

## **Тема 3. Понятие, поведение и классификация затрат**

*Калькуляционная бухгалтерия  
является венцом науки счетоводства*

*И. Шер*

## П Л А Н

1. Эволюция методов учета затрат
2. Сущность и содержание издержек, затрат и расходов организации, различия между ними
3. Классификация затрат по экономическому содержанию – по элементам и по статьям калькуляции
4. Классификация затрат по отношению к производству и продукции: прямые и косвенные, основные и накладные
5. Классификация затрат по их динамике – переменные, постоянные, условно – переменные, условно – постоянные, обратно пропорциональные выпуску
6. Классификация затрат по отношению к данному управленческому решению – релевантные, приростные (дифференциальные), вмененные. Входящие и исходящие затраты
7. Формирование производственной себестоимости
8. Классификация затрат для целей контроля и регулирования – регулируемые и нерегулируемые. Затраты по центрам ответственности
9. Организация учета производственных затрат. Смета затрат

## 1. Эволюция методов учета затрат

- *Анализ затрат* помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно установить цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства.
- В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым **котловым методом**.
- Суть метода: в едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности.
- В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции.
- *Котловой метод* не выявлял возможностей снижения затрат, его основной недостаток состоял в обезличенности информации.
- Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за затратами производства по их направлениям (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и др.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Метод до сих пор используется некоторыми малыми предприятиями России.

- В 1887 г. был опубликован теоретический труд английских экономистов Дж. М. Фелса и Э. Гарке «Производственные счета: принципы и практика их ведения».
- Авторы попытались *создать систему учета затрат, повышающую информативность данных о затратах и способствующую усилению контроля за их осуществлением.*
- В основу системы было положено *деление затрат на фиксированные (сейчас это постоянные расходы) и переменные (условно – переменные).*
- Ученые установили, что *изменение фиксированных затрат напрямую не зависит от объема произведенной продукции, а переменные затраты увеличиваются или уменьшаются прямо пропорционально росту или снижению объема производства.*
- Это привело к мысли о том, что *увеличить объем производства можно при расходе меньших ресурсов, чем считалось ранее, так как условно – постоянные затраты увеличиваются неравномерно.*

- Американский экономист А.Г. Черч в 1901 г. в работе «Адекватное распределение производственных расходов» разделил условно – постоянные (или накладные) расходы, связанные с производством, на накладные расходы, на рабочую силу и общеорганизационные расходы.
- В 1936 г. Дж. Харрис выдвинул концепцию «директ – костинг», необходимость в распределении накладных расходов исчезла.
- К середине 60-х г.г. этот метод завоевал прочные позиции в учете.
- Далее для организаций все более актуальной становилась не столько задача точного и полного определения себестоимости, сколько *предотвращение неоправданных затрат*, которых можно было бы избежать.
- Решением этой задачи стало появление в начале XX в. в США, а затем и в Европе системы «стандарт – кост», позволяющей сравнивать фактические затраты с нормированными.
- Появилась возможность *не только определять затраты*, но и более полно контролировать использование ресурсов, предупреждая возникновение неоправданных затрат.

- Это привело к формированию Дж. А. Хиггисом концепции *центров ответственности*, в соответствии с которой затраты не только рассматривались в рамках всего предприятия, но и *дифференцировались по центрам ответственности с назначением ответственных лиц*.
- Со временем система «стандарт – кост» и учет по центрам ответственности трансформировались в метод System in time (SIT) («точно во времени»), авторами которого были Р.Д. Мак-Илхаттан, Р.А. Хауэлл и С. Р. Соуси.
- В основу анализа в этом случае была положена *величина процентов отклонений от графика работ и стандартов (норм)*.
- Такая трансформация стала первым признаком изменения парадигмы управленческого учета, что было вызвано необходимостью перехода от *тактического (краткосрочного) управления затратами к стратегическому управлению*.

- Начался новый этап развития внутрифирменного учета - стратегического управленческого, вобравшего в себя такие методы учета затрат, как расчет целевой себестоимости («таргет-костинг»), цепочка ценностей (Value-Chain Concept), учет затрат «точно в срок» (Just in time), калькулирование полного жизненного цикла товара, системы планирования потребности в материалах MRP (Material Resource Planning).
- Крупные российские компании постепенно стали использовать систему сбалансированных показателей (ССП – Balanced Scorecard), позволяющую не только управлять затратами в долгосрочной перспективе, но и решать другие стратегические задачи предпринимательской деятельности.
- Инструментарий стратегического управленческого учета направлен в первую очередь на совершенствование отдельных функций производственного процесса организации, работающей в условиях высокоразвитой конкуренции, с учетом стоящих перед организацией стратегических задач.

## 2. Сущность и содержание издержек, затрат и расходов организации, различия между ними

- Основным направлением деятельности любой производственной организации является производство (создание, изготовление) продукции (выполнение работ, оказание услуг) в целях ее последующей продажи потребителям.
- Сфера материального производства – основа существования человеческого общества.
- В ней происходит *соединение элементов процесса производства: средств труда (орудий производства, например, основные средства), предметов труда (материалов) и живого труда (энергии человека).*
- Расход данных элементов, в результате которых создается готовая продукция, выполняются определенные работы или оказываются услуги, формирует *себестоимость продукции (работ, услуг).*
- В процессе производства организация несет определенные **издержки**, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг) и ее продажи.
- **Издержки производства** – это затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу.
- На практике для характеристики всех издержек производства за определенный период используют термин «**затраты на производство**».



- *Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели.*
- **Затраты** представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и другие ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении.
- **Затраты** – это такое выбытие актива (чаще всего денежных средств) и (или) возникновение обязательств (обычно кредиторской задолженности), которое формирует стоимость другого актива предприятия.
- Поэтому правомерны следующие понятия: «затраты на производство», «затраты, связанные с приобретением основных средств», «затраты на приобретение материалов» и др.
- Кроме затрат на производство, организация несет определенные *затраты, связанные с продажей продукции* (работ, услуг) – это расходы на упаковку, транспортировку и др.

- **Совокупность затрат на производство и продажу продукции, выраженная в денежной форме, образует себестоимость продукции.**
- *Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее **производственную себестоимость.***
- *Затраты на производство вместе с затратами на продажу продукции формируют **полную себестоимость** проданной продукции.*
- Исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции называется **калькуляцией.**
- **Калькулирование себестоимости продукции** представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям затрат, связанных с ее производством и продажей.
- **Себестоимость продукции в целом** определяется по экономическим элементам затрат, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции – по калькуляционным статьям затрат.

- **Расчеты по определению себестоимости** продукции по статьям затрат производятся **в специальных формах**, называемых **калькуляциями**.
- Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются **объектами калькуляции**.
- **Завершающий этап процесса калькулирования** – исчисление *фактической себестоимости единицы произведенной продукции*.
- *Произведенные затраты*, в том числе учитываемые в себестоимости продукции, **приводят к возникновению расходов организации**, которые надо отличать от понятия «затраты».
- Для целей бухгалтерского учета расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (ПБУ 10/99).
- Данное понятие **не противоречит требованиям МСФО**, в соответствии с которыми **расходы** включают в себя убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности организации.

- **Затраты** признаются в качестве **расходов** организации только в том случае, когда **произведенные затраты приводят к получению доходов.**
- До момента признания доходов **произведенные затраты не могут рассматриваться в качестве расходов организации и должны отражаться в бухгалтерском учете в качестве активов.**
- То есть **расходами** считаются только *те затраты*, которые участвуют в *формировании прибыли* определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т.п.
- **Затраты** можно определить как *количество ресурсов, измеряемых в денежном выражении, израсходованных:*
  - на приобретение других ресурсов, называемых в бухгалтерском учете активами (например, при покупке автомобиля или бензина денежные средства трансформируются в основные средства или топливо);

- на другие цели бизнеса, не приводящие к образованию активов (например, при оплате ремонта автомобиля или расходовании бензина уменьшается количество денежных средств и топлива, но другие активы не возникают). Этот вид затрат называется **расходами**.

□ Таким образом, понятие «затраты» шире, чем понятие «расходы».

■ Если произведенные **затраты не приводят к получению дохода** ни в текущем периоде, ни в последующих отчетных периодах, то эти затраты квалифицируются как **убытки**.

● Согласно ПБУ 10/99 для целей б/учета **расходы**, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, относятся к **расходам по обычным видам деятельности**.

■ **Не признается расходами** организации выбытие следующих активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций АО и других ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и другим аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты материально – производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты материально-производственных запасов и других ценностей (работ, услуг);
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.
- Приведенный перечень показывает, что понятие «расходы» предусматривает *ограничение по цели использования ресурсов.*
- Например, *затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами.*
- *К расходам будут отнесены лишь амортизационные отчисления по приобретенным основным средствам.*
- **ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и в отчете о финансовых результатах.**
- **Согласно ПБУ 10/99 для целей б/учета расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров (работ, услуг), относятся к расходам по обычным видам деятельности.**

- **Прочими расходами признаются:**
  - расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
  - расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
  - расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
  - расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
  - проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
  - расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно – просветительского характера и др.;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств (пожар, наводнение, стихийное бедствие, авария и др.).



- *Признание расходов в бухгалтерском учете* происходит при соблюдении следующих условий:
  - расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
  - сумма расхода может быть определена;
  - имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.
- Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, *не исполнено хотя бы одно из названных условий*, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.
- Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

### 3. Классификация затрат по экономическому содержанию – по элементам и по статьям калькуляции

- Система учета производственных затрат организуется на каждом предприятии по-разному, но классифицируются они в зависимости от направлений учета.
- Выделяют три основных направления учета затрат:
  - 1) определение (калькулирование) себестоимости продукции и финансовых результатов деятельности организации;
  - 2) принятие управленческих решений и планирование;
  - 3) контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.
- Каждое из названных направлений требует своей классификации затрат и определяет основные задачи учета затрат (таблица 1).

Таблица 1

## Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные, условно-постоянные и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

- **Себестоимость продукции (работ, услуг)** представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства природных ресурсов и предметов труда, услуг других организаций и труда работников.
- Условием получения достоверной информации о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат.
- От того, какие затраты сопряжены с производством продукции, а какие формируются под воздействием других явлений, зависит величина финансовых результатов, а следовательно, и правильность исчисления налога на прибыль.
- Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы, как по своему составу, так и по значению.
- По экономическому содержанию затраты подразделяют на **экономические элементы и статьи затрат (или статьи калькуляции)**.
- **Экономическим элементом** называют *первичный однородный вид затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.*

- **Сумма затрат по элементам** определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции (работ, услуг) независимо от того, закончено ли ее изготовление, выполнена ли работа и оказана услуга.
- Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлена единая для всех предприятий независимо от форм собственности и организационно – правовых форм *номенклатура экономических издержек или затрат производства*, которая включает:
  - **материальные затраты** (включают затраты на сырье и материалы всех видов, топливо, энергию, услуги производственного характера, за вычетом возвратных отходов);
  - **затраты на оплату труда** (оплата труда всех видов, включая оклады, надбавки, премии, пособия и др.);
  - **отчисления на социальные нужды** (страховые взносы, начисляемые на оплату труда);
  - **амортизацию** (основных средств и нематериальных активов);
  - **прочие затраты** (относятся услуги непроизводственного характера, командировочные расходы, представительские расходы, налоги, включаемые в себестоимость, проценты по кредитам и т.д.).
- Для целей управления в бухгалтерском учете организуется **учет расходов по статьям затрат**.
- **Статьей затрат (калькуляционной статьей)** называется *определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом*.

- Сумма затрат по калькуляционным статьям определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг (товарный выпуск).
- Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.
- ✓ Расчет себестоимости продукции (работ, услуг) оформляется калькуляционным листом.
- Калькуляционный лист составляется по статьям затрат.
- Форма документа и состав калькуляционных статей определяется отраслевыми инструкциями.
- Пример калькуляционного листа представлен в таблице 2.
  - В качестве примера для промышленного предприятия можно привести следующие статьи:
    - сырье и материалы;
    - возвратные отходы (вычитаются);
    - покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
    - топливо и энергия на технологические нужды;
    - основная заработная плата производственных рабочих;
    - дополнительная заработная плата производственных рабочих;
    - отчисления на социальное страхование;
    - расходы на подготовку и освоение производства;

- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО);
- цеховые расходы (или общепроизводственные);
- общезаводские расходы (или общехозяйственные);
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- внепроизводственные расходы.

- *В зависимости от состава включаемых затрат себестоимость подразделяется на технологическую, цеховую, производственную и полную.*
- *Технологическая себестоимость охватывает затраты на производство в бригаде, на участке или по отдельному агрегату.*
- *Цеховая себестоимость выражает затраты конкретного цеха на изготовление продукции.*
- *Производственная себестоимость включает цеховую себестоимость, общезаводские и другие производственные расходы общего характера.*
- *Полная себестоимость продукции складывается из производственной себестоимости и внепроизводственных расходов.*

Таблица 2 – Калькуляционный лист

№ п/п	Статьи затрат	На единицу продукции		На весь объем производства	
		Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.
1	Материалы				
2	Возвратные отходы (-)				
3	Покупные полуфабрикаты				
4	Вспомогательные материалы				
5	Топливо и энергия на технологические цели				
	<b>Итого материальные расходы</b>				
6	Основная заработная плата производственных рабочих				
7	Дополнительная заработная плата производственных рабочих				
8	Страховые взносы				
9	Затраты на подготовку и освоение производства				
10	Потери от брака				
11	Общепроизводственные расходы				
	<b>Производственная себестоимость</b>				
12	Общехозяйственные расходы				
13	Расходы на продажу				
	<b>Полная себестоимость</b>				



## 4. Классификация затрат по отношению к производству и продукции – прямые и косвенные, основные и накладные

- По отношению к технологическому процессу затраты делятся на **основные и накладные**.
- **Основными** называют затраты, составляющие основу технологического процесса (расход сырья, материалов на технологические цели, оплата труда основных производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.).
- К **накладным** относятся расходы по обслуживанию и управлению производством, управлению предприятием и др.
- К **прямым** относят *затраты* на основные материальные ресурсы и затраты на оплату труда основных производственных рабочих.
- Такие затраты учитываются по дебету **счета 20 «Основное производство»**, и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

- *Косвенные затраты* невозможно прямо отнести на какое – либо изделие.
- Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко – часов, часов отработанного времени и т.д.).
- *Эта методика описывается в учетной политике для целей управленческого учета.*
- Разберемся с сущностью прямых и косвенных затрат.
- ***Прямые материальные затраты.***
- ✓ Каждое производственное изделие состоит из каких – либо материалов.
- ✓ *Основные материалы* – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.
- ✓ В ряде случаев **экономически невыгодно** учитывать расход материалов, приходящихся на каждый вид продукции.
- ✓ *Примерами таких затрат* являются, например, гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и др.

- Такие материалы считаются вспомогательными, а затраты по ним – косвенными общепроизводственными затратами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.
- Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов продукции (работ, услуг) и не могут быть отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг) непосредственно (таблица 3).
- Такие затраты собираются на счетах 25 и 26 и в конце отчетного месяца, при списании на счет 20, распределяются между видами продукции (работ, услуг) пропорционально принятой в учетной политике базе.
- Наиболее распространенными базами распределения косвенных затрат являются:
  - сумма израсходованных сырья и материалов;
  - сумма основной заработной платы производственных рабочих;
  - выручка от продажи продукции;
  - сумма прямых затрат по каждому виду продукции (работ, услуг) и др.

Таблица 3 – Классификация косвенных расходов

Общепроизводственные (производственные) (косвенные) расходы		Общехозяйственные (косвенные) (непроизводственные) расходы
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общесеховые расходы на управление	Административно – управленческие расходы
Расходы по техническому управлению	Расходы по производственному управлению	Расходы на управление снабженческо – заготовительной деятельностью
Амортизация оборудования и транспортных средств	Затраты, связанные с подготовкой и организацией производства	Расходы на управление финансово – сбытовой деятельностью
Текущий уход и ремонт оборудования	Содержание аппарата управления производственного подразделения	Расходы на рабочую силу: набор, отбор, подготовку руководителей, повышение квалификации
Энергетические затраты на оборудование	Амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря	Оплата услуг, оказанных внешними организациями
Услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря
Заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование	Затраты на обеспечение нормальных условий работы	Обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления в установленном законодательством порядке
Расходы на внутривозовские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции	Затраты на профессиональную подготовку кадров	Мероприятия по охране труда
Прочие расходы, связанные с использованием оборудования	Испытания, исследования; изобретательство; потери от простоев; прочие непроизводительные расходы	

- *Косвенные затраты – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий, называют также накладными расходами.*
- *Отличительная особенность общехозяйственных расходов заключается в том, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными, изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.*
- ✓ *Под масштабной базой в управленческом учете понимают определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют четко выраженную тенденцию.*
- *Например, предприятие располагает станочным парком в **10 единиц** оборудования.*
- *При этом ежегодно производится **1 млн. ед.** продукции.*
- *Годовая сумма амортизации по этим основным средствам, начисляемая линейным методом, составляет **500 тыс. руб.***
- *Руководство предприятия решило удвоить объем выпуска, для чего ввело в эксплуатацию **10 дополнительных станков.***

- *Масштабная база, в рамках которой амортизационные отчисления до сих пор оставались постоянными (от 0 до 1 млн. изделий), изменилась.*
- *Теперь это другой интервал в объеме производства – от 1 до 2 млн. изделий.*
  - *Амортизационные отчисления, являющиеся постоянными издержками, выйдут на качественно другой уровень и снова зафиксируются на значении 1 млн. руб. до следующего изменения масштабной базы.*
- ✓ *На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например в энергетической, угольной, нефтеперерабатывающей отрасли промышленности, все расходы будут прямыми.*
- *На обрабатывающих предприятиях (машиностроение, легкая промышленность и др.) косвенные расходы существенны.*
- *Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей производства.*

## 5. Классификация затрат по их динамике – переменные, постоянные, условно – переменные, условно - постоянные

- Одна из задач управленческого учета заключается в подготовке информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства организации.
- По отношению к изменениям объема производства различают **переменные и постоянные затраты** (например, арендные и страховые платежи, амортизационные отчисления и др.).
- **Постоянными** называются **затраты**, величина которых *не зависит от изменения объема производства или выпуска продукции*.
- К **переменным** относят **затраты**, величина которых изменяется в зависимости от изменений объема производства или выпуска продукции.
- Рост переменных издержек при увеличении объема производства может быть: прямо пропорциональным (линейным); более быстрым, чем рост объемов производства; менее быстрым, чем рост объемов производства.
- На единицу продукции переменные расходы остаются постоянной величиной.

- С помощью классификации затрат на **постоянные и переменные** можно решать ряд важных задач:
  - а) рассчитать себестоимость единицы продукции, которая, в отличие от себестоимости, формируемой в бухгалтерском учете, дает менеджерам (управленцам) более точное представление о распределении затрат;
  - б) анализировать зависимость между затратами, объемом продаж и прибылью, что позволяет установить степень влияния на финансовый результат каждого продукта, каждого вида деятельности и уровня деловой активности предприятия;
  - в) принимать обоснованные управленческие решения, нередко противоположные тем решениям, которые были бы приняты, если бы в качестве исходной информации использовались данные бухгалтерского учета.



## Пример 1.

- Организация ежемесячно производит и продает **50 тыс. ед.** продукции по цене **12 д. е.** за ед. Полная производственная себестоимость составляет **400 тыс. д. е.** (**8 д. е.** на ед. продукции).
- При этом постоянные затраты равны **100 тыс. д. е.**, переменные – **300 тыс. д. е.** (**6 д. е.** за единицу продукции).
- Руководству предприятия надо решить, целесообразно ли принимать дополнительный заказ на производство **20 тыс. ед.** продукции, который можно продать по цене **7 д. е.** за единицу.
- По бухгалтерской системе учета затрат от заказа следовало бы отказаться, так как он предусматривает продажу продукции по цене ниже себестоимости.
- Но, так как предприятию известно распределение затрат на постоянные и переменные, то заказ следует принять к выполнению.
- Дополнительная выручка при этом составит **140 тыс. д. е.** (**20 тыс. ед. x 7 д. е.**); дополнительные затраты – **120 тыс. д. ед.** (**20 тыс. ед. x 6 д. е.**).
- Таким образом, может быть получена дополнительная прибыль в размере **20 тыс. д. е.** (**140 тыс. – 120 тыс. д. ед.**).

- **Переменные затраты** возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от **деловой активности** организации.
- **Деловая активность** – производственная активность организации, которая может измеряться как натуральным, так и стоимостным показателем (например, деловая активность вуза определяется контингентом студентов; банка – числом обслуживаемых клиентов; больницы – количеством койко – мест).
- *Переменный характер* могут иметь как *производственные*, так и *непроизводственные затраты*.
- *Примерами производственных затрат* служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.
- *Переменные затраты* характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (т.е. *постоянные затраты*) – стоимость самого предприятия.
- *Рынок* не интересуется стоимостью организации, его *интересует стоимость продукта*.
- *Совокупные переменные затраты* имеют линейную зависимость от показателя деловой активности организации, а *переменные затраты на единицу продукции* – величина постоянная.

▪ 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.

✓ Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности организации, называются **постоянными производственными затратами**.

▪ *Примерами постоянных производственных затрат* служат расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения, амортизация нематериальных активов (при использовании линейного метода ее начисления), расходы на рекламу и др.

▪ Для описания поведения *переменных затрат* используют специальный показатель – **коэффициент реагирования затрат (Крз)** который характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности организации и рассчитывается по формуле:

$$\text{Крз} = \text{Трз} / \text{Трда},$$

где Трз – темпы роста затрат, %;

Трда – темпы роста деловой активности организации, %.

- Формулу можно использовать для расчета *постоянных затрат*, которые не реагируют на изменение объемов производства.
  - Например, стоимость аренды помещений не изменится при увеличении объемов продаж на 20 %.
  - Тогда  $K_{рз}$  составит:  $0 / 20 = 0$ .
  - Нулевое значение коэффициента свидетельствует о том, что речь идет о *постоянных затратах*.
  - ✓ **Разновидностью переменных затрат являются пропорциональные затраты**, которые увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность организации (примерами могут служить прямые затраты сырья, сдельная зарплата основных работников и др.).
  - Например, при увеличении объема производства на 20 % пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции.
  - Тогда Коэффициент реагирования затрат ( $K_{рз}$ ) будет равен:  
$$K_{рз} = 20 / 20 = 1.$$
- Таким образом,  $K_{рз} = 1$  и характеризует **затраты как пропорциональные**.

- Другой вид переменных затрат – **дегрессивные затраты**, которые растут медленнее, чем возрастает уровень деловой активности (например, затраты на вспомогательные материалы, электроэнергию для технологических нужд и др.).
- *Дегрессивные затраты сокращаются при росте уровня деловой активности* (такими затратами могут быть постоянные затраты в расчете на единицу продукта).
- Например, при увеличении объема производства на **20 %** издержки выросли на **10 %**. Тогда:

$$K_{pz} = 10 / 20 = 0,5.$$

Так, при увеличении объема производства на **20 %** затраты возрастают на **10 %**.

При условии, когда  $0 < K_{pz} < 1$ , *затраты являются дегрессивными*.

- *Затраты, растущие быстрее деловой активности организации, называются **прогрессивными затратами**.*
- В качестве примера можно привести следующее соотношение: объем производства **возрос на 20 %**, а издержки производства – **на 40 %**. Тогда:

$$K_{pz} = 40 / 20 = 2.$$

- Следовательно, при  $K_{pz} > 1$  **переменные затраты** являются **прогрессивными**.
- **Постоянные затраты** – это затраты на аренду помещений, охрану, другие затраты общехозяйственного назначения.
- *На практике менеджеры организации заранее принимают решения о том, какими должны быть постоянные затраты и какого уровня деловой активности предстоит достигнуть.*
- *Постоянные затраты на единицу продукции снижаются ступенчато.*
- *Совокупные постоянные затраты представляют собой константу и не зависят от объемов деловой активности, но могут изменяться под воздействием других факторов.*
- *Например, если цены растут, то совокупные постоянные расходы тоже возрастут.*
- В реальности редко встречаются затраты, по своей сути исключительно постоянные или переменные, т.к. экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, поэтому существуют условно-переменные и условно – постоянные затраты.

- Условно – переменные (условно – постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты.
- В качестве примера можно привести оплату пользования телефоном, состоящую из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородных переговоров (переменное слагаемое).
- Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y = a + bX,$$

где Y- совокупные затраты, руб.;

**a** - их постоянная часть, не зависящая от деловой активности организации, руб.;

**b** –переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

**X** – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

- Если в данной формуле постоянная часть затрат отсутствует, т. е. **a = 0**, то это **переменные затраты**.
- Если коэффициент реагирования затрат (**b**) принимает нулевое значение, то анализируемые затраты имеют **постоянный характер**.

## 6. Классификация затрат по отношению к данному управленческому решению – релевантные, приростные (дифференциальные), вмененные (воображаемые) . Входящие и исходящие затраты.

- Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение нескольких альтернативных вариантов в целях выбора из них наилучшего.
- При этом *сравниваемые показатели можно разбить на две группы:*
  - *первые остаются неизменными* при всех альтернативных вариантах,
  - *вторые варьируются* в зависимости от принятого решения.
- Когда рассматривается большое количество альтернатив, различающихся по многим показателям, процесс принятия решения усложняется.
- В связи с этим *целесообразно сравнивать один с другим* не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые *от варианта к варианту* меняются.
- *Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, в управленческом учете называют **релевантными**.*
- Они учитываются при принятии управленческих решений.
- Показатели первой группы, напротив, *не принимаются в расчет при оценках*.



- *Бухгалтер – аналитик, представляя руководству предприятия исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом, готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.*
- **Релевантные затраты** и доходы – это будущие затраты и доходы, которые учитываются при принятии конкретного решения и величина которых зависит от принимаемого управленческого решения.
- Те расходы и доходы, величина которых *не зависит от принимаемого решения, являются нерелевантными и не учитываются при принятии решения.*
- **Пример 1.**
  - Предприятие имеет здание. Предлагается два варианта его использования: *создать швейный цех или использовать под склад.*
  - В этом случае затраты на содержание здания и коммунальные услуги будут *нерелевантными*, так как они не зависят от принятого решения.
  - Издержки, связанные с созданием цеха или дооборудованием помещений для использования под склад, будут *релевантными*.

- **Пример 2.** При принятии решения об использовании личного автомобиля вместо городского транспорта с целью разовой поездки **релевантными** будут расходы на бензин.
- Расходы на техническое обслуживание, страхование и другие подобные расходы не зависят от данного решения и останутся неизменными.
- Но если бы принималось решение о том, следует или не следует вообще приобретать личный автомобиль, то **релевантными** были бы все вышеуказанные расходы.
- Аналогично *расходы на аренду помещения будут релевантными при принятии решения о возможном закрытии магазина или расходы на основные материалы будут релевантными, если рассматривается вопрос об остановке производства и т.п.*

- **Пример 3.**
- В ООО «Х» поступил заказ на изготовление теплицы, за которую покупатель готов заплатить **250 тыс. руб.**
- На складе имеется материал, за который когда – то было заплачено **100 тыс. руб.**, но использовать его тогда и сейчас не представляется возможным, кроме как на этот заказ.
- Стоимость обработки материала **200 тыс. руб.**
- Какое решение должен принять менеджер?
- Есть два альтернативных варианта:
  - 1) заказ невыгоден:  $250 - (100 + 200) = - 50$  тыс. руб.;
  - 2) сумма **100 тыс. руб.**, потраченная давно, в связи с другим решением, не изменится вне зависимости от того, принят заказ или нет.
- **Выбор оптимального решения:**
- Релевантными в данном случае будут только затраты в 200 тыс. руб. Чистый доход от выполнения заказа составит 50 тыс. руб. (250 – 200 тыс. руб.). *Значит заказ надо принять.*

- Для выбора оптимального с точки зрения эффективности или обеспечения прибыли решения из нескольких возможных необходимо иметь информацию об издержках, связанных с каждым альтернативным вариантом.
- При принятии решений в случае ограниченности ресурсов большое значение уделяется **альтернативным** издержкам.
- Они характеризуют возможности, от которых отказываются при выборе какого – либо *альтернативного решения, и представляют собой упущенную выгоду.*
- *Альтернативные затраты обычно не отражаются в бухгалтерских записях, но должны обязательно учитываться при принятии конкретных управленческих решений.*

#### ● Пример 4.

Предприятие «А», продающее продукцию на внешнем рынке, закупило впрок основные материалы на сумму **500** руб.

Впоследствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны.

Произведенная из них продукция оказалась неконкурентоспособной на внешнем рынке.

Но российский партнер готов купить у предприятия «А» полуфабрикаты, изготовленные из этих материалов, за **800** руб.

Дополнительные затраты предприятия «А» по выпуску полуфабрикатов составят **600** руб.

Целесообразно ли принять подобный заказ?

- В данном случае *сопоставляются две альтернативы: не принять или принять заказ.*
- Истекшие затраты по приобретению материалов в сумме **500** руб. уже состоялись и не зависят от того, какой вариант будет выбран.

- Они не влияют на решение, не являются релевантными и потому могут не учитываться при вынесении решения.
- *Надо сравнить альтернативы по релевантным показателям (таблица 2).*

Таблица 2

Сравнение альтернатив по релевантным показателям

Показатель	Альтернатива I (не принимать заказ)	Альтернатива II (принять заказ)
Выручка от продаж	-	<b>800</b>
Дополнительные затраты	-	<b>600</b>
Прибыль	-	<b>200</b>

Отсюда видно, что, выбрав альтернативу II, предприятие «А» уменьшит свой убыток от покупки ненужных ему материалов на 200 руб., сократив его с 500 до 300 руб.

- Различают также затраты, *принимаемые и не принимаемые в расчет при оценке прибыли или формировании себестоимости.*
- При выборе альтернативы затрат руководствуются несколькими вариантами расчетов, где отдельные затраты остаются постоянными, а отдельные статьи затрат варьируются в зависимости от принятого решения.
- Меняющиеся статьи затрат называют релевантными.
- Поэтому аналитик должен представлять в первую очередь релевантную информацию.
  - В результате принятого ранее решения могли быть понесены затраты, которые не могут быть изменены никаким решением в будущем.
  - Такие затраты называют **безвозвратными** и при принятии новых решений в расчет не принимаются (относят остаточную стоимость амортизируемого имущества, неликвиды материальных ресурсов и др.).
  - **Пример 5:** три года назад было куплено оборудование за **500 000 ден. единиц**, которое амортизировалось весь этот период.
    - В настоящее время остаточная стоимость оборудования составляет **200 000 ден. единиц**. Именно эта остаточная стоимость оборудования представляет собой **безвозвратные затраты**, которые не будут влиять на принятие решения в будущем по замене данного оборудования.

- К **безвозвратным затратам** можно отнести, например, и *стоимость неликвидов*.
- Несмотря на то, что и *безвозвратные*, и *нерелевантные затраты* при принятии решений в расчет не принимаются, указанные затраты *не тождественны*.
- *Безвозвратные затраты* – это *издержки истекшего периода*, а понятие *релевантности* связано с *будущим*.
- В управленческом учете используются также **вмененные (или воображаемые) затраты** (таких затрат не может быть в финансовом учете).
- В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать *затраты, которые могут реально и не состояться в будущем*.
- Такие *затраты* и называются **вмененными**.
- По существу это *упущенная выгода* организации, *возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения*.



- **Пример 6.** Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены, выпуская нарезные батоны.
- Прибыль хлебопекарни составляет **10 тыс. руб.**
- Оптовый покупатель вместо производства батонов предлагает пекарне новый заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму **3 тыс. руб.**
- Какой должна быть минимальная цена договора?
- Приняв заказ, пекарня откажется от прибыли **в 10 тыс. руб.**, получаемой ранее от выпечки батонов, т.е., по существу, понесет убытки **на 10 тыс. руб.**
- Эту сумму руководству пекарни необходимо учесть при обсуждении условий договора.
- Цена договора не может опуститься ниже **13 тыс. руб. (10 тыс. руб. + 3 тыс. руб.)**.
- При этом **10 тыс. руб.** – это *вмененные (воображаемые) затраты*, или *упущенная выгода* организации.

- **Приростные (дифференциальные) и предельные затраты.**
- *Приростные затраты являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции (работ, услуг).*
- *В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты.*
- *Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты.*
- *Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю.*
- Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.
- **Пример 7.**  
Торговая организация имеет показатели, представленные в таблице 1.

Таблица 1

## Показатели деятельности торговой организации

Показатель	Значение
Выручка от продаж (товарооборот), тыс. руб.:	1 000
- объем продаж, шт.	1000
- цена за единицу, тыс. руб.	1
Закупочная цена единицы товара, тыс. руб.	0,5
Издержки обращения, тыс. руб.:	260
- расходы на рекламу, тыс. руб.	120
- содержание персонала, тыс. руб.	80
- командировочные расходы, тыс. руб.	60
Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб.	150

- Предполагается освоение нового рынка сбыта.
- Дополнительный объем продаж должен составить 200 шт., продажная и закупочная цены не меняются.
- При этом предусмотрено увеличить:
  - на 30 % - расходы на рекламу;
  - на 20 % - арендную плату за новые торговые помещения;
  - на 10 % - командировочные расходы.
- Необходимо оценить целесообразность данного проекта.
- **Расчет приростных доходов и расходов** представлен в таблице 2 (закупочная цена товара и расходы по заработной плате персонала в расчетах отсутствуют, как нерелевантные показатели).

Таблица 2

## Расчет приростных доходов и расходов

Статья затрат (доходов)	Текущие доходы (расходы), тыс. руб.	Прогнозиру- емые доходы (расходы), тыс. руб.	Прирост- ные доходы (расходы), тыс. руб.
Выручка от продаж (доход)	1 000	1 200	200
Расходы - всего	330	402	72
в том числе:			
-на рекламу	120	156	36
-на командировочные расходы	60	66	6
-арендная плата	150	180	30

- Таким образом, создание нового рынка сбыта приведет к **приростным расходам** в сумме **72 тыс. руб.**
- **Приростные доходы** составят **200 тыс. руб.**
- Если выручка от продаж растет быстрее затрат на освоение рынка, значит, предприятие завладело его определенной частью; если медленнее, то предприятие утратило конкурентоспособность и необходим анализ причин, обусловивших это.
- **Предельные затраты** и доходы представляют собой *дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу дополнительно произведенной продукции (проданного товара).*
- Существуют также *планируемые и непланируемые затраты.*
- **Планируемые** – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства.
- В соответствии с нормами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.
- **Непланируемые** – затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции.
- *При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер – аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.*

- Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) и оценки финансового результата организации применяется также группировка затрат на *входящие* и *истекшие (исходящие)*.
- *Входящие затраты* – это средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы 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 экономические выгоды в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших (или исходящих).
- В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».
- *Корректное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки финансового результата организации.*
- *В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса – товары.*

- Если 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 закупочные затраты надо отнести к *истекшим*.
- В балансе промышленного предприятия *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.
- Итак, *входящие затраты* являются синонимом термина «затраты», а *истекшие* – тождественны понятию «расходы».
- А *расходы* – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.



## 7. Формирование производственной себестоимости

- **Себестоимость продукции (работ, услуг)** представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства природных ресурсов и предметов труда, услуг других организаций и труда работников.
- Условием получения достоверной *информации о себестоимости продукции* и финансовых результатах деятельности организации является *четкое определение состава производственных затрат*.
- Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг) не одинаковы как по своему составу, так и по назначению.
- Различают различные показатели себестоимости продукции – *себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость* и др.
- **Себестоимость проданной продукции** – это *затраты на ее производство и продажу*.
- **Производственная себестоимость** – это *затраты на производство выпущенной продукции*.

- При этом различают показатели *полной и неполной производственной себестоимости*.
- При исчислении **полной производственной себестоимости** в ее состав включают *общехозяйственные расходы*.
- **Неполная производственная себестоимость** исчисляется без учета *общехозяйственных расходов*.
- В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в *себестоимость продукции* включаются только те *затраты*, которые непосредственно связаны с *производством и продажей выпущенной и проданной продукции*.
- На это обстоятельство надо обратить внимание, поскольку *время производства продукции не совпадает с отчетным периодом*.
- Поэтому, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции.
- Но в *себестоимость* продукции могут включаться *затраты не только отчетного, но и предшествующих периодов*.

- Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо классифицировать затраты по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и т.п.).
- С целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям – для принятия решений, контроля и регулирования.
- Таким образом, дополнительно к рассматриваемой классификации расходов организации целесообразно затраты классифицировать по следующим направлениям:
  - для исчисления себестоимости продукции;
  - для принятия решений;
  - для контроля и регулирования.
- Для исчисления себестоимости продукции затраты разделяются на виды по следующим признакам (таблица 1).

Таблица 1

Признаки классификации	Виды затрат
По отношению к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
По экономическому содержанию	По элементам затрат и статьям калькуляции
По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По участию в процессе производства	Производственные и непроизводственные
По эффективности	Производительные и непроизводительные
По отражению в бизнес - плане	Планируемые и непланируемые
По возможности нормирования	Нормируемые и ненормируемые
По временным периодам осуществления	Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов

**По отношению к себестоимости продукции затраты делят на включаемые и невключаемые в себестоимость продукции.**

- *Себестоимость выпущенной продукции* определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода.
- Следовательно, *к включаемым в себестоимость продукции затратам* относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.
- *Не включаются в себестоимость продукции* стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение израсходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.
- *К незавершенному производству* относят *затраты на незаконченную производством продукцию* (например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством)..

**По составу (однородности)** различают *одноэлементные и комплексные расходы.*

- *Одноэлементными* называются расходы, состоящие из одного элемента, - заработная плата, амортизация и др.
- *Комплексными* называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.
- *В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные.*
  - *К текущим* относятся затраты, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов.
  - *К единовременным (однократным)* относятся расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств и др.

По участию в процессе производства различают **производственные и непроизводственные затраты** (расходы периода).

- *Производственные затраты* непосредственно связаны с производством продукции (работ, услуг) и они включаются в их себестоимость.
- *К производственным затратам* относят *материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, потери от брака, общепроизводственные расходы и прочие производственные расходы.*
- *Непроизводственные затраты (расходы периода)* непосредственно не связаны с производством продукции (работ, услуг) и не включаются в производственную себестоимость.
- Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (счет 90 «Продажи»).
- **К расходам периода** относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).
- *Значительная часть расходов на продажу* прямым путем относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и т.п.).

- *Часть расходов на продажу* распределяется между видами проданной продукции косвенным способом – пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т.п.
- **Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) или относиться к расходам периода в зависимости от принятого в организации порядка их списания.**
- *Если в учетной политике предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство, т.е. включаются в состав производственных расходов.*
- *При исчислении неполной производственной себестоимости продукции общепроизводственные расходы относят к расходам периода и списывают на счет 90 «Продажи».*



**По эффективности** различают *производительные и непроизводительные затраты.*

- *Производительными* считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.
- *Непроизводительные затраты* являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

**По отражению в бизнес – плане** *производительные затраты* планируются, поэтому они *называются планируемыми.*

- *Непроизводительные затраты*, как правило, не планируются, поэтому их считают, *непланируемыми.*

**По возможности нормирования** затраты делятся на *нормируемые и ненормируемые.*

- *Нормируемые затраты* поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации – материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.

- *Ненормируемые* – это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.
- *Деление затрат на нормируемые и ненормируемые* предусмотрено Налоговым кодексом для целей налогообложения.
- *К нормируемым расходам для целей налогообложения* относят представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плату государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу.
- Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются *ненормируемыми*.
- *Нормируемые для целей налогообложения* затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов.
- *Для целей учета* они принимаются в фактически произведенных затратах.

**По временным периодам** осуществления различают *затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.*

- *Затраты предшествующих периодов* представлены в незавершенном производстве (по счетам 20, 23, 29).
- *При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.*
- *Затраты отчетного периода* – это расходы, осуществляемые в отчетном периоде.
- *Основная их часть включается в себестоимость продукции.*
- *Расходы будущих периодов* – это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.
- Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства.
- Кроме того, к таким расходам относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности, расходы, относимые частично на будущие периоды и др.

## 8. Классификация затрат для целей контроля и регулирования – регулируемые и нерегулируемые. Затраты по центрам ответственности

- Рассмотренные ранее классификации затрат не решают всех задач контроля за ними.
- Как правило, продукция в процессе ее изготовления *проходит ряд последовательных стадий в разных подразделениях предприятия.*
- Располагая сведениями о себестоимости продукции (работ, услуг), невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности).
- Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов.
- Такой подход в управленческом учете назван *учетом затрат по центрам ответственности.*
- Он может реализовываться на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые или неконтролируемые).

- *Регулируемые затраты* подвержены влиянию менеджера центра ответственности, а на *нерегулируемые* он воздействовать не может.
- *Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируемыми затратами.*
- Например, производственным цехом допущен перерасход материалов.
- Являются ли эти затраты регулируемыми для начальника цеха?
- Ответ неоднозначен.
- Если перерасход связан с нарушением трудовой или технологической дисциплины в цехе, то эти *затраты окажутся контролируемыми.*
- Если же причина кроется в низком качестве поступивших в цех материалов, то эти непроизводительные затраты рассматриваются как *не регулируемые начальником цеха.*
- К руководству в этом случае вызовут начальника отдела снабжения, поскольку для него *эти затраты регулируемые.*

## Затраты по центрам ответственности

- **Центр ответственности (ЦО)** – структурное подразделение предприятия, осуществляющее определенный набор хозяйственных операций, способное оказывать непосредственное воздействие на финансовые показатели этих операций.
- **Центры затрат (ЦЗ)** – структурные подразделения, которые для выполнения своих функциональных обязанностей потребляют различные ресурсы, влияют на затраты, отвечают за величину их использования.
- **Центры затрат** представляются различными производственными подразделениями и функциональными службами (цех, склад, бухгалтерия, охрана и др.).
- **Центр затрат** – это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной хозяйствующей единицы.
- Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

- **Центром затрат** может также быть отдельное рабочее место, например, по сборке какого – либо объекта, отдельная производственная операция или несколько операций, имеющих одинаковую характеристику, отдельный станок или группа станков, бригада, участок, цех или другая часть организации.
- *В качестве центра затрат* может выступать организационная единица (бригада, участок, отделение, цех и др.), или же соответствующая организационная единица подразделяется на отдельные центры затрат.
- *Основой выделения центров затрат* является единство выполнения операций и функций и используемого оборудования.
- *Выбор центров затрат* зависит от организационных и других особенностей организации, а также целей, поставленных ее руководством.
- *С увеличением центров затрат* эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета.
- Менеджеры должны установить *оптимальное сочетание затрат* на ведение учета с эффектом осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат.

- На выбор центров затрат большое влияние оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру.
- В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации.
- При необходимости в должностные инструкции работников вводятся соответствующие изменения.
- Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами – отдельных исполнителей.
- За каждым исполнителем закрепляют ответственность за те затраты, величина которых зависит от него.
- После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней.
- При этом центры затрат последующих уровней могут нести ответственность и за затраты центров предшествующих уровней.



- По каждому центру затрат ответственность соответствующих руководителей или исполнителей устанавливается только по контролируемым ими расходами.
- При установлении контролируемых расходов часто возникают проблемы, поскольку многие расходы могут контролироваться частично.
- При отнесении расходов к контролируемым и неконтролируемым необходимо учитывать уровень управления и время осуществления расходов.
- Сущность влияния первого фактора заключается в том, что одни и те же расходы могут быть неконтролируемыми на одном уровне и контролируемыми – на другом.
- Например, заработная плата начальника цеха является неконтролируемой статьей расходов на уровне цеха, но она является контролируемой на уровне руководителя организации, утверждающего штатное расписание.
- Фактор времени также влияет на контролируемость отдельных затрат.
- Например, сумма арендной платы за какие – либо активы в течение срока действия договора на аренду является неконтролируемой.
- Но в перспективе сумма арендной платы может быть изменена или может быть принято решение о приобретении в собственность соответствующих активов.

## 9. Организация учета производственных затрат. Смета затрат.

- Под организацией учета производственных затрат понимают, во-первых, систему используемых организацией бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые организацией подходы к группировке своих затрат (зависит от того, что является объектом учета затрат).
- На организацию учета производственных затрат оказывают влияние ряд факторов: вид деятельности организации, ее размер, организационная структура управления, правовая форма и т.д.
- Учитывая эти факторы, организация определяет, какие счета надо включить в рабочий план счетов для целей управленческого учета и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.
- Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для учета затрат на производство.
- В существующем плане счетов нет специального раздела для счетов управленческого учета, но они встречаются во всех его частях.

- Для ведения бухгалтерского управленческого учета организация может воспользоваться:
  - счетами учета внеоборотных активов – **01, 02, 04, 05;**
  - счетами учета производственных запасов – **10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29;**
  - счетами учета готовой продукции и товаров – **41, 42, 43, 44, 45.**
- В системе управленческого учета может быть задействована большая часть бухгалтерских синтетических счетов.
- В развитие к ним открывается множество субсчетов и аналитических счетов, необходимых для решения различных управленческих задач.
- В управленческий рабочий план счетов могут вводиться также счета, не предусмотренные действующим планом счетов, если того требуют задачи внутрифирменного управления.
- **Организация управленческого учета, кроме формирования управленческого плана счетов, предполагает и определенную группировку издержек (затрат) предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат.**
- При этом возможен учет издержек по видам, местам их возникновения, центрам ответственности и носителям затрат.

## Группировка и распределение затрат

1. **Учет затрат по видам** – такая классификация затрат определена гл. 25 Налогового кодекса РФ и ПБУ 10/99 «Расходы организации».
  - Это материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, прочие расходы.
  - Организация такого учета позволяет предприятию рассчитывать структуру себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство.
  - В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определять имеющиеся резервы по ее снижению.
2. **Учет затрат по местам их возникновения** – важное направление организации учета производственных издержек.
  - *Место возникновения затрат*– это структурное подразделение предприятия, по которому организуются планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля затрат производственных ресурсов и управления ими.

- *Местами возникновения затрат* могут быть рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например, отдел технического контроля, конструкторское бюро, отдел рекламы, финансовый отдел и др.
  - *Места возникновения затрат* являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции.
  - Они часто *подразделяются на места возникновения главных затрат и места возникновения вспомогательных затрат.*
  - Под первыми понимают подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону.
  - Все подразделения, изготавливающие продукт (оказывающие услуги) для *внутреннего потребления, относятся к местам возникновения вспомогательных затрат.*
- 3. Учет затрат по центрам ответственности.** *Центр ответственности может быть определен как сегмент организации, за результаты работы которого отвечает руководитель.*
- *Цель организации учета по центрам ответственности* состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы ответственность за отклонения от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности) могла возлагаться на определенное лицо.

- Фактически данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером – аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени.
- Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по разным статьям расходов.

#### 4. Учет по носителям затрат.

- В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг (монтажные, транспортные и др.) и т.п.
- Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи.
- Если в организации однородная продукция изготавливается из одного исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у предприятия появляется возможность минимизировать количество носителей затрат, а следовательно, и упростить процедуру калькулирования.

- В противном случае **калькулированию предшествует распределение затрат по местам их возникновения.**
- Процедура распределения затрат проходит три этапа.
- На первом этапе выбирается **объект учета затрат**, т.е предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат.
- Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов.
- Ими могут быть заказы, переделы, виды производства, структурные подразделения организации.
- **Второй этап** предполагает отбор и аккумуляцию затрат, относящихся к данному объекту учета затрат.
- Это, например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы, затраты по совместной деятельности и т.п.
- На заключительном, **третьем этапе**, выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

- После того, как все затраты организации перенесены на производственные подразделения, возможно их распределение по носителям затрат (объектам калькулирования).
- Таким образом, можно выделить два самостоятельных блока в учете и распределении затрат.
- Первый блок предполагает аккумуляцию издержек по местам их возникновения, включая перераспределение непроизводственных затрат между структурными производственными подразделениями.
- В рамках второго блока затраты относят на конкретный продукт.
- **Пример 1** (по первому блоку).

Организационная структура клиники, оказывающей платные медицинские услуги, представлена двумя производственными подразделениями (отделением терапии и отделением хирургии) и тремя непроизводственными службами (обслуживающими подразделениями): администрацией, прачечной, столовой.

В таблице 1 затраты клиники за отчетный период идентифицированы с местами их возникновения (в данном примере они совпадают с центрами ответственности клиники).



Таблица 1

## Затраты центров ответственности клиники (у.е.)

Центр ответственности	Затраты
Администрация	900
Прачечная	225
Столовая	475
Хирургия	1 200
Терапия	1 000
Итого	3 800

В данном случае первые два этапа из трех перечисленных пройдены. Остается выбрать метод дальнейшего перераспределения затрат и выполнить соответствующие расчеты

- В управленческом учете известны три метода перераспределения затрат *непроизводственных подразделений между производственными сегментами*: метод прямого распределения затрат, метод последовательного (пошагового) распределения затрат и двусторонний метод.

### Метод прямого распределения затрат

- *Метод прямого распределения затрат* самый простой: расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения.
- Применяется в тех случаях, когда *непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуг.*
- *Затраты распределяются пропорционально какой – либо базе.*
- *В качестве базы могут выступать:* процент потребления каждым производственным подразделением услуг *непроизводственных подразделений*, доля выручки от реализации каждого производственного центра затрат в общем объеме выручки организации и т.д.

- База распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода и представляет собой элемент управленческой учетной политики организации. Например, если в качестве базы распределения выбрана доля выручки (продолж. примера 1).
- При этом доля выручки хирургического отделения (хирургии) в общей сумме выручки составляет 60 %, доля терапевтического отделения (терапии) – 40 %. Результаты распределения представлены в таблице 2.

Таблица 2

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов  
клиники методом простого распределения

Показатель	Производственные подразделения		Итого
	хирургия	терапия	
Прямые затраты, у. е.	1 200	1 000	2 200
Доля в выручке от реализации медицинских услуг, %	60	40	100
Распределение затрат администрации, у. е.	540	360	900
Распределение затрат прачечной, у. е.	135	90	225
Распределение затрат столовой, у. е.	285	190	475
Всего затрат после распределения, у. е.	2 160	1 640	3 800

## Метод последовательного (пошагового) распределения затрат

- *Метод применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке (например, услуги прачечной в одностороннем порядке потребляются столовой, а услуги администрации – прачечной и столовой).*
- **Общий принцип распределения затрат** состоит в следующем:
- Производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента.
- Процесс распределения осуществляется поэтапно.
- **Шаг 1:** определение затрат по подразделениям (учитываются все затраты подразделения).
- **Шаг 2:** определение базовой единицы, т. е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделениям услуг, используя которую можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями.

- Например, для лаборатории – это количество выполненных анализов (ед.); для прачечной – количество выстиранного белья (кг); для столовой – количество приготовленных порций (шт.); для гаража – пробег автотранспорта (км).
- **Шаг 3:** распределение затрат. Выполняется на основе выбранных базовых единиц распределения.
- *Общий порядок распределения – от непроизводственных подразделений к производственным.*
- В результате распределения все затраты производственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат.
- После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения.
- Таким образом, после распределения затрат вспомогательного центра затрат уже нельзя распределять на его счет затраты других вспомогательных подразделений.

- Приписав затраты клиники (продолж. примера 1 и 2) доходным центрам ответственности, можно подсчитать стоимость лечения, например, в терапевтическом или хирургическом отделениях.
- Если оплата производится по выписанным пациентам, то полученные суммы надо разделить на число этих пациентов за период, в течение которого учитывались затраты больницы.
- В результате можно будет сопоставить сумму доходов, полученных за лечение пациентов, с понесенными затратами.
- *Такая информация важна для принятия управленческих решений.*
- Например, если компенсация за больного превышает затраты на его лечение, то имеет смысл расширить данное отделение или попытаться привлечь дополнительных пациентов этого профиля.
- Если компенсация недостаточна, то эту информацию можно использовать как аргумент в переговорах с финансирующими органами или при обсуждении условий договора о медицинском обслуживании с предприятиями или страховыми компаниями.

- Периодически проводя такой анализ, можно оценить тенденции изменения затрат учреждения здравоохранения по отделениям (центрам ответственности) и своевременно выявить причины этих изменений, а также проводить сравнение показателей между разными лечебными учреждениями.
- **Пример 3:** в администрации клиники работают 10 человек, в прачечной и столовой – по 5 человек, в хирургическом отделении – 20 человек, а в терапевтическом отделении – 30 человек.
- Результаты расчетов представлены в таблице 3 (в скобках указаны суммы, подлежащие распределению):

Таблица 3

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов клиники  
методом пошагового распределения, у. е.

Подразделения больницы	Затра- ты	Админи- страция	Промежу- точный расчет	Пра- чечная	Промежу- точный расчет	Столо- вая	Общие затраты
1	2	3	4	5	6	7	8
Администрация	900	(900)	-	-	-	-	-
Прачечная	225	75	300	(300)	-	-	-
Столовая	475	75	550	50	600	(600)	-
Хирургия	1 200	300	1 500	150	1 650	200	1 850
Терапия	1 000	450	1 450	100	1 550	400	1 950
Итого	3 800		3 800		3800		3800



- **Шаг 1:** распределяются затраты административного отдела. База распределения – число работников. Исходя из численности работающих в центрах ответственности получается соотношение  $10 : 5 : 5 : 20 : 30$ , или  $2 : 1 : 4 : 6$ .
- Затраты администрации (900 у. е.) распределяются между остальными центрами ответственности в соотношении  $1 : 1 : 4 : 6$  (всего частей 12).
- Надо разделить затраты администрации (900 у. е.) на 12 частей:  $900 : 12 = 75$  у. е.
- Затем 75 у. е. умножить на полученные части для каждого подразделения и прибавить к затратам.
- Получается промежуточный расчет, результаты которого представлены в таблице в гр. 4.
- **Шаг 2:** распределяются затраты прачечной.
- Базовой единицей в данном случае являются килограммы выстиранного белья.
- Потребности столовой – 20 кг, хирургии – 60 кг, терапии – 40 кг белья.

- Получается соотношение: 20 : 60 : 40, или 1 : 3 : 2 (всего 6 частей).
- Затраты прачечной (300 у. е.) делятся на 6 частей:  $300 : 6 = 50$  у. е., которые затем умножаются на полученные части в отдельности для каждого подразделения и прибавляются к затратам.
- Получается промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 6 таблицы 3.
- **Шаг 3:** распределяются затраты столовой.
- Ей необходимо в хирургии обслужить 100 пациентов, в терапии – 200 пациентов.
- Получается соотношение 100 : 200, или 1 : 2 (всего 3 части).
- Затраты столовой (600 у. е.) делятся на 3 части:  $600 : 3 = 200$  (у. е.), затем умножить их на полученные части для каждого центра ответственности (гр. 7 таблицы) и прибавить к затратам.
- Получатся итоговые данные распределения – гр. 8 таблицы 3.

Третий метод распределения затрат, используемый в бухгалтерском управленческом учете, называется **двусторонним** или **методом взаимного распределения**, что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности.

- Метод применяется в тех случаях, когда между *непроизводственными подразделениями* происходит обмен *внутрифирменными услугами*.
- Для реализации метода необходимы *программные продукты*.
- Вручную его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности.
- Поэтому, в примере прачечную и столовую надо объединить в одно подразделение, например, хозблок, затраты которого составят 225 (прачечная) + 475 (столовая) = 700 (у. е.).
- Таким образом, администрация потребляет услуги хозблока, и наоборот.
- Расчеты выполняются в следующей последовательности:
  - 1) определяется показатель, выступающий в роли базы распределения, и на его основе рассчитывается соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат (в качестве базы распределения выбраны прямые затраты (таблица 4)).

Таблица 4

## Расчет соотношения между сегментами

Центры, оказывающие услуги	Центры, потребляющие услуги				Итого
	администрация	хозблок	хирургия	терапия	
Хозблок:					
- прямые затраты, у. е.	900	-	1 200	1 000	3 100
-доля прямых затрат в общей их сумме, %	29,0	-	38,7	32,3	100,0
Администрация:					
-прямые затраты, у. е.	-	700	1 200	1 000	2 900
-доля прямых затрат в общей их сумме, %	-	24,2	41,4	34,4	100,0

2) Рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двустороннего потребления услуг.

Для этого составляется следующая система уравнений:

$$\begin{cases} K = 900 + 0,29 A; \\ A = 700 + 0,242 K, \end{cases}$$

где  $A$  – скорректированные затраты хозблока, у. е.;

$K$  – скорректированные затраты администрации, у. е.

- Надо решить эту систему уравнений методом подстановки:
- $K = 900 + 0,29 (700 + 0,242K)$ ;
- $K = 900 + 203 + 0,07 K$ ;
- $0,93 K = 1103$ ;  $K = 1186$  у. е.
- Тогда  $A = 700 + 0,242 \times 1186 = 987$  у. е.

3) Скорректированные затраты распределяются между центрами ответственности (таблица 5):

Таблица 5

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов клиники двусторонним методом, у. е.

Распределение затрат непроизводственных подразделений	Производственные центры ответственности		Итого
	хирургия	терапия	
Администрация: 1186 x 0,414	491	-	-
1186 x 0,344	-	408	-
Хозблок: 987 x 0,387	382	-	-
987 x 0,323	-	319	-
Всего распределено	873	727	1600
Прямые затраты	1 200	1 000	2 200
Итого затрат	2 0 73	1 727	3 800

Далее можно перейти ко второму блоку – отнесению затрат на объект калькулирования (носитель затрат). В данном примере это означает, что можно рассчитать себестоимость одной медицинской услуги (что зависит от числа больных, помещенных в хирургию и терапию).

## Сметы затрат

- После выбора центров затрат по каждому из них составляют **смету затрат**.
- При этом в смету включают только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы.
- Для организации контроля затрат по каждому центру важное значение имеет *учет фактических расходов по каждому центру*.
- Для этого на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают *определенный номер (шифр затрат)*.
- *Прямые расходы* учитывают по центрам затрат на основании первичных документов, в которых проставляют шифры затрат.
- *Косвенные расходы* по центрам делятся на два вида:
  - непосредственно относящиеся к данному центру затрат;
  - распределяемые из других центров затрат.

- Некоторые организации на затраты центра относят только те накладные расходы, которые возникают в данном центре.
- **Ставка накладных расходов** по таким центрам *определяется делением суммы накладных расходов на объем продукции (работ, услуг) данного центра*, который может быть выражен в единицах изделий, их стоимости, в человеко – или машино-часах, прямой заработной плате.
- **Остальные накладные расходы** в таких организациях *распределяют по соответствующим ставкам, минуя центры затрат*.
- В организациях, распределяющих накладные расходы обоих видов, применяют ставки распределения накладных расходов по видам накладных расходов.
- *Эффективность функционирования центров затрат во многом зависит от содержания отчетов по центрам затрат*.
- Основными принципами этой отчетности являются:
  - включение в отчет только контролируемых расходов;
  - укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему;
  - наличие в отчетности информации об отклонениях, позволяющих реализовать принцип управления по отклонениям.



- *Сущность принципа управления по отклонениям заключается в предположении, что менеджеру более высокого уровня управления нет необходимости оперативно контролировать отдельные расходы и доходы центров ответственности низших уровней управления, если их величины существенно не отличаются от заданных.*
- *Если же отклонения по расходам и доходам существенны (обычно более 5 %), то менеджерам более высокого уровня управления представляется дополнительная информация, объясняющая возникшие отклонения в соответствующем центре ответственности.*
- *На основе дополнительной информации менеджер принимает решения в пределах своих полномочий или представляет соответствующую информацию вышестоящему руководителю.*
- *При составлении отчета об исполнении сметы затрат по организации в целом надо иметь в виду, что для руководителя организации и его заместителя по экономике все затраты являются контролируемыми.*
- *Поэтому в отчете об исполнении сметы расходов по организации приводятся данные об общехозяйственных расходах, получаемых по данным бухгалтерского финансового учета.*