукции (она зависит от выбора метода распределения постоянных затрат). В калькуляции цены с самого начала предусматривается плановая прибыль; тогда как на самом деле необходимо лишь устранить риск убытков. Эти недостатки не позволяют выделять релевантные для принятия управленческих решений затраты</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>2. Учет по фактической себестоимости</p> <p>2.1. Базовый вариант</p>	<p>Отражаются фактические затраты без каких-либо корректировок:</p> $З_{\phi} = Q_{\phi} \times Ц_{\phi},$ <p>где Z_{ϕ} — фактические затраты; Q_{ϕ} — фактическое количество; $Ц_{\phi}$ — фактическая цена</p>	<p>Простота</p>	<p>Отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них. Отсутствие возможности анализа причин отклонений. «Скачки» себестоимости вследствие невозможности создания резервов (например, на выплату отпускных). Трудоемкость пересчета цен на каждую единицу использованных ресурсов. Необходимость расчета себестоимости каждой партии изделий, что при массовом производстве трудоемко</p>
<p>2.2. В ценах прошлого периода</p>	<p>Затраты определяются следующим образом:</p> $З = Ц_{\text{пр}} \times Q_{\phi} + O,$ <p>где Z — затраты; $Ц_{\text{пр}}$ — средняя цена прошлого периода; Q_{ϕ} — фактическое количество; O — отклонения затрат за счет цен</p>	<p>По сравнению с п. 2.1:</p> <ul style="list-style-type: none"> • упрощение сравнения затрат на различные периоды; • возможность контроля; • упрощение ведения учета (нет необходимости каждый раз рассчитывать фактическую цену) 	<p>Использование в качестве норматива средней цены за прошлый период, что не соответствует целям предприятия и затрудняет контроль. Отсутствие нормативов по количеству использования ресурсов. «Скачки» себестоимости вследствие невозможности создания резервов</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
2.3. В плановых ценах	<p>Прямые затраты отражаются в плановых ценах. Отклонения прямых затрат от запланированного уровня списываются в конце периода.</p> <p>Планирование постоянных затрат отсутствует.</p> <p>Расчет затрат ведется по представленным ниже формулам:</p> $Z_{зф} = Z_{зп} + O_з + O_ц,$ <p>где $Z_{зф}$, $Z_{зп}$ — фактические и плановые затраты на зарплату; $O_з$, $O_ц$ — отклонения, вызванные изменением средней ставки заработной платы и численности персонала.</p> $Z_{мф} = Z_{мп} + O_ц + O_ц,$ <p>где $Z_{мф}$, $Z_{мп}$ — фактические и плановые затраты на материалы; $O_ц$, $O_ц$ — отклонения, вызванные изменением количества материалов и изменением цен на материалы</p>	<p>По сравнению с п. 2.1:</p> <ul style="list-style-type: none"> • устранение колебаний цен (в случае прямых затрат); • возможность сравнения затрат различных периодов; • возможность планирования прямых затрат; • возможность сравнения фактических и плановых значений (но только для прямых затрат) 	<p>Отсутствие возможности контроля и анализа отклонений косвенных затрат.</p> <p>«Скачки» себестоимости вследствие невозможности создания резервов</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
3. Учет по нормативной себестоимости	<p>Под нормативными затратами понимают: среднее значение за ряд прошлых периодов; скорректированное среднее значение (по экстраполяции, с поправками на изменения технологии и т. п.)</p> <p>Используют различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и ценам одновременно</p>	<p>Возможность контроля (сопоставлением фактических значений с нормативными).</p> <p>Возможность анализа причин отклонений.</p> <p>Ускорение расчета затрат (затраты по каждому центру и по каждому носителю рассчитываются независимо друг от друга, а значит, возможно одновременное проведение расчетов).</p> <p>Отсутствие необходимости калькулирования себестоимости по каждой партии отдельно.</p> <p>Сглаживание колебаний себестоимости за счет возможностей резервирования</p>	<p>Несоответствие нормирования «от достигнутого» или по экстраполяции требованиям сегодняшнего дня.</p> <p>При нормативном учете отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю</p>
3.1. С фиксированным объемом выпуска	<p>Нормативы устанавливаются безотносительно к объему деятельности.</p> <p>Учитываются отклонения: по цене, по количеству.</p> <p>Расчет отклонений ведется следующим образом:</p>	<p>См. п. 3.</p> <p>Относительная простота.</p> <p>Отсутствие необходимости классификации затрат</p>	<p>См. п. 3.</p> <p>Отсутствие эффективного контроля из-за игнорирования характера зависимости затрат от объема.</p> <p>Действует только при заданном объеме.</p> <p>Отклонения за счет изменения объема не учитываются</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
3.1. С фиксированным объемом выпуска (продолжение)	1. Определение ставки нормативных затрат: $C_n = Z_n / Q_n,$ где Z_n — нормативные затраты; Q_n — нормативный объем. 2. Определение расчетных нормативных затрат: $Z_{np} = C_n \times Q_{\phi},$ где C_n — ставка нормативных затрат; Q_{ϕ} — фактическое количество. 3. Определение отклонения: $O = Z_{\phi} \times Z_{np},$ где O — отклонение; Z_{ϕ}, Z_{np} — фактические и расчетные нормативные затраты	См. выше	См. выше
3.2. С меняющимся объемом выпуска	Нормативы переменных затрат устанавливаются на единицу объема, а нормативы постоянных затрат — на весь объем. Учитываются отклонения: по цене, по количеству, по объему. Алгоритм расчета. 1. Затраты подразделяют на постоянные и переменные.	См. п. 3. Учитывается характер поведения затрат в зависимости от объема, что обеспечивает более точный расчет и дает информацию для оперативного управления. По сравнению с п. 3.1 улучшаются возможности для контроля. Учитываются отклонения за счет объема	Сложность по сравнению с п. 3.1. Одинаковый подход к определению постоянных и переменных затрат (при корректировке на изменение объема постоянные затраты рассматриваются как переменные), что искажает результат

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
3.2. С меняющимся объемом выпуска (продолжение)	<p>2. Рассчитывают ставку нормативных переменных затрат:</p> $C_{н\text{ var}} = Z_{н\text{ var}} / Q_{н},$ <p>где $Z_{н\text{ var}}$ — суммарные нормативные переменные затраты; $Q_{н}$ — нормативный объем выпуска.</p> <p>3. Рассчитывают ставку нормативных постоянных затрат:</p> $C_{н\text{ const}} = Z_{н\text{ const}} / Q_{н},$ <p>где $C_{н\text{ const}}$ — суммарные нормативные постоянные затраты; $Q_{н}$ — нормативный объем выпуска.</p> <p>4. Рассчитывают ставку нормативных затрат для нормативного объема:</p> $C_{н} = C_{н\text{ const}} + C_{н\text{ var}}.$ <p>5. Определяют расчетные нормативные затраты на фактический объем выпуска:</p> $Z_{нр} = C_{н} \times Q_{ф},$ <p>где $Q_{ф}$ — фактический объем.</p>	См. выше	См. выше

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>3.2. С меняющимся объемом выпуска (продолжение)</p>	<p>6. Рассчитывают суммарное отклонение затрат: $O = Z_{\phi} - Z_{нр},$ где Z_{ϕ} — фактические затраты. 7. Определяют нормативные затраты на фактический объем выпуска: $Z_{н} = Z_{нconst} + C_{нvar} \times Q_{\phi}.$ 8. Определяют отклонение затрат, вызванное изменением цен на ресурсы и норм расхода ресурсов: $O_e = Z_{\phi} - Z_{н}.$ 9. Рассчитывают отклонение, вызванное изменением объема выпуска: $O_{н} = Z_{н} - Z_{нпл}$</p>	См. выше	См. выше
<p>4. Учет по плановой себестоимости («стандарт-костинг»)</p>	<p>Плановые величины основаны не на прошлом опыте, а на прогнозах на будущее. Прямые переменные затраты планируются по видам продукции, остальные — по центрам затрат Планируются и цены, и количество</p>	<p>См. п. 3. Более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля</p>	Относительная сложность

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
4.1. С фиксированным объемом выпуска	Аналогичен учету по нормативной себестоимости с фиксированным объемом, отличие — вместо нормативных используются плановые величины	См. п. 4. Относительная простота. Нет необходимости классифицировать затраты	См. п. 4
4.2. С меняющимся объемом выпуска	Аналогичен учету по нормативной себестоимости с меняющимся объемом, отличие — вместо нормативных используются плановые величины	Учитывается характер поведения затрат в зависимости от объема, что обеспечивает высокую точность результатов расчета и дает информацию для оперативного управления. По сравнению с п. 3.1 улучшаются возможности контроля. Учитываются отклонения за счет объема	См. п. 3–4
5. Учет по усеченной себестоимости	На объект калькуляции (продукцию, центр затрат и др.) относят лишь те затраты, которые при выбранном подходе рассматриваются как непосредственно связанные с данным объектом	Финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат. Возможность сравнения себестоимости различных периодов только в части релевантных затрат; в результате — изменение структуры предприятия и связанные с этим нерелевантные, неподконтрольные затраты не влияют на результат сравнения	Отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый законодательству. Заниженная себестоимость запасов. Разделение постоянных и переменных затрат затруднено (в долгом периоде все затраты превращаются в переменные)

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>5. Учет по усеченной себестоимости (продолжение)</p>	См. выше	<p>Учет характера поведения затрат в зависимости от объема. Вследствие учета характера поведения затрат в зависимости от объема возможны:</p> <ul style="list-style-type: none"> • анализ причин отклонений; • оценка минимального критического объема производства; • оценка риска; • планирование затрат и результатов; • оптимизация объема производства; • оптимизация структуры выпуска; • ценообразование в коротком периоде; • контроль; • выявление причинно-следственных связей, т. е. «рычагов управления» затратами 	См. выше
<p>6. «Директ-костинг»</p>	Разделение затрат на переменные и постоянные (фиксируется либо в классификации видов затрат, либо в классификации центров затрат)	См. п. 5. Относительная простота (нет необходимости распределения постоянных затрат на продукцию и на центры затрат)	Отсутствует информация для ценообразования в долгий период. Рыночная цена на продукцию не всегда известна, что затрудняет планирование маржинальной прибыли

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>6. «Директ-ко-стинг» (продолжение)</p>	<p>На продукцию относятся только переменные затраты, на центр затрат — переменные затраты на ведение основной деятельности данного центра затрат. Расчет прибыли (Пр): $\text{Пр} = (\text{Ц} \times \text{Z}_{\text{var}i}) - \text{Z}_{\text{const}}$где Ц — цена i-го вида продукции; $\text{Z}_{\text{var}i}$ — переменные затраты на единицу i-го вида продукции; Z_{const} — постоянные затраты. По каждому виду продукции рассчитывается сумма покрытия (маржинальная прибыль) (МП): $\text{МП} = \text{Ц} \times \text{Z}_{\text{var}i}$где Ц — цена; $\text{Z}_{\text{var}i}$ — переменные затраты на единицу продукции. Дополнительные возможности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • расчет плановой и фактической маржинальной прибыли; • расчет сумм покрытия по внутрифирменному обороту (с применением соответствующих трансфертных цен; • установление минимально допустимой маржинальной прибыли; • многоуровневый «директ-ко-стинг» 	<p>Информация для ценообразования в коротком периоде (нижняя граница цены в коротком периоде равна переменным затратам)</p>	<p>Возможна нелинейная функция затрат. Наличие в числе постоянных затрат таких, которые можно непосредственно отнести на конкретное изделие</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
7. Учет покрытия постоянных затрат	<p>Система является логическим продолжением и углублением простого «директ-костинга».</p> <p>Затраты подразделяют на прямые и косвенные (по принципу их отношения к объектам калькулирования), а также на постоянные и переменные.</p> <p>Отчет о прибылях и убытках имеет следующий вид: выручка; – налоги с оборота;</p>	<p>Наличие информации для ценообразования в коротком и долгом периодах.</p> <p>Наличие информации для анализа инвестиций (релевантными для принятия инвестиционных решений затратами можно считать прямые затраты на изделие, группу изделий и иногда постоянные затраты центра).</p> <p>Наличие информации для оптимизации объема производства в условиях ресурсных ограничений (максимизация суммарной маржинальной прибыли).</p>	<p>Не всегда легко провести выделение группы изделий.</p> <p>В себестоимость продукции включаются прямые постоянные затраты, которые на самом деле возникают не вследствие производства продукции, а служат поддержанию производственных мощностей в рабочем состоянии. Поэтому система сближается с учетом по полной себестоимости.</p> <p>Сложность классификации затрат</p>
	<p>= чистая выручка; – прямые переменные сбытовые затраты на изделие; = сумма покрытия I.</p>	<p>Наличие информации для выбора технологического процесса и способа организации производства.</p>	
	<p>Прямые постоянные затраты: группы изделий; = сумма покрытия II.</p>	<p>Наличие информации для выбора технологии, планирования затрат и результатов.</p>	
	<p>Постоянные затраты (при необходимости их можно разделить на группы — постоянные затраты изделия, группы изделий, центра ответственности, предприятия в целом — и рассчитать соответствующие суммы покрытия).</p>	<p>Нахождение критического объема производства (в коротком и долгом периодах) в целях оценки риска.</p> <p>Уменьшение степени недооценки запасов по сравнению с простым «директ-костингом»</p>	
	<p>= прибыль</p>		

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
7. Учет покрытия постоянных затрат (продолжение)	Возможны и другие варианты классификации затрат, например, на денежные и не денежные	См. выше	См. выше
8. Учет покрытия постоянных затрат с относительными и прямыми затратами	Разрабатывается иерархия объектов затрат, включающая в себя направления деятельности, центры ответственности, виды затрат, виды продукции, причем все затраты являются прямыми для какого-либо объекта. Затраты подразделяют на следующие группы: • прямые и косвенные для заданного объекта (например, продукция, центр затрат); • постоянные и переменные относительно объема деятельности; • денежные и не денежные; • по факторам, определяющим размер затрат (например, численность персонала, производственные площади)	Нет необходимости распределять косвенные постоянные затраты. Все затраты рассматриваются как прямые, что дает больше возможностей для контроля. Наличие информации для оптимизации объема выпуска в условиях ограниченных ресурсов. Наличие информации для оптимизации структуры выпуска в условиях ограниченных ресурсов	Трудно проводить оценку запасов. Не всегда можно найти объект, для которого затраты являются прямыми. Сложность метода
9. Учет плановых предельных затрат	В отличие от «директ-костинга», используются не фактические, а плановые значения.	См. п. 6. Понятность, наглядность	См. п. 6

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>9. Учет плановых предельных затрат (продолжение)</p>	<p>В отличие от учета по полной плановой себестоимости фактические затраты сравниваются с плановыми только в переменной, но не постоянной части.</p> <p>Сравнение плановых и фактических значений проводят следующим образом.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Рассчитывают плановые затраты по центрам затрат. 2. Плановые затраты делят на постоянные и переменные. 3. Рассчитывают плановую ставку переменных затрат: $C_{п\text{вар}} = Z_{п\text{вар}} / Q_{п},$ где $Z_{п\text{вар}}$ — плановые переменные затраты; $Q_{п}$ — плановый объем. 4. Определяют расчетные плановые переменные затраты: $Z_{рп} = C_{п\text{вар}} \times Q_{ф},$ где $Q_{ф}$ — фактический объем. 5. Рассчитывают отклонение за счет норм и цен: $O_e = Z_{ф} - Z_{рп},$ где $Z_{ф}$, $Z_{рп}$ — фактические и расчетные плановые затраты соответственно. 	<p>Расширение возможностей для контроля по сравнению с простым «директ-костингом» (см. п. 6)</p>	<p>См. выше</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>9. Учет плановых предельных затрат</p> <p>(продолжение)</p>	<p>6. Проводят анализ постоянных затрат. Определяют полезные постоянные затраты (на производственную деятельность):</p> $Z_{\text{пол}} = Z_{\text{пл}} \times Q_{\text{ф}} / Q_{\text{п}},$ <p>где $Z_{\text{пл}}$ — плановые постоянные затраты;</p> <p>$Q_{\text{ф}}$, $Q_{\text{п}}$ — фактический и плановый объемы соответственно.</p> <p>7. Определяют бесполезные постоянные затраты:</p> $Z_{\text{пб}} = Z_{\text{пл}} / Q_{\text{п}} (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{п}}).$ <p>8. Отклонения постоянных затрат не относят на конкретные центры затрат, а списывают на результат всего предприятия. В себестоимость продукции включают только переменные затраты</p>	См. выше	См. выше
<p>10. Метод функционального учета затрат (ABC)</p>	<p>Основан на калькулировании себестоимости продукта. При ABC исчисляют затраты по видам деятельности, затем «прослеживают» их до конкретных продуктов через систему носителей затрат (изделия, машино-часы, человеко-часы, время ремонта и т.д.)</p>	<p>Позволяет анализировать накладные расходы. Дает возможность более точно определить затраты на неиспользуемые мощности для периодического их списания на счет прибылей и убытков</p>	<p>ABC-анализ применяется только в отделе закупок и на складе</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
11. Понердельный (нонпроцессный) метод	<p>Группировка затрат по процессам производства (стадиям производства, подразделения, переделам и т.д.).</p> <p>К основным характеристикам по-процессного метода относят:</p> <p>1) группировку производственных затрат по отдельным подразделениям или участкам безотносительно к отдельным заказам;</p> <p>2) списание затрат за календарное время (неделю или месяц), а не за время, необходимое для завершения отдельного заказа;</p> <p>3) открытие нескольких аналитических счетов к счету «Незавершенное производство»</p>	<p>Данный метод более прост и менее дорогостоящий, чем позаказное калькулирование: индивидуальных работ нет, нет карточек учета заказов</p>	<p>Применяется только в тех отраслях промышленности, где единицы готовой продукции идентичны (например, химическая, цементная, нефтяная, лакокрасочная и текстильная)</p>
12. Позаказный метод	<p>Затраты группируются по калькуляционным статьям и распределяются между заказами. Для обеспечения точности расчетов рекомендуется группировать и распределять затраты по центрам ответственности (цехам)</p>	<p>Распределение затрат с использованием заводских и цеховых ставок, а также по видам деятельности</p>	<p>Непрерывным условием применения данного метода является система открытия производственных заказов.</p> <p>Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные, экспериментальные работы</p>

Название	Основные черты	Достоинства	Недостатки
<p>12. Показный метод (продолжение)</p>	<p>К основным характеристикам показного метода относят:</p> <p>1) концентрацию данных о всех понесенных расходах и отнесение их на отдельные виды работ или серии готовой продукции;</p> <p>2) измерение затрат по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени;</p> <p>3) ведение в Главной книге только одного счета «Незавершенное производство». Этот счет расшифровывается в дополнительном журнале, где ведутся карточки учета расходов по каждому заказу, находящемуся в производстве на конец отчетного периода</p>	См. выше	<p>При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции</p>

2.2. Учет себестоимости по системе «Стандарт-костинг»

Термин «Стандарт-костинг» состоит из двух слов: «стандарт», который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции, или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции или оказания услуг, а слово «кост» — это денежное выражение производственных затрат, приходящихся на единицу продукции. Таким образом, «Стандарт-костинг» в полном смысле слова означает *стандартные стоимости затрат*. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции — для контроля накладных расходов.

Система «Стандарт-костинг» удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

В основе системы «Стандарт-костинг» лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Калькуляция, рассчитанная с помощью стандартных норм, является основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Следует отметить, что система «Стандарт-костинг» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. В результате этого даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножают на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без указания количественных норм. Исключение составляют важнейшие составные части накладных расходов (например, непроизводственная заработная плата), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты.

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью либо исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создают переменные стандарты и скользящие сметы.

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупеременные. Последние в свою очередь разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы.

В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. В табл. 11 представлен расчет отклонений от норм затрат при системе «Стандарт-костинг».

Таблица 11

Расчет отклонений от норм затрат при системе
«Стандарт-костинг»

№	Виды отклонений	Расчет отклонений
I. По материалам		
1	По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала – фактическая цена) × количество купленного материала
2	По количеству используемых материалов	(Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции – фактический расход материалов) × нормативная цена материалов
3	Совокупное отклонение расхода материалов	(Нормативные затраты на единицу материала – фактические затраты на единицу материала) × фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
II. По труду		
1	По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы – фактическая почасовая ставка заработной платы) × фактически отработанное время
2	По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции – фактически отработанное время) × нормативная почасовая ставка оплаты труда
3	Совокупное отклонение по трудовым затратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции – фактические затраты труда на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
III. По накладным расходам		
1	По постоянным накладным расходам	(Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции – фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции

№	Виды отклонений	Расчет отклонений
2	По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции – фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) × фактический объем выпуска продукции
IV. По валовой прибыли		
1	По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции – фактическая цена единицы продукции) × фактический объем реализации
2	По объему реализации	(Объем сметной реализации – объем фактической реализации) × нормативная прибыль на единицу продукции
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль – совокупная фактическая прибыль

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем на практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства.

Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно.

В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители зарубежных и некоторых российских фирм и компаний используют систему учета «Стандарт-костинг» как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

2.2.1. Характеристика отечественной системы нормативного учета производства

Отечественная система нормативного учета производства предполагает соблюдение следующих принципов:

1. Составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии на начало месяца норм и смет.

2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм.

3. Документирование фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление причин и виновников выявленных отклонений от норм для принятия оперативных мер воздействия.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Следовательно, важнейшими элементами нормативного учета являются: калькулирование нормативной себестоимости; учет изменений норм; учет отклонений от норм; исчисление фактической себестоимости продукции (работ).

Калькулирование нормативной себестоимости. Нормативная себестоимость представляет собой один из видов предварительной себестоимости и определяет величину затрат на изделие по статьям по действующим на начало месяца нормам и сметам.

Основой калькулирования нормативной себестоимости является создание нормативной базы, представляющей комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования и контроля производственного процесса.

Необходимым условием внедрения нормативного учета является организация нормативного хозяйства, которое включает классификацию норм, их кодирование и использование в повседневной работе по планированию, учету, контролю и анализу. Для организации нормативного хозяйства производственного предприятия необходимо хорошо знать технологию и организацию производства выпускаемой продукции, техническую и технологическую документацию, технические условия и ГОСТы, в которых фиксируются нормы затрат. Правильно организованное нормативное хозяйство способствует повышению технологического и организационного уровня хозяйственного звена, изысканию резервов увеличения объема производства, росту производительности труда, снижению себестоимости продукции, росту рентабельности и прибыли. Единая классификация норм должна обеспечи-

вать возможность сопоставления и анализа результатов наблюдений в целях выявления резервов и устранения недостатков.

Нормы находятся в постоянном движении: одни нормы аннулируются и исключаются, другие вводятся вновь, третьи изменяются. Все эти изменения должны своевременно отражаться в нормативной документации и доводиться до соответствующих инстанций.

Калькуляции нормативной себестоимости составляются на основании нормативной базы и используются для оценки выпуска продукции за месяц по цехам и предприятию в целом, оценки брака продукции и остатков незавершенного производства. Кроме того, сопоставление нормативной себестоимости с плановой позволяет судить о степени достижения установленных заданий по себестоимости.

В отраслях и производствах, где изменения норм бывают незначительными, вместо нормативной используется плановая себестоимость.

Учет изменений норм. Нормативная себестоимость продукции представляет собой расчетную величину, устанавливаемую исходя из действующих норм расхода отдельных элементов затрат. Однако она будет соответствовать своему назначению только в том случае, если в нормативной калькуляции и технической документации будут одни и те же нормы. Поэтому своевременное внесение всех изменений норм как в техническую, так и в нормативную документацию имеет важное значение для правильного функционирования нормативного учета затрат производства.

Учет отклонений от норм. Все отступления фактических затрат по любой статье от действующих норм рассматриваются как отклонения от норм. Такой подход позволяет не только организовать достоверные учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и систематически анализировать отклонения от норм для оперативного воздействия на процесс формирования себестоимости.

Отклонениями являются перерасход или экономия при сравнении фактических затрат с установленными нормами использования сырья и материалов в производстве и оплаты труда, а также всякого рода доплаты, вызванные организационно-техническими неполадками. К ним же относятся и отклонения от смет расходов по обслуживанию производства и управления.

Учет отклонений от норм является наиболее сложным в организации и ведении нормативного учета затрат производства. Для учета отклонений на всех этапах, стадиях и фазах производства от момента выявления и регистрации до включения в себестоимость калькуляционной единицы продукции необходимо решить ряд методических и организационных вопросов, к которым относятся: отбор учетных номенклатур (мест, видов, причин отклонения) и их классификация; организация первичного учета (документирования) отклонений; текущий учет отклонений; суммирование отклонений по центрам учета затрат

(группировки, перегруппировки, своды); расчет доли отклонений в себестоимости калькуляционной единицы.

По степени полноты выполнения и оформления документами отклонения от норм подразделяются на документированные и недокументированные.

К *документированным отклонениям* относятся отклонения, выявленные по данным первичной сигнальной документации до начала процесса производства или по ходу его осуществления, а также определяемые расчетным путем (до начала процесса производства или сразу же после окончания процесса производства или отчетного периода). При этом период, за который выявляются отклонения расчетным путем, должен быть предельно минимальным (вплоть до смены).

К *недокументированным отклонениям* относятся отклонения, представляющие собой разницу между общей суммой отклонений от норм затрат (определяемой как разница между фактическими затратами и затратами по нормам) и документированной их частью. Обычно они являются результатом неточности расчета документированных отклонений, недостатков в организации отпуска и замены сырья и материалов, не заактированного и скрытого брака, различного рода приписок, недостач, потерь, порчи полуфабрикатов и продукции, применения неодинаковых оценок в нормативных калькуляциях и текущем бухгалтерском учете, неточности определения остатков незавершенного производства и его оценки. Значительный размер недокументированных отклонений свидетельствует о наличии недостатков в организации производства, а также в учете отклонений от норм затрат в процессе производства.

По своему содержанию отклонения от норм подразделяются на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения представляют собой перерасход по себестоимости продукции и свидетельствуют об определенных нарушениях в технологии, организации и управлении производством.

Положительные отклонения являются результатом проведения мероприятий, направленных на снижение затрат, достижение экономии по себестоимости продукции.

Условные отклонения могут быть отрицательными и положительными из-за различий в методике составления плановой и нормативной калькуляции. Аналитический учет отклонений от норм ведется по местам возникновения, причинам и виновникам, по видам выпускаемой продукции.

Исчисление фактической себестоимости продукции (работ) в условиях нормативного учета производства осуществляется на основании данных сводного учета затрат, который ведется по объектам учета, переделам, цехам и предприятию в целом по подразделению расходов по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

Учет сводов затрат производится на основе учета элементов затрат в носителях учетно-экономической информации (первичных докумен-

тах, машинных носителях). Построение учета сводов затрат зависит от специфических особенностей того или иного предприятия, прежде всего от характера технологии и организации производства, количества хозяйственных подразделений, их внутрипроизводственной организационной структуры. Кроме того, оказывает влияние учет движения сырья и материалов в производстве (полуфабрикатов собственной выработки), наличие и виды вспомогательных производств, и ряд других факторов. В совокупности все эти факторы определяют количество направлений и уровней сводов.

Сводный учет затрат на производство при нормативном учете ведут обычно в специальных ведомостях, открываемых для определенного вида или группы однородных изделий. Кроме того, затраты по статьям показываются в ведомости с подразделением на затраты по текущим нормам, изменениям норм и отклонениям от норм.

На производственных предприятиях, ведущих нормативный учет, предусматривается отклонения от норм и изменения норм распределять между товарным выпуском и остатками незавершенного производства. Для этого определяются индексы отклонений от норм и изменений норм к нормативной сумме остатков незавершенного производства на начало месяца и затрат за месяц по каждой статье. При стабильных остатках незавершенного производства отклонения от норм рекомендуется списывать на себестоимость товарного выпуска. Как правило, один раз в пятидневку, декаду, по цехам и участкам, бригадам должны составляться сводки (отчеты) об отклонениях расхода сырья, материалов, полуфабрикатов, заработной платы. В них указываются причины и виновники (инициаторы) отклонений.

На предприятиях приказом руководителя устанавливаются адресаты, которым направляются рапорты (сводки, отчеты) для рассмотрения и принятия управленческих решений (разработки мероприятий или принятия мер административного характера и т. д.) и определения сроков представления информации об отклонениях на различных уровнях руководства.

В отчетной калькуляции себестоимости продукции материальные затраты должны быть расшифрованы. Для этого, в дополнение к ведомости сводного учета затрат на производство по статьям калькуляции, составляется аналогичная ведомость по материальным затратам. В ней, кроме денежной оценки, по каждой калькуляционной группе показывается количество материалов в соответствующих единицах измерения.

Данные обеих ведомостей представляют фактическую себестоимость выпущенной продукции, расчлененную на соответствующие слагаемые. В отличие от других методов, при нормативном учете фактическая себестоимость продукции определяется как алгебраическая сумма затрат по норме, отклонений от норм и изменений норм по следующей формуле:

$$C_{\phi} = C_n \pm O_n \pm I_n,$$

где C_{ϕ} — себестоимость продукции; C_n — сумма затрат по норме; O_n — отклонение от нормы; I_n — изменение норм.

2.2.2. Сходства и различия системы учета «Стандарт-костинг» и отечественного нормативного учета производства

Системы учета «Стандарт-костинг» и нормативного метода учета затрат имеют много общего, однако они имеют и свои особенности.

Обе системы учета подразумевают наличие строгого нормирования всех затрат. На основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат составляются нормативные калькуляции, причем калькуляции эти составляются до начала отчетного периода.

Для эффективного функционирования обеих систем учета необходимо вести раздельный учет и осуществлять четкий контроль за затратами. Разграничение произведенных затрат в пределах норм и по отклонениям от них необходимо организовывать по местам их возникновения и в разрезе центров ответственности.

Система нормативного учета, как и система учета «Стандарт-костинг», требует систематического обобщения и анализа возникающих отклонений. Это производится для оперативного вмешательства, а не только в конце года, с целью устранения негативных явлений в производственном процессе и управлении затратами, принятия мер для их предотвращения в будущем. Многие полагают, что под негативными явлениями подразумевается лишь превышение фактических расходов над установленными нормами. Однако это не всегда так. Нормы не возникают ниоткуда, они научно разрабатываются и имеют твердое обоснование. Например, нормы расхода сырья и материалов при производстве продукции соответствуют всем требованиям технологического процесса, и отклонение (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения) от норм невозможно без нарушения технологии производства. Если же в процессе изготовления продукции допускается нарушение технологии, то это неизбежно влечет за собой снижение качества готовой продукции. Таким образом, экономия фактических затрат, по сравнению с нормативными затратами, только на первый взгляд является благоприятным фактом. Здесь необходимо помнить, что нормы, а следовательно, и отклонения от них, могут устанавливаться на различные элементы затрат различные — только количественные, только ценовые (суммовые), а могут быть и количественно-суммовые.

Как уже отмечалось, обе системы похожи, но не являются идентичными. Перечислим основные различия.

В отличие от отечественной системы нормативного учета при системе учета «Стандарт-костинг» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается. Многие нормативы в условиях системы учета «Стандарт-костинг» применяются месяцами и даже годами без изменений. Только существенные изменения, такие как изменение конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы, вызывают необходимость пересмотра нормативов.

При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм.

Важным отличием является то, что при использовании системы учета «Стандарт-костинг» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства. Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

2.3. Общая характеристика системы учета «Директ-костинг» (роль и значение затрат)

Система учета «Директ-костинг» требует четкой детальной классификации затрат для контроля за их поведением в процессе функционирования предприятия.

Все затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Так, одни затраты непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.). Другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т. д.). А третьи, не имея непосредственного отношения к производству, все-таки по действующему законодательству включаются в затраты производства (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, социальные нужды населения и др.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, — косвенно.

На наш взгляд, в системе учета «Директ-костинг» поведение затрат в первую очередь зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

Решению каждой задачи должен соответствовать свой классификационный признак.

По способу включения в себестоимость продукции затраты организации в системе учета «Директ-костинг» подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые являются затраты по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на конкретные объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся: затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на себестоимость определенного конкретного изделия.

Косвенные же затраты связаны с выпуском нескольких видов продукции. Такие затраты сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (базе) их распределения (заработной плате производственных рабочих, количеству часов отработанного времени и т. п.).

Деление затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Расширение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

По роли, выполняемой в технологическом процессе изготовления продукции, и целевому назначению затраты организации необходимо подразделять на основные и накладные. Данное деление затрат необходимо для планирования, учета, анализа, контроля и регулирования производственной деятельности как организации в целом, так и отдельных подразделений.

К *основным затратам* относятся все виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском продукции или оказанием услуг, т. е. это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и т. д.

Накладные затраты образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных расходов и расходов на продажу.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых затрат, а накладные — косвенных, но они не являются тождественными.

Группировка затрат на основные и накладные необходима при организации учета по системе «Директ-костинг». Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции, могут выступать в качестве основных, а по способу включения в себестоимость отдельных видов изделий в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий — в качестве косвенных.

В зарубежной литературе основные затраты называются *затратами на продукт* (product cost), а накладные — *затратами периода* (period cost). Такое разделение затрат основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделий и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Затраты периода не являются необходимыми для производства продукции и не учитываются при определении себестоимости единицы продукции. Они используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы и непосредственно списываются на уменьшение прибыли от реализации продукции.

Важное значение в системе учета «Директ-костинг» имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на переменные и постоянные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства, т. е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты.

К производственным затратам относят прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции, для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

К *постоянным затратам* относят затраты, величина которых в абсолютной сумме в течение отчетного периода практически не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов и др.

В реальной жизни некоторые затраты носят двойственный характер, т. е. имеют одновременно переменные и постоянные компоненты.

Их иногда называют полупеременными и полупостоянными затратами, или условно-переменными (условно-постоянными).

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики организации.

2.4. Методы анализа отклонений фактических результатов от плановых

Важнейшими аспектами учета затрат по центрам ответственности являются установление нормативных затрат и оценка результатов путем сравнения фактических расходов с нормативными. Разность между фактическими и нормативными затратами называется отклонением. Отклонения рассчитывают отдельно по каждому центру затрат и по каждой группе затрат.

Анализ отклонений — основной инструмент оценки деятельности центра затрат. Текущий контроль и анализ отклонений позволяют своевременно перенастроить систему управления производством: менеджер имеет возможность в любой момент воздействовать на протекающие процессы, не дожидаясь окончания периода, на который были разработаны.

Экономический анализ отклонений — это прежде всего факторный анализ. Его цель — определение и детальная оценка каждой причины, каждого фактора, которые могут привести к возникновению отклонений. Отклонения являются следствием изменения трех основных факторов: объема производства, цен на ресурсы и норм расхода на единицу выпуска, причем обычно все факторы воздействуют одновременно.

Это можно объяснить следующим:

- не выдержаны запланированные объемы производства (вследствие изменения спроса на различные виды продукции или из-за различных трудностей, связанных с ее производством, — недостаток мощностей, нехватка оборотного капитала и пр.);
- изменились цены на сырье и материалы (в условиях нестабильности рынка чем глубже общеэкономический кризис, тем сложнее прогнозировать цены);

• произошли изменения норм расхода: уменьшение (завышенные нормы были разработаны ранее для выполнения планов, спущенных «сверху»), увеличение (налицо перерасход материальных ресурсов — необходимо выявить причину и принять меры к ликвидации отклонений).

Для эффективного оперативного управления необходимо выявить причины отклонений (определить какие отклонения какими факторами вызваны; установить ответственность за произошедшее; принять решения, позволяющие избежать нежелательных отклонений в будущем). Для этого на практике используют **метод цепных подстановок**. Метод цепных подстановок дает следующие формулы отклонений фактических переменных затрат от плановых:

$$O(\text{объем}) = (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{п}}) \times H_{\text{п}} \times Ц_{\text{п}};$$

$$O(\text{цена}) = Q_{\text{ф}} \times (Ц_{\text{ф}} - Ц_{\text{п}}) \times H_{\text{п}};$$

$$O(\text{норма}) = Q_{\text{ф}} \times Ц_{\text{ф}} \times (H_{\text{ф}} - H_{\text{п}}),$$

где O — отклонение; Q — объем выпуска; H — норма расхода ресурсов (материалов, энергии и т. п.) на единицу выпуска; $Ц$ — цена единицы ресурсов; «ф» и «п» — индексы фактического или планового значений величин.

Таким образом, мы поочередно подставляем в формулы затрат фактические значения. Подстановка начинается с количественных факторов (объем) и заканчивается качественными (нормы и цены). Поскольку отклонения, вызванные совокупным влиянием факторов, при этом будут отнесены на счет качественных факторов, такой порядок подстановки увеличит значимость качественных факторов.

Распределение отклонений между факторами можно представить в графическом виде (рис. 5).

На основе расчета по методу цепных подстановок можно выявить виновников отклонений: например, начальник цеха фабрики отвечает за потери, вызванные отклонением фактического расхода ресурсов от нормы, но не несет ответственности за потери, вызванные удорожанием материалов.

Для постоянных затрат рассчитывают отклонение по общей сумме, причем каждый руководитель отвечает за ту часть постоянных расходов, на которую он реально может воздействовать:

$$O_{\text{пз}} = X_{\text{ф}} - X_{\text{п}},$$

где $X_{\text{ф}}$, $X_{\text{п}}$ — фактические и плановые постоянные затраты.

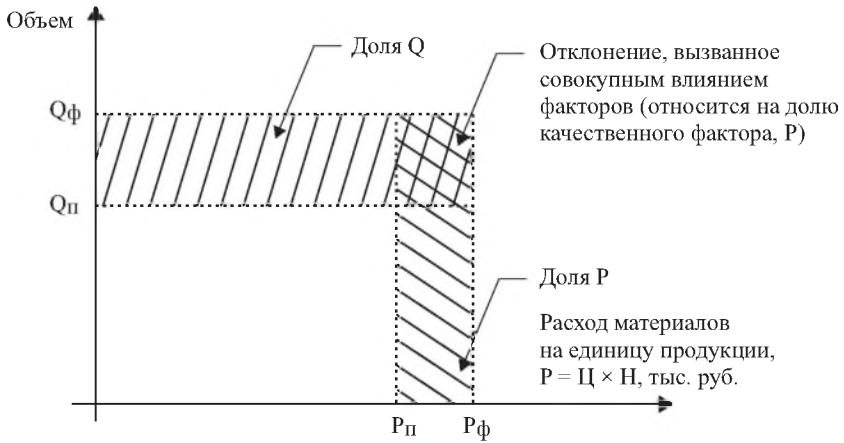


Рис. 5. Распределение отклонений между факторами

Отклонения по объему производства можно разбить на две большие группы: отклонения по мощности и по эффективности.

Отклонение по мощности:

$$O_m = (C_{\phi} - C_p) \times \Phi_p,$$

где C_{ϕ} — стоимость основных фондов (количественный фактор);
 Φ — фондоотдача (качественный фактор).

Отклонение по фондоотдаче:

$$O = C_{\phi} \times (\Phi_{\phi} - \Phi_p).$$

Пример. Предприятие, специализирующееся на производстве мебели, планировало выпустить и реализовать за месяц 100 шкафов по цене 100 тыс. руб. каждый, т. е. выручка должна была составить 10 млн руб. Нормы расхода основных материалов на изготовление одного шкафа, а также плановые цены на материалы представлены в табл. 12.

Таблица 12

Плановые цены на материалы

Наименование материала	Единица измерения	Норма расхода на один шкаф	Цена, руб.	Расход на выпуск шкафов	
				в натуральном выражении	в стоимостном выражении
Пиломатериалы	м ³	0,4	110 000	40	4 400 000
Лаки	л	1,2	20 000	120	2 400 000

Итого плановые переменные затраты — 6 800 000 руб. Постоянные затраты за тот же период планировались на уровне 2 000 000 руб.

Плановая прибыль равна 1 200 000 руб.

Фактически предприятие произвело и реализовало 90 шкафов по плановым ценам.

Фактическая выручка составила 9 000 000 руб.

Фактический расход материалов на производство:

Наименование материала	Единица измерения	Цена, руб.	Фактический расход материалов на фактический выпуск	
			в натуральном выражении	сумма
Пиломатериалы	м ³	105 000	0,5	4 252 500
Лаки	л	22 000	90	1 980 000

Итого фактические переменные затраты — 6 232 500 руб. Постоянные затраты за тот же период составили 1 800 000 млн руб. Фактическая прибыль равна 967 500 руб.

Рассчитаем значения отклонений, вызванных различными факторами.

Отклонения по переменным затратам составили (–567 500 руб.), в том числе:

- по объему производства (–680 000 руб.), в том числе: пиломатериалы $O = (90 - 100) \times 0,4 \times 110\,000 = (-440\,000 \text{ руб.})$; лаки $O = (90 - 100) \times 1,2 \times 20\,000 = (-240\,000 \text{ руб.})$;

- по ценам на материалы (–36 000 руб.), в том числе: пиломатериалы $O = 90 \times (105\,000 - 110\,000) \times 0,4 = (-180\,000 \text{ руб.})$; лаки $O = 90 \times (22\,000 - 20\,000) \times 1,2 = 216\,000 \text{ руб.}$;

- по нормам расхода материалов (–76 500 руб.), в том числе: пиломатериалы $O = 90 \times 105\,000 \times (0,45 - 0,4) = 472\,500 \text{ руб.}$; лаки $O = 90 \times 22\,000 \times (1 - 1,2) = (-396\,000 \text{ руб.})$.

Отклонение по постоянным затратам составили (–200 000 руб.).

Отклонение по прибыли составили (–232 500 руб.).

Формулы расчета отклонений по прибыли и пояснения показаны в табл. 13.

Таблица 13

Отклонения по прибыли

Показатель	Формула расчета	Экономический смысл
1. Отклонения по совокупным производственным затратам	$O_1 = Z_{\phi} - Z_{\text{п}},$ где Z — совокупные производственные затраты. $O_1 = O_{11} + O_{12} + O_{13} + O_{14}$	Отличие фактических совокупных производственных затрат от планового уровня
1.1. Отклонения по материалам	$O_{11} = M_{\phi} - M_{\text{п}},$ где M — затраты на материалы. $O_{11} = O_{111} + O_{112} + O_{113}$	Отличие фактических затрат на материалы от планового уровня
1.1.1. Отклонения по объему выпуска	$O_{111} = Ц_{\text{п}} \times H_{\text{п}} \times (Q_{\phi} - Q_{\text{п}}),$ где H — норма расхода материала на единицу продукции в натуральных единицах; $Ц$ — цена за натуральную единицу материала (кг, м ³ и т. д.); Q — объем выпуска	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового
1.1.2. Отклонения по нормам расхода	$O_{112} = Ц_{\phi} \times (H_{\phi} - H_{\text{п}}) \times Q_{\phi}$	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактического расхода материалов на единицу продукции от планового уровня
1.1.3. Отклонения по цене на материалы	$O_{113} = (Ц_{\phi} - Ц_{\text{п}}) \times H_{\phi} \times Q_{\phi}$	Экономия или перерасход затрат на материалы, вызванные отличием фактической цены покупки материалов от планового уровня
1.2. Отклонения по фонду оплаты труда	$O_{12} = Z_{\phi} - Z_{\text{п}},$ где Z — издержки на зарплату. $O_{12} = O_{121} + O_{122} + O_{123}$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих

Показатель	Формула расчета	Экономический смысл
1.2.1. Отклонения по объему выпуска	$O_{121} = Z_n \times T_n \times (Q_\phi - Q_n),$ где Z — часовая ставка; T — трудоемкость единицы продукции	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового уровня
1.2.2. Отклонения по ставке зарплат	$O_{122} = T_n \times (Z_\phi - Z_n) \times Q_\phi$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные отличием фактической ставки оплаты труда от планового уровня
1.2.3. Отклонения по производительности труда	$O_{123} = (T_\phi - T_n) \times Z_n \times Q_\phi$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные ростом или падением фактической производительности труда по сравнению с плановым уровнем
1.3. Отклонения по переменным общепроизводственным расходам	$O_{13} = P_{\text{вар}\phi} - P_{\text{вар}n},$ где $P_{\text{вар}}$ — переменная часть общепроизводственных расходов	Отличие фактических переменных общепроизводственных расходов от их планового уровня
1.3.1. Отклонения по объему выпуска	$O_{131} = (Q_\phi - Q_n) \times p_n,$ где p — переменные расходы на единицу выпуска	Экономия или перерасход по переменным общепроизводственным расходам, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового уровня
1.3.2. Отклонения по ставке переменных расходов	$O_{132} = Q_\phi \times (p_\phi - p_n)$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванные отличием фактической ставки переменных общепроизводственных расходов в расчете на единицу продукции от планового уровня

Показатель	Формула расчета	Экономический смысл
1.4. Отклонения по постоянным общепроизводственным и общехозяйственным расходам	$O_{14} = P_{const \phi} - P_{const n},$ где P_{const} — величина общепроизводственных или общехозяйственных расходов	Экономия или перерасход по общепроизводственным или общехозяйственным расходам
2. Отклонения по выручке от реализации	$O_2 = B_{\phi} - B_n,$ где B — чистая выручка. $O_2 = O_{21} + O_{22}$	Опережение или отставание фактического объема выручки от планового уровня
2.1. Отклонения по объему реализации	$O_{21} = Ц_n \times (Q_{\phi} - Q_n),$ где Q — объем выпуска; $Ц$ — цена за единицу продукции	Опережение или отставание фактического объема выручки от планового, вызванное отличием фактического объема реализованной продукции в натуральном выражении от планового уровня
2.2. Отклонения по ценам реализации	$O_{22} = (Ц_{\phi} - Ц_n) \times Q_{\phi}$	Опережение или отставание фактического объема выручки от планового, вызванное отличием фактических цен реализации от плановых
3. Отклонения по издержкам реализации и обращения	$O_3 = K_{\phi} - K_n,$ где K — издержки реализации и обращения $O_3 = O_{31} + O_{32}$	Экономия или перерасход по издержкам реализации и обращения
3.1. Отклонения по переменным издержкам реализации и обращения	$O_{31} = K_{var \phi} - K_{var n},$ где K_{var} — переменные издержки реализации и обращения. $O_{31} = O_{311} + O_{312}$	Экономия или перерасход по переменным издержкам реализации и обращения

Показатель	Формула расчета	Экономический смысл
3.1.1. Отклонения переменных издержек реализации и обращения по объему выпуска	$O_{311} = (Q_{\phi} - Q_{\text{п}}) \times k_{\text{п}}$, где k — ставка переменных издержек реализации и обращения на единицу продукции	Экономия или перерасход по переменным издержкам реализации и обращения, вызванные отличием фактического объема выпуска от планового уровня
3.1.2. Отклонения переменных издержек реализации и обращения на единицу продукции	$O_{312} = Q_{\phi} \times (k_{\phi} - k_{\text{п}})$	Экономия или перерасход по зарплате основных рабочих, вызванное отличием фактической ставки переменных издержек реализации и обращения на единицу продукции от планового уровня
3.2. Отклонения по постоянным издержкам реализации и обращения	$O_{32} = K_{\text{const } \phi} - K_{\text{const } \text{п}}$, где K_{const} — постоянные издержки реализации и обращения	Экономия или перерасход фактических постоянных издержек реализации и обращения от их планового уровня

2.5. Принятие управленческих решений по управлению затратами

2.5.1. Критерии принятия решений об объеме и структуре выпуска продукции

При составлении краткосрочной производственной программы устанавливают количество и номенклатуру продукции и услуг. Для этого необходимо знать «узкие места» производства и сбыта:

- недостаточный спрос на определенные виды продукции;
- оборудование, мощность которого ниже, чем у других видов оборудования;
- дефицитные материалы;
- дефицитные рабочие руки и др.

Критерии принятия управленческих решений об объеме и структуре выпуска в зависимости от загрузки мощностей представлены в табл. 14.

Таблица 14

Критерии принятия управленческих решений об объеме и структуре выпуска

Загрузка мощностей и использование ресурсов	Критерий принятия решений	Описание критерия принятия решений
Без «узких мест» (недогрузка)	Удельная маржинальная прибыль	Производятся все виды продукции (услуг) с положительной маржинальной прибылью: $(p_j - k_{pj}) \geq 0$
Одно «узкое место» (полная загрузка)	Удельная маржинальная прибыль на единицу продукции	Производство осуществляется в порядке убывания удельной маржинальной прибыли на единицу «узкого места»: $\omega_j = \frac{(p_j - k_{pj})}{t_{Ej}} (j = 1, \dots, n)$
Множество «узких мест» (полная загрузка)	Упущенная выгода	Задача линейного программирования: $D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_{pj}) x_j \rightarrow \max;$ $T_i \geq \sum_{j=1}^n t_{ij} x_j (i = 1, \dots, n);$ $x_{Hj} \geq x_j (j = 1, \dots, m);$ $x_j \geq 0 (j = 1, \dots, m)$
Примечание: p_j — цена на продукцию (услуги) вида j ; k_{pj} — плановые переменные затраты продукции (услуги) вида j ; w_j — удельная маржинальная прибыль на единицу «узкого места»; t_{Ej} — объем потребления «узкого места» на единицу j -й продукции (услуг); D — общая маржинальная прибыль (сумма по всем видам продукции и услуг); x_j — запланированный объем реализации продукции (услуг) вида j ; x_{Hj} — объем спроса на продукцию (услуги) типа j ; T_i — имеющийся в наличии объем i -го «узкого места»; t_{ij} — потребность в «узком месте» типа i для производства продукции (услуг) типа j .		

При неполной загрузке мощностей и отсутствии «узких мест» в качестве критерия определения производственной программы используют **удельную маржинальную прибыль**, т. е. разность между ценой продукции (услуг) и переменными затратами на ее производство.

В производственную программу включают все виды продукции (услуг), у которых положительная удельная маржинальная прибыль. Тог-

да предприятие сможет использовать все имеющиеся возможности для покрытия постоянных затрат и получения прибыли. Использование для этих целей прибыли на единицу продукции представляется нецелесообразным. Так как исключение из программы кажущихся убыточными продуктов (только потому, что на нее было отнесено больше постоянных затрат, чем на другие) может привести к потере дополнительной маржинальной прибыли, т. е. в итоге к потере прибыли.

При наличии на предприятии одного «узкого места» в качестве критерия выступает **относительная маржинальная прибыль**.

Частное от деления маржинальной прибыли каждого вида продукции (услуг) на потребляемое количество того производственного ресурса, который является «узким местом» и за который «конкурируют» выпускаемые виды продукции.

Включение продукции (услуг) в производственную программу осуществляется в порядке убывания относительной маржинальной прибыли, что также обеспечивает оптимальное распределение ресурсов.

Если на предприятии несколько «узких мест», необходимо определить, от какой выгоды (т. е. маржинальной прибыли) отказывается предприятие, когда вместо одних видов продукции оно производит и продает другие. Для этого используется **аппарат линейного программирования**.

Чтобы проверить, как неожиданные изменения «узких мест» (такие, как поломка оборудования, срыв поставок материальных ресурсов и т. д.) отразятся на прибыли предприятия, решают двойственную задачу линейного программирования:

$$\sum_{i=1}^m T_i y_i \rightarrow \min;$$

$$p_j - k_j \leq \sum_{i=1}^m t_{ij} y_{ij} \quad (j = 1, \dots, m);$$

$$y_i \geq 0 \quad (i = 1, \dots, n).$$

В результате решения двойственной задачи рассчитывают y_i — реальную стоимость единицы i -го узкого места (с учетом упущенной выгоды); y_i показывает, на сколько изменится прибыль предприятия, если количество дефицитного ресурса (узкого места) вида i увеличится или уменьшится на единицу. Если $y_i = 0$, то данный ресурс не ограничивает объем выпуска или реализации, а значит, увеличение количества этого ресурса никак не отразится на прибыли предприятия. Если $y_i > 0$, то данный ресурс ограничивает объем выпуска или реализации и увеличение количества этого ресурса на единицу приведет к росту прибыли на y_i . Чем больше y_i , тем сильнее дефицит данного ресурса сказывается на прибыли предприятия, а значит, тем более пристального внимания заслуживает данный ресурс.

2.5.2. Критерии принятия решений при определении нижней границы цены продукции

В рыночных условиях цена на продукцию устанавливается в зависимости от спроса и предложения: из-за давления конкурентов зачастую предприятие не в силах диктовать свои условия покупателю. Поэтому предприятие должно знать, какова минимальная цена, по которой оно еще может позволить себе производить и продавать соответствующую продукцию.

Нижняя граница цены зависит от следующих факторов:

- вида сделки (традиционный ассортимент или дополнительный контракт);
- загрузки мощностей (недогрузка, полная загрузка, наличие «узких мест»).

Для традиционного ассортимента цена устанавливается **на основе переменных затрат**.

Цена на любой вид продукции не должна быть ниже переменных затрат на его производство. Кроме того, получившаяся в результате маржинальная прибыль (по всем видам продукции) не должна быть меньше постоянных затрат. Таким образом, у предприятия появляется возможность использовать гибкую ценовую политику, учитывающую изменения рыночной ситуации: снижение цен на одни виды продукции может быть скомпенсировано повышением цен на другие.

Для дополнительных контрактов, т. е. одноразовых контрактов на поставку продукции, не предусмотренных планом, основа для установления цены — переменные затраты. Поскольку цена реализации по контрактам, предусмотренным производственной программой, уже покрывает постоянные затраты, дополнительные контракты даже при более низкой цене могут вносить свой вклад в повышение прибыльности предприятия. Здесь необходимо проверить, насколько сильна взаимосвязь между дополнительным контрактом и традиционной продукцией фирмы (т. е. не повлияет ли снижение цен на дополнительные контракты на общий уровень цен на рынке).

Цена дополнительных контрактов зависит от **загрузки производственных мощностей**.

В случае недогрузки мощностей граница цены может быть определена на уровне плановых переменных затрат на единицу реализуемой по контракту продукции.

Следует учесть, что переменные затраты на выполнение дополнительного контракта могут отличаться от обычного уровня: например, за счет необходимости оплаты сверхурочных, покупки материалов по ценам, превышающим обычные, и др., что также влияет на нижнюю границу цены. Кроме того, дополнительные контракты могут повлечь за собой прирост постоянных затрат (например, расходы на дополнительные складские помещения), что также влияет на нижнюю границу

цены. Если при этом удается получить большую выручку, то дополнительный контракт принесет дополнительную прибыль.

Если дополнительный контракт ведет к появлению «узкого места», то дополнительно производимая продукция вытесняет из производственной программы производимые ранее продукты. Тем самым предприятие теряет часть маржинальной прибыли, что увеличивает нижнюю границу цены: предприятию необходимо покрыть не только постоянные затраты, но и упущенную выгоду.

При наличии нескольких «узких мест» задача решается при помощи аппарата линейного программирования.

Критерии принятия решения о нижней границе цены приведены в табл. 15.

Таблица 15

Критерии принятия решения о нижней границе цены

Вид сделки	Загрузка мощностей	Критерий принятия решений	Модель принятия решений
Традиционный ассортимент	Недогрузка или полная загрузка	Переменные затраты и плановая маржинальная прибыль	$p_j \geq k_{pj}; \sum_{j=1}^n (p_j - k_{pj}) \geq F$
Дополнительный контракт	Недогрузка без «узких мест»	Переменные затраты и дополнительные переменные и постоянные затраты единицы продукции	$p_z = k_{pz} + \Delta k_{pz} + \frac{\Delta K_{Fz} T_z}{x_z}$
Дополнительный контракт	Полная загрузка с одним «узким местом»	Релевантные затраты с учетом упущенной выгоды	$p_z = k_{pz} + \Delta k_{pz} + \frac{\Delta K_{Fz} T_z}{x_z} + \frac{p_j - k_{pj}}{t_{Ej}} t_{Ez}$
Дополнительный контракт	Полная загрузка с множеством «узких мест»	Релевантные издержки с учетом упущенной выгоды	Задача линейного программирования: $D = \sum_{j=1}^n (p_j - k_n) x_j \rightarrow \max;$ $T_i \geq \sum_{j=1}^n t_{ij} x_j (i = 1, \dots, n);$ $x_{Ej} \geq x_j (j = 1, \dots, m);$ $x_j \geq 0 (j = 1, \dots, m)$

Примечание: p_j — цена реализации продукции вида j ; k_{pj} — плановые переменные затраты продукции (услуги) вида j ; F — постоянные затраты; p_z — нижняя граница цены дополнительного контракта; k_{pz} — переменные затраты на производство единицы продукции; Δk_{pz} — прирост переменных затрат, вызванный выполнением контракта (например, повышенная оплата за сверхурочные); Δk_{Fz} — дополнительные постоянные затраты, вызванные выполнением дополнительного контракта (в месяц); T_z — количество месяцев, на которые выпадают дополнительные постоянные затраты; x_j — объем контракта; p_j — цена продукции j -го вида, исключенной из производственной программы в целях выполнения дополнительного контракта; k_{pj} — переменная себестоимость продукции (услуги) j -го вида; t_{Ej} — потребление «узкого места» на единицу исключенного продукта j -го вида; t_{Bz} — потребление «узкого места» на единицу дополнительного контракта; D — общая маржинальная прибыль (сумма по всем видам продукции и услуг); x_j — запланированный объем реализации продукции вида j (самостоятельное производство рассматривается как один вид продукции, а покупка на стороне — как другой); T_i — имеющийся в наличии объем i -го «узкого места»; x_{Ej} — объем спроса на продукцию типа j .

В настоящий момент большинству российских предприятий придется действовать в условиях олигополистического рынка, т. е. рынка, состоящего из небольшого числа продавцов, чутко реагирующих на политику ценообразования и маркетинговые стратегии конкурентов. В этих условиях нельзя надеяться на то, что предприятие может добиться какого-то долговременного результата за счет снижения цен. Поэтому предприятие должно иметь упорядоченную методику установления исходной цены на свои товары и разработать систему скидок на них.

В том случае, когда в качестве основной задачи ценообразования определено завоевание максимальной доли рынка, предприятие стремится установить минимальную цену. Это приведет к кратковременному снижению прибыли, но в длительном периоде компания, которой принадлежит самая большая доля рынка, будет иметь самые низкие затраты (на единицу продукции) и самые высокие долговременные прибыли. Добиться лидирующего положения на рынке можно не только максимальным снижением цен, но путем их дифференциации, т. е. установлением различных цен для различных групп потребителей с помощью скидок (другие факторы являются менее значимыми, но их не надо упускать из вида при расчете цены и скидок на конкретную продукцию).

Исходя из спроса, расчетной суммы затрат и цены конкурентов, предприятие может определить цену на свою продукцию и разработать систему скидок на нее. При решении проблемы ценообразования необходимо выбрать методику расчета цен, в которое должны быть учтены как минимум три фактора: себестоимость продукции, цены конкурен-

тов и товаров-заменителей, а также наличие у того или иного товара уникальных достоинств. Все расчеты должны производиться на основе анализа безубыточности. Окончательная цена будет находиться где-то в пределах между слишком низкой ценой, не обеспечивающей прибыли, и слишком высокой, препятствующей формированию спроса. Минимально возможная цена определяется себестоимостью продукции и упущенной выгодой, а максимальная — либо наличием каких-то уникальных достоинств в товаре фирмы (на рынке нет аналогов), либо ценами конкурентов (при цене выше, чем у конкурентов, можно потерять клиентов). Соответственно предоставляя скидки на продукцию, предприятие не должно выходить за пределы данного интервала. Три основных критерия принятия решений при назначении цены в общем виде представлены на рис. 6.



Рис. 6. Критерии принятия решений о цене

Здесь сразу же необходимо сказать, что, помимо цены, на объемы реализации могут воздействовать и другие факторы:

- продукция не удовлетворяет потребителя по качеству;
- потребителя не удовлетворяют сроки выполнения заказа;
- потребитель не знает о существовании нашего товара;
- потребителя не устраивают условия оплаты и пр.

Для того чтобы определить, почему конкретный потенциальный потребитель не является сейчас нашим клиентом, можно использовать форму, представленную в табл. 16.

Для ликвидации этих ограничений предприятие должно осуществить ряд мероприятий:

- анализ качества продукции, путем систематизации основных причин возникновения претензий по качеству со стороны потребителей (табл. 17);

- анализ причин неудовлетворительных сроков выполнения заказа и разработка предложений по обеспечению оптимальных сроков выполнения заказов;

- проведение рекламной кампании;

- пересмотр существующей системы оплаты работ и услуг.

Таблица 16

№ п/п	Вид продукции	Потенциальный потребитель	Возможный объем потребления	Почему не является нашим клиентом
1	2	3	4	5

Таблица 17

№ п/п	Претензия по качеству	Причины брака	Виновник	Мероприятия по предупреждению брака
1	2	3	4	5

Проведение этих мероприятий необходимо поручить соответствующим отделам и службам предприятия. Мы же рассмотрим пример, где определимся с базовыми ценами на продукцию и скидками на нее.

На первом этапе необходимо определить, из каких именно соображений исходить при определении базовой цены конкретного вида продукции. Для этого можно использовать табл. 18; для определения требуемого увеличения объема сбыта после введения системы скидок можно использовать табл. 19. Разделение затрат на переменные и постоянные позволяет определить размер предоплаты за продукцию. Она может быть равной переменным затратам, а остальную часть потребитель доплачивает в течение срока, оговоренного отдельно.

Как частный случай рассмотрим ситуацию, при которой действующие цены не позволяют привлекать потребителей. В этой ситуации при определении исходной цены необходимо ориентироваться на цены конкурентов.

При выборе базовой цены можно остановиться на действующей цене и с помощью системы скидок обеспечить условия для клиентов, более выгодные по сравнению с конкурентами (позволит оставить цены

на продукцию для мелких потребителей на прежнем уровне и не потерять тем самым часть прибыли, что было бы неизбежно при снижении базовой цены).

Таблица 18

Определение базовых цен на продукцию, руб.

№ п/п	Наименование продукции	Переменные затраты	Постоянные затраты	Полная себестоимость	Цена на данный момент	Цена конкурентов	Новая цена
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблица 19

Целевые объемы выпуска после введения системы скидок

№ п/п	Вид продукции	Объем выпуска до введения скидок	Требуемый объем реализации (точка безубыточности)	Требуемое увеличение объема после введения скидок
1	2	3	4	5

При выборе скидок необходимо учесть следующие варианты:

1) в случае, когда для выполнения любого заказа используются стандартные материалы, и нет необходимости в проведении пусконаладочных работ, то скидки на продукцию необходимо устанавливать в зависимости от объема, который отдельно взятый потребитель покупает за календарный месяц (с 1-го по последнее число месяца);

2) при выполнении заказа, для которого необходимо произвести пусконаладочные работы, скидки на продукцию можно устанавливать как в зависимости от объема потребления за месяц, так и в зависимости от размера одной партии. При первом варианте скидок клиент, приобретающая в данном месяце определенный объем продукции, получает скидку в зависимости от объема потребления лишь на следующий месяц, и поэтому он имеет возможность покупки меньшего количества продукции по низкой цене. Затем на следующий период он попадает в интервал, где действует более низкая скидка, и даже если он вновь увеличит потребление, то скидку получит лишь в следующем месяце. Таким обра-

зом, потребитель будет стремиться поддерживать объем на постоянном максимально возможном для себя уровне.

После того как разработана система скидок, т. е. определено, какой вид скидки применять к конкретному виду продукции и определена величина этих скидок, необходимо четко описать процедуру расчета скидок, чтобы избежать ошибок и своевременно ликвидировать «узкие места» в самой системе скидок. Одним из основных документов этого процесса является «Форма расчета цен на продукцию предприятия» (табл. 20).

Таблица 20

№ п/п	Продукция	Объем закупок в текущем месяце, нат. ед.	Объем закупок в текущем месяце, руб.	Задолженность перед предприятием, руб.	Цена на следующий месяц, руб.	Прогноз закупок в следующем месяце, нат. ед.
1	2	3	4	5	6	7

Примечание.

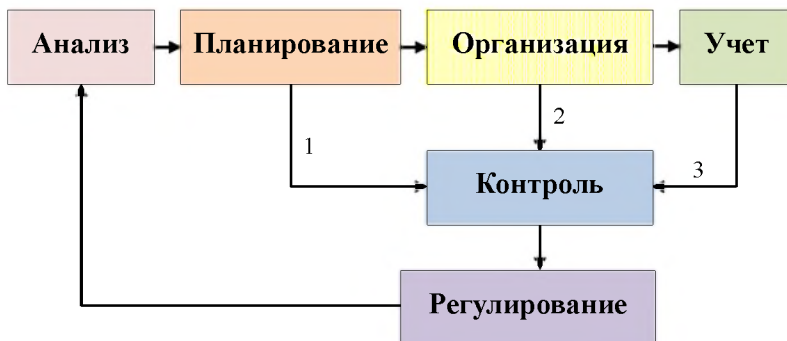
1. Объем закупок считается по отгруженной продукции.
2. Задолженностью перед предприятием считается отгруженная, но не оплаченная продукция.

Для обеспечения скорейшего увеличения объемов реализации необходимо провести ряд мероприятий, и в первую очередь:

- информировать клиентов, в том числе и потенциальных, об изменении оптовых цен и введении системы скидок на продукцию. Причем необходимо жестко поставить условия и сроки исполнения данного поручения, так как от быстроты исполнения его зависит, сколько в конечном итоге предприятие потеряет (упустит) прибыли, если объем реализации будет увеличиваться медленно или останется на исходном уровне;
- наладить учет по продажам по каждому потребителю и по каждому виду продукции в отдельности;
- отслеживать изменения цен на сырье и материалы, чтобы своевременно вносить коррективы в оптовые цены и в систему скидок на продукцию;
- создать базу данных потенциальных потребителей и конкурентов, наладить и осуществлять мониторинг рыночной ситуации.

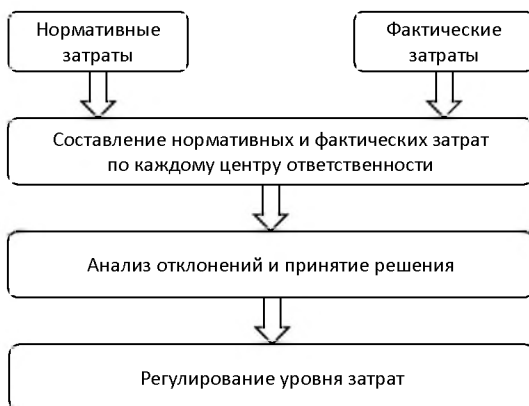
Слайды по курсу «Управление затратами». Глава 2

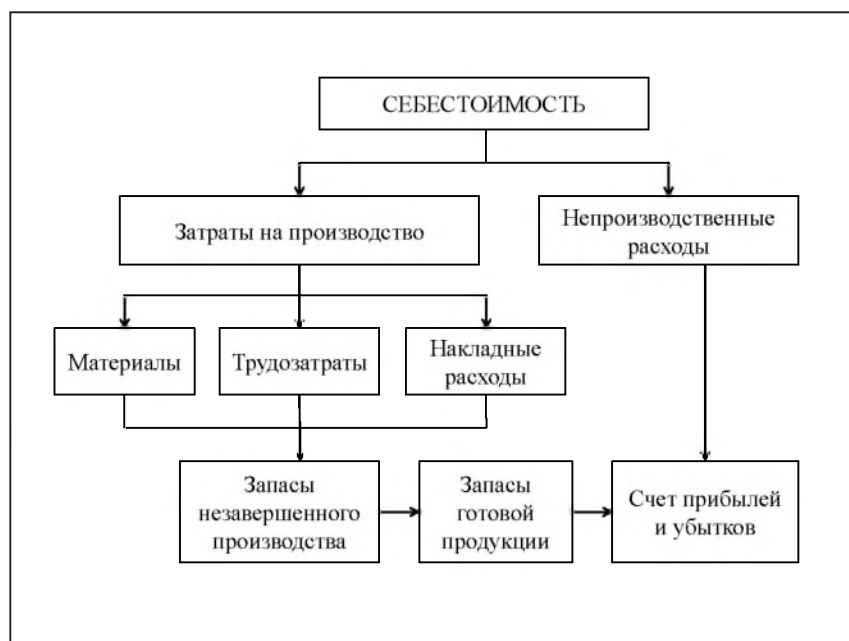
Взаимосвязь функций процесса управления затратами предприятия



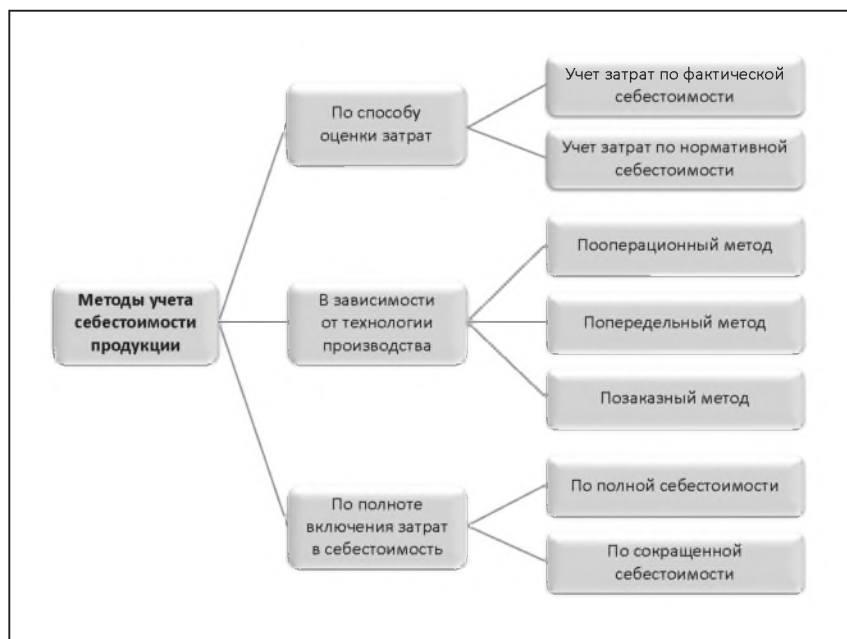
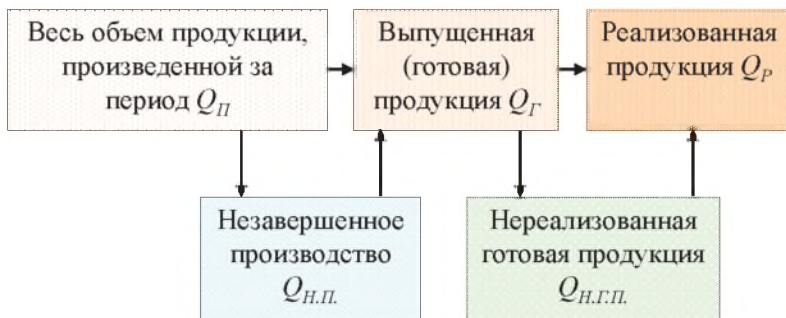
- 1 — предварительный контроль;
- 2 — текущий контроль;
- 3 — последующий контроль

Система «Стандарт-костинг»

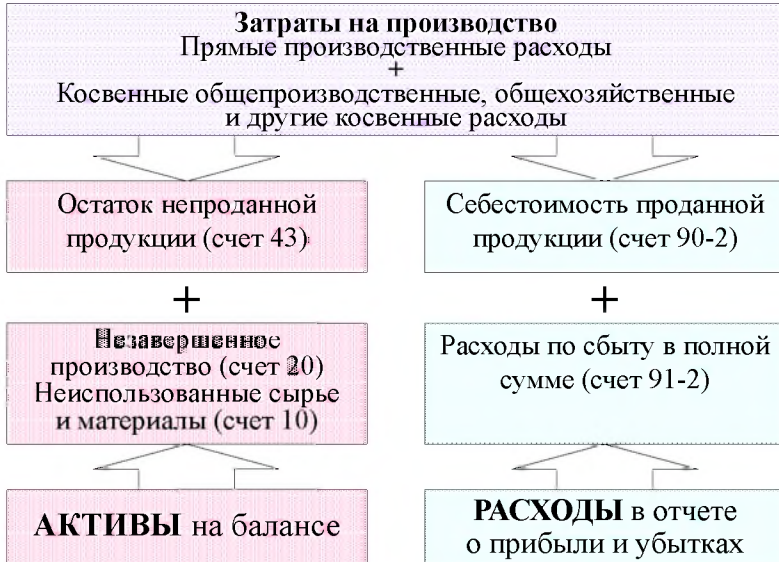
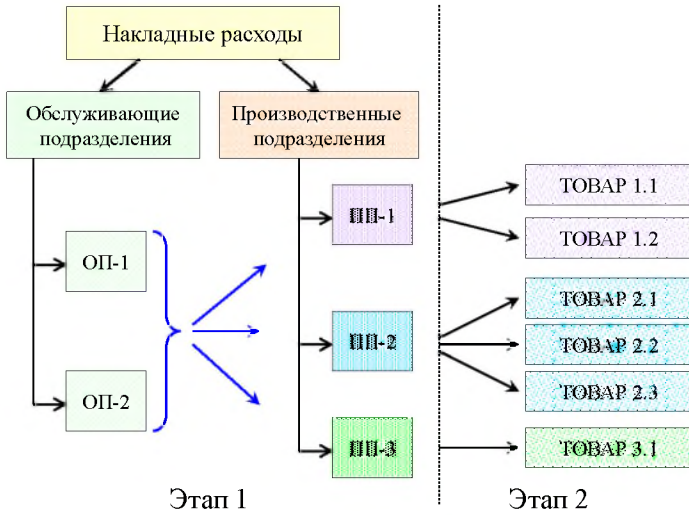




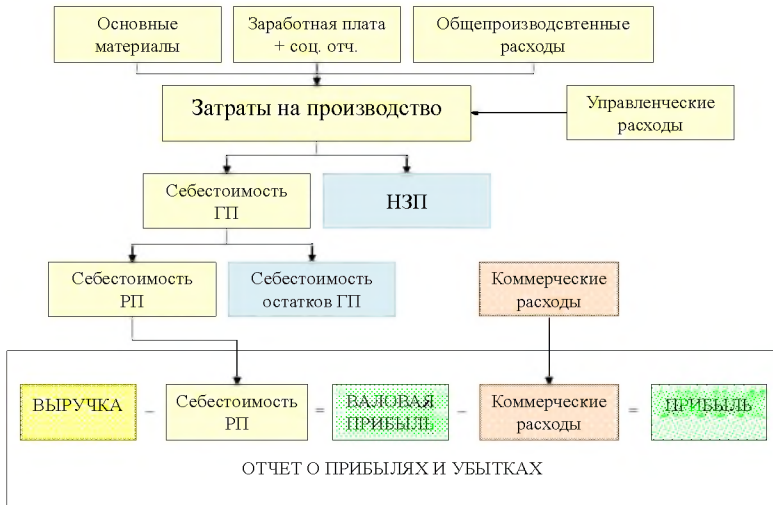
Взаимосвязь объемов продукции и затрат по нарастанию степени готовности



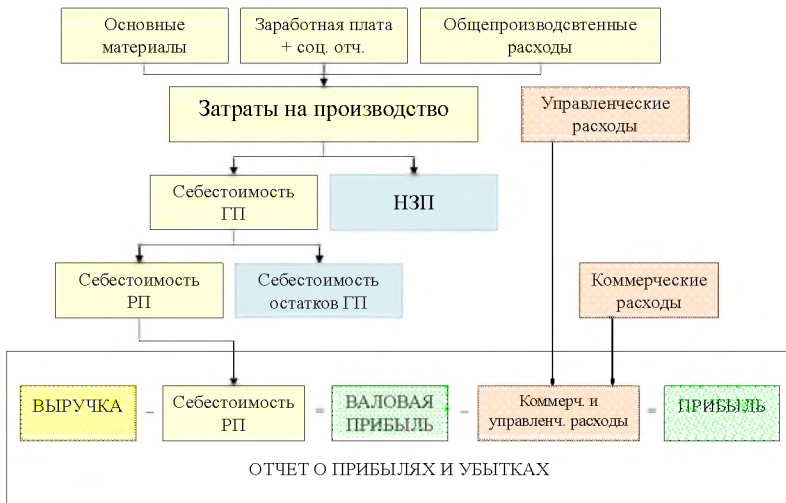
Традиционные системы



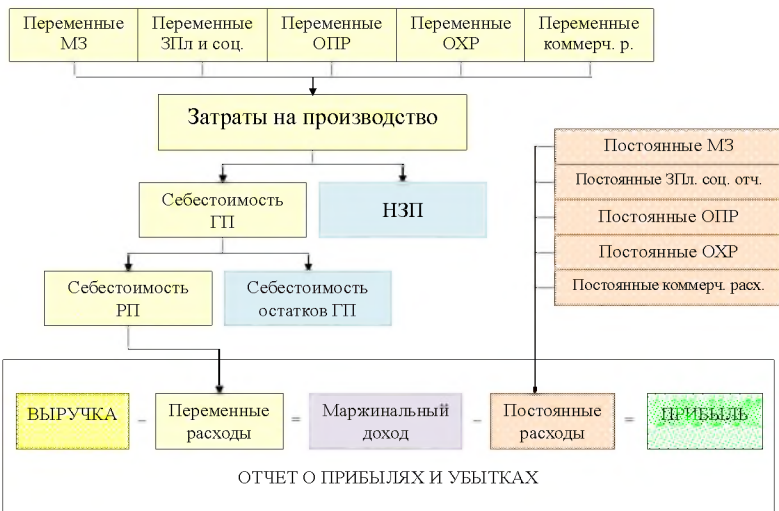
Калькулирование себестоимости по системе полной себестоимости
(при условии, что расходы на управление относятся к затратам на продукт)



Калькулирование себестоимости по системе полной себестоимости
(при условии, что расходы на управление относятся к затратам периода)



Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг»

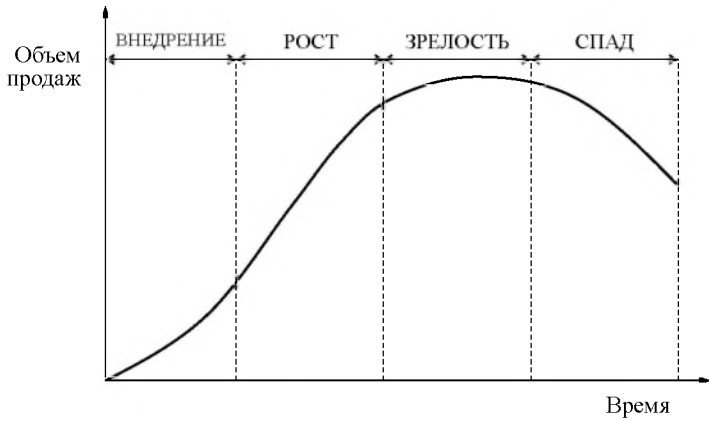


Калькулирование себестоимости нормативным методом

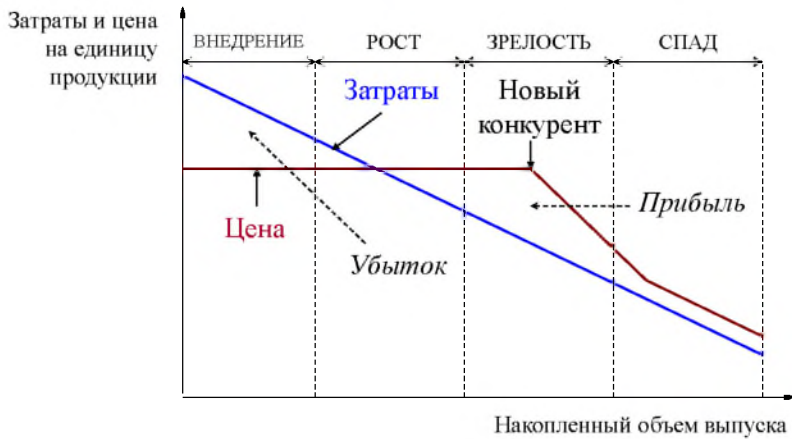


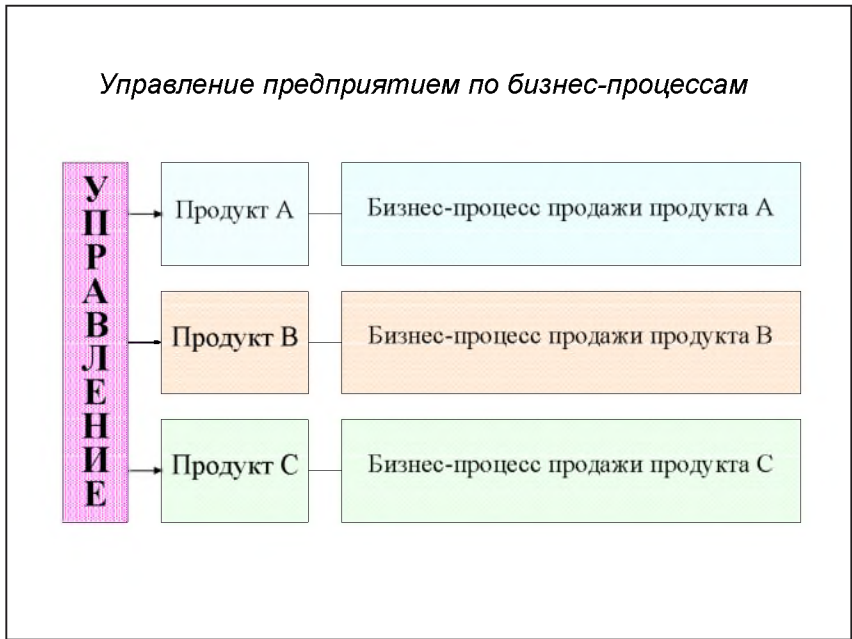
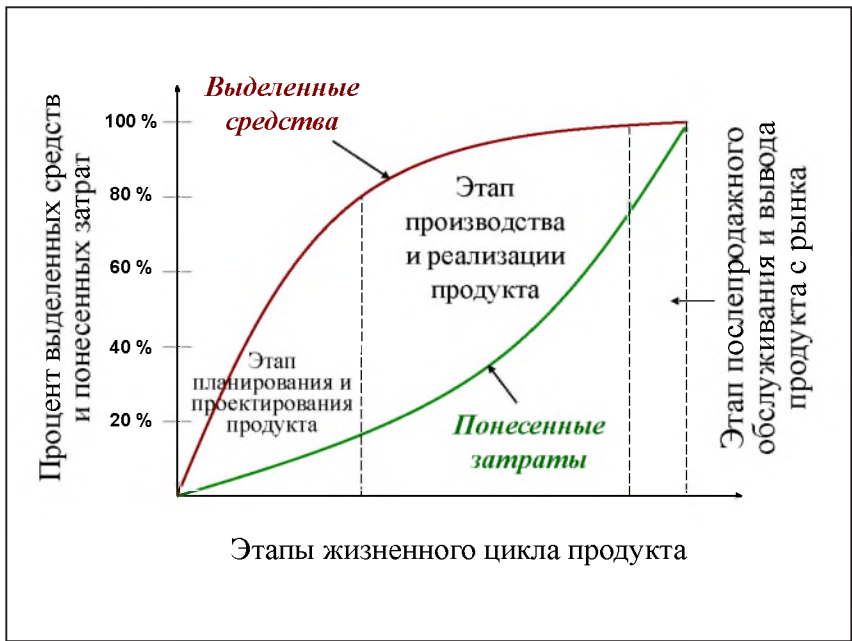
* в соответствии с принятой учетной политикой

Изменение объема продаж в течение жизненного цикла продукта



Изменение затрат и цены единицы продукции в течение жизненного цикла





Управление предприятием по функциям

УПРАВЛЕНИЕ

Отдел
снабжения

Функция –
закупка
сырья,
материалов

Производственные
подразделения

Функция –
создание готовой
продукции

Склад готовой
продукции

Функция –
хранение
готовой
продукции

Отдел
продаж

Функция –
продажа
готовой
продукции

Бухгалте-
рия

Функция –
отражение
в учете
операций

ГЛАВА 3

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ

3.1. Основные цели использования информационных технологий в управлении затратами

Существуют понятные цели использования программно-технических средств в управлении затратами, такие как:

- повышение быстродействия при работе с большими массивами информации (что особенно актуально для крупных предприятий при оперативном управлении);
- повышение точности и снижения учетных ошибок при сборе и систематизации данных, «переложение» системы управления затратами (в большей части это относится к ее учетному блоку «Комплексная нормативная система учета») на программные носители информации, что дает планово-экономическим службам (пользователям информации) ряд других не менее важных, хотя и не столь очевидных, преимуществ.

Но возникают также следующие пути совершенствования системы управления затратами:

1. Возможность создания **единого информационного пространства**, основанного на стандартизации данных оперативного и бухгалтерского учета, в виде **единой базы данных** компании на основе единой информационной сети.

2. Возможность примерной **кодификации** учетных данных. «Бумажный» документооборот позволяет осуществлять лишь одномерную «традиционную» кодификацию данных в русле разукрупнения рабочего плана синтетических счетов последовательно на субсчета, а субсчета — на субсубсчета и т. д. Между тем требования качественного принятия управленческих решений (как оперативных, так и стратегических) требуют обработки учетной информации в самых различных разрезах. В этой связи использование программных носителей информации дает возможность трансформации традиционных субсчетов в так называемые группы аналитики, которые отличаются от субсчетов тем, что дают возможность перекрестной (а не иерархической) систематизации данных в режиме целевой выборки.

Так, любой «учетный кирпичик затрат» может быть охарактеризован по следующим критериям:

- с точки зрения экономического содержания (амортизация, текущие материальные затраты, зарплата, пр.). Данный разрез учета необ-

ходим для проведения комплексного анализа интенсификации производства;

- с точки зрения корреляции с масштабом деятельности (условно-постоянные или условно-переменные затраты). Данный разрез учета необходим для нахождения критической точки и планирования объема выпуска и реализации;

- с точки зрения плановых затрат (фактические, плановые затраты и отклонения). Это является необходимым условием проведения любого нормативного (план-факт) анализа;

- с точки зрения принадлежности к тому или иному центру ответственности (подразделению) — необходимо для проведения анализа по центрам ответственности;

- с точки зрения вида деятельности как генератора данного элемента затрат — необходимое условие анализа безубыточности;

- с точки зрения принадлежности к производству (или сбыту) отдельных видов выпускаемой и реализуемой продукции — необходимо для анализа рентабельности по видам продукции с целью оптимизации производственной программы и структуры портфеля продаж. В этом случае кодификатор будет иметь шесть знаков (по числу включаемых характеристик «учетного кирпичика» затрат), или, иными словами, информационное пространство будет иметь шесть измерений. Задав целевую выборку по одному или нескольким знакам, можно в оперативном режиме получить информацию о совокупных затратах предприятия, совокупных производственных затратах предприятия, относящихся к определенному подразделению, о совокупных производственных затратах предприятия, относящихся к определенному подразделению и определенному виду выпускаемой продукции и пр. Это значительно повышает качество принятия управленческих решений (особенно оперативных). Понятно, что «бумажный» документооборот такой «роскоши» не позволяет.

3. Возможность создания **единой (сквозной) системы оперативного контроля**, основанной на использовании единой информационной сети и базы данных и на различных режимах доступа разными пользователями информации в зависимости от уровня в управленческой иерархии. Так, «переложив» систему документооборота «снизу вверх» на программные носители информации, мы получим четыре режима (уровня) доступа:

- первый режим доступа (нижний) — на уровне руководителей подразделений (цехов). Например, начальник механического цеха имеет доступ к оперативным данным своего цеха, но уже не имеет доступа к оперативным данным других цехов службы производства, не говоря уже об информации, относящейся к подразделениям других служб;

- второй режим доступа — на уровне руководителей служб. Например, первый вице-президент по производству имеет доступ к данным по всем производственным подразделениям и к сводной информации по се-

бестоимости и структуре выпуска, но не имеет доступа к данным общехозяйственных, сбытовых и прочих расходов;

- третий режим доступа — на уровне отдельных функциональных служб аппарата управления, курирующих отдельные сегменты процесса управления затратами. Так, начальник ПЭУ имеет доступ ко всем данным операционного бюджета (снабжение; производственные, коммерческие и административные расходы; объем реализации, в том числе по видам продукции), но не имеет доступа к данным финансового и инвестиционного бюджетов;

- четвертый (высший) режим доступа — первый вице-президент по экономике и финансам (высшее должностное лицо, — персонально отвечающее за составление и исполнение сводного бюджета компании) имеет доступ ко всей информации (данным сводного бюджета).

Система сквозного оперативного контроля очень облегчает задачу сохранения коммерческой тайны и позволяет избежать «утечки» конфиденциальных данных из предприятия.

4. Возможность **автоматизации процесса аналитической обработки информации** как при стратегическом планировании (CVP-анализ, основанный на моделировании; различные варианты анализа чувствительности и пр.), так и при оперативном управлении (синхронизации стадий снабжения, производства и сбыта на базе моделей EOQ и EPR, расчет эффективности специальных управленческих решений и пр.).

Четыре вышеописанных преимущества использования программно-технических средств в управлении затратами в классическом виде достигаются при применении так называемых **полнофункциональных программных продуктов (пакетов)**, полностью охватывающих систему оперативного и бухгалтерского учета на предприятии и позволяющих полностью автоматизировать технологию составления, мониторинга и план-факт анализа сводного бюджета. Однако внедрение полнофункциональных продуктов — весьма дорогое удовольствие, в особенности для средних и мелких компаний. Существуют более дешевые средства компьютеризации меньшей функциональности. А степень охвата хозяйственных операций, товарно-материальных и финансовых потоков предприятия применяемым программным пакетом лежит в основе классификации программно-технических средств (информационных технологий), используемых в управлении затратами.

3.2. Классификация применяемых в управлении затратами программно-технических средств по степени их функциональности

Можно выделить три основных уровня (или этапа развития) программно-технических средств, используемых в управлении затратами.

Первый уровень. Создание системы автоматизированных рабочих мест (АРМ). О сквозной системе управления на данном уровне информатизации говорить не приходится. Система АРМ подразумевает возможность создания единой сети «цепи» персональных компьютеров (ПС), но не позволяет создать систему единого внутреннего контроля и единого информационного пространства на уровне компании или отдельного крупного управленческого сегмента.

На данном этапе фактически речь идет о пассивном подключении пользователя АРМ к базе данных компании по тому или иному функциональному блоку бизнеса. Большая часть предприятий и компаний, начавших в свое время использовать в производственной деятельности средства вычислительной техники, прошли более или менее похожие стадии развития:

- использование персональных компьютеров в локальном режиме;
- использование персональных компьютеров в локальных вычислительных сетях с использованием архитектуры «файл-сервер»;
- использование персональных компьютеров, помимо решения локальных задач, в режиме эмуляции терминалов центральных машин комплексных информационных систем с использованием архитектуры «клиент-сервер».

Статистический анализ эффективности применения информационных технологий в сфере промышленных предприятий показал высокую экономическую оправданность затрат на автоматизацию ключевых объектов технологического процесса. И даже на базе локальных персональных компьютеров каждое автоматизированное рабочее место повышает производительность (результативность) в среднем в 4—6 раз.

Переход от локальных автоматизированных рабочих мест к многопользовательским базам данных в рамках отдела (службы) позволяет максимально повысить возможную производительность каждого оператора. То есть снизить необходимую численность и уменьшить трудозатраты в 1,3—2 раза в зависимости от интенсивности информационного обмена (типа «запрос — ответ»).

Эта экономия достигается за счет сокращения числа ошибок при работе каждого оператора со всей базой, поскольку позволяет проводить максимальное количество проверок прямо при вводе документа в базу посредством упрощения процедур обновления данных, формирования отчетов и т. д. Однако здесь необходимо учитывать очень важный

отрицательный фактор. Это резкое падение быстродействия системы с ростом числа пользователей, если работа с базами данных организуется в локальной вычислительной сети (особенно без использования архитектуры «клиент-сервер», что как раз и наблюдается при использовании СУБД FoxPro 2.0 LAN или Clipper).

Второй уровень. Использование программных продуктов локальной функциональности. Для дальнейшего улучшения повышения производительности уже в масштабах всего предприятия, т. е. улучшения взаимодействия между отделами и (или) службами, необходимо внедрение интегрированных систем, которые автоматизируют передачу данных между отделами. Особенно сильное влияние такие системы оказывают на улучшение управления, поскольку позволяют анализировать в процессе принятия решений максимальное количество информации. Также эти системы можно строить на базе локальных вычислительных сетей (ЛВС), объединяющих персональные компьютеры с центральным мощным файловым сервером (тоже персональным компьютером, но с повышенными мощностными характеристиками). Или на базе многотерминальных систем с так называемым хост-компьютером в качестве центрального элемента. Оба варианта получили широкое распространение в мире и в принципе оба годятся для построения информационных систем обеспечения деятельности промышленных предприятий. Локальные программные продукты, как правило, охватывают один или несколько агрегированных управленческих сегмента (модуля). Это бухгалтерия, запасы, движение основных средств, финансы и т. д. Наиболее популярными в России являются такие локальные программные продукты, как «Платинум», «Бипекс», «Скала», «Парус» и некоторые другие.

Третий уровень. Создание интегрированной системы управления на базе полнофункциональных программных продуктов. В законченном виде интегрированная («сквозная») система комплексного нормативного учета, внутреннего контроля и управления затратами, основанная на применении программно-технических средств, возможна при использовании предприятием полнофункциональных программных продуктов (пакетов), объединяющих в единое целое ключевые управленческие сегменты (модули) бизнеса предприятия. Стандартные программные пакеты полной функциональности (например, R/3, BAAN IV, Oracle Applications, 1С и др.), разработанные для удовлетворения требований крупных предприятий, в целом отвечают требованиям программно-технического блока ИСУ. Эти пакеты обеспечивают централизованный контроль и управление как на уровне управленческих показателей высшего звена, так и на уровнях логистики, производства и т. д., позволяют вести бухгалтерский учет в разных планах счетов, в частности, для формирования отчетности по международным стандартам (GAAP). Централизованное управление бухгалтерским учетом гарантирует реализацию единой учетной политики в рамках всей корпо-

рации. Формирование сводной отчетности на уровне компании может выполняться в любое время, так как превращается в техническую операцию обработки аналитической информации о подразделениях, которая внесена в систему. Доступность этой информации строго регламентирована и зависит от прав пользователя. При этом протоколы системы гарантируют персонификацию всей вводимой информации.

Для того чтобы обеспечить применение финансовых принципов управления, в пакетах предусмотрена настраиваемая система управления затратами. Количество и иерархия бюджетов, как правило, достаточны для построения стройной системы финансового управления. Многовариантность организации логистики, производства, сервиса и других деловых процессов на реальном предприятии также обеспечивается в этих пакетах. Некоторые фирмы-производители не ограничиваются имеющейся функциональностью и приобретают более «продвинутые» программы, включая их в свой пакет (например ВААН приобрел Iberian, Manta и некоторые другие пакеты) в целях быстрого увеличения его мощности.

Обеспечение гибкости программных пакетов является важнейшим условием эффективности масштабных продуктов. Очевидно, что при изменении законодательства, условий и организации бизнеса и других факторов, влияющих на крупную компанию, необходимы специальные решения, обеспечивающие адаптацию информационной системы. Разные программные продукты имеют различные решения. Пакет R/3, например, имеет систему проектов и встроенный язык АВАР/4, а пакет ВААН, кроме встроенного языка 4GL, — систему динамического моделирования.

ТЕСТЫ ПО КУРСУ «УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ»

Задание 1. Выполните тест «Классификация затрат относительно поставленных задач». Возможен лишь один правильный ответ.

Тест «Классификация затрат относительно поставленных задач»

Вариант 1

1. По отношению к объему производства и продаж затраты подразделяются на:

- а) постоянные и переменные;
- б) прямые и косвенные;
- в) основные и накладные.

2. Постоянные производственные затраты:

- а) не зависят от вида продукции;
- б) не зависят от периода времени, в течение которого выпущена продукция;
- в) не зависят от объема производства продукции.

3. При увеличении натурального объема реализации и прочих неизменных условиях доля переменных затрат в составе выручки от реализации:

- а) увеличивается;
- б) уменьшается;
- в) не изменяется.

4. При одновременном снижении цен и натурального объема реализации доля переменных затрат в составе выручки от реализации:

- а) увеличивается;
- б) уменьшается;
- в) не изменяется.

5. При повышении цен на реализованную продукцию и прочих неизменных условиях доля постоянных затрат в составе выручки от реализации:

- а) увеличивается;
- б) уменьшается;
- в) не изменяется.

6. Какие затраты не относятся к переменным?
а) стоимость сырья, материалов;
б) амортизация зданий, сооружений и инвентаря;
в) топливо и энергия на технологические цели;
г) зарплата производственных рабочих с единым социальным налогом.

7. Если фактический выпуск продукции ниже запланированного, какие из следующих видов затрат будут меньше установленных?
а) общие переменные затраты;
б) общие постоянные затраты;
в) переменные затраты на единицу продукции;
г) постоянные затраты на единицу продукции.

8. При росте объема производства величина постоянных затрат:
а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
в) равняется уровню переменных затрат;
г) вышеперечисленные ответы неверны.

9. При росте объема производства величины переменных затрат:
а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
в) в расчете на единицу продукции остается неизменной;
г) равняется уровню постоянных затрат.

10. По месту возникновения затраты группируются:
а) транспортно-заготовительные;
б) производственные;
в) коммерческо-сбытовые;
г) в разрезе производств, цехов, участков, бригад, отделов и других структурных элементов.

11. По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на:
а) основные и накладные;
б) прямые и косвенные;
в) одноэлементные и косвенные.

12. По степени регулируемости затраты организации подразделяются на:
а) полностью регулируемые;
б) частично регулируемые;
в) нерегулируемые;
г) все вышеперечисленные ответы.

13. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы образуют:

- a) накладные расходы;
- b) полную себестоимость.

14. К каким расходам относятся промышленные услуги сторонних организаций, расходы на охрану труда, заработная плата производственно-управленческого персонала и другие расходы, связанные с организацией производства?

- a) общепроизводственные;
- b) общехозяйственные;
- c) расходы на освоение производства.

15. Выберите правильное утверждение:

- a) все прямые затраты являются переменными;
- b) на переменные затраты менеджер может влиять, на постоянные — нет;
- c) номенклатура статей калькуляции может быть различной.

Вариант 2

1. Переменные затраты зависят от:

- a) динамики объемов производства;
- b) конъюнктуры рынка;
- c) решения руководства.

2. Под постоянными затратами, как правило, понимаются затраты:

- a) которые постоянны на единицу выпущенной продукции;
- b) которые постоянны, даже если объем производства изменяется;
- c) на которые менеджеры влиять не могут;
- d) на которые инфляция не влияет;

3. При одновременном повышении цен и натурального объема реализации доля переменных затрат в составе выручки от реализации:

- a) увеличивается;
- b) уменьшается;
- c) не изменяется.

4. При снижении цен на реализованную продукцию и прочих неизменных условиях доля переменных затрат в составе выручки от реализации:

- a) увеличивается;
- b) уменьшается;
- c) не изменяется.

5. При повышении цен на реализованную продукцию и прочих неизменных условиях доля постоянных затрат в составе выручки от реализации:

- а) увеличивается;
- б) уменьшается;
- в) не изменяется.

6. Если объем производства возрос, то при прочих равных условиях:

- а) валовые затраты на единицу продукции увеличатся;
- б) валовые затраты на единицу продукции уменьшатся;
- в) валовые затраты на единицу продукции останутся без изменений.

7. При снижении объема производства величина постоянных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) равняется уровню переменных затрат;
- г) вышеперечисленные ответы неверны.

8. При снижении объема производства величины переменных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) в расчете на единицу продукции остается неизменной;
- г) равняется уровню постоянных затрат.

9. По сфере возникновения и функциям деятельности затраты подразделяются на:

- а) прямые и косвенные;
- б) постоянные и переменные;
- в) заготовительные, производственные, сбытовые, управленческие;
- г) основные и накладные.

10. Прямые затраты — это расходы, которые:

- а) могут быть понесены непосредственно в результате принятия определенного решения;
- б) могут быть экономически отнесены к оцениваемой единице продукции;
- в) не могут быть экономически отнесены к оцениваемой единице продукции;
- г) могут контролироваться непосредственно;
- д) относятся к сфере ответственности совета директоров предприятия.

11. Группировка затрат по центрам ответственности необходима:

- a) для контроля затрат производства и сбыта;
- b) для более точного калькулирования себестоимости продукции;
- c) для повышения ответственности менеджеров всех уровней за экономические результаты работы;
- d) для выполнения всех перечисленных функций.

12. В какие расходы входит арендная плата и коммунальные услуги производственных помещений?

- a) общехозяйственные расходы;
- b) представительские расходы;
- c) общепроизводственные расходы.

13. При группировке затрат по статьям калькуляции включаются ли внепроизводственные расходы в полную себестоимость:

- a) да;
- b) нет.

14. Существует следующий способ оплаты операторов, управляющих производственным оборудованием — платить оператору базовую ставку плюс небольшую надбавку за каждую произведенную единицу продукции. Общие затраты на оператора — это:

- a) переменные издержки;
- b) смешанные издержки;
- c) постоянные издержки.

15. У компании появилась возможность получить заказ на производство продукции. Для ее изготовления на оборудовании X требуется 100 часов. Оборудование X работает на 80% от своей потенциальной мощности, выпуская продукт «А», который приносит прибыль 2000 руб. Новый заказ связан с дополнительными переменными издержками в 4000 руб. Принятие заказа не приведет к сокращению выпуска основного продукта «А». Альтернативные издержки равны:

- a) 2000;
- b) 4000;
- c) 6000;
- d) 0.

Задание 2. Определите, к каким категориям можно отнести следующие виды затрат (прямые или косвенные, переменные или постоянные).

1. Амортизация производственного оборудования, выпускающего несколько видов продукции, начисляемая по линейному методу.

2. Расходы на содержание служебного автомобиля заводоуправления предприятия, выпускающего только один вид продукции.

3. Заработная плата вспомогательных рабочих, обслуживающих станки, выпускающие один вид продукции. При этом заработная плата начисляется в процентном отношении к заработной плате основных производственных рабочих сдельщиков.

4. Материалы, затраченные на ремонт оборудования, выпускающего несколько видов продукции.

5. Канцелярские товары, израсходованные в бухгалтерии многопрофильного предприятия.

6. Арендная плата за станок, выпускающий один вид продукции.

7. Заработная плата работников отдела сбыта многопрофильного предприятия, начисляемая в процентах от выручки.

Задание 3. Укажите, какие расходы входят в смету общепроизводственных расходов (1), а какие — в смету общехозяйственных расходов (2).

- а) содержание аппарата управления производством;
- б) амортизация зданий, сооружений и инвентаря;
- в) заработная плата аппарата управления предприятием;
- г) расходы на рационализацию и изобретательство;
- д) амортизация основных средств.

Задание 4. Определите, к каким категориям относятся указанные затраты. Отметьте в таблице знаком «+».

Статьи затрат	прямые	косвенные	основные	накладные	постоянные	переменные	простые	комплексные
1. Основные материалы								
2. Топливо и энергия на технологические цели								
3. Реализуемые отходы								
4. Основная заработная плата производственных рабочих								

Статьи затрат	прямые	косвенные	основные	накладные	постоянные	переменные	простые	комплексные
5. Дополнительная заработная плата производственных рабочих								
6. Страховые взносы								
7. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования								
8. Цеховые расходы								
9. Общезаводские расходы								
10. Прочие производственные расходы								
11. Коммерческие расходы								

Задание 5. Выполните тест «Использование системы «директ-костинг» для принятия управленческих решений». Возможен лишь один правильный ответ.

Тест «Использование системы «директ-костинг» для принятия управленческих решений»

- Для системы учета затрат «директ-костинг» характерен:
 - учет затрат по полной себестоимости;
 - учет затрат по усеченной себестоимости.
- «Директ-костинг» в основном предназначен для:
 - оперативного управления предприятием;
 - стратегического управления организацией;
 - составления финансовой отчетности.
- Распределите общие затраты на постоянные и переменные, используя метод «высшей и нижней точки объема производства», постройте уравнение общих затрат

Месяц	Объем производства, X	Общие затраты на выпуск, руб.
1	18	7400
2	16	7100
3	22	8000

Месяц	Объем производства, X	Общие затраты на выпуск, руб.
4	24	9000
5	28	12 000
6	20	7500
7	12	6000

4. Как влияет на постоянные затраты снижение переменных затрат?

- a) увеличивает их;
- b) уменьшает их;
- c) напрямую не влияет.

5. Маржинальная прибыль — это:

- a) разница между выручкой от продаж и переменными затратами;
- b) разница между фактической выручкой от продаж и пороговой выручкой;
- c) разница между выручкой от продаж и постоянными затратами;
- d) разница между постоянными и переменными затратами.

6. Маржинальная прибыль — это:

- a) сумма постоянных затрат и прибыли;
- b) разница между постоянными и переменными затратами;
- c) разница между выручкой от продаж и постоянными затратами.

7. Маржинальная прибыль у нормально функционирующего предприятия за один и тот же период времени:

- a) обычно выше прибыли от реализации продукции;
- b) как правило, ниже прибыли от продаж;
- c) должна быть равна прибыли от реализации продукции, товаров и услуг.

8. В условиях недозагрузки резервных мощностей, с позиции системы «директ-костинг», нижней границей цены является:

- a) полная себестоимость изделия;
- b) величина переменных затрат.

9. При снятии с производства одного из товаров общая прибыль сократится на:

- a) размер маржинальной прибыли сокращенного товара;
- b) размер прибыли от сокращенного товара;
- c) размер маржинальной себестоимости.

10. Как изменится прибыль предприятия, если отказаться от производства товара «А»?

	Всего	А	Б	В
Объем, шт.		10	12	10
Цена, руб.		14	10	9
Выручка, руб.	350	140	120	90
Затраты переменные, руб.	190	100	60	30
Затраты постоянные, руб.	100	52,63	31,58	15,79
Затраты полные, руб.	290,00	152,63	91,58	45,79
Прибыль, руб.	60	-12,63	28,42	44,21

- а) увеличится на 12,63 руб.
- б) уменьшится на 12,63 руб.
- в) уменьшится на 40 руб.

11. Какой из выпускаемых продуктов в представленной выше таблице делает больший вклад в финансовый результат предприятия?

- а) «А»;
- б) «Б»;
- в) «В».

12. Точка безубыточности характеризует состояние деловой активности предприятия, при котором:

- а) выручка равна прибыли;
- б) общие затраты равны выручке;
- в) прибыль равна постоянным затратам.

13. Точка безубыточности в экономической литературе называется также:

- а) порогом рентабельности;
- б) критической точкой;
- в) мертвой точкой;
- г) точкой самоокупаемости;
- д) все вышеперечисленное верно.

14. Точка безубыточности рассчитывается:

- а) в натуральном и стоимостном выражении;
- б) в процентах от выручки.

15. Объем продаж в точке безубыточности равен отношению:

- а) маржинальной прибыли к выручке;
- б) переменных затрат к постоянным затратам;

с) постоянных затрат предприятия к маржинальной прибыли на единицу изделия.

16. Верно ли следующее высказывание: Уровень постоянных затрат свидетельствует о степени предпринимательского риска. Чем выше постоянные затраты, тем больше значение точки безубыточности, и тем значительнее предпринимательский риск.

- а) да;
- б) нет

17. При увеличении цены реализации значение точки безубыточности

- а) снижается;
- б) увеличивается.

18. При снижении переменных затрат на единицу продукции значение точки безубыточности

- а) снижается;
- б) увеличивается.

19. При увеличении постоянных затрат значение точки безубыточности

- а) снижается;
- б) увеличивается.

20. Выручка от реализации продукции составляет 2000 рублей, переменные затраты на выпуск составляют 1100 рублей, постоянные затраты предприятия — 860 рублей. Определите точку безубыточности.

- а) 1911 рублей;
- б) 860 рублей;
- с) недостаточно данных для расчета.

21. Предел безопасности (запас финансовой прочности) характеризуется:

- а) состояние товарно-материальных запасов;
- б) объем безубыточного снижения деловой активности предприятия;
- с) состояние производственного оборудования.

22. При увеличении затрат точка безубыточности смещается в сторону большего объема выпуска продукции. Как это влияет на запас финансовой прочности?

- а) запас финансовой прочности уменьшается;
- б) запас финансовой прочности увеличивается;
- с) не влияет никак.

23. Какой вариант более рискованный:
а) запас финансовой прочности равен 12%;
б) запас финансовой прочности равен 40%.
24. Операционный рычаг отражает предпринимательский риск:
а) да;
б) нет.
25. В каком варианте предприятие имеет больший риск:
а) операционный рычаг равен 2,4;
б) операционный рычаг равен 6,6.
26. Влияние операционного рычага: ближе к точке безубыточности:
а) да;
б) нет.
27. Предприятие выпускает и продает изделие «А» по цене 20 руб. При этом средние переменные затраты составляют 14 руб., а постоянные затраты — 60 000 руб. Определите точку безубыточности.
а) 10 000 ед.;
б) 3 000 ед.
28. Предприятие выпускает и продает изделие «А» по цене 800 руб. При этом средние переменные затраты составляют 500 руб., а постоянные затраты — 190 000 руб. Какое количество изделий «А» предприятие должно продать, чтобы обеспечить получение прибыли в размере 50 000 руб.?
а) 725;
б) 750;
в) 775;
г) 800.
29. Предприятие планирует выпуск и продажу изделий «А» в объеме 750 шт. Планируемые переменные затраты на единицу изделия составляют 500 руб, а общая величина постоянных затрат — 190 000 руб. Планируемая прибыль должна составить 35 000 руб. По какой цене следует продать изделие «А»?
а) 700;
б) 725;
в) 800.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАНЯТИЯ ПО КУРСУ «УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ»

Методические указания к проведению практических занятий

Данный раздел предназначен для освоения практических навыков по эффективному управлению затратами. В разделе собраны задачи и проработана процедура решения, в результате которой делаются определенные выводы¹.

Такая постановка задач позволяет овладеть практикой в решении задач по управлению затратами.

Задача №1. Определение цеховой себестоимости изделия.

1. *Требуется:* рассчитать цеховую себестоимость изделия.

2. Исходная информация.

Цеховые данные по изготовлению изделия «А»:

- стоимость основных материалов с учетом ТЗР — 28,6 руб.;
- стоимость возвратных отходов материалов — 2,64 руб.;
- стоимость комплектующих изделий, получаемых по кооперации от других организаций, — 38,5 руб.;
- стоимость энергии на технологические цели — 13,5 руб.;
- заработная плата основных производственных рабочих — 165,3 руб.;
- отчисления на социальные нужды — 28%;
- стоимость инструментов и приспособлений целевого назначения для изготовления 50 изделий «А» — 5000 руб.;
- ставка отнесения общепроизводственных расходов к заработной плате основных производственных рабочих — 264%;
- ставка отнесения общехозяйственных расходов к заработной плате основных производственных рабочих — 310%;
- ставка отнесения коммерческих расходов — 18%.

3. Решение (вариант 1).

3.1. Определяем стоимость основных материалов без возвратных отходов:

$$M_A = 28,6 - 2,64 = 25,96 \text{ (руб.)}$$

3.2. Определяем сумму отчислений на социальные нужды:

¹ Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии: учебник для вузов/ В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев/ Под ред. Г.А. Краюхина. — 4-е изд. — СПб.: Питер, 2008.

$$P_{\text{соц.}} = H_{\text{соц.}} \times Z_{\text{осн.р.}} = (28 / 100) \times 165,3 = 46,28 \text{ (руб.)}$$

3.3. Определяем стоимость инструментов и приспособлений целевого назначения, относимых на себестоимость изделия «А»:

$$P_{\text{присп.}} = 5000 / 50 = 100 \text{ (руб.)}$$

3.4. Определяем сумму отчислений на себестоимость изделия «А» общепроизводственных расходов:

$$P_{\text{общепр.}} = H_{\text{общепр.}} \times Z_{\text{осн.р.}} = (264 / 100) \times 165,3 = 436,39 \text{ (руб.)}$$

3.5. Цеховая себестоимость изделия «А» составит:

$$C_{\text{А.цех}} = 25,96 + 38,5 + 13,5 + 165,3 + 46,28 + 100 + 436,39 = 825,93 \text{ (руб.)}$$

4. Варианты индивидуальных заданий:

Показатели	Варианты заданий				
	1	2	3	4	5
Стоимость основных материалов, руб.	28,6	126,4	85,6	74,5	43,2
Стоимость возвратных отходов, руб.	2,64	7,46	3,64	6,35	5,4
Стоимость комплектующих изделий, руб.	38,5	324,6	108,4	96,5	84,7
Стоимость энергии на технологические цели, руб.	13,5	16,8	26,4	38,2	18,4
Заработная плата основных производственных рабочих, руб.	165,3	124,3	85,6	128,1	28,6
Отчисления на социальные нужды, %	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Стоимость инструментов и приспособлений целевого назначения, руб.	5 000	4 650	9 830	12 125	8 620
Ставка отнесения общепроизводственных расходов, %	264	184	215	196	248
Ставка отнесения общехозяйственных расходов, %	310	296	305	287	328
Ставка отнесения коммерческих расходов, %	18,0	16,5	17,3	14,8	24,6

Показатели	Варианты заданий				
	6	7	8	9	10
Стоимость основных материалов, руб.	68,6	115,3	122,4	108,6	95,8
Стоимость возвратных отходов, руб.	4,38	6,83	7,95	8,42	3,45
Стоимость комплектующих изделий, руб.	210,6	118,4	34,6	75,2	24,6
Стоимость энергии на технологические цели, руб.	16,7	24,6	32,4	21,6	28,7
Заработная плата основных производственных рабочих, руб.	19,4	35,26	118,6	174,6	98,64
Отчисления на социальные нужды, %	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Стоимость инструментов и приспособлений целевого назначения, руб.	6 370	7 640	4 350	5 460	8420
Ставка отнесения общепроизводственных расходов, %	188	265	312	235	328
Ставка отнесения общехозяйственных расходов, %	406	375	428	364	456
Ставка отнесения коммерческих расходов, %	15,8	18,7	19,4	21,6	16,7

Задача №2. Определение себестоимости реализованной продукции предприятия.

1. *Требуется:* определить полную себестоимость реализованной продукции предприятия за период.

2. Исходная информация.

Затраты предприятия на производство продукции предприятия за расчетный период составили 80 534 тыс. руб.

Незавершенное производство по производственной себестоимости составило:

- на начало периода — 6 455 тыс. руб.
- на конец периода — 4 854 тыс. руб.

Производственная себестоимость запасов готовой продукции на складе предприятия:

- на начало периода — 18 630 тыс. руб.
- на конец периода — 24 920 тыс. руб.

Затраты предприятия на сбыт продукции за расчетный период составили 9 540 тыс. руб.

3. Методическая помощь.

3.1. Производственная себестоимость готовой продукции определяется по формуле:

$$C_{г.п.пр.} = C_{п.п.} + C_{н.п.н.} - C_{н.п.к.},$$

где $C_{п.п.}$ — производственная себестоимость произведенной продукции за период;

$C_{н.п.н.}$, $C_{н.п.к.}$ — производственная себестоимость незавершенного производства на начало и конец периода соответственно.

3.2. Производственная себестоимость реализованной продукции определяется по формуле:

$$C_{р.п.пр.} = C_{г.п.} + C_{нгп.н} - C_{нгп.к.},$$

где $C_{нгп.п.}$; $C_{нгп.к.}$ — производственная себестоимость нереализованной готовой продукции на начало и конец периода.

3.3. Полная (коммерческая) себестоимость реализованной продукции определяется по формуле:

$$C_{р.п.ком.} = C_{р.п.} + Z_{сбыт.},$$

где $Z_{сбыт.}$ — затраты на сбыт (реализацию) готовой продукции за период.

4. Решение (вариант 1).

4.1. Определяем производственную себестоимость готовой продукции за период:

$$C_{г.п.пр.} = 80\ 534 + 6455 - 4854 = 82\ 135 \text{ (тыс. руб.)}$$

4.2. Определяем производственную себестоимость реализованной продукции за период:

$$C_{р.п.пр.} = 82\ 135 + 18\ 630 - 24\ 920 = 75\ 845 \text{ (тыс. руб.)}$$

4.3. Определяем полную (коммерческую) себестоимость реализованной продукции за период:

$$C_{р.п.ком.} = 75\ 845 + 9\ 540 = 85\ 385 \text{ (тыс. руб.)}$$

5. Варианты индивидуальных заданий:

Показатели		Варианты заданий				
		1	2	3	4	5
Затраты на производство продукции, тыс. руб.		80 534	75 610	78 724	84 570	87 620
Незавершенное производство, тыс. руб.	На начало периода	6 455	6 832	6 342	7 815	8 324
	На конец периода	4 854	3 541	6 422	4 235	7 421
Запасы готовой продукции, тыс. руб.	На начало периода	18 630	16 435	15 831	17 416	19 427
	На конец периода	24 920	18 605	12 306	18 403	26 407
Затраты на сбыт продукции, тыс. руб.		9 540	9 365	9 841	10 350	9 284

Показатели		Варианты заданий				
		6	7	8	9	10
Затраты на производство продукции, тыс. руб.		71 835	92 622	95 834	88 362	98 741
Незавершенное производство, тыс. руб.	На начало периода	7 523	9 272	9 842	8 935	9 685
	На конец периода	5 432	4 321	7 326	6 542	10 354
Запасы готовой продукции, тыс. руб.	На начало периода	18 431	14 408	16 376	16 342	12 406
	На конец периода	16 409	17 603	19 468	13 845	16 436
Затраты на сбыт продукции, тыс. руб.		10 842	12 125	11 832	14 615	16 831

Задача №3. Определение снижения затрат предприятия при совершенствовании технологии изготовления изделия.

1. *Требуется:* рассчитать снижение затрат предприятия за год при совершенствовании технологии изготовления изделия.

2. *Исходные данные.*

Количество изделий, выпускаемых с момента совершенствования технологии изготовления изделия до конца года, — 5800 шт. (N)

Трудоемкость изготовления единицы изделия:

- по действующей технологии — 4,85 чел.-час.; (t)
- по новой технологии — 2,53 чел.-час. (t_1)

Среднегодовая ставка оплаты труда основного рабочего:

- по действующей технологии — 78,3 руб.; ($Z_{\text{ср.год.ст.}}$)
- по новой технологии — 96,4 руб. ($Z_{\text{нов.тех.}}$)

Отчисления на социальные нужды — 28,0%.

3. *Решение* (вариант 1).

3.1. Рассчитаем заработную плату основных рабочих по действующей технологии на изготовление одного изделия:

$$Z_{\text{осн.раб.}} = Z_{\text{ср.год.ст.}} \times t = 78,3 \times 4,85 = 379,76 \text{ (руб.)}$$

3.2. Рассчитаем заработную плату основных рабочих на изготовление одного изделия по новой технологии:

$$Z_{\text{осн.раб.н.т.}} = Z_{\text{нов.тех.}} \times t_1 = 96,4 \times 2,53 = 243,9 \text{ (руб.)}$$

3.3. Экономия заработной платы основных рабочих при внедрении новой технологии:

$$\begin{aligned} \Delta Z_{\text{осн.раб.}} &= Z_{\text{осн.раб.н.т.}} - Z_{\text{осн.раб.}} = 243,9 - 379,76 = \\ &= -135,86 \text{ (руб.)} \end{aligned}$$

3.4. Экономия на отчислениях на социальные нужды:

$$\begin{aligned} \Delta Z_{\text{соц.нужды}} &= \Delta Z_{\text{осн.раб.}} \times (28 / 100) = -135,86 \times (28 / 100) = \\ &= -38,04 \end{aligned}$$

3.5. Итого снижение затрат при изготовлении изделия по новой технологии:

$$\begin{aligned} \Delta C_{\text{сниж.затр.}} &= \Delta Z_{\text{осн.раб.}} - \Delta Z_{\text{соц.нужды}} = -135,86 + (-38,04) = \\ &= -173,9 \text{ (руб.)} \end{aligned}$$

3.6. Снижение затрат на предприятии при изготовлении изделий по новой технологии:

$$\Delta C_{\text{предпр.}} = N \times \Delta C_{\text{сниж.затр.}} = 5\,800 \times (-173,9) = \\ = 1\,008\,620 \text{ (руб.)}$$

4. *Варианты индивидуальных заданий:*

Показатели		Варианты заданий				
		1	2	3	4	5
Количество изделий, выпускаемых по новой технологии, шт.		5 800	3 450	6 300	7 400	8 500
Трудоемкость изготовления изделия, чел.-час.	По действующей технологии	4,85	5,64	6,84	4,65	5,72
	По новой технологии	2,53	3,22	4,12	3,08	3,46
Среднечасовая ставка оплаты труда основного рабочего, руб.	По действующей технологии	78,3	64,6	72,4	66,2	65,4
	По новой технологии	96,4	68,8	84,6	72,4	78,6
Отчисления на социальные нужды, %		28,0	28,0	28,0	28,0	28,0

Показатели		Варианты заданий				
		6	7	8	9	10
Количество изделий, выпускаемых по новой технологии, шт.		4 740	6 850	4 900	5 600	6 400
Трудоемкость изготовления изделия, чел.-час.	По действующей технологии	7,43	6,24	5,48	7,82	9,42
	По новой технологии	4,22	4,06	3,64	4,26	5,16
Среднечасовая ставка оплаты труда основного рабочего, руб.	По действующей технологии	68,4	70,5	72,6	75,4	66,5
	По новой технологии	66,2	76,4	68,8	86,5	69,4
Отчисления на социальные нужды, %		28,0	28,0	28,0	28,0	28,0

Задача №4. Определение снижения затрат предприятия в результате снижения материальных затрат.

1. Требуется: определить снижение затрат предприятия на производство продукции в результате снижения материальных затрат за счет совершенствования конструкции изделия.

2. Исходная информация.

Количество изделий, выпускаемых предприятием по усовершенствованной конструкции до конца года, — 4 600 шт.

Норма расхода материала на единицу продукции, кг:

- при существующей конструкции изделия — 3,80;
- при изменении конструкции изделия — 2,84.

Цена материала, руб./кг:

- при существующей конструкции изделия — 74,6;
- при изменении конструкции изделия — 96,24.

Транспортно-заготовительные расходы, % — 9,5.

3. Решение (вариант 1).

3.1. Стоимость материала на изделие при действующей конструкции:

$$C_m = H_m \times C_m = 3,8 \times 74,6 = 283,48 \text{ (руб.)}$$

3.2. Стоимость материала на изделие при изменении конструкции:

$$C'_m = H'_m \times C'_m = 2,84 \times 96,24 = 273,32$$

3.3. Снижение стоимости затрат на изготовление изделия:

$$\Delta C_m = C'_m - C_m = 273,32 - 283,48 = -10,16 \text{ (руб.)}$$

3.4. Снижение затрат на материалы за счет изменения конструкции изделия на программу выпуска до конца года:

$$\Delta C_m = \Delta C_m \times N = -10,16 \times 4600 = -46\,736 \text{ (руб.)}$$

3.5. Снижение затрат на материалы с учетом транспортно-заготовительных расходов:

$$\Delta C_m = \Delta C_m \times 1,095 = 51\,176 \text{ (руб.)}$$

4. Варианты индивидуальных заданий:

Показатели		Варианты заданий				
		1	2	3	4	5
Количество изделий, шт.		4600	5100	4800	5300	5600
Норма расхода материала на изделие, кг	По действующей конструкции изделия	3,80	4,35	6,74	6,5	5,84
	При изменении конструкции изделия	2,84	3,15	5,42	4,86	3,96
Цена материала, руб./кг	По действующей конструкции изделия	74,6	72,4	78,4	68,2	122,4
	При изменении конструкции изделия	96,24	81,4	83,6	78,2	120,6
Транспортно-заготовительные расходы, %		9,5	9,4	9,6	9,3	9,7

Показатели		Варианты заданий				
		6	7	8	9	10
Количество изделий, шт.		6400	7200	5200	6600	6800
Норма расхода материала на изделие, кг	По действующей конструкции изделия	5,72	7,82	8,42	7,65	8,24
	При изменении конструкции изделия	4,21	5,14	5,48	4,66	6,12
Цена материала, руб./кг	По действующей конструкции изделия	85,6	93,6	75,6	82,5	90,6
	При изменении конструкции изделия	98,4	94,8	78,8	85,6	92,8
Транспортно-заготовительные расходы, %		9,2	9,8	9,1	8,9	8,5

Задача №5. Определение снижения затрат предприятия при совершенствовании управления предприятием.

1. *Требуется:* определить сумму снижения затрат предприятия при совершенствовании системы управления предприятием.

2. Исходная информация.

Численность высвобожденных работников при совершенствовании системы управления предприятием — 4 чел.

Среднемесячная оплата труда высвобождаемых работников — 12 500 руб.

Среднемесячные доплаты 4 работникам управления за выполнение дополнительных обязанностей высвобождаемых работников — 1500 руб.

Отчисления на социальные нужды — 28%.

Число месяцев с начала введения новой системы управления предприятием до конца года — 9 мес.

3. Решение (вариант 1).

3.1. Сумма экономии средств на оплату труда в месяц при снижении численности работников управления:

$$\Delta Z = Z' \times N = 12\,500 \times 4 = 50\,000 \text{ (руб.)}$$

3.2. Сумма средств в месяц на доплату работникам за выполнение обязанностей высвобождаемых работников:

$$C_3 = Z_{\text{доп.}} \times N = 1500 \times 4 = 6000 \text{ (руб.)}$$

3.3. Сумма экономии средств на оплату труда в месяц при совершенствовании системы управления на предприятии:

$$\Delta Z' = \Delta Z - C_3 = 50\,000 - 6000 = 44\,000 \text{ (руб.)}$$

3.4. Экономия средств на оплату труда в месяц с учетом отчислений на социальные нужды:

$$\Delta Z'_{\text{соц.}} = \Delta Z' \times N_{\text{соц.}} = 44\,000 \times 1,28 = 56\,320 \text{ (руб.)}$$

3.5. Снижение затрат предприятия в год при совершенствовании системы управления:

$$\Delta C_{\text{зарпл.}} = \Delta Z'_{\text{соц.}} \times 9 = 56\,320 \times 9 = 506\,880 \text{ (руб.)}$$

4. Варианты индивидуальных заданий:

Показатели	Варианты заданий				
	1	2	3	4	5
Число высвобожденных работников управления, чел.	4	3	2	4	1
Среднемесячная оплата труда высвобожденных работников, руб.	12 500	13 000	15 000	12 000	18 000
Среднемесячные доплаты за выполнение дополнительных обязанностей, руб.	1500	1800	1200	1600	1500
Отчисления на социальные нужды, %	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Число месяцев с начала введения новой системы управления до конца года, мес.	9	12	6	3	9

Показатели	Варианты заданий				
	6	7	8	9	10
Число высвобожденных работников управления, чел.	5	4	3	2	4
Среднемесячная оплата труда высвобожденных работников, руб.	11 500	12 300	14 000	13 200	12 500
Среднемесячные доплаты за выполнение дополнительных обязанностей, руб.	3000	2000	2400	3000	6000
Отчисления на социальные нужды, %	25,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Число месяцев с начала введения новой системы управления до конца года, мес.	6	12	9	6	12

Задача №6. Изменение себестоимости продукции под влиянием снижения норм расхода материалов.

1. *Требуется:* определить влияние снижения норм расхода материалов на себестоимость продукции.

2. Исходная информация.

На предприятии в результате совершенствования конструкции изделий и технологии их производства достигнуто снижение норм расхода по группам материалов.

Удельный вес и средний размер снижения норм расхода по группам материалов:

Наименование группы материала	Удельный вес группы материала в общей сумме материальных затрат, d_{Mi} , %	Средний размер снижения норм расхода, ΔH_{Mi} , %
Прокат черных металлов	30	4
Цветные металлы	12	3
Покупные изделия	16	2
Химикаты	10	4
Пластмассы	4	3
Пиломатериалы	8	4
Топливо технологическое	9	5
Прочие материалы	11	2

Удельный вес материальных затрат в производственной себестоимости продукции β_M — 64,8%.

3. Методическая помощь.

Общее снижение норм расходов материалов определяется как средневзвешенная величина снижения норм расходов всех групп материалов по формуле:

$$\Delta H_{M(\%)} = (d_{Mi} \times \Delta H_{Mi}) / 100.$$

4. Решение (вариант 1).

4.1. Находим средний процент снижения материальных затрат на предприятии:

$$\Delta M_{(\%)} = (30 \times 4 + 12 \times 3 + 16 \times 2 + 10 \times 4 + 4 \times 3 + 8 \times 4 + 9 \times 5 + 11 \times 2) / 100 = 3,39 (\%).$$

4.2. Определим снижение себестоимости продукции предприятия в результате снижения норм расхода материалов.

$$\Delta C_{M(\%)} = \Delta M_{(\%)} \times \beta_M = 3,39 \times (64,8 / 100) = 2,20.$$

5. *Варианты индивидуальных заданий.*

Удельный вес материалов в общей сумме материальных затрат (d_M), %

Показатели	Варианты				
	1	2	3	4	5
Прокат черных металлов	30	25	10	8	7
Цветные металлы	12	15	22	6	22
Покупные изделия	16	20	30	35	25
Химикаты	10	18	6	13	8
Пластмассы	4	6	8	7	10
Топливо технологическое	8	4	2	6	5
Пиломатериалы	9	5	10	5	4
Прочие материалы	11	7	12	10	9

Показатели	Варианты				
	6	7	8	9	10
Прокат черных металлов	12	8	11	15	6
Цветные металлы	18	16	12	10	8
Покупные изделия	15	32	21	19	28
Химикаты	12	8	7	6	9
Пластмассы	8	12	16	18	20
Топливо технологическое	4	3	5	6	4
Пиломатериалы	8	4	5	2	6
Прочие материалы	23	17	23	24	19

Задача №7. Определение влияния изменения объема производства и реализации продукции на затраты.

1. Требуется определить:

Как изменятся затраты предприятия при увеличении объема производства и реализации изделия?

Как изменятся затраты на производство изделия в новой хозяйственной ситуации?

2. Исходные данные.

Предприятие производит навесные замки для бытовых помещений и реализует их в количестве 20 000 штук в месяц.

Переменные затраты на один замок составляют 90,0 руб.

Постоянные затраты предприятия 180,0 тыс. руб. в месяц.

Предприятие может увеличить производство замков до 22 000 шт. в месяц в связи с возросшим спросом населения.

3. Методическая помощь.

Затраты предприятия определяются по формуле:

$$З = N \times C_{\text{пер.}} + C_{\text{пост.}} \text{ (руб.)},$$

где N — количество изделий, шт.;

$C_{\text{пер.}}$ — переменные затраты на производство единицы изделия, руб.;

$C_{\text{пост.}}$ — постоянные затраты предприятия за период, руб.

4. Решение (вариант 1).

4.1. Затраты предприятия ($З_1$) при производстве и реализации замков в количестве 20 000 шт.:

$$\begin{aligned} Z_1 &= N_1 \times C_{1\text{пер.}} + C_{\text{пост.}} = 20\,000 \times 90,0 + 180\,000 = \\ &= 1\,980\,000 \text{ (руб.)}. \end{aligned}$$

4.2. Затраты предприятия ($З_2$) при производстве и реализации замков в количестве 22 000 шт.:

$$\begin{aligned} Z_2 &= N_2 \times C_{2\text{пер.}} + C_{\text{пост.}} = 22\,000 \times 90,0 + 180\,000 = \\ &= 2\,160\,000 \text{ (руб.)}. \end{aligned}$$

Резюме:

При увеличении производства и реализации замков с 20 000 до 22 000 шт. общие затраты предприятия возрастут на 180,0 тыс. руб., а себестоимость одного замка снизится на 0,82 руб. (99,0 – 99,18).

5. *Варианты индивидуальных заданий:*

Показатели	Варианты				
	1	2	3	4	5
Количество производства и реализации изделия №1, шт.	20 000	19 000	18 000	21000	19 500
Количество производства и реализации изделия №2, шт.	22 000	20 000	17 500	19 500	21000
Переменные затраты на изделие $C_{\text{пер.}}$, руб.	90	80	75	95	85
Постоянные затраты предприятия $C_{\text{пост.}}$, руб.	180,0	200,0	190,0	210,0	220,0

Показатели	Варианты				
	6	7	8	9	10
Количество производства и реализации изделия №1, шт.	18 500	20500	21 500	23 000	22 500
Количество производства и реализации изделия №2, шт.	19 000	20000	22 000	21 500	25 000
Переменные затраты на изделие $C_{\text{пер.}}$, руб.	70	100	105	115	110
Постоянные затраты предприятия $C_{\text{пост.}}$, руб.	175,0	225,0	195,0	215,0	200,0

Задача №8. Принятие решения о самостоятельном производстве или покупке комплектующего изделия.

Требуется: определить экономическую целесообразность самостоятельного производства комплектующего изделия или приобретения его у стороннего производителя.

2. *Исходные данные.*

Предприятию при производстве технически сложного изделия требуется комплектующее изделие (редуктор). Предприятие традиционно изготавливает его самостоятельно.

Показатели изготовления изделия:

- прямые переменные затраты (материал, заработная плата основных рабочих, переменные накладные расходы) — 28 200 руб.,
– в том числе редуктора — 43,6%;
- постоянные накладные расходы на редуктор — 3100 руб.

Предлагаемая сторонним производителем цена редуктора составляет 14 500 руб.

3. Решение (вариант 1)

3.1. Определим производственную себестоимость изготовления редуктора предприятием:

$$\begin{aligned} C_{\text{ред.}} &= C_{\text{пер.}} + C_{\text{пост.}} = 28\,200 \times (43,6 / 100) + 3100 = \\ &= 15\,395,2 \text{ (руб.)} \end{aligned}$$

3.2. Предлагаемая сторонним производителем цена редуктора ниже производственной себестоимости изготовления редуктора предприятием:

$$14\,500 - 15\,400 = -900 \text{ (руб.)}$$

Экономии на постоянных накладных расходах при приобретении редуктора у стороннего производителя не произойдет, так как сумма постоянных накладных расходов, относимая на редуктор, будет отнесена на другие детали изделия посредством повышения ставки распределения постоянных накладных расходов предприятия.

Резюме:

Предприятию целесообразно не изготавливать редуктор, а приобрести его у другого предприятия по предложенной им цене. Если вместо редукторов предприятие планирует выпускать другую продукцию и ставка отнесения накладных расходов не изменится, то себестоимость редуктора будет включать только переменные затраты, и приобретение его у другого завода-изготовителя станет экономически нецелесообразным.

4. Варианты индивидуальных заданий:

Показатели	Варианты				
	1	2	3	4	5
Прямые переменные затраты на изготовление изделия, руб.	28 200	28 100	28 300	29 500	29 400
Прямые переменные затраты на редуктор в изделии, %	43,6	43,0	44,0	43,0	43,4
Постоянные накладные расходы на редуктор, руб.	3100	3200	3250	3500	3400
Предполагаемая цена приобретения редуктора, руб.	14 500	14 550	14 600	15 300	14 200

Показатели	Варианты				
	6	7	8	9	10
Прямые переменные затраты на изготовление изделия, руб.	27 500	27 300	27 400	28 400	29 300
Прямые переменные затраты на редуктор в изделии, %	43,5	43,2	43,1	43,3	44,2
Постоянные накладные расходы на редуктор, руб.	3250	3320	3460	3520	3600
Предполагаемая цена приобретения редуктора, руб.	13 500	13 700	13 600	14 100	14 300

Задача №9. Определение безубыточного объема производства и реализации изделия в стоимостном выражении.

1. *Требуется:* рассчитать безубыточный (критический) объем производства и реализации изделия «А» в стоимостном выражении ($Q_{\text{безА}}$).

2. *Исходные данные.*

Цена изделия «А» — 520 руб.

Прямые переменные затраты при производстве изделия «А» — 310 руб.

Зарботная плата основных производственных рабочих — 630,0 тыс. руб.

Зарботная плата основных производственных рабочих при изготовлении изделия «А» составляет 18% от общей суммы постоянных затрат предприятия.

3. *Методическая помощь.*

Безубыточный объем производства и реализации изделия $Q_{\text{без}}$ определяется по формуле:

$$Q_{\text{без}} = [\sum Z_{\text{пост.}} / (Ц_{\text{А}} - Z_{\text{пер.А}})] \times Ц_{\text{А}} \text{ (тыс. руб.)}$$

4. *Решение* (вариант 1).

4.1. $\sum Z_{\text{пост.}} = 630 / 0,18 = 3500$ (тыс. руб.).

4.2. $Q_{\text{безА}} = [(3500 / (520 - 310))] \times 520 = 1560$ (тыс. руб.).

5. *Варианты индивидуальных заданий:*

Показатели	Варианты				
	1	2	3	4	5
1. Цена изделия, руб.	520	490	480	510	540
2. Прямые переменные затраты в себестоимости изделия, руб.	310	305	306	315	325
3. Зарботная плата основных производственных рабочих, тыс. руб.	3500	3300	3200	3450	3560
4. Удельный вес зарботной платы основных рабочих от общей суммы зарботной платы рабочих, %	18	16	14	15	19

Показатели	Варианты				
	6	7	8	9	10
1. Цена изделия, руб.	560	500	580	570	590
2. Прямые переменные затраты в себестоимости изделия, руб.	342	308	365	380	420
3. Зарботная плата основных производственных рабочих, тыс. руб.	580	1020	730	780	870
4. Удельный вес зарботной платы основных рабочих от общей суммы зарботной платы рабочих, %	21	13	24	22	23

Задача №10. Определение критического объема производства продукции в натуральном выражении.

1. *Требуется:* определить критический объем производства изделия «А» в натуральном выражении.

2. *Исходные данные.*

Цена продажи изделия «А» — 100 руб.

Переменные затраты в себестоимости изделия «А» — 60 руб.

Постоянные затраты предприятия — 80 000 руб.

3. *Методическая помощь.*

Условия, соблюдаемые при решении задачи:

- поведение и величину переменных и постоянных затрат можно измерить точно;
- затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства продукции, т. е. вся производственная продукция в отчетном периоде будет реализована;

- производительность внутри определенного объема производства продукции не меняется;
- переменные затраты и цены не меняются за рассматриваемый период;
- структура продукции не меняется.

Взаимосвязь показателей «затраты – объем производства – прибыль» определяется выражениями:

$$\begin{aligned} \Pi &= \Pi \times N - (N \times C_{\text{пер.}} + C_{\text{пост.}}), \\ \Pi \times N_{\text{кр.}} &= C_{\text{пер.}} \times N_{\text{кр.}} + C_{\text{пост.}} \end{aligned}$$

Критический объем производства изделия рассчитывается по формуле:

$$N_{\text{кр.}} = C_{\text{пост.}} / (\Pi - C_{\text{пер.}}).$$

4. Решение (вариант 1).

$$N_{\text{кр.А}} = 80\,000 \times (100 - 60) = 2000 \text{ (шт.)}.$$

5. Варианты индивидуальных заданий:

Показатели	Варианты				
	1	2	3	4	5
1. Цена изделия, руб.	100	90	110	95	105
2. Переменные затраты в себестоимости изделия, руб.	60	50	70	55	75
3. Постоянные затраты предприятия, руб.	80 000	70 000	90 000	75 000	9500

Показатели	Варианты				
	6	7	8	9	10
1. Цена изделия, руб.	80	115	93	102	108
2. Переменные затраты в себестоимости изделия, руб.	45	73	52	63	68
3. Постоянные затраты предприятия, руб.	65 000	92 000	73 000	82 000	87 000

ВОПРОСЫ К ЗАЧЕТУ

1. Управление затратами: общее понятие, элементы процесса.
2. Сущность затрат.
3. Функции управления затратами и их взаимосвязь.
4. Принципы управления затратами.
5. Задачи и признаки классификации (группировки) затрат.
6. Классификация и состав затрат на производство.
7. Затраты на реализацию продукции.
8. Транспортные затраты.
9. Текущие и капитальные затраты.
10. Планирование затрат и его функциональные этапы.
11. Прогнозирование затрат.
12. Оптимизация затрат. Варианты использования производственных ресурсов.
13. Реализация плана затрат и его функциональные этапы.
14. Нормирование затрат, его методы.
15. Регулирование текущих затрат.
16. Стимулирование рационального использования ресурсов.
17. Стимулирование улучшения качества продукции и состав затрат на качество.
18. Затраты и конкурентоспособность продукции.
19. Калькулирование себестоимости. Виды калькуляции и способы (системы) отнесения затрат на продукцию.
20. Показатели затрат и их производственно-хозяйственное назначение.
21. Показатели эффективности производственно-хозяйственной деятельности.
22. Сметы затрат и их назначение. Смета на производство.
23. Контроль затрат и его функциональные этапы.
24. Учет затрат, его виды и назначение.
25. Анализ и оценка затрат. Их методы и назначение.
26. Краткая характеристика системы «стандарт-кост».
27. Характеристика системы «директ-кост».
28. Характеристика системы «контроллинг».
29. Организация управления затратами, центры ответственности и формирования затрат.
30. Информационно-техническое обеспечение управления затратами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключении — несколько общих выводов об управлении затратами. Учебное пособие представляет собой материал для общего понимания управления затратами.

Управление затратами — это средство достижения предприятием высокого экономического результата. Предприятие имеет резервы для снижения затрат до рационального уровня, что позволяет добиться роста экономической эффективности его деятельности и повышения конкурентоспособности.

Управление затратами — это не минимизация затрат, что может привести к сокращению производства, а более эффективное использование ресурсов предприятия.

На предприятии должно уделяться особое внимание учету, анализу, контролю и планированию затрат с целью правильного установления цены на продукцию, минимизации расходов и получения прибыли.

Скорость изменения внешней среды деятельности предприятия требует организационных изменений внутри системы управления затратами, нацеленных на быстрое реагирование на возникающие изменения. Все это ведет к необходимости использования стратегически ориентированных инструментов управления затратами на предприятии и создания информационных систем.

Информацию для управления затратами получают из системы бухгалтерского учета. Налоговый, финансовый и управленческий учет имеет свои подходы к терминологии, классификации, порядку признания и отражения затрат.

Помимо этого, организация учета затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит от особенностей вида деятельности, размера и организационной структуры предприятия.

Учебное пособие разработано в соответствии с требованиями образовательного стандарта и направлено на подготовку бакалавров по тематике «Управление затратами», содержит изложение теоретических и практических вопросов, связанных с классификацией, учетом, управлением и анализом затрат предприятия.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная литература

1. *Данилочкина Н.Г., Чернер Н.В.* Контроллинг. — М.: Доброе слово, 2007. — 296 с.
2. *Котляров С.А.* Управление затратами. — СПб.: Питер, 2002. — 160 с.
3. *Мюллендорф Р., Карренбауэр М.* Производственный учет. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1996. — 160 с.
4. *Соколов А.Ю.* Управленческий учет накладных расходов. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 448 с.
5. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие/ А.И. Алексеева и др. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 672 с.
6. *Лебедев В.Г.* Управление затратами на предприятии: учебник для вузов/ В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев/ Под ред. Г.А. Краюхина. — 4-е изд. — СПб.: Питер, 2008.
7. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие/ Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. — М.: РИОР, 2009. — 234 с.
8. *Гомонко Э.А.* Управление затратами на предприятии: учебник/ Э.А. Гомонко, Т.Ф. Тарасова. — М.: КНОРУС, 2010. — 320 с.
9. *Керимов В.Э.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник/ В.Э. Керимов. — 4-е изд. — М.: Дашков и К, 2011. — 484 с.
10. *Лебедев В.Г.* Управление затратами на предприятии: учебник для вузов/ В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев/ Под ред. Г.А. Краюхина. — 5-е изд. — СПб.: Питер, 2012. — 592 с.
11. *Юрченко Т.И.* Управление в организации. Монография. — М., 2016.

Дополнительная литература

12. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.98 №146-ФЗ: Принят ГД ФС РФ 16.07.98.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ) 5/98: Приказ Минфина РФ от 15.06.98 №25н.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ) 6/97: Приказ Минфина РФ от 03.09.97 №65н.
15. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ) 9/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.99 №32н.
16. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ) 10/99: Приказ Минфина РФ от 06.05.99 №33н.
17. *Бахрушина М.* Управленческий анализ. — М.: Омега-Л, 2004. — 432 с.

18. *Голов С.Ф.* Управленческий учет: Учебник. — Киев: Либра, 2003. — 704 с.
19. *Грей К.Ф., Ларсон Э.У.* Управление проектами: Практическое руководство. — М.: Дело и Сервис, 2003. — 528 с.
20. *Дженстер П.* Анализ сильных и слабых сторон компании/ Пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2003. — 320 с.
21. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Учебник/ Пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2003. — 400 с.
22. *Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник/ Пер. с англ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 420 с.
23. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. — М.: Юристъ, 2003. — 618 с.
24. *Каплан Р.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. — 2-е изд., испр. и доп./ Пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2005. — 320 с.
25. *Каплан Р.* Организация, ориентированная на стратегию/ Пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2004. — 416 с.
26. *Карпов А.Е.* Бюджетирование как инструмент управления. Кн. 1. — М.: Олимп-Бизнес, 2005. — 400 с. — (Серия: 100% практического бюджетирования).
27. *Керимов В.Э.* Управленческий учет: Учебник. — 4-е изд., изм. и доп. — М.: Дашков и К, 2005. — 460 с.
28. *Коллинз Дж.* От хорошего к великому. — М.: Олимп-Бизнес, 2004. — 303 с.
29. Контроллинг как инструмент управления предприятием/ Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др./ Под ред. Н.Г. Данилочкиной. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 279 с.
30. *Низовкина Н.Г.* Управление затратами предприятия (организации). — Новосибир.: НГТУ, 2011. — 183 с. Электронно-библиотечная система <http://znanium.com>.
31. *Николаева О.Е., Алексеева О.В.* Стратегический управленческий учет. — М.: Олимп-Бизнес, 2003. — 304 с.
32. *Ольве Н.-Г. и др.* Оценка эффективности деятельности компании: Практическое руководство. — М.: Вильямс, 2004. — 337 с.
33. *Плотников В.С., Шестакова В.В.* Финансовый и управленческий учет в холдингах/ Под ред. В.И. Бириленко. — М.: ФБК-Пресс, 2004. — 336 с.
34. *Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А.* Контроллинг: Учебное пособие. — М.: Дело и Сервис, 2003. — 192 с.
35. *Трубочкина М.И.* Управление затратами предприятия: Учебное пособие. — 2-е изд., испр. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2013. — 319 с. Электронно-библиотечная система <http://znanium.com>.
36. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет/ Пер. с англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2002. — 448 с.

37. Хегай Ю.А. Управление затратами/ Хегай Ю.А., Васильева З.А. — Краснояр.: СФУ, 2015. — 230 с. Электронно-библиотечная система <http://znanium.com>.

38. Шеремет А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие. — М.: ФБК-Пресс, 2004. — 512 с.

Интернет-ресурсы

Источником дополнительной информации для студентов могут выступать следующие интернет-ресурсы:

39. Сайт журнала «Административно-управленческий портал». — URL: <http://www.aup.ru>.

40. Портал «Экономика. Социология. Менеджмент». — URL: <http://www.ecsocman.edu.ru>.

41. Сайт журнала «Экономический портал». — URL: <http://www.institutiones.com>.

42. Сайт журнала «Strategy & Business». — URL: <http://www.strategy-business.com>.

43. Всероссийский ежемесячный журнал «Вопросы экономики». — URL: <http://www.vopreco.ru>.

44. Экономика и управление на предприятиях: научно-образовательный портал. — URL: <http://eur.ru>.

Материально-техническое обеспечение дисциплины

Преподавание дисциплины «Управление затратами» осуществляется в аудиториях, оборудованных мультимедийным оборудованием для проведения лекций и семинарских занятий (проектор, компьютер/ноутбук/нетбук/планшет).

ГЛОССАРИЙ²

Амортизация — перенесение стоимости основных фондов на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) по частям в соответствии с учетной политикой, заявленной организацией.

Ассортимент — детализированный перечень производимой организацией продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) с указанием их специфических характеристик (типа, размера и др.).

Безвозвратные затраты — затраты, которые не могут быть изменены никаким будущим решением.

Валовая прибыль — показатель, включаемый в основной плановый и отчетный документ операционного бюджета — отчет о финансовых результатах и их использовании. Рассчитывается как сумма операционной прибыли и финансового результата от прочей реализации (в основном, от реализации активов предприятия — основных средств, запасов материальных оборотных средств и пр.).

Валовые (общие) издержки — представляют собой сумму постоянных и переменных издержек.

Вмененные затраты — характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбран альтернативный курс действий.

Внепроизводственные затраты связаны с реализацией продукции.

Внереализационные затраты — текущие расходы предприятия, не связанные с ведением хозяйственной деятельности и не включаемые в управленческом учете в себестоимость выпуска и реализации. В категорию внереализационных расходов включаются: отчисление части прибыли (дивиденды) акционерам, безвозмездное финансирование других предприятий и организаций, начисление премиального фонда персонала предприятия по итогам бюджетного периода, содержание социальной сферы. В литературе также встречается определение «трансферты из чистой прибыли».

Внешние издержки — это оплата того, что не производит организация для создания данного изделия.

² Все определения даны в соответствии с управленческим учетом.

Выручка — показатель (в разрезе видов продукции), включаемый в основной плановый и отчетный документ операционного бюджета — отчет о финансовых результатах и их использовании. Исчисляется как стоимостной объем реализации продукции предприятия за отчетный период. Различают показатели собственно «выручки» (или «брутто-выручки») и «нетто-выручки» (за вычетом косвенных налогов, в первую очередь налога на добавленную стоимость).

Доходы — финансовые поступления на счета предприятия от всех видов его производственно-хозяйственной деятельности.

Затраты — стоимостная оценка сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих услуг (работ), израсходованных в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Издержки — стоимостная оценка сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих услуг (работ), израсходованных в процессе производства и сбыта конкретной продукции (работ, услуг) предприятия.

Коммерческие издержки (затраты) — расходы предприятия, связанные с продвижением и сбытом продукции предприятия на рынке. Коммерческие расходы предприятия состоят из общих коммерческих и сбытовых (прямых коммерческих) расходов.

Косвенные издержки (затраты) — переменные издержки (затраты) предприятия, которые при используемой на предприятии системе учета не могут быть непосредственно списаны на себестоимость выпуска и реализации отдельных видов продукции. Для распределения косвенных затрат по видам продукции используются специальные методы. В зависимости от стадий финансового цикла косвенные затраты подразделяются на общепроизводственные и коммерческие.

Маржинальный доход — показатель (в разрезе видов продукции), включаемый в основной плановый и отчетный документ операционного бюджета — отчет о финансовых результатах и их использовании. Исчисляется как разность между выручкой от реализации предприятия и себестоимостью реализации в части переменных затрат за бюджетный период. Категория «маржинального дохода» используется при проведении анализа «издержки — объем — прибыль» при составлении бюджета продаж. В литературе также встречаются определения «контрибуционная маржа», «маржинальная прибыль», «сумма покрытия».

Место возникновения затрат (МВЗ) — структурные подразделения (цехи, службы, участки и пр.), представляющие собой объекты нормирования, планирования и учета издержек производства для управления расходованием производственных ресурсов.

Накладные расходы (от англ. *Overhead costs*) — термин бухгалтерского учета, включающий все виды текущих затрат предприятия, не относящихся к прямым затратам. Накладные расходы включают в себя косвенные затраты и постоянные затраты.

Нейтральный доход — финансовые поступления от внеплановой или нерегулярной деятельности предприятия за конкретный период времени.

Нераспределенная прибыль (прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия) — показатель, включаемый в основной плановый и отчетный документ операционного бюджета — отчет о финансовых результатах и их использовании. Рассчитывается как разность между чистой прибылью и внереализационными затратами.

Носители затрат (НЗ) — функции (или виды работ), которые выполняются в данном месте возникновения затрат. Это направления учета затрат для каждого МВЗ, однозначно связанные с видами деятельности этого МВЗ.

Операционная прибыль — показатель, включаемый в основной плановый и отчетный документ операционного бюджета — отчет о финансовых результатах и их использовании. Рассчитывается как разность между выручкой от реализации и полной себестоимостью от реализации или между маржинальным доходом и величиной постоянных затрат.

Отчет об инвестициях — основной плановый и отчетный документ инвестиционного бюджета, содержащий данные о величине и структуре инвестиционных вложений (капитальных и долгосрочных финансовых вложений) предприятия за бюджетный период.

Отчет о финансовых результатах и их использовании — основной плановый и отчетный документ операционного бюджета, содержащий данные по величине и структуре выручки, себестоимости реализации и внереализационных расходов и конечных финансовых результатов (маржинального дохода, балансовой и чистой прибыли). Другим названием является **отчет о прибылях и убытках**.

Постоянные издержки (затраты) — текущие расходы предприятия по поддержанию общих условий хозяйственной деятельности и не зависящие от колебаний объемов продаж и выпуска конкретной продукции или конкретного периода времени. Как правило, постоянные затраты состоят из общехозяйственных (административных) расходов и общих коммерческих расходов (реклама имиджа фирмы, оплата тру-

да службы сбыта и пр.). В противоположность постоянным затратам, остальная часть текущих расходов предприятия, зависящая от колебаний объемов выпуска и сбыта отдельных видов продукции, относится к **переменным затратам**.

Прибыль до налогообложения — показатель, включаемый в основной плановый и отчетный документ операционного бюджета — отчет о финансовых результатах и их использовании. Рассчитывается как разность между валовой прибылью и суммой начисленных за бюджетный период процентов по привлеченным средствам (кредитам).

Прямые издержки (затраты) — переменные затраты, которые могут быть непосредственно отнесены на производство и сбыт отдельных видов продукции. В зависимости от формирования по стадиям финансового цикла прямые издержки (затраты) подразделяются на прямые производственные издержки (затраты) и часть сбытовых (прямых коммерческих) затрат.

Расходы — уменьшение денежных средств на счетах предприятия независимо от того, сопровождается ли оно производством и реализацией продукции и влияет ли на результат деятельности предприятия.

Сбытовые (прямые коммерческие) издержки (затраты) — расходы предприятия по реализации готовой продукции предприятия и обусловленные величиной и структурой продаж.

Себестоимость продукции (работ, услуг) — представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Приведенное определение себестоимости относится к производственным затратам и в принятой классификации составляет производственную себестоимость, а с учетом затрат по реализации продукции — полную себестоимость произведенной продукции.

Трансакционные издержки — общеэкономическая категория, обозначающая все затраты предприятия, связанные с функционированием организационной структуры и системы управления. В частности, в разряд трансакционных издержек попадают текущие расходы по ведению управленческого учета и планированию (бюджетированию) на предприятии.

Управленческий баланс — основной плановый и отчетный документ сводного бюджета, содержащий данные об изменениях вели-

чины и структуры активов и источниках финансирования деятельности предприятия за бюджетный период.

Центр ответственности (ЦО) — это хозяйственный сегмент (подразделение) внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее управленческие решения.

Чистая прибыль — показатель, включаемый в основной плановый и отчетный документ операционного бюджета — отчет о финансовых результатах и их использовании. Исчисляется как разность между прибылью до налогообложения и суммой начисленных налогов за период.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ	4
1.1. Основные функции и задачи управления затратами на предприятии	4
1.2. Виды классификаций затрат.....	8
1.3. Учет затрат по местам их возникновения.....	19
1.3.1. Принципы выделения мест возникновения затрат (МВЗ) на предприятии	19
1.3.2. Виды мест возникновения затрат.....	27
1.3.3. Основные принципы распределения затрат по местам их возникновения	30
<i>Слайды по курсу «Управление затратами». Глава 1</i>	47
ГЛАВА 2. МЕТОДЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ	54
2.1. Основные методы учета затрат на предприятии	54
2.2. Учет себестоимости по системе «Стандарт-костинг»	71
2.2.1. Характеристика отечественной системы нормативного учета производства	75
2.2.2. Сходства и различия системы учета «Стандарт-костинг» и отечественного нормативного учета производства	79
2.3. Общая характеристика системы учета «Директ-костинг» (роль и значение затрат).....	80
2.4. Методы анализа отклонений фактических результатов от плановых	83
2.5. Принятие управленческих решений по управлению затратами.....	90
2.5.1. Критерии принятия решений об объеме и структуре выпуска продукции.....	90
2.5.2. Критерии принятия решений при определении нижней границы цены продукции.....	93
<i>Слайды по курсу «Управление затратами». Глава 2</i>	100
ГЛАВА 3. ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ В УПРАВЛЕНИИ ЗАТРАТАМИ	109
3.1. Основные цели использования информационных технологий в управлении затратами	109
3.2. Классификация применяемых в управлении затратами программно-технических средств по степени их функциональности	112

ТЕСТЫ ПО КУРСУ «УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ»	115
ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАНЯТИЯ ПО КУРСУ «УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ»	126
ВОПРОСЫ К ЗАЧЕТУ	145
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	146
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	147
ГЛОССАРИЙ	150

Для заметок

Для заметок

Для заметок

**Данилочкина Надежда Григорьевна
Чернер Наталья Владимировна
Щербанов Александр Семенович**

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Учебное пособие

Корректурa: Яковлева С.Ю.
Верстка: Цыбульская М.В.

Издательство «Доброе слово»
Заказ книг: <http://www.dobroeslovo.info>

Подписано в печать: 06.09.2017
П.л. 10. Формат 60x90/16
Тираж 200 экз.