

*“Кто покупает лишнее, в конце концов продает необходимое”*

Бенджамин Франклин



## ТЕМА 1. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ И СИСТЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

- 1.1. Классификация затрат в управленческом учете
- 1.2. Методы изучения поведения затрат
- 1.3. Цель и методы анализа безубыточности
- 1.4. Маржинальный метод учета затрат и метод полного поглощения затрат
- 1.5. Распределение накладных затрат на заказы и нормативный метод учета
- 1.6. Учет затрат по видам деятельности (АВС)
- 1.7. Учет экологических затрат
- 1.8. СVP-анализ в условиях многопродуктового производства

### **Практическая ценность.**

1. С классификации затрат начинается постановка системы управленческого учета, и все управленческие решения так или иначе зависят от информации в отношении затрат. Не имея представления об основах классификации затрат, невозможно говорить не только о системе учета, но и об обоснованных управленческих решениях. Раскрыты все направления классификации затрат и категории, входящие в них.
2. Многие управленческие решения связаны с будущим, а соответственно принимаются на основании планов, которые невозможно формировать, не распределив затраты на переменные и постоянные. С этой целью описаны основные методы распределения затрат на переменные и постоянные.
3. Руководству компании важно обладать информацией о точке безубыточности компании для постановки задач персоналу, а также в качестве «мерила» эффективности деятельности компании в течении периода.
4. Понимание необходимости применения того или иного метода учета затрат позволяет руководству компании формировать взвешенное мнение о состоянии дел в компании.
5. Современные методы учета затрат, такие как АВС, позволяют получать более точную информацию о затратах и использовать ее для уменьшения затрат компании.
6. Экологические затраты и управление ими становятся весомыми для многих компаний и могут оказывать значительное влияние на принятие многих управленческих решений.

## 1.1. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

На основании информации о затратах принимаются многие управленческие решения, жизненно важные для компании. Данная информация необходима руководству не только для принятия текущих, но и стратегических решений. Существует множество вопросов и задач, связанных со знаниями о затратах. Это решения относительно: ценообразования, использования оборудования, мотивации сотрудников, предоставления скидок, каналов продвижения и распределения продукции и т.д.

В учетной практике кроме термина «затраты» используются такие понятия, как «расходы», «издержки». Дадим краткое определение каждому термину и определим их различия.

**Затраты** (*costs*) – ресурсы компании, используемые для определенных целей. Признаются в момент, когда одни активы обмениваются на другие.

**Расходы** – уменьшение экономических выгод на протяжении отчетного периода в форме уменьшения активов или увеличения обязательств, что ведет к уменьшению собственного капитала компании, кроме уменьшений, связанных с распределением его части между собственниками.

**Издержки** – выгода, которая утрачивается, когда выбор одного варианта действия требует отказаться от альтернативного решения.

Теперь рассмотрим все три термина на наглядном *примере*.

Допустим, мебельная компания закупила материалы для производства столов. В этом случае обмен денежных средств на материалы не будет являться расходами, а затратами, так как от данной операции компания не получит никакой экономической выгоды, а просто обменяет одни активы на другие. Далее материалы передаются из склада в производственный цех – по-прежнему в компании есть затраты, так как еще не получена экономическая выгода, а активы просто поменяли свою структуру и стали незавершенным производством. После производства столов происходит передача их на склад готовой продукции – здесь тоже еще нет экономической выгоды. Только после продажи столов можно признать стоимость материала, входящего в реализованные столы, как расходы. Т.е. расходы признаются одновременно с получением экономической выгоды и они могут появиться либо одновременно с затратами, либо после возникновения затрат. Таким образом, затраты первичны, а расходы являются следствием.

Термин «издержки» редко используется бухгалтерами, так как они могут возникать только в случае наличия альтернативного варианта.

Предположим, что мебельная компания может заниматься не только производством столов, но и кроватей. Потратив одну и ту же сумму на производство как столов, так и кроватей, компания может получить прибыль на 1 000 у.е. больше при изготовлении кроватей. В этом случае издержки – это сумма фактически понесенных расходов на производство столов плюс недополученная прибыль от производства кроватей.

Важным вопросом в управлении затратами является их классификация, в основу которой положен принцип – разные затраты для различных целей. В управленческом учете затраты классифицируют по трем направлениям, каждое из которых включает в себя категории затрат.

**НАПРАВЛЕНИЕ 1. ОЦЕНКА ЗАПАСОВ И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА****Истекшие и неистекшие затраты**

**Истекшие затраты** (*expired costs*) – синоним термина расходы, когда происходит увеличение обязательств или уменьшение активов в процессе текущей деятельности для получения дохода отчетного периода.

**Неистекшие затраты** (*unexpired costs*) – синоним термина затраты, когда происходит увеличение обязательств или уменьшение активов в процессе текущей деятельности для получения дохода или других выгод в будущих периодах.

**Затраты на продукцию и расходы периода**

**Затраты на продукцию** (*product costs*) – затраты, связанные с производством или приобретением товаров для реализации.

**Расходы периода** (*period costs*) – затраты, которые не включаются в себестоимость запасов и рассматриваются как расходы того периода, в котором они были осуществлены.

Другими словами, затраты, связанные непосредственно с процессом производства, должны проходить следующий круг: деньги – запасы – расходы. Затраты, которые нельзя отнести к процессу производства, являются расходами периода (например, заработная плата управленческого персонала либо расходы на рекламу). Почему же возникает такая несправедливость – одни затраты попадают в отчет о прибылях и убытках через запасы, а другие – сразу. Опять же это обуславливается экономической выгодой. При осуществлении арендных платежей за производственное помещение часть продукции, произведенной в этот период, может быть реализована в следующем. Поэтому выгоду от аренды помещения получают частично в текущем периоде, а частично – в следующем. В связи с этим арендная плата является накладными затратами, включается в себестоимость запасов и признается расходами в момент реализации продукции. Напротив, аренда административного здания платится в текущем периоде для того, чтобы иметь возможность управлять компанией именно в текущем периоде и в результате получить выгоду.

**Прямые и косвенные затраты**

**Прямые затраты** (*direct costs, D*) – затраты, которые могут быть отнесены на конкретную продукцию экономически целесообразным путем.

**Косвенные затраты** (*indirect costs, I*) – совокупность всех непрямых затрат компании, которые не могут быть отнесены на конкретную продукцию экономически целесообразным путем.

Например, прямыми затратами при производстве деревянных столов являются материалы, из которых изготавливаются столы (дерево), так как можно экономически целесообразным путем определить количество материалов и крепежных изделий для каждого стола.

Примером косвенных затрат является заработная плата директора компании, амортизация оборудования, расходы на рекламу, так как нельзя экономически целесообразным путем отнести эти затраты к конкретному столу, тем более, если компания производит более одного вида продукции.

## Основные и накладные затраты

**Основные затраты** (*базисная себестоимость, prime cost*) – совокупность всех прямых затрат компании.

**Накладные затраты** (*overhead costs*) – совокупность всех непрямых затрат компании, связанных с процессом производства.

Отметим, что косвенные затраты – это все непрямые затраты компании, а накладные затраты являются частью косвенных затрат, имеющих отношение к процессу производства и которые прямо нельзя отнести к единице продукции.

Прямые затраты ОТНОСЯТСЯ к произведенной продукции, а накладные – РАСПРЕДЕЛЯЮТСЯ в зависимости от выбранной базы распределения, которая определяется непосредственно самой компанией в зависимости от ее специфики.

Рассмотрим алгоритм распределения накладных затрат на примере данных отчетности мебельной компании, у которой все производственные процессы стандартизированы. Для определения себестоимости незавершенного производства и готовой продукции в конце периода необходимо пройти несколько шагов.

**Шаг 1.** Определяется сумма понесенных накладных затрат.

| Статьи накладных затрат                  | Сумма, у.е.   |
|--|---------------|
| Заработная плата вспомогательных рабочих | 25 000        |
| Аренда производственного цеха            | 12 000        |
| Затраты на освещение                     | 6 000         |
| Затраты на обслуживание оборудования     | 7 000         |
| <b>Всего</b>                             | <b>50 000</b> |

**Шаг 2.** Определяется состав, количество произведенной продукции, база распределения и количество базиса распределения.

**База распределения накладных затрат** – показатель, который наиболее точно отражает взаимосвязь накладных затрат с объемами производимой продукции и служит основой для определения ставки распределения накладных затрат.

Для данного примера в качестве базы распределения наиболее целесообразным является количество машино-часов, затраченных на производство того или иного вида продукции, так как производство является технологичным и накладные затраты, в большинстве своем, зависят от количества часов работы оборудования. И совсем неправильным будет использование объема произведенной продукции, потому что каждый вид продукции требует различного времени производства, а значит было бы несправедливым распределять такую же сумму накладных затрат на каждый стол или стул. Для упрощения примера предположим, что компания не имеет незавершенного производства.

| Наименование продукции | Фактическое время, затраченное на производство готовой продукции, маш.-часов | Количество готовых изделий, ед. | Количество времени на единицу готового изделия, маш.-часов/ед. |
|------------------------|--|---------------------------------|--|
| Столы                  | 3 000  | 150                             | 20,00  |
| Стулья                 | 1 500  | 150                             | 10,00  |
| Табурететы             | 500  | 100                             | 5,00   |
| Всего                  | 5 000  | 400                             |  |