Курсовая работа на тему:

"Затраты и их классификация"

По предмету

Бухгалтерский управленческий учет

Содержание

Введение

1. Затраты как экономическая категория

1.1 Понятия "Затраты" и "Расходы"

1.2 Классификация затрат по экономическим элементам

1.3 Классификация затрат по статьям

Глава 2. Классификация затрат как категория управленческого учета

2.1 Классификация затрат на прямые и косвенные

2.2 Классификация затрат на продукт и за период

2.3 Классификация по степени зависимости величины затрат от уровня деловой активности (объемов производства или продаж)

2.4 Условно - постоянные затраты

3. Разделение затрат на переменные и постоянные

4. Анализ безубыточности как инструмент планирования и контроля

4.1 Формирование основной модели финансовой деятельности в управленческом учете

4.2 Зарубежный опыт классификации затрат в целях управленческого учета

Заключение

Список использованной литературы

## Введение

Управление затратами представляет собой по своей сущности управление деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

Соответственно, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции - важнейшая часть управленческого учета. Себестоимость производства единицы продукции служит базой для принятия большинства управленческих решений. При этом состав и величина себестоимости определяются затратами, которые ее формируют.

Под затратами в широком смысле понимают выраженный в денежной форме объем потребленных ресурсов, использованных для достижения определенной цели.

Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово - экономической устойчивости и эффективности функционирования организации.

Успешная реализация задач управления организацией в системе рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно, адекватно оценить и в реальном режиме времени отреагировать как на динамические внешние условия развития экономических процессов, так и на смену режима функционирования организации, связанную с изменениями номенклатуры и объема производства продукции, структурными перестройками и т.д.

Управленческий учет формирует также довольно обширную информацию для обеспечения плановых управленческих решений, причем не только текущих, но и стратегически перспективных, поэтому его нельзя сводить только к системе учета.

Основным объектом управленческого учета являются расходы (затраты).

Определения экономической категории затрат зарубежными авторами достаточно кратки и на первый взгляд просты.

Например, "... затраты - стоимостная оценка потребления товаров и услуг" или "... обычно под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги"[[1]](#footnote-1).

В отечественной литературе нет единого подхода в определении этих понятий, а различие в трактовках "затраты", "расходы" регламентированы в нормативном документе по ПБУ "Расходы организации[[2]](#footnote-2)".

С этих позиции определена структура курсовой работы, чтобы показать значение исследуемой темы применительно к управлению затратами на производство продукции:

обеспечение администрации предприятия информацией для принятия управленческих решений;

наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

исчисление себестоимости выпускаемой продукции для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;

выявление и оценка экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений.

В работе использованы различные методы экономического исследования, такие как метод абстрагирования, сравнения, от простого к сложному и другие.

## 1. Затраты как экономическая категория

## 1.1 Понятия "Затраты" и "Расходы"

Сделаем попытку сформулировать определение затрат.

Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации.

В этих определениях солидарны ряд авторов [1, 8]. Приведем формулировку одного из экономистов О.М. Горелика [1, с.45].

"Часто, понятие "затраты" отождествляется с понятием "расходы", однако эти явления имеют принципиальные отличия и не могут использоваться как синонимы только в конкретном тексте" - пишет автор.

Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации.

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

расходы данного (текущего) отчетного периода;

отложенные расходы.

Расходы данного (текущего) отчетного периода - расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода.

Отложенные расходы - расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Отложенные расходы по признаку возможности возникновения будущих ресурсов организации делятся на:

инвестиции (капитальные вложения);

расходы будущих периодов.

Расходы данного (текущего) отчетного периода по признаку взаимосвязи с доходами отчетного периода делятся на:

расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами;

расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода).

Расходы данного (текущего) отчетного периода, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами, не могут быть признаны в данном отчете о прибылях и убытках до тех пор, пока не будет признан доход.

Расходы данного (текущего) отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов (расходы периода), признаются в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках вне зависимости от факта получения доходов в данном отчетном периоде. Эти расходы обусловлены в большей степени наличием периода, нежели наличием или отсутствием дохода.

Примером расходов периода в отдельных случаях могут служить амортизация активов и расходы по аренде офисных помещений (более подробно авторская концепция учета и классификации доходов и расходов, а также проекты стандартов по доходам и расходам изложены в монографии[[3]](#footnote-3),

Рассмотрим определения, даваемые понятию "расходы" в отечественном законодательстве. Впервые понятие расходов, близкое по смыслу к содержанию Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО), было сформулировано для целей бухгалтерского учета в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 октября 1997г. [3]

Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров. В соответствии с п.7.6указанного документа "... расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)".

Как видим, в этой формулировке использовано понятие"затраты", которое в Концепции не определено [3].

В содержании ПБУ 10/99 "Расходы организации"[[4]](#footnote-4), утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н (с учетом последующих изменений) и вступившего в силу с 1 января 2000 г., дано следующее определение расходов: "... 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)" (п.2). Данное определение расходов в общем практически соответствует определению из раздела "Принципы" сборника МСФО. [4]

Затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами, если выполняется одно из следующих условий:

получены доходы в результате их осуществления;

имеется достаточная степень уверенности в отсутствии доходов как в данном, так и в будущих отчетных периодах.

Совокупность затрат, не признанных в качестве расходов на конец отчетного периода, признается не в отчете о прибылях и убытках, а в балансовом отчете в качестве активов (правило соотношения расходов и затрат).

В общем случае стоимостная оценка потребленных ресурсов продолжает числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода, на извлечение которого было направлено потребление этих ресурсов. В момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов.

В зависимости от метода признания затрат в отчете о прибылях и убытках их можно разделить на "затраты на продукт" и "затраты (расходы) периода". "Затраты на продукт" непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции. Они имеют место при наличии производства и в большей части отсутствуют при свертывании производства. "Затраты (расходы) периода" являются функцией отчетного периода, они связаны скорее с длительностью отчетного периода, чем с выпуском и продажей продукции. Таким образом, затраты (расходы) периода можно рассматривать в качестве убытков отчетного периода. В этой классификации нет чистоты, но есть прагматизм. С ее помощью можно сделать вывод, что если нет производства, нет затрат на продукт, то все равно остаются затраты периода.

Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в формировании доходов отчетного периода, и запасами. Эти переходящие затраты (составляющие стоимость запасов) становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг), только когда продукция реализована, что может произойти через несколько периодов после того, как она была произведена. Синонимом затрат на продукт является термин "запасоемкие затраты".

Затраты периода (например, ими могут быть управленческие и коммерческие затраты) признаются в том периоде (месяц, квартал, год), когда они были произведены; они не проходят через стадию запасов (то есть не признаются активами), а сразу же оказывают влияние на размер прибыли, отражаясь в отчете о прибылях и убытках. Их можно также назвать "незапасоемкими".

Рассмотрим нормативное регулирование использования данной классификации.

Согласно ПБУ 10/99 "Расходы организации" (п.4)"... расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

расходы по обычным видам деятельности;

операционные расходы;

внереализационные расходы".

В соответствии с п.7 ". расходы по обычным видам деятельности формируют:

расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально - производственных запасов;

расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально - производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.)" [4].

Далее, в п.9 говорится о том, что "... для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности". [4]

Таким образом, именно управленческие и коммерческие расходы в соответствии с российским законодательством в области бухгалтерского учета могут признаваться расходами периода и, как следствие, списываться на финансовые результаты в периоде их возникновения. Выбор того или иного порядка признания управленческих и коммерческих затрат представляет собой право предприятия, и выбранный вариант должен закрепляться в таком внутреннем документе предприятия, как его учетная политика.

Напомним, что данное правило касается признания управленческих и коммерческих расходов в финансовом (бухгалтерском) учете.

При организации на предприятии самостоятельной системы управленческого учета могут быть использованы иные принципы деления затрат на продукт и на период.

Уточним понятие управленческих и коммерческих расходов.

Управленческие расходы представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления предприятием и обусловленные его содержанием как единого имущественно - финансового комплекса.

Для обобщения информации о расходах на нужды управления используется счет 26 "Общехозяйственные расходы". Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000г. N 94н "... на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно - управленческие расходы, содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Управленческие затраты имеют двойственную экономическую природу. С одной стороны, они могут рассматриваться как косвенные по отношению к выбранным объектам учета затрат (видам деятельности, видам продукции, работ или услуг) текущие затраты, опосредованно связанные с извлечением текущих доходов в отчетном периоде. В этом случае управленческие затраты не будут признаны расходами до тех пор, пока не будут признаны соответствующие доходы от продаж соответствующих видов продукции; они могут рассматриваться как "запасоемкие".

С другой стороны, управленческие затраты могут быть квалифицированы как расходы периода, возникновение которых не связано с получением текущих доходов. Расходы периода признаются в отчете о прибылях и убытках немедленно по окончании отчетного периода. При таком варианте их признания, как мы уже и подчеркивали, - это "незапасоемкие" затраты.

Во втором случае управленческие затраты называются управленческими расходами и рассматриваются как вид операционных расходов - систематических (регулярных) расходов периода.

То есть в данном случае речь идет о том, что так называемые общехозяйственные расходы, существование которых связано в основном с процессом обслуживания и управления производственной деятельностью, собираемые по дебету счета 26 "Общехозяйственные расходы", могут выступать либо в качестве части текущих затрат, а впоследствии и расходов, будучи распределенными между объектами калькулирования на дебете счета 20 "Основное производство" (дебет счета 20 кредит счета 26), либо могут быть признаны в конце отчетного периода в качестве расхода (убытка) и относиться непосредственно с кредита счета 26 на счет учета продаж - 90 "Продажи"[[5]](#footnote-5) (или счет прибыли и убытков) [[6]](#footnote-6).

Коммерческие расходы - расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ или услуг). Данные расходы накапливаются по дебету счета 44 "Расходы на продажу".

Согласно Инструкции по применению Плана счетов в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 "... могут быть отражены, в частности, следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы".

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 "... могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров, на оплату труда; на аренду, на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на представительские расходы, другие аналогичные по назначению расходы".

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, на счете 44 "... могут быть отражены, в частности, следующие расходы: операционные расходы; приемных пунктах".

Сумма коммерческих расходов может быть признана расходом периода и полностью списана в дебет счета 90 "Продажи".

Затраты предприятия - сложное и многогранное явление. Для эффективного управления ими необходимо использовать классификацию, предполагающую группировку затрат по определенным признакам.

Наиболее распространенными группировками затрат, используемыми в отечественной практике учета, являются группировка по экономическим элементам, а также по статьям.

## 1.2 Классификация затрат по экономическим элементам

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Например, элемент "Затраты на оплату труда" отражает использование трудовых ресурсов, независимо от того, какие именно функции - производства, организации, обслуживания или управления - работники выполняют.

Принято выделять следующие экономические элементы:

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат. В зависимости от этого соотношения, отрасли экономики можно разделить соответственно на материалоемкие (высок удельный вес материальных затрат в себестоимости), трудоемкие (высока доля затрат на оплату труда), фондоемкие (преобладает амортизация основных средств и иных внеоборотных активов).

Классификация затрат по экономическим элементам нормативно определена. Она приведена в п.8 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации". В настоящий момент системный учет затрат (то есть учет с помощью метода двойной записи) по экономическим элементам на предприятии не ведется, но формы отчетности по ним составляются. Начиная с бухгалтерского отчета за 1995г. в форму N 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу" введена таблица под названием "Затраты, произведенные организацией". Необходимо отметить, что План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (утвержденные Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н) предполагают возможность (как варианта учета) ведения системного (то есть с помощью двойной записи) учета затрат по экономическим элементам с использованием счетов 30 - 39 Плана счетов. Выбранный вариант учета затрат должен быть закреплен в учетной политике организации.

## 1.3 Классификация затрат по статьям

Статья затрат - совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование.

Совокупность используемых статей затрат принято называть номенклатурой затрат.

Согласно п.8 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" "для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно".

Перечень статей затрат и их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства, которые были разработаны на основе типовых рекомендаций в условиях плановой экономики и носят рекомендательный характер. По некоторым отраслям и видам деятельности разработаны новые методические рекомендации, более соответствующие реалиям рыночной экономики, или актуализированы старые. Вместе с тем предприятия могут вносить изменения в типовую номенклатуру затрат в соответствии с особенностями своей деятельности.

В качестве примера можно привести типовую номенклатуру статей:

1. Сырье и материалы;

2. Возвратные отходы (вычитаются);

3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;

4. Топливо и энергия на технологические цели;

5. Заработная плата производственных рабочих;

6. Отчисления на социальные нужды;

7. Расходы на подготовку и освоение производства;

8. Потери от брака;

9. Общепроизводственные расходы;

10. Прочие производственные расходы;

11. Общехозяйственные расходы;

12. Коммерческие расходы.

Первые 10 статей образуют так называемую производственную себестоимость. Сумма всех 12 статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации (продажи).

## Глава 2. Классификация затрат как категория управленческого учета

## 2.1 Классификация затрат на прямые и косвенные

Прямые затраты - это затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на носитель затрат (объект калькулирования) на основе первичных документов (накладных, нарядов и т.д.). Это упрощенная формулировка, но она отражает суть вопроса. Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат (объект калькулирования), для их отнесения необходимы дополнительные расчеты по распределению пропорционально той или иной выбранной базе.

На практике сложно отнести определенный вид или статью затрат однозначно к прямым или косвенным. Например, амортизация оборудования - это прямой или косвенный вид затрат? При пошиве на одной и той же швейной машине различных видов одежды амортизация швейной машины представляет собой по отношению к видам одежды косвенный вид затрат, так как в момент ее начисления невозможно точно сказать, к какой одежде конкретно и в каком объеме она относится. С другой стороны, если организация осуществляет всего один вид деятельности, например предоставляет услуги сотовой связи, то амортизация базовой станции может быть в отдельных случаях отнесена к прямым видам затрат.

## 2.2 Классификация затрат на продукт и за период

В зависимости от метода признания затрат в отчете о прибылях и убытках их можно разделить на "затраты на продукт" и "затраты (расходы) периода". "Затраты на продукт" непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции. Они имеют место при наличии производства и в большей части отсутствуют при свертывании производства. "Затраты (расходы) периода" являются функцией отчетного периода, они связаны скорее с длительностью отчетного периода, чем с выпуском и продажей продукции. Таким образом, затраты (расходы) периода можно рассматривать в качестве убытков отчетного периода. В этой классификации нет чистоты, но есть прагматизм. С ее помощью можно сделать вывод, что если нет производства, нет затрат на продукт, то все равно остаются затраты периода.

Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в формировании доходов отчетного периода, и запасами. Эти переходящие затраты (составляющие стоимость запасов) становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг), только когда продукция реализована, что может произойти через несколько периодов после того, как она была произведена. Синонимом затрат на продукт является термин "запасоемкие затраты".

Затраты периода (например, ими могут быть управленческие и коммерческие затраты) признаются в том периоде (месяц, квартал, год), когда они были произведены; они не проходят через стадию запасов (то есть не признаются активами), а сразу же оказывают влияние на размер прибыли, отражаясь в отчете о прибылях и убытках. Их можно также назвать "незапасоемкими".

Рассмотрим нормативное регулирование использования данной классификации. Согласно ПБУ 10/99 "Расходы организации" (п.4)"... расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на[[7]](#footnote-7):

расходы по обычным видам деятельности;

операционные расходы;

внереализационные расходы".

В соответствии с п.7 "... расходы по обычным видам деятельности формируют:

расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально - производственных запасов;

расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально - производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.)".

Далее, в п.9 говорится о том, что "... для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности".

Таким образом, именно управленческие и коммерческие расходы в соответствии с российским законодательством в области бухгалтерского учета могут признаваться расходами периода и, как следствие, списываться на финансовые результаты в периоде их возникновения. Выбор того или иного порядка признания управленческих и коммерческих затрат представляет собой право предприятия, и выбранный вариант должен закрепляться в таком внутреннем документе предприятия, как его учетная политика.

Напомним, что данное правило касается признания управленческих и коммерческих расходов в финансовом (бухгалтерском) учете. При организации на предприятии самостоятельной системы управленческого учета могут быть использованы иные принципы деления затрат на продукт и на период.

## 2.3 Классификация по степени зависимости величины затрат от уровня деловой активности (объемов производства или продаж)

В соответствии с данным признаком принято выделять условно - переменные и условно - постоянные затраты.

Условно - переменные - это затраты, величина которых зависит от уровня деловой активности. Условно - постоянные - это затраты, величина которых не зависит от уровня деловой активности.

На Западе существует хорошо разработанная классификация затрат на переменные и постоянные, которая нашла широкое практическое применение при организации управленческого учета на предприятиях, работающих в рыночной среде. Эта классификация служит информационной базой для проведения анализа при обосновании разнообразных управленческих решений (данный вопрос будет рассмотрен позже).

Следует заметить, что переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные. О пропорциональных говорят тогда, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки (например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда). Прогрессивные растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно - прогрессивной системе); дегрессивные растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы); регрессивные сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

## 2.4 Условно - постоянные затраты

К условно - постоянным затратам относят затраты, величина которых относительно не меняется с изменением объема производства (например, это могут быть амортизация основных средств при линейном способе ее исчисления, оплата труда управленческого персонала, затраты на охрану).

Постоянные затраты принято классифицировать на полезные и бесполезные ("холостые"):

Зпост. = Зполезн. + Збесполезн

Бесполезные затраты возникают, если производственный фактор используется не на полную мощность. Возникновение подобных затрат может быть связано с неделимостью производственного фактора (например, средства труда или рабочей силы).

Такое деление особенно актуально при анализе использования дорогостоящего оборудования, поскольку при его неполном использовании все равно начисляется амортизация и уплачиваются проценты на вложенный капитал, которые в данном случае только частично являются полезными.

Если обозначить оптимальное использование мощности оборудования (выпуск продукции в натуральных единицах) Мопт., а его плановый уровень использования - Мплан., то полезные и холостые затраты можно рассчитать следующим образом:

Зполезн. = Мплан. х Зпост. / Мопт.

или

Зполезн. = Зпост. х% использования мощности,

Где % использования мощности = Мплан. / Мопт.

Збесполезн. = (Мопт. - Мплан) х Зпост. / Мопт.

Бесполезные затраты являются в данном случае прямыми убытками предприятия.

Особое практическое значение данная классификация имеет в случаях, когда задана некоторая делимость факторов, обусловливающих постоянство затрат. Если, например, оборудование состоит из четырех одинаковых агрегатов, то при сокращении производства более чем на 25% один из агрегатов может быть продан или сдан в аренду, что позволит избавиться от бесполезных затрат.

Величина большинства постоянных затрат не является абсолютно фиксированной. То есть мы имеем дело с полупостоянными затратами, которые постоянны для конкретного объема производства, но в какой-то критический момент возрастают на определенную величину. Подобные затраты относят к постоянным или к переменным в зависимости от частоты ступенчатых приращений и величины приращений в каждой точке.

На практике рассмотренная нами "чистая" классификация затрат на постоянные и переменные искажается из-за воздействия на размер затрат совокупности факторов (а не только объема производства), поэтому одним из широко распространенных допусков при классификации затрат является линейность.

Метод линейной аппроксимации позволяет превратить затраты с нелинейными зависимостями в линейные. Этот метод использует понятие релевантных уровней. Релевантный уровень - уровень предполагаемой деловой активности, внутри которого многие нелинейные затраты могут быть оценены как линейные.

Необходимо принимать во внимание тот факт, что затраты одного и того же вида могут вести себя по-разному. Существуют затраты, которые в одной ситуации являются переменными, в другой - постоянными. Данная классификация не может быть раз и навсегда определена даже для конкретного предприятия, а должна пересматриваться (уточняться) с учетом меняющихся условий деятельности; строгая, законодательно закрепленная классификация в данном случае невозможна.

Примером решения проблемы классификации затрат может служить переход к использованию рассмотренной выше классификации затрат на продукт и за период. В данном случае только отчасти присутствует основной признак классификации затрат на постоянные - переменные, а имеющее здесь место некоторое смешение признаков оправдано удобством практического применения.

## 3. Разделение затрат на переменные и постоянные

В соответствии с данным признаком принято выделять условно - переменные и условно - постоянные затраты.

Условно - переменные - это затраты, величина которых зависит от уровня деловой активности. Условно - постоянные - это затраты, величина которых не зависит от уровня деловой активности.

На Западе существует хорошо разработанная классификация затрат на переменные и постоянные, которая нашла широкое практическое применение при организации управленческого учета на предприятиях, работающих в рыночной среде. Эта классификация служит информационной базой для проведения анализа при обосновании разнообразных управленческих решений (данный вопрос будет рассмотрен позже).

Следует заметить, что переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные. О пропорциональных говорят тогда, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки (например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда). Прогрессивные растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно - прогрессивной системе); дегрессивные растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы); регрессивные сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

Особое практическое значение данная классификация имеет в случаях, когда задана некоторая делимость факторов, обусловливающих постоянство затрат. Если, например, оборудование состоит из четырех одинаковых агрегатов, то при сокращении производства более чем на 25% один из агрегатов может быть продан или сдан в аренду, что позволит избавиться от бесполезных затрат.

Величина большинства постоянных затрат не является абсолютно фиксированной. То есть мы имеем дело с полупостоянными затратами, которые постоянны для конкретного объема производства, но в какой-то критический момент возрастают на определенную величину.

Подобные затраты относят к постоянным или к переменным в зависимости от частоты ступенчатых приращений и величины приращений в каждой точке.

На практике рассмотренная нами "чистая" классификация затрат на постоянные и переменные искажается из-за воздействия на размер затрат совокупности факторов (а не только объема производства), поэтому одним из широко распространенных допусков при классификации затрат является линейность.

Метод линейной аппроксимации позволяет превратить затраты с нелинейными зависимостями в линейные. Этот метод использует понятие релевантных уровней. Релевантный уровень - уровень предполагаемой деловой активности, внутри которого многие нелинейные затраты могут быть оценены как линейные. Пример оценки поведения затрат в виде линейной функции в пределах

При анализе смешанных затрат необходимо применять методы, позволяющие выделить из них постоянную и переменную части. Наиболее простыми из них считаются метод анализа счетов, графический метод, метод "высшей и низшей точек". Для более тщательного изучения поведения затрат используются статистические и экономико-математические методы (метод наименьших квадратов (регрессионный анализ), метод корреляции и др.).

Следовательно, проблема разделения затрат на постоянные - переменные поддается решению, а современные средства вычислительной техники и программные продукты способны обеспечить не только оперативное и нетрудоемкое решение, а также хорошее качество информации для принятия управленческих решений.

## 4. Анализ безубыточности как инструмент планирования и контроля

## 4.1 Формирование основной модели финансовой деятельности в управленческом учете

Анализ зависимости "затраты - объем - прибыль" (анализ безубыточности, CVP-анализ) - анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки, объема производства и прибыли, - является инструментом планирования и контроля. Эти взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, что позволяет менеджеру использовать данный инструмент при краткосрочном планировании и оценке альтернатив.

С помощью анализа зависимости "затраты - объем - прибыль" определяется точка равновесного объема продаж - финансовый рубеж, на котором выручка от реализации в точности соответствует величине суммарных затрат.

В точке критического объема производства (точке безубыточности) нет прибыли и нет убытка. Справа от нее - область (зона) прибыли. Для каждого значения (количества единиц продукции) нетто - прибыль определяется как разность между величиной маржинального дохода и постоянных затрат. Слева от критической точки находится область (зона) убытков, образуемая в результате превышения величины постоянных расходов над величиной маржинального дохода.

Следует отметить допущения, используемые при построении графиков взаимосвязи "затраты - объем - прибыль":

1) цены реализации (продажи) неизменны, и, таким образом, зависимость "выручка - объем производства / реализации" является пропорциональной;

2) цены на потребленные производственные ресурсы и нормы их потребления на единицу продукции неизменны, и, таким образом, зависимость "переменные затраты - объем производства / реализации" является пропорциональной;

3) постоянные затраты являются таковыми в рассматриваемом диапазоне деловой активности;

4) объем производства равен объему реализации.

Итак, ценность графика взаимосвязи "затраты - объем - прибыль" заключается в том, что он является простым и наглядным средством представления аналитических выкладок, с его помощью менеджеры могут оценить возможность предприятия достичь или превысить безубыточный объем производства. Однако график имеет и слабые стороны: при его построении делается много допущений, из-за чего сформированные с его помощью результаты анализа достаточно условны.

Для анализа зависимости "затраты - объем - прибыль" используется формула

Р = SUM Зпер. + Зпост. + Пр,

где Р - реализация в стоимостном выражении (выручка);

SUM Зпер. - суммарные переменные затраты;

Зпост. - постоянные затраты;

Пр - прибыль.

Критическую точку (точку безубыточности) можно представить также путем перехода к натуральным единицам измерения. Для этого введем дополнительные обозначения:

q - объем реализации в натуральном выражении;

qкрит. - критический объем продаж в натуральных единицах;

р - цена единицы продукции;

Зпер. - переменные затраты на единицу продукции.

Таким образом,

Р = р х q; SUM Зпер. = Зпер. х q.

В точке безубыточности прибыль равна нулю. То есть формула (2.6) примет вид:

р х qкрит. = Зпер. х qкрит. + Зпост. (2.6 1)

Преобразуя предыдущую формулу, имеем:

qкрит. = Зпост. / (р - Зпер). (2.7)

Продолжая аналитические расчеты, можно вычислить:

критический уровень постоянных затрат, для расчета которого используется исходная формула выручки при нулевой прибыли:

Р = Зпост. + SUM Зпер., откуда:

Зпост. крит. = Р - SUM Зпер. = pq - SUM Зпер. х

x q = q х (p - Зпер);

критическую продажную цену, для чего используется формула:

Крит. p = Зпост. / q + Зпер.;

уровень минимального маржинального дохода - маржинальный доход - это финансовый показатель, представляющий собой разницу между выручкой от реализации (продажи) и величиной переменных затрат, связанных с суммой продаж (или минимальный уровень рентабельности как отношение маржинального дохода к выручке), если известны величина постоянных расходов и ожидаемая величина выручки:

МД в% к выручке = Зпост. / Р х 100%.

Логическим продолжением процесса нахождения точки безубыточности является планирование прибыли. Для определения объема реализации, при котором возможно получение необходимой прибыли, используется формула

qплан. = (Зпост. + Прплан) / (р - Зпер),

где Прплан. - необходимая предприятию прибыль.

Формула может быть использована для анализа ситуаций, когда деловую активность предприятия трудно или невозможно измерить в натуральных единицах и следует прибегать к стоимостным единицам. Очень часто это имеет место в сервисных организациях, производящих достаточно разнородные работы и услуги. В таких случаях практикуется расчет не точки безубыточности, а величины выручки, которую необходимо получить для покрытия затрат. При проведении расчета делается допущение, что все оказываемые организацией услуги имеют средний уровень маржинального дохода - МДср. (в% к выручке). Исходя из этого, определяют критический уровень выручки:

Ркрит. = Зпост. / МДср. (в% к выручке) х 100%.

## 4.2 Зарубежный опыт классификации затрат в целях управленческого учета

Рассмотрим, какие классификации, применяющиеся на Западе, актуальны для организации управленческого учета на российском предприятии.

Как правило, при классификации затрат по элементам в западных системах управленческого учета выделяют три укрупненных элемента затрат: прямые материалы, прямая заработная плата и накладные расходы. Данная классификация наиболее близка традициям отечественного учета и анализа, поскольку можно найти некоторую аналогию между ней и классификацией затрат по статьям, применяемой в российской практике.

По отношению к конкретному центру ответственности затраты могут быть подконтрольными и неподконтрольными. Подконтрольность означает возможность менеджера повлиять на размер затрат (например, отдел маркетинга может воздействовать на расходы на рекламную кампанию, начальник производственного цеха - на использование прямого труда в части интенсивности и производительности труда и потерь рабочего времени).

Деление затрат на подконтрольные и неподконтрольные сугубо индивидуально, то есть возможно только для конкретного центра ответственности конкретного предприятия. Заметим также, что подобное деление затрат весьма условно (например, повышение затрат на горюче - смазочные материалы может означать, что водитель либо использует автомобиль с нарушением правил эксплуатации, либо использует его в личных целях, но может возникнуть и из-за незапланированного повышения цен на топливо).

Следует отметить, что не все затраты равнозначны для принятия решений, отсюда возникает деление затрат на релевантные (имеющие существенное значение для конкретного решения) и нерелевантные. Приведенные термины - сравнительно новые для российской практики управленческого учета. Релевантными можно назвать затраты, которые различаются в зависимости от выбираемого варианта решения. Примерами релевантных затрат могут быть:

переменные затраты на единицу продукции, то есть затраты, возникающие при производстве каждой дополнительной единицы продукции. Используются, например, при рассмотрении нескольких вариантов конструкции продукта, сравнении рентабельности нескольких видов продукции;

приростные затраты (differential cost, incremental cost) - разница между затратами, связанными с одним вариантом действий, и затратами, связанными с другим вариантом действий. Эту концепцию чаще всего используют при выборе одного из двух конкурирующих инвестиционных проектов, при этом затраты, общие для обоих проектов, игнорируются;

вмененные издержки или альтернативная стоимость (opportunity cost) - маржинальный доход, потерянный в результате предпочтения одного варианта другому.

Процесс принятия решений с учетом релевантных затрат включает следующие этапы:

объединение всех возможных затрат, связанных с конкретным вариантом решения;

исключение затрат прошлых периодов;

исключение затрат, общих для всех вариантов;

отбор наилучшего варианта на основе оценки релевантных затрат.

Данная классификация затрат должна быть известна и находить практическое применение в деятельности не только специалистов по управленческому учету, но и менеджеров предприятия, поскольку она позволяет в любой ситуации отделить факторы, влияющие и не влияющие на принятие решения, с целью выбора оптимального варианта действий.

Мы рассмотрели основные классификации затрат, имеющие место как в российской теории и практике, так и в западной. Все они в определенной степени необходимы для постановки системы управленческого учета, требуют изучения и внедрения в практику управления на российских предприятиях.

Места возникновения затрат представляют собой структурные единицы предприятия, являющиеся причиной возникновения затрат, включая протекающие внутри их хозяйственные процессы.

Выбор мест возникновения затрат в качестве объектов учета вызывается главным образом:

необходимостью оценки прошлой, контроля настоящей и планирования будущей деятельности структурных единиц предприятия;

необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов, поскольку только часть возникающих затрат можно отнести на продукты по прямому признаку. Остальные затраты необходимо сначала собрать по местам их возникновения.

Принято различать следующие принципы выделения мест возникновения затрат:

организационный - в соответствии с внутренней организационной иерархией предприятия (цех, участок, бригада, управление, отдел и т.д.);

направления бизнеса - в соответствии с категорией производимых продуктов;

региональный - в соответствии с территориальной обособленностью;

функциональный - в соответствии с участием в бизнес - процессах предприятия (сферы снабжения, основного производства, вспомогательного производства, сбыта, научно - исследовательских и опытно - конструкторских разработок и т.д.);

технологический - в соответствии с технологическими особенностями производства.

На практике перечисленные принципы могут встречаться в комбинированном виде.

Под носителем затрат понимают продукт (часть продукта, группу продуктов) разной степени готовности (полностью готовый или прошедший только часть технологических операций, переделов, фаз), который в процессе своего производства и сбыта является причиной возникновения затрат и на который данные затраты можно отнести по прямому признаку.

Выбор носителей затрат в качестве объектов учета объясняется:

необходимостью оперативного управления производством - величина затрат, вызываемых носителями, используется для планирования и контроля;

необходимостью калькулирования себестоимости производимых продуктов.

К общим для всех объектов учета принципам группировки в отношении носителей затрат следует добавить еще один специфический: поскольку выделение носителей затрат в качестве объектов учета связано также с необходимостью калькулирования себестоимости, следует согласовать группировку носителей затрат с объектами калькулирования. Под объектом калькулирования понимается продукт в широком смысле, себестоимость которого следует исчислить.

Носители затрат могут соответствовать объектам калькулирования, быть уже (то есть с несколькими другими носителями входить в состав объекта калькулирования) или шире (включать в себя несколько объектов калькулирования). Если носитель затрат включает в себя несколько объектов калькулирования, это неизбежно ведет к косвенному распределению затрат, результаты которого всегда спорны. Поэтому в группировке носителей затрат следует стремиться к тому, чтобы они соответствовали или входили в объекты калькулирования.

Среди основных признаков классификации носителей затрат можно выделить:

экономическую (материальную) сущность - продукция, работы, услуги;

тип (категория) производства - основное, вспомогательное;

иерархическую взаимосвязь продуктов - тип продуктов, вид продуктов, вариант исполнения, сорт, типоразмер;

степень готовности - продукт после последовательного прохождения технологических операций;

наличие связи с покупателем - номер заказа.

Методы организации учета затрат и перечень используемой для ведения учета первичной документации определяются рядом факторов. К важнейшим из них можно отнести особенности технологического процесса и вид используемого в процессе производства ресурса.

На западных предприятиях не существует единой классификации затрат, каждая фирма имеет право разрабатывать свою номенклатуру затрат в зависимости от информации, которая требуется менеджерам предприятия. Отличительная черта таких классификаций - их упрощенность, смешение различных признаков группировки, подмена одного понятия другим (например, косвенные, накладные и постоянные затраты), что можно объяснить прагматизмом.

## Заключение

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления:... Анализ... Планирование... Организация... Учет... Контроль... Регулирование... Анализ.

Функция принятия решений является связующей управленческой функцией, то есть подразумевается ее присутствие на всех этапах управленческого цикла. Поэтому, деление затрат на основные и переменные необходимо рассматривать в контексте с безубыточностью и как инструмент управления. При этом насколько многогранна данная классификация, продемонстрировано при анализе соотношения изменения затрат и объема производства.

В результате чего нами сформулировано подразделение затрат на пропорциональные, прогрессивные, дигрессивные и регрессивные и насколько важно определение тесноты связи этих затрат по отношению к объему и, их влияние на формирование маржинального дохода. В результате исследование установлена зависимость между различными классификационными группами.

В частности прогрессивные затраты растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно - прогрессивной системе); дегрессивные растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы); регрессивные сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

Особое практическое значение данная классификация имеет в случаях, когда задана некоторая делимость факторов, обусловливающих постоянство затрат.

Величина большинства постоянных затрат не является абсолютно фиксированной. То есть мы имеем дело с полупостоянными затратами, которые постоянны для конкретного объема производства, но в какой-то критический момент возрастают на определенную величину.

Подобные затраты относят к постоянным или к переменным в зависимости от частоты ступенчатых приращений и величины приращений в каждой точке.

При анализе смешанных затрат необходимо применять методы, позволяющие выделить из них постоянную и переменную части.

Наиболее простыми из них считаются метод анализа счетов, графический метод, метод "высшей и низшей точек".

Для более тщательного изучения поведения затрат используются статистические и экономико-математические методы (метод наименьших квадратов (регрессионный анализ), метод корреляции и др.).

## Список использованной литературы

1. Управленческий учет и анализ: учебное пособие /О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова. - М.: КНОРУС, 2007 - 256 с.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180.
3. Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Постановление правительства РФ от 6 марта 1998г. N 283.
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утвержден МСХ РФ приказом от 6 июня 2003 г. N 792.
5. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве. (Утверждены приказом Минсельхозпрода РФ от 4.07.96 г. № П-4-24/2068).
6. "Главбух". Приложение "Учет в сельском хозяйстве", N 4, 2003
7. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ /99). Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999г. № 33н.
8. Барышев С.Б. Диагностика методики управленческого учета. // Бухгалтерский учет. - 2007, № 14, с.66
9. О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету". Приказ Министра финансов РФ от 18 сентября 2006г. N 116н.
10. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет: Учебник. / В.Э. Керимов. - М,-М.: Эксмо, 2006, - 688 с.
11. Хорнгерн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. С англ. /Под ред. Я.В. Соколова: - М.: Финансы и статистика, 1995. - 416 с.

1. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект, с. 20. [↑](#footnote-ref-1)
2. ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1790) [↑](#footnote-ref-2)
3. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. Изд. 2-е, перераб. и доп. - М.: Аналитика - Пресс, 2000). [↑](#footnote-ref-3)
4. ПРИКАЗ Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1790) [↑](#footnote-ref-4)
5. Принято в действующей отечественной системе учета. [↑](#footnote-ref-5)
6. Принято в западных системах учета. [↑](#footnote-ref-6)
7. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н (ред. от 18.09.2006) "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "расходы организации" ПБУ 10/99" [↑](#footnote-ref-7)