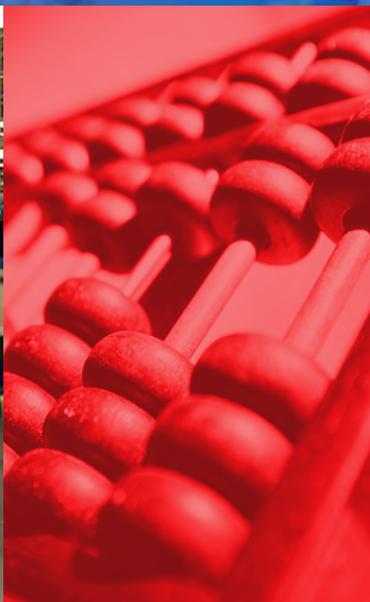


Л. Е. ЧЕРТОК

# ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ



САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЯ И ЭКОНОМИКИ

**Л. Е. Черток**

**ОСНОВЫ УПРАВЛЕНИЯ  
ЗАТРАТАМИ  
НА ПРЕДПРИЯТИИ**

*Учебное пособие*

Санкт-Петербург  
2012

УДК 658.14  
ББК 65.290-93  
Ч 50

*Рецензенты:*

д-р экон. наук, профессор, заслуженный деятель науки РФ  
**А. И. Добрынин**  
д-р экон. наук, профессор, заслуженный деятель науки РФ  
**А. А. Румянцев**

**Черток Л. Е.**

Ч 50 Основы управления затратами на предприятии:  
учебное пособие. — СПб.: Издательство Санкт-Петербургского университета управления и экономики, 2012. — 254 с.: ил.

ISBN 978-5-94047-297-1

Учебное пособие по авторскому курсу содержит системное изложение вопросов, связанных с управлением затратами на предприятии. Оно не только знакомит студентов, преподавателей, менеджеров и руководителей компаний с современными научными взглядами, терминологией, специфическими приемами и подходами к управлению затратами на предприятии, но и с практическими видами деятельности в рассматриваемой области. Обучающиеся должны усвоить основные экономические понятия — издержки, затраты, расходы, прибыль и овладеть системами управления затратами, научиться управлять затратами по местам возникновения и центрам ответственности, рассчитывать стоимость произведенной и реализованной продукции, себестоимость, цену производства, допустимую величину затрат, рыночную цену и др.

«Управление затратами на предприятии» входит в цикл специальных дисциплин и является синтетической областью знаний, использующей терминологию и методы исследования ряда смежных научных направлений. Здесь соединяются знания о работе предприятия, выявляется их взаимосвязь и влияние на конечный результат процесса производства.

УДК 658.14  
ББК 65.290-93

ISBN 978-5-94047-297-1

© Л. Е. Черток, 2012  
© СПбУУиЭ, 2012

## ВВЕДЕНИЕ

Современные исследования свидетельствуют о том, что с середины 1970-х гг. промышленные компании Северной Америки и Европы вступили в конкурентную борьбу с компаниями стран Тихоокеанского региона [1–3]. Азиатские страны предложили на мировой рынок продукцию по более низким ценам и высокого качества. Такое стало возможным благодаря созданию глобальных сетей по закупке сырья и дистрибуции готовой продукции по всему миру.

Чтобы выжить и процветать на современных глобальных рынках, компаниям недостаточно обеспечивать паритет по ценам и качеству товаров. Они должны выпускать продукцию высокого качества при низких затратах, предлагать потребителям первоклассные системы обслуживания. Одновременно с этим компании обязаны проявлять определенную гибкость, приспосабливаясь к постоянному сокращению жизненного цикла товаров, большему разнообразию ассортимента продукции для различных потребителей и т. д.

Приватизация компаний, ранее контролировавшихся государственными структурами, дальнейшее разгосударствление имущества существенно изменили конкурентную среду. Были упразднены прежние требования к ценообразованию и ограничения в сфере деятельности. Все это в совокупности привело к тому, что у промышленных компаний и обслуживающих организаций было сфокусировано внимание на управлении затратами, разработке информационных технологий, систем, бизнес-процессах. Точная, своевременная и релевантная информация, акцентированная на затратах и ценности, создаваемой видами деятельности и процессами, является одним из важных факторов успешного функционирования системы управления затратами.

В современных конкурентных условиях компании вынуждены ориентироваться на запросы потребителей, считая их приоритетными. Поэтому происходит концентрация внимания на так называемых ключевых факторах успеха: эффективность затрат, качество, своевременность поставок, инновации. Менеджмент компаний вполне осознает, что потребители приобретают продукцию по более низкой цене при одинаковых технико-экономических параметрах, включая технический уровень и качество. Следовательно, обеспечение минимума

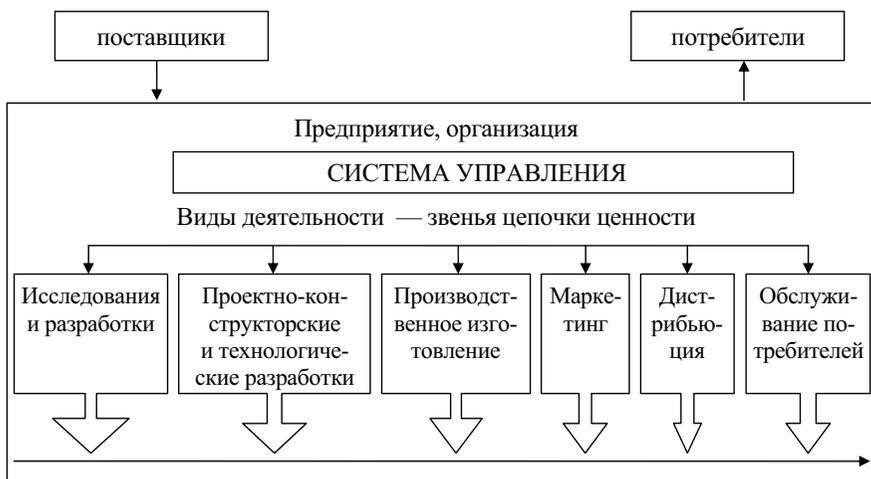


Рис. 1. Цепочка создания ценности

затрат, эффективного использования ресурсов гарантирует получение конкурентного преимущества. Возрастает также цена ошибок в принятии решений, основанных на недостоверной информации о затратах.

Управленческие системы учета в бизнесе должны позволять своевременно определять затраты и результаты производства, осуществлять их сопоставление. Соизмерение этих показателей дает возможность оценить эффективность работы менеджмента, его творческий потенциал, уровень компетенции. Важнейшим экономическим результатом производственной деятельности является прибыль, которая определяется разностью между выручкой от реализации продукции и затратами на ее производство, реализацию. В этой связи управление затратами можно рассматривать как средство достижения высоких экономических результатов.

В современных условиях компании уделяют все большее внимание анализу цепочки ценности. Его рассматривают как средство повышения степени удовлетворения запросов потребителей и эффективного управления затратами [1, с. 36]. Цепочка ценностей представляется совокупностью регламентированных видов деятельности, взаимосвязанных и обусловленных определенным порядком. В ходе ее осуществления создается продукт или услуга, представляющие ценность для потребителя. Обеспечение единства и согласованности процессов в отдельных составляющих цепочки ценностей достигается координаци-

ей деятельности, главным образом, с точки зрения эффективности затрат, качества продуктов и сроков поставок. Цепочка создания ценности в общем виде представлена на рис. 1.

В настоящее время акционеры компаний рассматривают в качестве приоритетных направлений: социальную ответственность высшего руководства и менеджмента, безопасность производства, проблемы экологического плана, корпоративную этику. Они не нашли должного отражения в цепочке ценности, но являются одним из аспектов потребительского удовлетворения с точки зрения морально-правовых норм и требуют дополнительных затрат. В условиях современной конкурентной среды организации пытаются обеспечить удовлетворение потребителей за счет внедрения процесса непрерывного улучшения, совершенствования (continuous improvement).

Суть одного из подходов, получивших название бенчмаркинг, эталонное оценивание (bench-marking), заключается в том, что изучается и адаптируется применительно к компании наилучшая практика других организаций с целью повышения эффективности результатов деятельности. Таким образом, бенчмаркинг позволяет захватить лидерство в отрасли по показателям результативности<sup>1</sup> и эффективности<sup>2</sup>.

Снижать затраты на производство продукта или предоставление услуг без воздействия на ценность, воспринимаемую потребителем, позволяет реинжиниринг (reengineering). Это весьма распространенный в современной научной литературе термин, означающий процесс выявления и элиминирования видов деятельности, не создающей ценности, но увеличивающей затраты [2, с. 99].

На современном этапе развития бизнеса, как отмечают многие исследователи, наблюдается рост издержек, обуславливающих изменение структуры затрат и не связанных непосредственно с динамикой объемов выпускаемой продукции. Обнаруженные тенденции явились одной из причин, вызвавших необходимость пересмотреть существующие системы управления затратами в компаниях и внедрить новые, появившиеся в конце 80-х годов.

Отечественная наука и практика управления затратами, ознакомившись с достижениями экономически развитых стран Северной

---

<sup>1</sup> Результативность (effectiveness) — характеристика процесса, относящаяся к его способности достигать поставленных целей.

<sup>2</sup> Эффективность (efficiency) — характеристика процесса, относящаяся к его способности создавать продукт (услугу) с использованием минимума ресурсов.

Америки, Европы и Тихоокеанского побережья, существенно продвинулись вперед. Благодаря современным публикациям «Управление затратами» выделилось в самостоятельную область научных знаний. Здесь фигурирует терминология, специфические методы, приемы и подходы, основанные на обобщении мирового опыта работы крупнейших компаний и исследованиях ученых, получивших широкую известность. При изложении материалов авторы публикаций ставили в качестве одной из задач ознакомление студентов, преподавателей, руководителей предприятий и организаций не только с теоретическими положениями в части управления затратами, но и с практическими видами деятельности, чтобы этот процесс был эффективным [4, с. 6].

# 1. ПРОЦЕСС СОЗДАНИЯ ПРОДУКЦИИ И ЗАТРАТЫ

## 1.1. Основные виды деятельности по созданию продукта

Управление бизнесом в современных условиях осуществляется на базе разработанной стратегии, ее адаптации к специфическим особенностям компании и условиям реализации продукции, услуг.

Под стратегией (*strategy*) обычно подразумевают нахождение потенциальных заказчиков, потребителей и определение способов удовлетворения их потребностей [2, с. 71].

Стратегические направления деятельности обусловлены целями и задачами, поставленными перед фирмой ее принципалами (доверителями)<sup>3</sup>. Целями организаций, предназначенных для получения прибыли являются возврат вложений на инвестиции ROI или получение дохода на акцию (возврат на инвестиции или рентабельность инвестированного капитала — *return on investment, ROI* — есть отношение чистой прибыли к инвестированному капиталу). Неприбыльные организации имеют своей целью удовлетворение интересов группы бенефициаров (потребителей услуг), для которых они созданы. Наше внимание будет сосредоточено на компаниях, созданных для удовлетворения потребностей заказчиков, потребителей товаров и услуг, которые готовы оплачивать их стоимость.

Высший управленческий персонал компании принимает решение о способах удовлетворения запросов потребителей и проектирует определенную последовательность действий (операционную систему), с помощью которых эти потребности будут удовлетворяться. Последовательность операций предполагает регламентированный перечень взаимосвязанных видов деятельности в рамках фирмы и за ее преде-

---

<sup>3</sup> *Principalis (лат.)* — главный; иными словами глава, хозяин, доверитель, от которого действует агент, представитель, доверенное лицо. Агентские отношения возникают, когда одна сторона (принципал) нанимает другую сторону (агента) и наделяет ее полномочиями принимать решения. Например, собственники или акционеры (принципалы) нанимают исполнительного директора в качестве своего агента, управляющего фирмой в их интересах.

лами, например, когда осуществляется доставка продукции или техническое обслуживание.

Спроектированная операционная система функционирует как цепочка создания стоимости. В конечном итоге продукт компании оказывается частью цепочки стоимости, которая создается для потребителя. От менеджмента компании и важности ее продуктов в стоимостной цепочке потребителя зависит устойчивость связей и возможности дифференциации товаров в долгосрочном периоде [5, с. 68]. Значимость продукта фирмы в стоимостной цепочке потребителя обуславливает его ценность и, следовательно, цену, которую он готов заплатить, чтобы этот продукт приобрести. Компания, осуществляющая стратегически важные виды деятельности по обеспечению ценности продукта с меньшими затратами и наибольшей эффективностью, получает конкурентные преимущества.

Для оценки эффективности функционирования системы как цепочки создания стоимости компания разрабатывает ряд показателей. Одним из критериев оценки исполнения (показателей оценки функционирования) являются затраты. Измерение показателей, которые позволяют оценить функционирование организационной структуры, становится элементом управленческой системы учета и контроля компании (management accounting and control system MACS).

Потребности конкретных заказчиков продукции компании определяют требования к процессам, а они, в свою очередь, регламентируют функциональные обязанности персонала. Так, например, высокомеханизированный или автоматизированный процесс производства, разработанный с целью минимизации затрат, требует от сотрудников фирмы иных умений и навыков, чем процесс, обеспечивающий гибкость, т. е. предназначенный для оперативного удовлетворения разнообразных потребностей заказчиков. В свете этих обстоятельств организацию можно воспринимать как последовательность видов деятельности (sequence of activities), целью которых является производство товара или услуги. Последовательность деятельности в литературе называют цепочкой создания ценности (value chain). Считается, что каждое звено цепочки должно вносить больший вклад в конечную ценность товара, чем затраты по созданию этого звена.

Деятельность или вид деятельности (activity) рассматривается в качестве работы, смысл которой заключается в реализации конкретной цели. Важность введения этого понятия обусловлена тем, что деятельность предопределяет затраты. В свете изложенного рас-

смаатривают четыре класса видов деятельности в цепочке создания ценности:

- *деятельность по организации работы с заказчиками* (потребителями, клиентами); она направлена на выявление требований, предъявляемых к товарам или услугам;
- *инновационная деятельность*; предусматривает разработку новых товаров или услуг, удовлетворяющих потребности заказчиков (потребителей, клиентов);
- *операционная деятельность*; заключена в создании систем управления внутренней логистикой компании, работе с поставщиками, оперативном управлении производством и другими процессами, движением товаров и услуг к потребителям (внешняя логистика);
- *сервисная деятельность*; предполагает послепродажное обслуживание заказчиков (потребителей, клиентов).

Таким образом, удовлетворение потребностей заказчиков (потребителей, клиентов) создает спрос на виды деятельности, а они, в свою очередь, являются причиной возникновения затрат. Памятуя об этом, руководство компании может предпринимать меры по снижению затрат, анализируя виды деятельности с точки зрения их необходимости и результативности для создания продукта или услуги. Если затраты, обусловленные видами деятельности, превышают ценность, добавляемую к товару или услуге, то это свидетельствует о целесообразности разработки планов ограничения, упорядочения такой деятельности. Так, например, перемещение материалов, полуфабрикатов, незавершенного производства и готовой продукции внутри предприятия не добавляют ценности к выпускаемым изделиям с точки зрения потребителя. Поэтому эти виды деятельности могут быть некоторым образом реорганизованы путем перепланировки процесса, что позволит снизить затраты.

Итак, каждая компания, по мнению некоторых ученых, должна рассматриваться как бизнес-система, обеспечивающая совокупность различных видов деятельности, осуществляемых в определенной последовательности и направленных на разработку, производство, маркетинг, доставку и обслуживание своих товаров. Виды деятельности, создающей стоимость, обеспечивающие ценность продукта или услуги, различаются, как полагает М. Портер [5, с. 73], по физической и технологической сущности. Компании затрачивают трудовые и управленческие ресурсы (персонала), приобретают сырье и материалы, которые

подвергаются обработке с помощью станков и оборудования, используют имеющуюся и вновь созданную информацию, обусловленную определенным видом деятельности.

## **1.2. Процесс создания новой продукции и возникновение затрат**

Чем же вызывается необходимость тех или иных видов деятельности, которые осуществляются бизнес-системой. Для получения ответа на него рассмотрим процесс изготовления новых видов продукции, который в технической документации называют порядком разработки и постановки продукции на производство. Он широко распространен во всех отраслях промышленности, в особенности на предприятиях, осуществляющих выпуск продукции производственно-технического назначения, и определяется ГОСТ Р 15.102-2000. Согласно этому документу предусматриваются основные положения по разработке технического задания, конструкторской и технологической документации, приемке результатов разработки, подготовке и освоению производства, испытаниям основных образцов продукции и продукции, изготовленной при освоении производства, а также по подтверждению их соответствия обязательным требованиям.

К числу обязательных требований относятся установленные государственными стандартами и другими нормативными документами на основе законодательства требования, обеспечивающие безопасность продукции, работ и услуг для жизни, здоровья и имущества, окружающей среды, технической и информационной совместимости, взаимозаменяемости изделий и др.

Как правило исходные требования к продукции предъявляются разработчику заказчиком, потребителем. Разработчик, руководствуясь требованиями заказчика, путем изучения спроса потребителей, условий применения продукта, тенденций развития имеющихся достижений науки и техники, осуществляет необходимые научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИР и ОКР), патентный поиск и т. д. Основным исходным документом для разработки продукции является техническое задание (ТЗ), так как содержит важнейшие требования, определяющие потребительские свойства и эффективность ее применения, а также перечень документов, требующих совместного рассмотрения заказчиком и разработчиком, порядок сдачи и приемки результатов разработки [6, с. 13].

Продукция, вне зависимости от того, используется ли она для производственного или индивидуального потребления, проходит в процессе своего создания несколько стадий, иными словами, находится в различных формах своего существования. Исследование этих форм может являться одним из методологических приемов, позволяющих рассмотреть: стадии и условия формирования потребительских свойств, качества продукции, материально-вещественных и трудовых затрат на ее изготовление; возможные варианты технико-экономического обоснования эффективности разработки, применения и др. Главным в этом процессе является изучение объективных предпосылок возникновения конкретных видов деятельности, связанных с созданием товара, структурой цикла исследование-производство.

В форме проектно-конструкторской документации продукции находится у разработчика, т. е. в научно-исследовательских, конструкторских и технологических организациях или других подразделениях компании. В этой форме будущая продукция содержит в себе значительный объем информации и характеризуется двумя основными группами свойств: с технической стороны — прогнозируемыми, проектируемыми потребительскими и производственными свойствами; с экономической стороны — прогнозируемыми и проектируемыми затратами на изготовление и эксплуатацию. Указанная выше форма существования продукции считается одной из важнейших, поскольку от нее в решающей мере зависят уровень качества будущего изделия, экономическая эффективность его производства и применения у потребителя.

На стадии производственного изготовления продукция, находящаяся в форме проектно-конструкторской и технологической документации, начинает трансформироваться в материально-вещественную форму предмета труда. Одновременно с этим она приобретает производственные характеристики или свойства. Фактические производственные свойства продукции обычно характеризуют количество деталей, сборочных единиц, марки применяемых материалов, комплектующих изделий, технологичность конструкции, металлоемкость, класс точности, уровень стандартизации и др.

Опытные образцы или единичную продукцию подвергают приемочным испытаниям в соответствии с действующими стандартами или типовыми методиками для данного вида изделий. По результатам рассмотрения материалов приемки оценивается соответствие разработанной продукции заданным требованиям ТЗ, технический уровень, каче-

ство и др., принимается решение о постановке изделия на производство. На стадии производственного изготовления составляются ведомости: применяемых материалов, специфицированных норм расхода материалов, покупных комплекующих изделий и т. д.

Закончив производственную стадию, продукция предстает в следующей форме своего существования: из предмета труда она становится продуктом труда или законченным результатом производственного процесса. Ценность продукта для потребителей обуславливает цену, которую они готовы заплатить за его приобретение. Если рыночная цена продукта превышает затраты на производство, компания является прибыльной. В анализе конкурентоспособности компании экономисты рекомендуют использовать категорию цены, а не затрат, так как фирмы идут на увеличение последних с целью дифференциации продукции, которая поставляется по более высокой цене.

В ходе реализации продукции она вновь изменяет свою форму и трансформируется в предметы потребления. Вступая, например, в качестве средств производства в новые процессы труда, они утрачивают свойства товаров и начинают функционировать как материально-вещественные факторы производственного процесса у потребителя, и это считается главной формой существования изделий. Принципиальным моментом, как уже отмечалось ранее, является то обстоятельство, что основа всех потребительских свойств продукции формируется в процессе выполнения НИР и ОКР. Высокое качество изготовления, например, не может компенсировать плохую идею, нерациональные технические или технологические решения, а они, в свою очередь, определяют не только уровень затрат на указанные виды деятельности, но и обуславливают уровень так называемого нижнего предела цены, эксплуатационных издержек потребителя и т. д.

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить, что, анализируя стадии создания продукта в современных условиях, его формы существования, продолжительность и содержание процессов разработки, производства и потребления (эксплуатации), можно выделить, пять общих категорий основных видов деятельности. Каждая из них содержит в зависимости от вида отрасли и стратегии бизнес-системы:

- внутреннюю логистику;
- производственный процесс;
- внешнюю логистику;
- маркетинг;
- сервисное обслуживание.

Различают также вспомогательные виды деятельности по созданию ценности продукта, которые включают четыре категории:

- материально-техническое обеспечение;
- техническое и технологическое развитие;
- управление персоналом;
- разработка и управление инфраструктурой компании.

В рамках основной и вспомогательной видов деятельности М. Портер [5, с. 80] выделяет еще три:

- непосредственно создающие ценность для заказчика (потребителя);
- имеющие косвенное отношение к созданию ценности;
- контроль качества.

Все бизнес-системы нуждаются в достоверной информации, характеризующей процесс создания ценности продукта, включая время, качество и затраты. Благодаря этому можно управлять видами деятельности с минимальным расходом ресурсов. В долгосрочном периоде указанный подход позволяет компаниям исключить нерациональные виды деятельности, следовательно, затраты, обеспечивая конкурентные преимущества по обслуживанию заказчиков (потребителей) [2, с. 105].

### ***Контрольные вопросы для самопроверки***

1. Что понимается под стратегией?
2. Какие стратегические решения принимает высший управленческий персонал компании?
3. Как следует рассматривать виды деятельности?
4. Чем же вызывается необходимость тех или иных видов деятельности?
5. Какие виды деятельности соответствуют тем или иным формам существования продукции?

### **Тесты по теме**

(здесь и в дальнейших тестах правильные ответы обозначены \*)

1. Что подразумевают под стратегией:
  - основные направления развития фирмы
  - поиск потребителей
  - методы обслуживания заказчиков
  - \*нахождение потенциальных заказчиков, потребителей и определение способов удовлетворения их потребностей

2. Что является основными целями организаций (предприятий), предназначенных для получения прибыли:

- разработка цен
- определение себестоимости
- реализация продукции
- \*возврат вложений на инвестиции

3. Какие показатели разрабатываются для оценки эффективности функционирования системы:

- скорость
- обороты капитала
- сроки изготовления заказа
- \*уровень затрат

4. Какие классы видов деятельности в цепочке создания ценности:

- \*деятельность по организации работы заказчиками
- ценообразование
- реализация продукции
- классификация затрат

5. Чем вызывается необходимость различных видов деятельности:

- \*процессом получения заказов
- процессами изготовления новых видов продукции
- формами ее существования в процессе разработки
- требованиями государственного стандарта

6. Какие формы существования продукции вам известны в современной практике:

- материально-вещественная
- \*в форме проектно-конструкторской и технологической документации
- в упакованном виде
- собранную для стендовых испытаний

7. Какие виды продукции подвергаются приемочным испытаниям:

- изготовленные производством
- поставленные заказчиком
- отгруженные товары
- \*опытные образцы или единичные изделия

8. Когда продукция становится предметом труда:
- \*в цехах основного производства
  - на складе
  - в конструкторском отделе
  - в отделе главного технолога

## **2. СОДЕРЖАНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ**

### **2.1. Сущность затрат**

В отечественной практике планирования и учета для характеристики издержек производства и оказания услуг применяются термины «затраты», «себестоимость продукции», «расходы». Считается, что эти понятия существуют столько же, сколько и само производство, так как без затрат ни изготовление продукции, ни оказание услуг не представляется возможным.

В англо-американских изданиях полагают, что единого определения затрат и себестоимости не существует. Объясняется это обстоятельство двумя причинами, а именно: во-первых, затраты классифицируют и используют в определенных целях, во-вторых, в зависимости от направления применения информации о затратах определяется способ их расчета. Например, цели расчета затрат могут включать оценку перспектив постановки на производство и выпуска новых изделий; определение экономических результатов снятия с производства изготавливаемых товаров; расчета эффективности инвестирования средств и др.

Отечественные публикации свидетельствуют о различиях в терминологии, следовательно, между обозначенными ею экономическими категориями и вносят уточнения методологического характера [7–11].

Так, понятие «издержки» трактуется согласно анализу теоретического значения различных экономических школ, как достаточно общая категория научной абстракции. Оно употребляется в более широком контексте, чем понятие «затраты» и уже тем более понятие «себестоимость» [9, с. 16]. Например, в ряде работ пишут об общественных издержках производства, издержках упущенных возможностей, издержках обращения и т. д. Следовательно, «издержки» целесообразнее трак-

товать как экономическую категорию, отражающую в денежном выражении использование различных ресурсов в общественном производстве товаров и услуг.

Термин «затраты» является более конкретным и не включает ресурсы, используемые обществом на обеспечение образования, культуры, здравоохранения, безопасности и т. п. Таким образом, существенная доля общественных издержек не находит отражения в затратах на производство, реализацию товаров и оказания услуг. Понятие «затраты» обычно связывают с хозяйственной деятельностью, поскольку она обуславливает расходование ресурсов. Следовательно, рассматривая затраты с общепринятых практических аспектов можно полагать, что они характеризуют в стоимостном выражении величину ресурсов, использованных на производство и реализацию продукции или услуг в течение определенного периода.

Стоимостная оценка ресурсов<sup>4</sup>, используемых на производство и реализацию конкретных видов продукции, осуществляемая путем суммирования или калькулирования, в общепринятой российской практике называется «себестоимостью». Экономическое содержание этого понятия заключается в определении реальной стоимостной оценки произведенного конечного продукта или услуги, информация о которой впоследствии может использоваться в управленческих целях, а также для установления цены, определения прибыли, начисления налога на прибыль и т. д. [12, с. 6]. Для прогнозирования производственных процессов необходимо с достаточной степенью точности определять затраты предприятия на всех стадиях изготовления продукции и распределять их на конечные результаты в зависимости от воздействующих факторов. В этом смысле вполне уместным является вывод о том, что затраты могут трансформироваться в себестоимость продукции, работ, услуг. Себестоимость, в свою очередь, продолжает выступать основой для управления и развития производства, являясь фактором, влияющим на прибыльность, номенклатурную и маркетинговую политику компании в рыночных условиях.

В современной практике бухгалтерского учета затраты на товары или услуги, которые были потреблены для создания ценности, перешли в категорию использованных, исчерпанных, принято называть

---

<sup>4</sup> Под ресурсами понимаются экономические факторы производства, которые потребляются в ходе выполнения определенных видов деятельности или процессов. Примерами таких ресурсов являются капитал, рабочая сила, материалы, энергия.

расходами. Диалектика процесса такова: в начале затраты капитализируются в активы, а впоследствии становятся расходами, когда соответствующие ресурсы использованы в производстве, произведенная продукция реализована. Например, для изготовления автомобилей закупается листовая материал, комплектующие изделия и т. д. Все это складывается, а стоимость приобретаемых материальных ресурсов является активом и проходит по учету как себестоимость запасов автозавода. Когда автомобили, для изготовления которых были использованы указанные ранее ресурсы, будут реализованы предприятием, стоимость материалов, комплектующих изделий и т. д. будет исключена из активов автозавода и перейдет в поток расходов отчетного периода (отчет о прибылях и убытках). Для целей управления затратами эти термины («затраты», «расходы») не всегда строго разграничивают; они нередко фигурируют в смысле «активов и расходов». Согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденному приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н, расходами организации признаются уменьшения экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Резюмируя сказанное выше, можно установить следующие соотношения экономических категорий затрат, себестоимости и расходов. Затраты на продукт, себестоимость продукта (product costs) осуществляются для изготовления планируемого количества и ассортимента изделий в течение определенного периода. Для предприятий торговли затратами будет являться стоимость закупки товаров для их последующей реализации, а для промышленных компаний — производственная себестоимость готовой продукции. На фактически реализованные за определенный период изделия относится часть затрат, которые переводятся в разряд расходов отчетного периода и фигурируют в виде себестоимости реализованной продукции в отчете о прибылях и убытках. Оставшаяся часть затрат на производство товаров относится на изделия, находящиеся в запасах, и отражается по соответствующей статье баланса. Следовательно, расходы за определенный период (финансовой отчетности) могут не включать всей суммы затрат, понесенных в течение, например, года.

Ранее уже отмечалось, что основой эффективной деятельности компании в долгосрочной перспективе является устойчивое конку-

рентное преимущество, одним из важнейших видов которого являются низкие издержки или затраты. Поэтому управление затратами некоторые авторы называют особым разделом производственного менеджмента, характеризующегося сложностью и большим количеством проблем, требующих решения [9, с. 21].

В общем виде процесс управления может быть представлен следующей схемой, характерной для всех его форм и видов (см. рис. 2).



Рис. 2. Общая схема управления

В соответствии с представленной схемой субъект управления формирует управляющее воздействие в той или иной форме и передает объекту управления. Воспринимая управляющее воздействие, объект управления начинает функционировать в соответствии с переданным ему управляющим воздействием (командой, сигналом). О том, что объект принял и отработал команду, а также должным образом отреагировал на управляющее воздействие, субъект управления узнает, получив информацию путем обратной связи [13, с. 8].

Характерной особенностью управления затратами является то обстоятельство, что система управления предполагает создание иерархической структуры. Ее формирование обусловлено необходимостью решения следующих основных задач [4, с. 13]:

- выявление значимости фактора управления затратами в повышении эффективности деятельности предприятия;
- определение затрат на осуществление основных функций управления;
- расчет затрат по региональным подразделениям компании, производственным цехам, отделам;
- расчет затрат на изготовление единицы продукции, работ, услуг (определение себестоимости);

- создание информационной базы для определения затрат, позволяющей выбрать и принять рациональные хозяйственные решения;
- установление приемлемых способов и средств измерения и контроля затрат на всех этапах процесса создания ценности (от разработки до утилизации) во всех производственных и вспомогательных подразделениях компании;
- выбор способов нормирования затрат;
- создание системы управления затратами, соответствующей особенностям бизнес-процесса и согласующейся с иерархией управления компании в целом.

Решение задач, связанных с управлением затратами, должно координироваться из единого центра. А чтобы работа в этом направлении приносила ощутимые результаты следует применять комплексный подход.

Анализируя затраты, отечественные и зарубежные специалисты обращают внимание на ряд особенностей. Во-первых, затраты классифицируются и используются с определенной целью, что соответствует максиме (*лат.* *maxima* — правило, принцип, которыми руководствуются): «Разные затраты — для разных целей». Во-вторых, направления, в рамках которых готовится информация о затратах, определяют методы их расчета. Эти два обстоятельства будут определять природу необходимых затрат, ценность их стоимостного выражения. Численное значение затрат, полезное для одного решения, может оказаться неприемлемым для других, и в этом заключается третья особенность управления затратами. Рассмотрим следующий пример; допустим, что мы решили посмотреть футбольный матч. Каковы затраты на это мероприятие? Их можно оценить по стоимости входного билета на стадион. Однако, если предположить, что вам пришлось оплатить услуги няни, на которую были оставлены дети, стоимость парковки автомобиля, бутерброды и кофе, то посещение футбольного матча влечет затраты, существенно превышающие цену входного билета. Они могут считаться совокупными затратами, связанными с посещением стадиона, футбола.

Продолжим наши рассуждения. Вы пошли на матч «Зенит» — «Спартак», отложив написание научной статьи в журнал. Затем статья была подготовлена к печати, но из-за нарушенных сроков сдачи материала она была сокращена. Затраты, которые можно связать с уменьшением размеров статьи, являются неявными, вмененными, обуслов-

ленными посещением футбола (implicit costs), их следует добавить к явным затратам (explicit costs) на просмотр матча.

Однако если сформировать задачу следующим образом: «Спортклуб „Зенит“ готов возместить затраты на посещение матча „почетному болельщику команды“». Какую цену заплатить? Такая постановка вопроса устраняет неопределенность и в расчет будут приняты специфические и релевантные (относящийся к делу) затраты.

К четвертой особенности затрат относят определенную сложность в их измерении и внедрении показателей. Разработка и применение на практике новых критериев и систем измерения затрат вызывает определенное противодействие со стороны менеджеров и работников компании. Причина подобного поведения заключается в том, что измерения используются не только с целью подготовки информации для планирования и принятия производственных решений, но также для контроля, оценки и поощрения персонала.

Пятой особенностью управления затратами считают трудности в оценке их влияния на экономические результаты деятельности предприятия. Так, например, снижая производственные затраты можно повысить прибыльность продукции. Вместе с тем, чтобы добиться снижения себестоимости, необходимо повысить затраты на НИР и ОКР, совершенствование техники, технологии и т. д. Прибыль предприятия нередко снижается за счет роста затрат на сервисное обслуживание потребителей продукции, ее утилизацию.

## **2.2. Функции управления затратами**

Функции управления затратами, рассматриваемые отечественными и зарубежными учеными, весьма различны [1; 4; 7; 14–16]. Учитывая практику управления затратами на промышленных предприятиях, а также содержание функций управления, представляется целесообразным рассмотреть подходы изложенные в работах [1; 4]. Итак, ранее уже отмечалось, что управляющее воздействие субъекта управления на объект управления предполагает разработку и принятие решения, а также доведение его до исполнителя. Посредством обратной связи осуществляется контроль функционирования управляемого объекта. Функции управления затратами реализуются посредством следующих видов деятельности: прогнозирование и планирование, организация, координация и регулирование, активизация и стимулирование, учет и анализ.

Указанные выше виды деятельности образуют так называемый цикл управления, отдельные стадии и функции которого могут быть изменены (объединены, осуществляться в другой последовательности или не выполняться вовсе) [13, с. 44–45].

В некоторых работах процесс принятия решения, планирования и управления объединяют с целью лучшего понимания его сущности [1, с. 27; 8, с. 8]. Графически эта модель представлена на рис. 3.

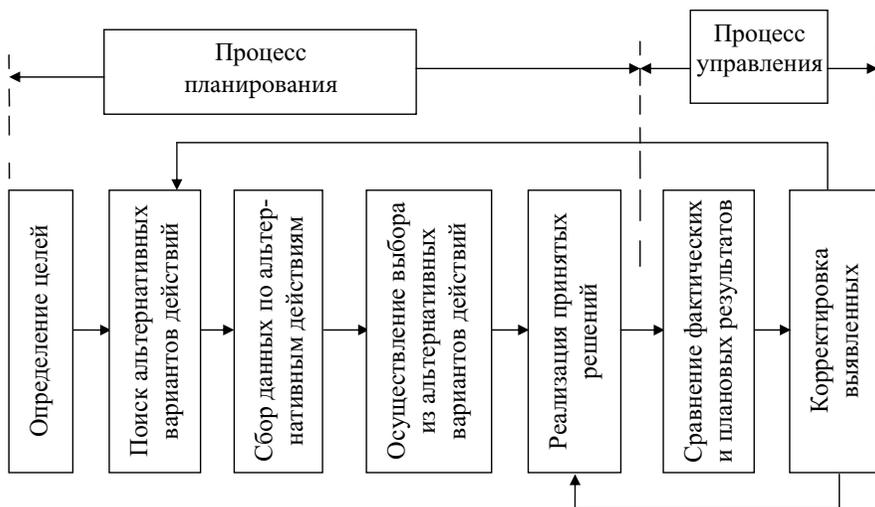


Рис. 3. Схема процессов принятия решения, планирования и управления (видов деятельности)

Авторы коллективного труда [4, с. 13–14] считают, что управление затратами означает «выполнение всего комплекса функций управленческого цикла» с целью повышения эффективности работы компании главным образом за счет снижения использования производственных ресурсов.

**Субъектами** управления являются руководители высшего звена, а также производственных и обслуживающих подразделений (цехов, отделов и т. д.).

**Объектами** управления выступают затраты, обусловленные видами деятельности по созданию ценностей (товаров, работ, услуг).

В общем виде схема взаимодействия функций управления затратами на промышленном предприятии представлена на рис. 4.



Рис. 4. Схема взаимодействия функций управления затратами

Прогнозирование и планирование затрат — это своего рода проект желаемого представления о будущем и путей его достижения посредством эффективных действий. Специалисты подразделяют планирование на долгосрочное, его также называют стратегическим (корпоративным), и краткосрочное (составление смет, бюджетов).

Предварительным условием процесса планирования является определение целей (миссия организации, ее корпоративные и отдельные цели). После выполнения стратегического анализа и установления альтернативных стратегий, организация выбирает базовую стратегию (лидерство по издержкам, дифференциация продукта, фокусирование). Следует отметить, что выявленные стратегии проверяют по критериям пригодности, достижимости, приемлемости. После этого составляются долгосрочные планы, включающие общие оценки необходимых ресурсов.

Так, например, задачей долгосрочного планирования может являться подготовка обоснований: расширения мощностей предприятия за счет капиталовложений, достигается ли такими действиями рост прибыли при освоении новых рынков сбыта, каковы затраты на разра-

ботку и выпуск диверсифицированных изделий и т. п. Долгосрочные планы составляются на годы вперед, носят прогнозный характер и не исключают больших погрешностей.

Конкретизация долгосрочных планов достигается путем составления смет, бюджетов, которые обычно охватывают годовой период (с разбивкой по кварталам). Текущие планы менее подвержены влиянию инфляции, позиции конкурентов на отраслевых рынках, воздействию макроэкономических факторов и т. д. Краткосрочное планирование затрат с большей точностью отражает стоимостную оценку ресурсов и результатов производственной деятельности.

Организация считается одним из важнейших элементов управления затратами. Она предполагает разработку иерархии управления с линейными и функциональными связями руководителей высшего звена, начальников структурных подразделений и специалистов, участвующих в управлении затратами. Регламентируется порядок осуществления работ по управлению затратами, точнее, на основании каких организационно-распределительных документов начинается работа, какие подразделения и специалисты в ней участвуют, какая информация содержится в тех или иных документах, какими сроками обусловлены разработка и передача результатов, способы передачи. Наделяются соответствующими полномочиями руководители структурных подразделений предприятия, известных как центры затрат, центры доходов (выручки), центры прибыли и центры инвестиций. В зависимости от объема полномочий они могут выступать в виде центров ответственности.

Координация и регулирование затрат предполагает сопоставление фактических результатов с запланированными, выявление отклонений и принятие необходимых мер по корректировке процесса. Однако при определенных условиях, связанных, например, с изменением цен на ресурсы, могут вноситься изменения в плановые показатели затрат. Вместе с тем совершенно очевидно, что своевременная реакция на критические индикаторы исполнения работы позволяют предотвратить нежелательные последствия нерационального использования ресурсов, излишних затрат.

Активизация и стимулирование основываются на инициативе улучшения качества жизни работающих и вводит в практику факторы высокого уровня ответственности за принимаемые решения, а также участия в обсуждении, формулировке целей, их достижении. Изыскание способов воздействия на участников производственного процесса

закljučаются в четком определении и разработке однозначной взаимосвязи между затраченными усилиями (трудоым вкладом), показателями исполнения и ощутимым, значимым результатом вознаграждения за работу. Персонал компании должен понимать эти взаимоотношения. Эффективность активизации и стимулирования зависят от системы оценочных показателей. Достижение показателей исполнения обуславливают оцениваемый личный вклад, величину вознаграждения, возможности продвижения по службе и т. д.

Учет в системе управления затратами является одним из центральных звеньев системы оценки исполнения. Технические характеристики управленческой системы учета включают релевантность предоставляемой информации и масштаб. Релевантность информации (*relevance of information*), т. е. ее полезность принятия решений, обычно оценивают по параметрам точности, своевременности, совместимости (последовательности, непротиворечивости) и гибкости.

Масштаб (сфера) системы должен включать все виды деятельности вдоль цепочки создания ценности продукта. В основном она предполагает исследования, разработку и проектирование, производственное изготовление и реализацию, обслуживание, утилизацию (в зависимости от вида продукта). Система учета предоставляет менеджерам информацию для исследования затрат вдоль цепочки ценности и управления ими на всех стадиях полного жизненного цикла продукта. В современной предпринимательской деятельности управление затратами по всей цепочке ценности приобретает особую роль в конкурентной борьбе и это предъявляет особые требования к учету.

Анализ затрат предполагает комплекс работ по оценке достигнутых результатов, эффективности расходования ресурсов на виды деятельности по созданию ценности, выявлению резервов снижения затрат на производство продукции и подготовке необходимой информации для составления планов, смет, бюджетов, а также принятия других рациональных решений по управлению затратами.

Контроль в современной научной литературе означает совокупность процедур, технических приемов (инструментов), показателей и систем, которые применяются для корректировки деятельности и мотивации персонала по обеспечению целей компании, организации, подразделения и т. п. В системе управления затратами функция контроля (мониторинга) рассматривается, как обратная связь на базе решений, принятых после сравнения запланированных и фактических результатов. Таким образом, контроль обуславливает коррек-

тирующее воздействие, возможно, в двух направлениях: приведение фактических показателей к планируемым и уточнение плановых индикаторов.

### **2.3. Принципы управления затратами**

Современная хозяйственная практика позволила установить основные принципы управления затратами. По мнению ряда ученых [4; 9] они заключаются в следующем:

- плановость;
- системный подход;
- единство методов, применяемых на разных уровнях управления;
- сочетание централизованного регулирования и саморегулирования;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта;
- обеспечение общей заинтересованности персонала компании в достижении целей;
- противодействие излишним затратам;
- внедрение систем стимулирования за выполнение (перевыполнение) планируемых показателей, конечных результатов.

Соблюдение изложенных выше принципов не является бесспорным. Эти принципы отражают приоритеты авторов, на публикации которых делались ссылки. С точки зрения основополагающих целевых установок, таких как значимость принципов, степень их признания различными исследователями и соответствия специфике деятельности по управлению затратами, изложенные выше подходы разделяют видные представители отечественной науки и практики.

#### ***Контрольные вопросы для самопроверки***

1. В чем выражается сущность затрат?
2. Что является субъектом управления затратами?
3. Что представляют собой издержки?
4. Каким образом достигается конкретизация долгосрочных целей?
5. Перечислите основные принципы управления затратами?

## Тесты по теме

1. Что включает понятие издержки:
  - материальные затраты
  - заработная плата
  - \*достаточно общая категория научной абстракции в смысле расходования всех видов ресурсов
  - себестоимость
  
2. В каком контексте применяется термин затраты:
  - в смысле расходования ресурсов
  - \*является более конкретным, но не включает ресурсы на обеспечение образования, культуры, здравоохранения и т. п.
  - при определении накладных расходов
  - при оценке расходования ресурсов
  
3. Как называют стоимостную оценку ресурсов используемых на производстве:
  - участковой себестоимостью
  - технологической себестоимостью
  - \*путем суммирования или калькулирования себестоимости
  - плановой себестоимостью
  
4. Что принято называть расходами:
  - планируемые затраты
  - прогнозируемую производственную себестоимость
  - издержки на производство продукции
  - \*затраты, которые были потреблены и перешли в категорию использованных, исчерпанных
  
5. Что является основой эффективной деятельности компании в долгосрочной перспективе:
  - \*устойчивое конкурентное преимущество
  - наличие заказчиков
  - наличие транспорта
  - согласованные цены
  
6. Назовите характерные особенности управления затратами:
  - создание планового отдела
  - разработка технической документации

- подготовка технологической документации
- создание иерархической структуры системы управления

7. На какие особенности обращают внимание, анализируя затраты:

- \*затраты классифицируются и используются с определенной целью
- направления, в рамках которых готовится информация о затратах
- величина себестоимости продукции
- рыночные цены на аналогичную продукцию

8. Каким образом осуществляется контроль функционирования управляемого объекта:

- на основе приказов
- по средствам распоряжения начальника
- \*использованием обратной связи
- прогнозированием и планированием деятельности

9. Кто является субъектами управления затратами:

- рабочие и служащие
- заказчики
- торговые представители
- \*руководители высшего звена и подразделений предприятия

10. Кто выступает объектами управления предприятия:

- руководители цехов
- \*затраты
- начальник планового отдела
- руководитель ОТК

11. Каким образом достигается конкретизация долгосрочных планов:

- \*путем составления смет, бюджетов
- разработкой инструктивных документов
- издание приказов, распоряжений
- выплатой заработной платы

12. Что предполагает координация и регулирование затрат:

- составление планов

- составление отчетов
- \*сопоставление фактических результатов с запланированными
- депремирования сотрудников

### **3. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО**

#### **3.1. Принципиальные подходы к классификации затрат**

Для эффективного управления затратами существенно важна их классификация. Затраты на производство можно группировать по месту их возникновения, носителям и видам.

По месту возникновения затраты объединяют по видам производства, цехам, участкам, бригадам и другим структурным подразделениям предприятия. Это делается с целью подготовки необходимой информации в разрезе центров ответственности, определения производственной себестоимости продукции, работ, услуг.

Носителем затрат выступают виды продукции, работ, услуг, которые подлежат реализации потребителям. С помощью группировки затрат рассчитывают себестоимость единицы продукции, совокупного производства товаров, работ, услуг.

По видам затраты группируют в разрезе экономических элементов и статей калькуляции.

В зависимости от целей и задач, решаемых руководством и менеджментом компании, классифицируются затраты. Основные из них сводятся к следующему:

- определение себестоимости продукции и прибыли;
- принятие управленческих решений и планирование;
- контроль и регулирование деятельности компании.

Согласно изложенному для расчета себестоимости продукции и определения прибыли затраты классифицируют следующим образом:

- входящие и истекшие (исчерпанные);
- прямые и косвенные;
- основные и накладные;
- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические или затраты периода);

- одноэлементные и комплексные;
- текущие и единовременные.

С целью принятий управленческих решений и планирования затраты классифицируют на:

- постоянные, переменные, условно-постоянные, условно-переменные;
- принимаемые и не принимаемые в расчет;
- безвозвратные;
- вмененные;
- предельные и приростные;
- планируемые и непланируемые.

Для осуществления функций контроля и регулирования затраты классифицируются как регулируемые и нерегулируемые. При этом обращают внимание на необходимость корректировки затрат на фактически достигнутый выпуск продукции.

### **3.2. Классификация затрат для определения себестоимости и прибыли**

Ранее отмечалось, что для расчета себестоимости, а также оценки стоимости запасов и полученной прибыли применяется определенная классификация затрат. Входящие затраты это те же средства, ресурсы, которые предприятие, организация вводит (запускает) в процесс, например, время сотрудников, материалы, здания, машины и оборудование. Они были своевременно приобретены, имеются в наличии и должны принести доходы в будущем. В балансе эти ресурсы находят отражение в виде активов.

В течение отчетного периода эти средства, ресурсы расходуются на производство продукции, оказание услуг, выполнение работ, которые оплачиваются потребителем. Таким образом средства, ресурсы теряют способность приносить доход и в дальнейшем переходят в разряд истекших.

Подразделение затрат на входящие и истекшие имеют особое значение для определения прибылей и убытков.

В балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, отражающими стадии производственного процесса:

- запасы материалов на складе и в ожидании обработки (переработки);

- запасы в незавершенном производстве;
- запасы готовой продукции.

По мнению ряда ученых [17, с. 76] входящие затраты отождествляют с термином «затраты», а истекшие соответствуют понятию «расходы». В свете изложенного можно считать, что расходы отражают затраты предприятия на получение доходов.

Прямые и косвенные затраты представляют собой стоимостную оценку ресурсов, видов деятельности, которые можно отнести на конкретный объект (изделие, работа, услуга) или они приобретаются для совместного использования более чем одним объектом. Например, объектом отнесения затрат является стул; тогда стоимость деревянных заготовок будет одним из видов прямых материальных затрат, связанных с изготовлением стула; заработная плата рабочего, занятого производством стульев, также относится к прямым затратам. Вместе с тем, если речь идет о стоимости станка для распиловки древесины на мебельной фабрике, где изготавливаются разнообразные изделия (столы, шкафы, стулья, кровати и т. д.), то ее невозможно прямо отнести на указанные объекты. Стоимость распиловочного станка относится к косвенным затратам, так как это оборудование используется для производства различной мебели.

С классификацией затрат на прямые и косвенные всегда можно четко определиться, если руководствоваться следующим правилом: прямые затраты означают, что ресурсы, которыми они обусловлены, приобретены для единственного объекта отнесения затрат и использованы только этим объектом. Следует отметить также, что величина прямых затрат на единицу продукции, как правило, не зависит от количества изготавливаемых изделий. Их снижение возможно за счет повышения технического уровня и совершенствования технологии, эффективности производственного процесса.

В отечественной хозяйственной практике и экономической литературе косвенные расходы называются также накладными расходами. Это объясняется тем, что их распределение между отдельными видами продукции осуществляется пропорционально какой-либо базе, т. е. они как бы накладываются, например, на основную заработную плату производственных рабочих, количество отработанных станко-часов, трудоемкость изготовления продукции и т. д.

Косвенные затраты в зарубежной литературе [2, с. 134] называют затратами, определяемыми мощностью или неизбежными затратами (capacity-related costs). Примерами таких затрат являются зарплата

высшего руководства и менеджеров, долгосрочная аренда, амортизационные отчисления на здания и оборудование. Считается, что в пределах мощности предприятия или его масштабной базы [17, с. 77] косвенные затраты остаются неизменными, постоянными. В отечественной практике они подразделяются на общепроизводственные расходы и общехозяйственные расходы (см. рис. 5).



Рис. 5. Классификация косвенных затрат

В некоторых отраслях промышленности, выпускающих один вид продукции (энергетическая, угольная, нефтедобывающая) все затраты могут считаться прямыми. Машиностроение, легкая и пищевая промышленность и др. характеризуются большой номенклатурой выпускаемой продукции, сложной структурой организации и управления производством. В таких отраслях косвенные затраты весьма существенны.

Есть основание полагать, что деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей отраслей.

По назначению в производственном процессе затраты подразделяют на:

- основные;
- расходы по управлению предприятием, которые также относятся к накладным расходам.

Все виды ресурсов, потребляемых в связи с выпуском продукции, выполнением работ и услуг, относят к основным затратам. Это прежде всего сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, заработная плата основных производственных рабочих с начислениями и др.

Накладные расходы, обусловленные функциями управления отличаются, как уже отмечалось ранее, особенностями распределения по видам изготавливаемой продукции и могут составлять значительную долю в совокупных затратах современных предприятий.

Производственные и внепроизводственные затраты прежде всего соответствуют их классификации по функциональному признаку. Известно, что согласно общепринятым принципам бухгалтерского учета (*generally accepted accounting principles — GAAP*) для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в ее себестоимость. В этой связи затраты подразделяют на:

- входящие в себестоимость продукции (производственные);
- внепроизводственные (затраты отчетного периода или периодические затраты).

Себестоимость продукции (работ, услуг) выражает в стоимостной форме затраты предприятия на производство, продвижение и продажу товарной продукции. Четкое определение состава производственных затрат является важнейшим условием получения достоверной информации о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности предприятия, организации, следовательно, правильность определения налога на прибыль.

При определении общепринятого в российской практике показателя себестоимости затраты по экономическому содержанию подраз-

деляют на экономические элементы и калькуляционные статьи (статьи калькуляции).

Экономическим элементом называют однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Сумма затрат по элементам показывают что и сколько израсходовано на производство за отчетный период вне зависимости от того, закончено ли изготовление продукции, работы, услуги. Эта группировка является единой и обязательной для всех отраслей народного хозяйства. Она регламентируется Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» и главой 25 «Налог на прибыль организации» Налогового кодекса РФ [18, с. 158; 19, с. 79].

Перечень экономических элементов включает:

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

По элементам материальных затрат отражают покупные материалы, комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию, израсходованных на производство. Оплата труда и отчисления на социальные нужды берутся применительно к персоналу, осуществляющему основную деятельность предприятия. Аналогичным образом учитываются амортизация и прочие затраты.

Калькуляционная статья затрат определяет их вид и целевое назначение, связанное с производством определенных изделий и всей продукции предприятия. Сумма калькуляционных статей затрат образует себестоимость товаров, работ, услуг. Перечень статей не является фиксированным и устанавливается предприятием, организацией самостоятельно с учетом особенностей производства. Важно, чтобы он обеспечивал полное и ясное отражение информации о направлении расходования средств предприятия.

Применительно к промышленному предприятию можно привести следующие статьи затрат в калькуляционном разрезе:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия и услуги сторонних организаций.
3. Возвратные отходы (вычитаются).
4. Топливо и энергия на технологические цели.

5. Основная заработная плата основных производственных рабочих.
6. Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих.
7. Отчисления на социальные нужды.
8. Расходы на подготовку и освоение производства.
9. Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования.
10. Цеховые расходы.
11. Общехозяйственные расходы.
12. Потери от брака.
13. Прочие производственные расходы.
14. Внепроизводственные расходы.

В современной производственной практике вместо двух статей заработной платы основных производственных рабочих при калькулировании затрат используют одну: «заработная плата основных производственных рабочих»; статьи расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, а также цеховые расходы объединяют в статью «общепроизводственные расходы». Кроме вышеизложенного на промышленных предприятиях со сложными технологическими процессами выделяют следующие статьи:

- полуфабрикаты собственного производства;
- возмещение износа специального инструмента и приспособлений целевого назначения.

Необходимо отметить также, что приведенная ранее группировка затрат позволяет определить технологическую, цеховую, производственную и полную (коммерческую) себестоимость продукции. К *технологической себестоимости* относят только прямые затраты (сумма первых пяти статей); *цеховая себестоимость* предполагает добавление к технологической себестоимости затрат цехового уровня (статьи с шестой по десятую); производственная себестоимость образуется путем суммирования цеховой себестоимости и статей на уровне предприятия (сумма статей с одиннадцатой по тринадцатую); *полная или коммерческая себестоимость* включает производственную себестоимость плюс затраты, связанные с реализацией продукции (статья четырнадцатая).

Одноэлементные и комплексные затраты отражают их классификацию по составу и сложности. Одноэлементными называют затраты,

которые по экономическому содержанию не подлежат разложению на какие-либо составляющие (материалы, заработная плата, амортизация). Комплексные затраты включают несколько экономических элементов, например, цеховые расходы предусматривают амортизационные отчисления на оборудование, специальный инструмент, здания, стоимость материалов на хозяйственные нужды; затраты на оплату труда ремонтных рабочих и т. п. [20, с. 136].

### **3.3. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования**

В современной экономической литературе предлагаются к рассмотрению следующие виды затрат для принятия управленческих решений и планирования:

- переменные, постоянные, условно-постоянные;
- затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- безвозвратные (истекшие) затраты;
- вмененные затраты;
- приростные и предельные затраты;
- планируемые и непланируемые.

Переменными являются затраты, которые зависят от изменений объемов производства. Так, например, при увеличении выпуска столов расходуется больше деревянных заготовок. Следовательно, затраты на материалы необходимо относить к переменным. Аналогичным образом изменяются совокупные затраты на оплату труда рабочих при увеличении количества изготавливаемых столов, а также топлива и энергии на технологические цели. Динамика переменных затрат представлена на рис. 6.

С ростом объемов производства или деловой активности совокупные переменные затраты линейно вырастают, а их величина в расчете на одно изделие остается, как правило, неизменной (см. соответственно рис. 6а и 6б).

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, несмотря на изменения в объемах выпуска продукции, называются постоянными. К числу таких затрат можно отнести, например, заработную плату управленческого персонала, амортизацию основных средств, арендную плату за производственные площади и т. п.

Динамика постоянных затрат показана на рис. 7.

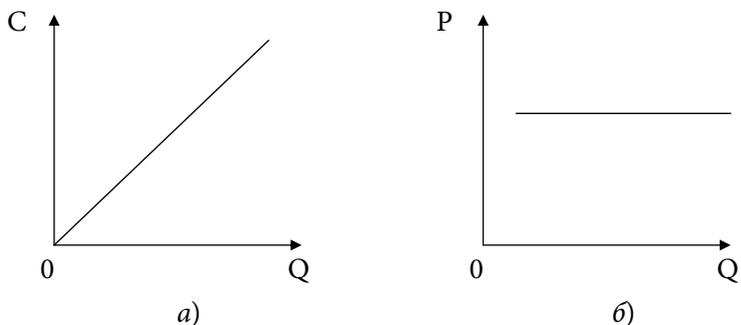


Рис. 6. Динамика совокупных (а) и удельных, на единицу продукции (б), переменных затрат  
 $C$  — совокупные переменные затраты, руб.;  $Q$  — объем выпускаемой продукции, шт.;  $P$  — переменные затраты на одно изделие, руб.

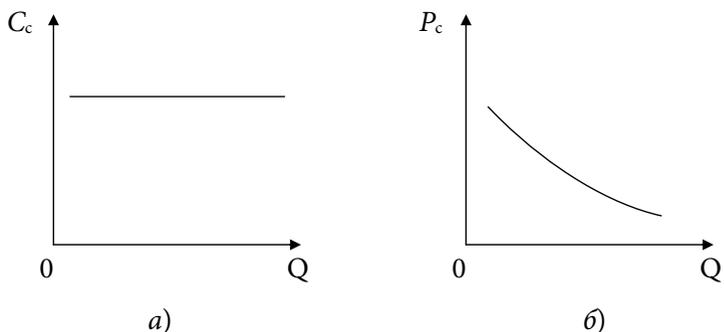


Рис. 7. Динамика совокупных (а) и удельных, на единицу продукции (б), постоянных затрат  
 $C_c$  — совокупные постоянные затраты, руб.;  $Q$  — объем выпускаемой продукции, шт.;  $P_c$  — постоянные затраты в расчете на одно изделие, руб.

Изменение объемов производства или деловой активности не оказывают влияния на величину совокупных постоянных затрат (см. рис. 6а), а их величина в расчете на единицу продукции существенно изменяется (экспоненциальная зависимость).

В реальной хозяйственной практике деление затрат на переменные и постоянные можно осуществлять достаточно условно. Производственные процессы и связанные с ними виды деятельности достаточно сложны и неоднозначны. Поэтому в большинстве случаев затраты являются условно-переменными или условно-постоянными. Это означает, что указанные ранее виды затрат содержат как переменные так и постоянные компоненты.

Затраты, принимаемые и непринимаемые в расчет при оценках, появляются в ходе сравнения между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора лучшего из них. Сопоставляемые при этом показатели можно объединить в две группы: первая включает затраты, которые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах; во вторую входят затраты, изменяющиеся в зависимости от принятого решения. Для принятия управленческого решения целесообразно сравнивать не все затраты, а только те, которые изменяются от варианта выбранного решения. Затраты, учитываемые при принятии конкретного решения и зависящие от него по величине, называют релевантными. Следовательно, затраты, величина которых не зависит от принимаемого решения, и непринимаемые в расчет, являются нерелевантными. Например, принимая решение об использовании личного автомобиля вместо городского транспорта с целью разовой поездки на работу, релевантными будут расходы только на бензин, затраты на техническое обслуживание автомобиля, страхование и т. д. не зависят от данного решения и остаются неизменными.

Безвозвратными затратами называют истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант управленческих решений не в состоянии компенсировать, изменить.

Вмененные затраты характеризуют возможности, от которых отказываются при выборе какого-либо варианта альтернативного управленческого решения. Они представляют собой оценку упущенной выгоды, когда выбор одного варианта решения исключает принятие иного. В зарубежной литературе альтернативные затраты (opportunity cost) определяются, как величина потерь, понесенных убытков, когда ресурсы используются с одной целью вместо другой [2, с. 148]. Альтернативные затраты относят также к неявным или вмененным затратам (implicit costs), так как они не находят отражения в бухгалтерских регистрах.

Приростные и предельные затраты являются, в первом случае, дополнительными, возникающими в результате изготовления большего количества продукции, а во втором маржинальными в расчете на одну единицу товара.

Планируемые затраты рассчитываются на определенный объем производства в соответствии с действующими на предприятии или в организации нормами, нормативами, лимитами и сметами. Обычно они учитываются при планировании себестоимости продукции. Непланируемые затраты не включаются в планы и находят отражение в отчетных показателях, фактической себестоимости или сметах.

### **3.4. Классификация затрат для контроля и регулирования**

Продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий согласно технологии производства. Располагая сведениями о себестоимости изделий, мы в то же время, не в состоянии точно установить как распределяются затраты между отдельными производственными подразделениями, участвующими в ее изготовлении, центрами ответственности. Эту задачу решают путем установления связи между затратами и действиями персонала, ответственного на ход производственного процесса и расход ресурсов. Такой подход к управлению затратами по центрам ответственности предполагают их классификацию на регулируемые и нерегулируемые (контролируемые и неконтролируемые).

Регулируемые затраты называются в связи с тем, что на их величину может влиять руководитель центра ответственности; на нерегулируемые затраты он воздействовать не в состоянии. Между тем работа руководителя и менеджмента оценивается по их способности управлять регулируемыми затратами в планируемых объемах. Так, например, если производственными подразделениями допущен перерасход материалов вследствие брака в изготовлении деталей. Является ли руководитель подразделения виновным? Ответ однозначен: да, а затраты на материалы в данном случае являются регулируемыми. Но если превышение затрат на материалы произошло из-за поставки некачественных заготовок, то руководство подразделения здесь не причем, виновен начальник отдела снабжения.

Для осуществления контроля и регулирования затрат и мотивации персонала, ответственного за использование ресурсов, целесообразно классифицировать затраты, как контролируемые и неконтролируемые, производительные и непроизводительные. Затраты, на величину которых не в состоянии влиять руководители и менедж-

мент предприятия, классифицируется как неконтролируемые. Они связаны главным образом с решением правительственных органов и т. п. Контролируемые затраты обычно регулируются менеджментом предприятия.

Эффективность управленческих видов деятельности можно контролировать, если подразделять затраты в зависимости от целесообразности их использования в процессе производства. К производительным относят оправданные затраты, непроизводительные свидетельствуют о недостатках в технологии и организации производственного процесса. В зарубежной практике такие затраты классифицируются как эффективные и неэффективные.

В англоязычной литературе затраты классифицируются по способу возникновения. Согласно такому подходу затраты ресурсов, потребляемых пропорционально количеству изготавливаемой продукции, называют гибкими затратами (*flexible costs*). Гибкие затраты, как правило, являются прямыми.

Затраты, связанные с ресурсами, которые приобретаются и оплачиваются заранее, до выполнения работы, называют затратами, определяемыми мощностью или неизбежными затратами (*capacity-related costs, capacity costs or committed costs*). Величина неизбежных затрат обусловлена запланированным объемом производства, а не фактическим уровнем деятельности.

По отношению к процессу производства различают затраты на продукт (себестоимость продукта) — *product costs*. Они осуществляются для производства планируемого объема и ассортимента товаров в течение промежутка времени. Непроизводственные затраты включают осуществление функций бизнеса (управление, маркетинг, исследования, разработки, реализацию и др.), фигурируют как затраты периода (*period costs*), так как не входят в себестоимость продукции. Затраты периода называют также «незапасоемкими затратами», поскольку они не проходят стадии запасов, как составляющая производственной себестоимости, а сразу списывают на счет реализации и уменьшают прибыль. Затраты на продукт трактуются как «запасоемкие затраты». Они подлежат инвентаризации и высвобождаются из запасов, когда товар реализован.

По функциям управления применительно к процессу производства затраты классифицируют на производственные и непроизводственные. Производственные затраты (производственная себестоимость) — *manufacturing costs* — это все затраты в пределах предприятия по преобразо-

ванию сырья и материалов в готовую продукцию путем использования труда производственных рабочих и производственного оборудования. Такие затраты могут быть прямыми (direct manufacturing costs) и косвенными (indirect manufacturing costs) производственными затратами. Обращают внимание на вспомогательные виды деятельности (support activity costs), которые имеют отношения к обслуживающим подразделениям предприятия и не связаны непосредственно с производственным процессом (проектирование, закупка материалов, подготовка заказов, доставка грузов, наладка оборудования, контроль качества, упаковка продукции, техническое обслуживание и ремонт машин, оборудования транспортных средств, уборка территорий и т. д.).

Непроизводственные затраты (nonmanufacturing costs) обычно предусматривают следующий перечень, обусловленный шестью направлениями деятельности:

- затраты на дисрибьюцию, распределение (distribution costs) включают доставку продукции потребителю;
- затраты на реализацию, сбыт (selling costs) содержит расходы отдела сбыта (комиссионные, оплата труда персонала и другие);
- затраты на маркетинг (marketing costs) предусматривают расходы на рекламу, стимулирование сбыта и т. д.;
- послепродажные затраты (after sales costs) связаны с гарантийным обслуживанием и ремонтом, работой с рекламациями и т. п.;
- затраты на научные исследования и опытно-конструкторские разработки НИОКР (research and development costs) состоят из расходов на проектирование и изготовление новых видов продукции;
- общие и административные затраты (general and administrative costs) предназначены для содержания высшего управленческого персонала, юридического подразделения, бухгалтерии и прочих служб, непредусмотренных в предыдущих пунктах.

Затраты, изменяющиеся пропорционально объему производства в краткосрочном периоде, называют краткосрочными затратами (short-run costs). Так, например, если мы берем на борт самолета пассажира в связи с форс-мажорными обстоятельствами (сверх установленного числа мест), то краткосрочными затратами будут приростные затраты на топливо и еду для этого клиента. Они существенно ниже стоимости билета на самолет для обычных пассажиров и фактически являются гибкими затратами.

Долгосрочные затраты (long-run costs) представляют собой сумму гибких затрат и затрат, обусловленных мощностью предприятия, называемых косвенными производственными затратами. Объектом отнесения таких затрат выступает в основном продукция предприятия. Они используются в целях планирования выпуска товаров, так как выступают оценкой себестоимости ресурсов, потребляемых для их производства. Цена товара должна покрывать, возмещать всю совокупность долгосрочных затрат.

Следует отметить также, что относительно новой перспективной является калькулирование затрат жизненного цикла (life-cycle costing) продукта. Оно обусловлено необходимостью принятия управленческих решений о целесообразности диверсификации производства товаров и является важным инструментом планирования. Обычно жизненный цикл продукта включает пять этапов:

- разработка и планирование; затраты предприятия, как правило, значительные и связаны с исследованиями, проектированием и испытаниями опытных образцов товаров; вид и величина затрат на эти цели служат исходной информацией для планирующих подразделений в части создания нового продукта;
- внедрение на рынок товаров; доходы от реализации зачастую не покрывают величины гибких затрат и затрат, определяемых мощностью;
- рост выпуска; доходы от реализации продукта превышают гибкие затраты и затраты, определяемые мощностью;
- зрелость продукта; возрастает ценовая конкуренция, прибыль снижается; предприятия стремятся снизить затраты для обеспечения конкурентного преимущества и прибыльности;
- спад и снятие продукта с производства; снижение объема продаж и прибыли, изделие исключается из номенклатуры продукции;
- возникают затраты, связанные с прекращением выпуска, такие как реализация освободившегося оборудования, излишних материалов и т. п.

Анализ затрат жизненного цикла продукта свидетельствует, что они осуществляются неравномерно, а определение их природы и величины позволяет давать систематическую оценку в целях управления. Представление о размерах этих затрат делают более обоснованными решения, подкрепленные расчетами, касающимися новых продуктов.

Возможны и другие группировки затрат в зависимости от формулировки целей. Они в конечном итоге будут определять природу необходимых затрат, способ расчета и значимость из величин. Цифра затрат, полезная для одного решения, может оказаться несущественной для другого и вредной применительно к третьему [2, с. 146].

### ***Контрольные вопросы для самопроверки***

1. Что выступает в качестве носителей затрат?
2. Что представляют собой прямые и косвенные затраты?
3. Какие затраты относят к переменным?
4. Какие затраты относят к постоянным?
5. В связи с чем затраты называют регулируемыми? Что к ним относят?

### **Тесты по теме**

1. Для чего важна классификация затрат:
  - \*для эффективного управления затратами
  - для расчета себестоимости
  - для расчета цены
  - для выбора заказчика
2. Что выступает носителем затрат:
  - выручка
  - цена продукции
  - заработная плата
  - прибыль
  - \*выступает различные виды продукции, работ, услуг
3. С какой целью затраты классифицируют на постоянные и переменные:
  - для расчета себестоимости
  - для определения заработной платы
  - для расчета накладных расходов
  - \*для принятия управленческих решений и планирования
4. На какие виды классифицируют затраты:
  - \*постоянные, переменные

- \*планируемые и непланируемые
- \*вмененные
- приемлемые для заказчика

5. Что представляют собой прямые и косвенные затраты:

- затраты на производство
- затраты на закупку материалов
- \*стоимостную оценку ресурсов видов деятельности на конкретный объект
- стоимостную оценку реализации продукции

6. Что представляют собой косвенные затраты:

- затраты на оплату труда
- затраты на оплату материалов
- \*накладные расходы
- \*аренда помещения

7. Что представляет собой себестоимость продукции:

- прямые затраты на выпуск изделий
- \*затраты предприятия на производство, продвижение и реализацию
- затраты цеха
- затраты отдела материально-технического обеспечения

8. Перечень экономических элементов затрат включает:

- затраты на освещение
- затраты на отопление
- \*затраты на оплату труда
- затраты на отдых сотрудников

9. Статьи затрат в калькуляции себестоимости включают:

- \*сырье и материалы
- налоги на прибыль
- командировочные расходы
- оплату возмещений от полученных травм на производстве

10. Как изменяются переменные затраты с изменением выпуска объемов продукции:

- увеличиваются в результате снижения объема производства

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Управление затратами исходит из того, что каждый участник рынка товаров в долгосрочной перспективе должен снижать издержки в целях достижения конкурентного преимущества. При этом необходимо сравнивать не только производственные затраты, но и затраты жизненного цикла продукта, которые включают исследование, проектирование, разработку, производственное изготовление, реализацию, послепродажное обслуживание, снятие с производства и утилизацию.

Целесообразно обращать внимание на то, что затраты обусловлены видами деятельности по созданию продукта и доставки его потребителям. Последовательность такой деятельности представляет собой «цепочку» формирования ценности товара. Каждое звено «цепочки» должно вносить больший вклад в конечную ценность продукта, чем затраты на осуществление деятельности этих звеньев.

Руководители структурных подразделений, ответственные за расходование ресурсов, должны знать планируемый уровень затрат в целом и по каждому изделию, какова структура издержек и динамика их изменений в зависимости от выпуска продукции, загрузки производственных мощностей и т. д.

Следует рассматривать определенную часть косвенных затрат как невозвратные (понесенные) или нерелевантные, не зависящие от принятых решений (амортизация, страхование, налоги и т. п.). Другая часть этих затрат может снижаться принятием тех или иных управленческих решений, например, расходы по содержанию и эксплуатации машин, оборудования и др.

Использование традиционных стандартных систем учета издержек для управления ими накладывают серьезные ограничения. Внимание акцентируется на материальных и трудовых затратах, накладных расходах, причем они распределяются между продуктами на основе нескольких показателей. В силу того, что все эти показатели (базы распределения) зависят от количества изготовленной и реализованной продукции, менеджеры затрудняются объяснить, почему многообразие и сложность товаров приводит к высоким затратам. Эти системы учета издержек приемлемы для подготовки финансовой отчетности, но совершенно не подходят для поддержки принятых управленческих решений и совершенствования процессов.

Новые системы учета затрат сохраняют прежние функции для подготовки отчетов для акционеров, кредиторов, государственной отчетности, налоговых органов, но вводят и новые. Одна группа систем обеспечивает измерение себестоимости и прибыльности мероприятий, процессов, продукции и потребителей. Благодаря этому руководство предприятия может использовать полученные данные для выявления возможностей, расстановки приоритетов, финансового обоснования целесообразности совершения процессов, принятия грамотных решений о цене, ассортименту продукции и т. д.

Современная рыночная среда характеризуется, как известно, глобальными рынками и конкурентами, достаточно динамичными техническими и технологическими новшествами, основанными на знаниях, новациях. Попытки освоения этой сложной среды жесткой конкуренции с помощью методов учета издержек индустриальных десятилетий, когда были локальные рынки, стабильная продукция, постоянные заказчики или потребители и стандартные технологии для массового производства продукции, могут привести к серьезным неудачам. Благодаря рассмотренным новшествам, руководство предприятий может принять решение о создании систем изменения затрат, которые обеспечат его информацией, позволяющей ориентироваться в нынешних рыночных условиях.

## СЛОВАРЬ ОСНОВНЫХ ТЕРМИНОВ

**Альтернативные затраты (opportunity costs).** Понесенные убытки, потери (упущенная выгода) при использовании ресурсов для одной цели вместо другой.

**Анализ деятельности (activity analysis).** Процесс, состоящий из следующих этапов: идентификация целей, описание видов деятельности, классификация видов деятельности, непрерывное совершенствование процессов и устранение тех видов деятельности, затраты ресурсов на осуществление которых превосходят их ценность. Этот процесс известен также как *анализ ценности* или *управление видами деятельности*.

**Анализ отклонений (variance analysis).** Совокупность процедур, используемых менеджерами, с целью уяснить источники различий между фактическими и планируемыми (бюджетными) затратами.

**Бенчмаркинг, эталонное оценивание (benchmarking).** Процесс изучения и применения наилучших методов других организаций для совершенствования собственных результатов и для введения эталонов оценки внутренних показателей исполнения.

**Бюджет (budget).** Количественные выражения денежных поступлений и выплат, которые позволяют прогнозировать последствия текущих операционных решений и показывают, сможет ли финансовый план удовлетворять целям организации.

**Бюджетирование (budgeting).** Процесс подготовки бюджетов.

**Бюджетный процесс, процесс бюджетирования (budgeting process).** Процесс, определяющий запланированный уровень переменных (гибких) затрат.

**Временные факторы (duration drivers).** Отражают длительность времени, необходимого для выполнения определенной деятельности.

**Время обработки (processing time).** Время, затраченное на выполнение обработки.

**Вспомогательные (обслуживающие) подразделения (service departments).** Подразделения, которые выполняют виды деятельности по обеспечению производства, но не отвечают за какие-либо конкретные процессы, связанные с изготовлением продукции.

**Вспомогательные затраты, затраты вспомогательной деятельности (support costs, support activity costs).** Затраты на осуществление тех

видов деятельности, которые имеют отношение к вспомогательным подразделениям предприятия и не связаны непосредственно с производственным процессом. Например, затраты на проектирование процессов, затраты на закупку и получение материалов, расходы на обработку заказов. В этой связи различают производственные и непроизводственные вспомогательные затраты (*накладные расходы*).

**Второй этап распределения затрат (stage 2 allocations).** Распределение затрат, аккумулированных производственными подразделениями и видами деятельности, на отдельные продукты.

**Вход, вводимые ресурсы, вклад (input).** Факторы, учитываемые в процессе производства: время сотрудников, производственные затраты или используемая мощность.

**Выход, выпуск, результат (output).** Оценка результатов деятельности.

**Гибкие затраты (flexible costs).** Затраты, величина которых изменится с изменением объемов производства, деятельности.

**Деятельность (activities).** Работа, выполненная в рамках организации; объединяет в едином процессе людей, оборудование, материалы, энергию и другие ресурсы в целях производства продукта и оказания услуг. Различные виды деятельности могут предусматривать сборку изделия, наладку оборудования, реакцию на запросы потребителей, проектирование новых услуг.

**Деятельность (вид деятельности) (activity).** Работа или задача, содержащая конкретную цель; подход, позволяющий описать и оценить результаты использования ресурсов организации или эффективность функционирования персонала.

**Деятельность, добавляющая ценность (полезная деятельность) (value-added activity).** Деятельность, устранение которой приведет к снижению полезности (ценности) продукта для потребителя в долгосрочной перспективе.

**Деятельность, не добавляющая ценности (бесполезная деятельность) (nonvalue-added activity).** Деятельность, которая позволяет уменьшить расходы без снижения полезности продукта с точки зрения потребителя.

**Дискреционные (регулируемые) затраты (discretionary costs).** Затраты на приобретение краткосрочных мощностей для осуществления видов деятельности или услуг. Являются следствием решений менеджмента, в результате которых выбранный уровень расходов влияет на

объем производства. В свою очередь объем выпуска продукции не должен влиять на потребление ресурсов, связанных с осуществлением видов деятельности.

**Долгосрочные затраты (long-run costs).** Сумма гибких затрат и затрат, определяемых мощностью, связанных с производством продукта.

**Доля рынка (market share).** Процент объема выпуска продукции конкретной компании или предприятия от общего объема продаж товаров и услуг в регионе.

**Жизненный цикл продукта (product life cycle).** Период времени от начала разработки товара (услуги) до момента прекращения потребительского спроса на этот продукт (услугу).

**Заинтересованные стороны (стейкхолдеры) (stakeholders).** Персонал или организации, которые определяют успех компании или влияют на ее способность достигать своих целей.

**Закупки «точно вовремя» (JIT purchasing).** Порядок осуществления закупок, который предусматривает поставку материалов и комплектующих изделий на предприятие в момент их использования в производстве.

**Запасы готовой продукции (finished goods inventory).** Запасы продукции, которая изготовлена, но не реализована заказчику.

**Запасы незавершенного производства (work-in-process inventory).** Затраты ресурсов по каждому незавершенному производством заказу.

**Запасы сырья и материалов (raw materials inventory).** Затраты на закупку ресурсов до их передачи в производство.

**Затраты на дистрибуцию (распределение) (distribution costs).** Включают затраты на доставку готовой продукции потребителям.

**Затраты на заказ, себестоимость заказа (job costs).** Расходы, связанные с прямыми материальными и трудовыми затратами, а также с вспомогательными затратами на выполнение заказа.

**Затраты на качество (quality costs).** Расходы по обеспечению качества продукции включают затраты: на оценку качества, на предотвращение отклонений от показателей качества, на устранение качественного несоответствия при внутреннем или внешнем его обнаружении.

**Затраты на маркетинг (marketing costs).** Включают расходы на рекламу и стимулирование сбыта.

**Затраты на наладку (setup costs).** Затраты на подготовку оборудования для производства определенного продукта.

**Затраты на научные исследования и разработки (НИОКР) (research and development costs).** Включают в себя расходы на разработку и проектирование новых видов продукции и исследование рынка.

**Затраты на продукт (производственная себестоимость продукта) (product costs).** Затраты на производство продукции.

**Затраты на реализацию (сбыт) (selling costs).** Включают в себя расходы подразделения, осуществляющего сбыт продукции.

**Затраты на хранение (carrying costs).** Затраты на хранение запасов с момента их приобретения до момента производственного потребления или реализации.

**Затраты периода (period costs).** Затраты, связанные с непроизводственными расходами, которые не включаются в себестоимость запасов (административно-управленческие расходы, расходы на маркетинг и расходы на осуществление прочих функций по созданию ценности).

**Затраты, определяемые мощностью; неизбежные (обязательные) затраты (capacity-related costs, capacity costs or committed costs).** Затраты на ресурсы, связанные с выпуском продукции, обусловленные мощностью предприятия.

**Интенсивные факторы (intensity drivers).** Определяют ресурсы, которые связаны с выполнением анализируемой деятельности.

**Информация управленческого учета (management accounting information).** Финансовые и операционные данные о: видах деятельности и процессах, осуществляемых компанией; функционировании структурных подразделений; выпускаемых продуктах и услугах; потребителях.

**Кайдзен костинг, калькуляция себестоимости кайдзен, калькулирование в среде непрерывного совершенствования (Kaizen costing).** Система калькулирования, сфокусированная на сокращении затрат, связанных со стадиями полного жизненного цикла продукта.

**Калькулирование (costing).** Процесс определения себестоимости конкретного продукта или услуги.

**Калькулирование затрат жизненного цикла продукта, расчет прижизненных затрат (life-cycle costing).** Определение всех затрат, связанных с продуктом или услугой на протяжении жизненного цикла.

**Калькулирование затрат в разрезе потребителей (расчет затрат по клиентам) (customer costing).** Процесс определения затрат на маркетинг, реализацию, дистрибуцию (распределение) и административных расходов, обусловленных обслуживанием каждого потребителя.

**Калькулирование затрат полного жизненного цикла (total-life-cycle costing — TLCC).** Процесс управления затратами вдоль цепочки создания ценности.

**Калькулирование на основе деятельности, расчет затрат по видам деятельности (activity-based costing — ABC).** Процесс расчета затрат вдоль цепочки создания ценности по видам деятельности; связывает расходы на приобретение ресурсов с товарами и услугами, произведенными и реализованными потребителям.

**Калькулирование переменных затрат (variable costing).** Процесс, предусматривающий включение в себестоимость продукции только гибких затрат; маржинальная система калькулирования и система калькулирования прямых затрат (директ-костинг).

**Калькулирование полных (поглощенных) затрат, метод поглощения затрат (full absorption costing).** Процесс калькулирования, при котором все производственные затраты включаются в себестоимость продукта.

**Калькулирование себестоимости продукта (расчет затрат на продукт) (product costing).** Процесс расчета затрат на продукт (услугу) в ходе разработки, производства и реализации.

**Калькулирование стандартных затрат, стандарт костинг (standard costing).** Процесс калькулирования, предусматривающий отнесение затрат на производство товаров и услуг на основе использования утвержденных нормативных ставок.

**Качество (quality).** Обеспечение соответствия параметров продукта характеристикам, согласованным с заказчиком (потребителем).

**Конверсионные затраты, издержки обработки, добавленные затраты (conversion costs).** Затраты на оплату труда производственных рабочих и на вспомогательные виды деятельности по обработке (конверсии) сырья и материалов на каждой стадии технологического процесса.

**Контролируемые затраты (controllable cost).** Затраты, которые подвергаются контролю и регулированию.

**Контроллер (controller).** Высшее должностное лицо в подразделении учета и контроля компании.

**Контроль (control).** Совокупность процедур, технических приемов, показателей оценки исполнения, а также систем, обеспечивающих мотивацию сотрудников компании на достижение определенных целей.

**Косвенные (непрямые) затраты (indirect cost).** Затраты ресурсов, используемых на производство нескольких видов товаров или услуг.

**Косвенные производственные затраты (indirect manufacturing costs).** Совокупность производственных затрат, не относящихся к прямым, взаимосвязанных с *мощностью* предприятия, а не с отдельными видами продукции.

**Маржинальная прибыль на единицу (contribution per unit).** Цена единицы продукции за вычетом переменных затрат на ее производство и реализацию.

**Метод последовательного (ступенчатого, пошагового) распределения (sequential allocation method).** Процесс распределения затраты каждого обслуживающего подразделения между производственными и другими обслуживающими подразделениями.

**Мониторинг (monitoring).** Наблюдение за работой или поведением исполнителей в ходе выполнения задания.

**Мотивация (motivation).** Заинтересованность персонала компании в выполнении определенных действий.

**Накладные расходы, не зависящие от объема выпуска (nonunit-level overhead costs).** Затраты (косвенные расходы), относящиеся на конкретные виды продукции пропорционально какой-либо базе распределения.

**Невозвратные (понесенные) затраты (sunk costs).** Затраты на приобретение ресурсов, которые нельзя изменить управленческими решениями; противопоставляются *приростным (инкрементным) затратам*.

**Неиспользованная мощность (unused capacity).** Разница между проектной мощностью предприятия и фактически использованной для изготовления продукции.

**Непрерывное совершенствование (continuous improvement).** Процесс внесения непрерывных изменений в производство продукции с целью повышения его эффективности.

**Непроизводственные затраты (nonmanufacturing costs).** Затраты организации, не связанные с производством продукта; включают затраты на дистрибуцию, затраты на реализацию, затраты на маркетинг, послепродажные затраты, затраты на научные исследования и разработки (НИОКР), общие и административные затраты.

**Нерелевантные затраты (irrelevant costs).** Затраты, не зависящие от управленческого решения.

**Неуправляемая (неконтролируемая) система (out of control).** Состояние, когда система не функционирует в соответствии с заданными целями.

**Нефинансовые показатели (nonfinancial measures).** Показатели деятельности, не выраженные в денежном измерении.

**Неэффективная деятельность (inefficient activity).** Деятельность, использующая большее количество ресурсов, чем это необходимо для достижения желаемого результата.

**Норма надбавки (markup rate).** Процент, на который увеличивается себестоимость продукта, услуги (*процент надбавки*).

**Норма рентабельности (ставка доходности, норма отдачи) (rate of return).** Отношение величины чистой прибыли, полученной в результате инвестирования, к стоимости инвестированного капитала.

**Обратная связь (feedback).** Информация, которую можно использовать для сравнительной оценки и корректировки планируемого процесса.

**Обслуживающие (вспомогательные) подразделения (service departments).** Подразделения, которые обеспечивают осуществление производственного процесса, но не отвечают за переработку сырья и материалов в готовую продукцию.

**Общепринятые принципы бухгалтерского учета (generally accepted accounting principles — GAAP).** Общепринятые методы классификации затрат для составления внешней финансовой отчетности.

**Объект отнесения затрат (cost object).** Предмет или вид деятельности, требующий измерения затрат.

**Операционная деятельность (operations activities).** Виды деятельности по разработке систем управления внутренней логистикой; работе с поставщиками, управлению операциями и производством; управлению движением товаров к потребителям (внешней логистикой).

**Операционное управление видами деятельности (operational activity-based management).** Процедура, благодаря которой используется информация, обусловленная системой ABC на уровне деятельности для выявления возможностей сокращения затрат.

**Операционные затраты (operating costs).** Затраты (кроме прямых материальных), необходимые для изготовления продукта или оказания услуги.

**Операционные факторы (transaction drivers).** Используются для подсчета частоты повторения операций (количества раз их выполнения).

**Основные затраты (prime costs).** Сумма прямых затрат на производство товара или услуги.

**Отдача (возврат, прибыль, доходность) (return).** Ожидаемые денежные поступления в результате использования долгосрочного актива.

**Отклонение (variance).** Разность между запланированными и фактическими затратами.

**Отклонение по цене (ставке) (price (rate) variance).** Разница между планируемой (нормативной) и фактической ценой.

**Отклонения вследствие планирования (planning variances).** Различия между показателями (жестким бюджетом и гибким бюджетом), отражающими различие между плановыми и фактическими данными.

**Отнесение затрат (cost assignment).** Установление соотношения между затратами и количеством продукции.

**Отчет об исполнении (performance report).** Отчет, в котором сравниваются запланированные и фактические показатели, рассчитываются отклонения и указываются причины их возникновения.

**Оценка исполнения (функционирования) (performance measurement).** Процесс, который используется для оценки работы персонала, функционирования вида деятельности или организационной единицы.

**Первый этап распределения затрат (stage 1 allocations).** Отнесение затрат обслуживающих подразделений на производственные или на виды деятельности.

**План закупки материалов (materials purchasing plan).** Операционный план, определяющий график закупок (сроки поставок).

**Полная себестоимость, полные затраты (full costs).** Сумма всех затрат, отнесенных на продукт, включая прямые материальные затраты, прямые расходы на оплату труда, вспомогательные затраты, накладные расходы и расходы, связанные с реализацией продукции.

**Послепродажные затраты (after-sales costs).** Затраты предприятия-изготовителя по обслуживанию потребителей продукции (включают гарантийный ремонт и работу с рекламациями).

**Принцип контролируемости (подконтрольности) (controllability principle).** Принцип, согласно которому персонал центра ответственности отвечает только за те затраты, доходы или инвестиции, которые контролируются сотрудниками этого центра.

**Принятие решения (decision making).** Процесс выбора из альтернативных вариантов действий такого решения, которое позволит достичь поставленной цели.

**Приростные (дополнительные) затраты на единицу (incremental cost per unit).** Увеличение совокупных затрат на производство и реализацию при изготовлении и продаже еще одной дополнительной единицы продукта.

**Прогноз спроса (demand forecast).** Оценка количества продукции, которую можно реализовать на рынке по определенной цене

**Продолжительность цикла, время цикла изготовления (cycle time).** Время от начала разработки до окончания изготовления продукта производством.

**Производительность (productivity).** Отношение количества произведенной продукции к численности персонала, количеству единиц оборудования и т. п. Измерение количественных показателей может осуществляться в натуральном или стоимостном выражении. Финансовый показатель производительности есть отношение объема реализации продукции к инвестированному капиталу.

**Производственные затраты, производственная себестоимость (manufacturing costs).** Совокупные затраты, связанные с приобретением сырья и материалов, оплатой труда производственных рабочих, накладными расходами (цеховые и расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования).

**Производственные накладные расходы (manufacturing overhead).** Совокупные затраты, обеспечивающие производственный процесс; они относятся ко всей продукции, изготовленной производственным подразделением или предприятием.

**Производственные подразделения, цеха основного производства (production departments).** Структурные подразделения предприятия, в которых осуществляется изготовление продукции.

**Производственные факторы (production drivers).** Движущие силы (причины), влияющие на объемы выпуска продукции.

**Производственный план (production plan).** Показатель, определяющий необходимый объем производства продукции.

**Производственный цикл (manufacturing cycle).** Этап, связанный с изготовлением продукта.

**Производство «точно вовремя» (just-in-time manufacturing — JIT).** Организация производственного процесса, согласно которой выпуск продукции осуществляется в определенное время по мере потребности.

**Процессы (processes).** Взаимосвязанные виды деятельности, обеспечивающие достижение определенных целей.

**Прочие прямые затраты (outlier direct costs).** Затраты вспомогательные операции, обеспечивающие осуществление основного процесса изготовления продукции (кроме затрат на материалы и оплаты труда производственных рабочих).

**Прямые затраты (direct cost).** Затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукта или оказанием услуги (включая затраты на материалы и оплаты труда производственных рабочих).

**Прямые производственные затраты (direct manufacturing costs).** Затраты на приобретение материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий и оплату труда основных производственных рабочих.

**Расходование ресурсов, затраты на поставку ресурсов (resource spending).** Затраты, связанные с приобретением оборудования, производственных помещений, сырья, материалов, оплату труда рабочих, персонала и др. для осуществления деятельности.

**Расходы отчетного периода (расходы) (expenses).** Затраты на ресурсы, которые потреблены в процессе деятельности, связанной с производством товаров или услуг.

**Результативный (effective).** Оценка процесса с точки зрения решения сформулированных задач или выполнения поставленных целей.

**Реинжиниринг процесса (process reengineering).** Перепроектирование или устранение неэффективных процессов.

**Релевантные затраты (доходы) (relevant cost / revenues).** Расходование ресурсов, обусловленное принимаемым решением.

**Рентабельность инвестированного капитала, возврат (отдача) на инвестиции (return on investment — ROI).** Величина, определяемая отношением чистой прибыли к инвестированному капиталу.

**Решение «производить или покупать» (make-or-buy decision).** Обоснование выбора решения о приобретении или производстве определенных изделий собственными силами, а также заключении договоров субподряда на поставку продукции.

**Себестоимость (затраты) (cost).** Стоимостная оценка ресурсов на производство продукции или услуг.

**Себестоимость продукта (product cost).** См. *затраты на продукт*.

**Себестоимость произведенной продукции (cost of goods manufactured — COGM).** Совокупные затраты ресурсов в стоимостном выражении на изготовление продукции в течение определенного периода.

**Себестоимость реализованной продукции (cost of goods sold — COGS).** Совокупные затраты ресурсов в стоимостном выражении на

изготовление продукции в течение определенного периода и затраты на ее реализацию.

**Система калькулирования себестоимости по заказам (job order costing system).** Процедура определения затрат на производство продукции, изготавливаемой для конкретных заказчиков.

**Система калькулирования себестоимости по процессам (process costing system).** Процедура определения себестоимости технологических операций, из которых состоит производственный процесс изготовления продукции.

**Система многопередельного (многопроцессного) калькулирования (multistage process costing system).** Определение себестоимости изготовления продукта на различных стадиях процесса его переработки.

**Система управления затратами по видам деятельности, система управления затратами на основе деятельности (activity-based cost (ABC) management system).** Процедура определения затрат по видам деятельности, связанной с изготовлением и поставкой продукции.

**Система управленческого учета (management accounting system).** Порядок выполнения процедур, позволяющий аккумулировать операционную и финансовую информацию, осуществлять обработку, хранение и обмен с пользователями (персоналом, менеджерами, руководством).

**Согласованность (конгруэнтность) целей (goal congruence).** Упорядоченность определенных действий, решений между персоналом, менеджерами и руководством в соответствии с целями организации.

**Ставка затрат на единицу их фактора, пофакторная ставка затрат (cost driver rate).** Величина, определяемая отношением количества расходуемых ресурсов к какому-либо оцениваемому показателю фактора.

**Ставка на базе фактора затрат деятельности, ставка затрат по видам деятельности (activity cost driver rate).** Величина, определяемая отношением расходов на осуществление деятельности к общему численному значению фактора.

**Ставка переменных затрат деятельности (variable activity rate).** Величина, определяемая отношением переменных (гибких) затрат на осуществление деятельности к общему численному значению фактора.

**Ставка постоянных затрат деятельности (fixed activity rate).** Величина, определяемая отношением постоянных затрат на осуществление деятельности к общему значению фактора.

**Стандарты качества серии Q (Q Series of Quality Standards).** Стандарты качества серии Q, разработанные Американским Обществом по контролю качества, аналогичные европейским.

**Стоимость (cost).** Является синонимом понятия затрат (себестоимости) на производство продукта или цены, по которой изделие приобретается.

**Стратегическая информация (strategic information).** Информация, на базе которой принимаются долгосрочные решения. К ней относят показатели, характеризующие прибыльность продукции, услуг, поведение конкурентов, предпочтения потребителей, возможности рынка, технологические инновации и др.

**Стратегия (strategy).** Умение осуществлять руководство на основе долгосрочных прогнозов, в частности, осуществлять выбор потребителей продукции, принимать решения о качественном и стабильном их обслуживании.

**Тендерная цена, котировочная цена, стоимость заказа (bid price).** Цена, установленная на базе совокупных затрат на выполнение заказа и планируемой прибыли.

**Технологические затраты (engineered expenditures).** Затраты, обусловленные определенным порядком (технологией) осуществления видов деятельности, включая выполнение проектно-конструкторских работ и процессов обработки материалов, оплату труда рабочих и др.

**Точка безубыточности (breakeven point).** Объем выпуска продукции, при котором выручка от ее продажи равна затратам на производство и реализацию.

**Трансфертное ценообразование (transfer pricing).** Порядок определения цен на конкретные виды изделий, передаваемых подразделениями компании друг другу (между центрами ответственности).

**Требование на отпуск материалов (materials requisition note).** Документ, содержащий перечень материалов, подлежащих отпуску в подразделения компании для осуществления производственного процесса.

**Управление затратами жизненного цикла продукта (life-cycle cost management)** Управление видами деятельности в рамках цепочки создания ценности с целью обеспечения долгосрочного конкурентного преимущества по издержкам.

**Управленческая система учета и контроля (management accounting and control system — MACS).** Совокупность основных систем оценки исполнения.

**Управленческий контроль (management control).** Процесс сравнения и оценки ожидаемых и полученных результатов, а также предоставление информации о результатах деятельности персонала и руководителей подразделений высшему руководству компании.

**Управленческий учет (management accounting).** Процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, оценки и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который позволяет регламентировать действия персонала, мотивацию его поведения на создание добавленной ценности и позволяющий достичь стратегических, тактических и оперативных целей компании.

**Устранимые затраты (затраты, которых можно избежать) (avoidable costs).** Затраты, которые можно избежать путем прекращения производства изделий, услуг, бизнеса.

**Участник рынка, принимающий цену; ценовой преследователь (price taker).** Компания, устанавливающая цены на свои товары, ориентируясь на рыночный уровень цен аналогичной продукции.

**Участник рынка, устанавливающий цены; ценовой лидер (price setter).** Компания, устанавливающая цены на свои товары, которые готовы платить потребители.

**Учет затрат (производственный учет).** Одно из направлений бухгалтерского учета, задачей которого является формирование и передача финансовой и нефинансовой информации о затратах, связанных с приобретением и расходом ресурсов внутри компании.

**Фактическое калькулирование, калькулирование фактической себестоимости (actual costing).** Процесс отнесения на конкретные изделия фактических затрат на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, заработной платы производственных рабочих, расходов по освоению новых видов продукции и других, а также накладных расходов.

**Факторы (драйверы) (drivers).** Причины, согласно которым происходят изменения в потреблении ресурсов, видов деятельности, затратах и доходах (факторы потребления ресурсов, факторы деятельности, факторы затрат и факторы доходов).

**Факторы затрат деятельности (activity cost drivers).** Причины, по которым устанавливается связь между видами деятельности и объектами затрат.

**Факторы потребления ресурсов, факторы ресурсных затрат (resource drivers).** Причины, влияющие на потребление ресурсов, обусловленных деятельностью.

**Финансовые показатели (financial measures).** Показатели, измеряемые в стоимостном выражении.

**Финансовый контроль (financial control).** Процесс, позволяющий выявить и оценить выполнение планируемых, прогнозируемых финансовых результатов.

**Финансовый учет (financial accounting).** Процесс подготовки и представления в соответствии с установленными и жестко регламентированными формами отчетов о работе компании внешним пользователям (правительственным органам, кредиторам и другим заинтересованным организациям и лицам).

**Ценность, ощущаемая клиентом; потребительная ценность (customer value).** Величина, оцениваемая разностью между общей ценностью продукта для клиента (достояние клиента) и его затратами на приобретение (жертва клиента).

**Ценообразование по принципу «затраты плюс» (cost-plus pricing).** Процесс определения цены изделия на базе себестоимости его производства и добавления прибыли.

**Центр доходов (выручки) (revenue center).** Структурное подразделение, персонал которого контролирует выручку (доходы), но не несет ответственность по затратам на производство или приобретение товаров (услуг), которые они реализуют, а также за уровень инвестиций, осуществляемых этим подразделением.

**Центр затрат (cost center).** Структурное подразделение, персонал которого контролирует затраты, но не доходы или инвестиции.

**Центр инвестиций (investment center).** Структурное подразделение, персонал которого контролирует доходы, затраты и инвестиции.

**Центр ответственности (responsibility center).** Структурное подразделение, за результаты деятельности которого отвечает менеджер (конкретное лицо).

**Центр прибыли (profit center).** Структурное подразделение, персонал которого контролирует доходы, затраты на производство продукта или услуги, подлежащие реализации.

**Цепочка создания ценности, цепочка ценности (value chain).** Последовательность видов деятельности по созданию ценности (продукта или услуги) и доставке ее потребителю. Каждое звено цепочки создания ценности должно вносить большой вклад в конечную ценность продукта по сравнению с затратами на ее осуществление.

**Цикл исследования, разработки и проектирования (research development and engineering cycle — RD&E).** Период времени, в течение которого осуществляется исследование рынка, проектирование и разработка продукта.

**Эффективная деятельность (efficient activity).** Вид деятельности, предусматривающий рациональное (в пределах норматива) использование ресурсов.

**Эффективность (efficiency).** Показатель, характеризующий расходование ресурсов на осуществление какой-либо деятельности. Для оценки эффективности финансовой деятельности он может определяться отношением величины прибыли к объему продаж.

**Эффективный (efficient).** Показатель, характеризующий успешность осуществления процесса. Эффективный процесс означает минимальный объем использованных ресурсов для его выполнения.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Друри К.* Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
2. *Аткинсон Э., Банкер Р.* [и др.]. Управленческий учет. М.: ИД «Вильямс», 2005. 879 с.
3. *Дойл Д.* Управление затратами: стратегическое руководство. М.: Вольтерс Клувер, 2006. 264 с.
4. *Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г.* [и др.]. Управление затратами на предприятии. СПб.: ИД «Бизнес-пресса», 2003. 256 с.
5. *Портер М.* Конкурентное преимущество. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 715 с.
6. *Мымрин Ю. Н., Малахов И. Н.* Выбор и оптимизация технико-экономических показателей машин при разработке технического задания. М.: Машиностроение, 1987. 152 с.
7. *Котляров С. А.* Управление затратами. СПб.: Питер, 2001. 160 с.
8. *Трубочкина М. И.* Управление затратами предприятия. М.: ИНФРА-М, 2004. 218 с.
9. *Лабзунов П. П.* Управление затратами на промышленных предприятиях России. М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2005. 222 с.
10. *Воронова Е. Ю., Улина Г. В.* Управленческий учет на предприятии. М.: ТК «Велби»; Проспект, 2006. 248 с.
11. Издержки производства / под ред. проф. Л. М. Кантора и доц. А. Г. Завьялкова. Минск: Вышэйшая школа, 1974. 368 с.
12. *Соколов Ю. А.* Формирование себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учете. М.: Альфа-Пресс, 2005. 216 с.
13. *Киримов В. Э., Петрище Ф. А.* [и др.]. Методы управления затратами и качеством продукции. М.: ИКЦ «Маркетинг», 2002. 108 с.
14. *Вахрушина М. А.* Управленческий анализ. М.: Омега-Л, 2005. 432 с.
15. *Рыбакова О. В.* Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование. М.: Изд-во РАГС, 2006. 332 с.
16. *Дойли Д.* Эффективное ценообразование — основа конкурентного преимущества. М.: ИД «Вильямс», 2004. 304 с.
17. *Попова Л. В., Маслова И. А.* [и др.]. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М.: Дело и сервис, 2006. 448 с.

18. 22 положения по бухгалтерскому учету: сб. документов. М.: ОМЕГА-Л, 2005. 352 с.
19. Комментарий к главе 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». М.: Современная экономика и право; Юрайт-М, 2002. 280 с.
20. *Пошерстник Е. Б., Пошерстник Н. В.* Состав и учет затрат в современных условиях. СПб.: ИТД «Герда», 2000. 576 с.
21. *Анискин Ю. П., Павлова А. М.* Планирование и контроллинг. М.: Омега-Л, 2005. 280 с.
22. *Герасименко В. В.* Управление ценовой политикой компании. М.: ЭКСМО, 2006. 688 с.
23. *Захарьин В. Р.* Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету (ПБУ). М.: Омега-Л, 2006. 635 с.
24. *Черчмен У., Акоф Р., Арноф Л.* Введение в исследование операций. М.: Наука, 1968 г. 488 с.
25. *Хан Дитгер, Хунгенберг Харальд.* ПиК. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. М.: Финансы и статистика, 2005. 928 с.
26. *Ардзинов В. Д.* Ценообразование и сметное дело в строительстве. СПб.: Питер, 2004. 176 с.
27. *Шим Джей К., Сигел Джоэл Г.* Методы управления стоимостью и анализа затрат / пер. с англ. М.: Филинъ, 1996. 344 с.
28. *Немировский И. Б., Старожукова И. А.* Бюджетирование. От стратегии до бюджета — пошаговое руководство. М.: ИД «Вильямс». 2006. 512 с.
29. *Каплан Роберт С., Купер Робин.* Функционально-стоимостной анализ: практическое применение. М.: ИД «Вильямс», 2008. 352 с.
30. *Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П.* Управление затратами на предприятии: учебник / под общ. ред. Г. А. Краюхина. СПб.: ИД «Бизнес-пресс», 2008. 560 с.

# ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение</b> .....	3
<b>1. Процесс создания продукции и затраты</b> .....	7
1.1. Основные виды деятельности по созданию продукта .....	7
1.2. Процесс создания новой продукции и возникновение затрат .....	10
<b>2. Содержание управления затратами на предприятии</b> .....	15
2.1. Сущность затрат .....	15
2.2. Функции управления затратами .....	20
2.3. Принципы управления затратами .....	25
<b>3. Классификация затрат на производство</b> .....	28
3.1. Принципиальные подходы к классификации затрат .....	28
3.2. Классификация затрат для определения себестоимости и прибыли .....	29
3.3. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования .....	35
3.4. Классификация затрат для контроля и регулирования .....	38
<b>4. Прогнозирование и планирование затрат</b> .....	44
4.1. Необходимость планирования затрат .....	44
4.2. Расчет допустимых затрат .....	48
4.3. Взаимосвязь капитальных вложений, текущих затрат и доходность предприятия .....	50
4.4. Влияние инфляции на принятие управленческих решений .....	52
<b>5. Определение затрат на стадии жизненного цикла продукта</b> .....	57
5.1. Структура жизненного цикла продукта и калькулирование затрат .....	57
5.2. Определение и нормирование затрат .....	61
<b>6. Затраты на качество продукта</b> .....	65
6.1. Структура затрат на качество .....	65
6.2. Затраты и качество продукции: баланс интересов .....	66
6.3. Применение функционально-стоимостного анализа для снижения затрат на продукцию .....	67
6.4. Затраты и конкурентоспособность продукции .....	68

<b>7. Управление запасами и затраты предприятия .....</b>	<b>74</b>
7.1. Виды запасов предприятия .....	74
7.2. Оценка материально-производственных запасов .....	75
7.3. Оценка МПЗ при их списании на затраты производства .....	78
7.4. Влияние управления запасами на затраты предприятия и экономический результат его работы .....	81
<b>8. Оценка себестоимости продукции и определение ее прибыльности .....</b>	<b>86</b>
8.1. Калькулирование себестоимости .....	86
8.2. Способы отнесения затрат на продукцию, работы и услуги .....	90
8.3. Себестоимость и прибыльность продукции .....	95
<b>9. Калькулирование себестоимости продукции комплексных производств .....</b>	<b>101</b>
9.1. Особенности комплексных производств и выпускаемой ими продукции .....	101
9.2. Методы распределения комплексных затрат на совместно производимую продукцию .....	104
9.3. Влияние результатов распределения комплексных затрат на принятие решений .....	112
9.4. Особенности оценки побочных продуктов, отходов и утиля .....	116
<b>10. Управление затратами в процессе производства .....</b>	<b>122</b>
10.1. Формирование затрат по местам возникновения, центрам затрат и центрам ответственности .....	122
10.2. Бюджетирование затрат .....	125
10.3. Объекты учета затрат .....	126
10.4. Стимулирование снижения затрат на производство .....	128
<b>11. Учет и контроль затрат на производстве .....</b>	<b>131</b>
11.1. Системы учета затрат .....	131
11.2. Основы управленческого (производственного) учета .....	132
11.3. Учет затрат по местам возникновения в системе «директ-костинг» .....	135
11.4. Практика управления затратами по местам возникновения и центрам ответственности на основе управленческого (производственного) учета .....	137
11.5. Технические средства учета и контроля затрат на предприятии .....	148

<b>12. Анализ затрат</b> .....	152
12.1. Содержание анализа затрат на предприятии .....	152
12.2. Анализ затрат по экономическим элементам.....	154
12.3. Анализ себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям калькуляции .....	155
12.4. Анализ затрат на один рубль продукции .....	162
12.5. Анализ коммерческих расходов .....	163
<b>13. Системы управления затратами</b> .....	166
13.1. Связь затрат с объемами производства.....	166
13.2. Система «стандарт-кост» .....	170
13.3. Система «директ-костинг» .....	178
13.4. Контроллинг.....	180
13.5. Общая система управления затратами .....	184
13.6. Особенности управления затратами в высокотехнологичной среде .....	186
13.7. Новые методы управления затратами в современной мировой практике .....	188
<b>14. Компьютеризация управления затратами на предприятии</b> ....	193
14.1. Предпосылки компьютеризации управления затратами ....	193
14.2. Сферы компьютеризации управления затратами .....	193
14.3. Принципы компьютеризации управления затратами .....	194
14.4. Обеспечение компьютеризации управления затратами ....	196
14.5. Эффективность компьютеризации управления затратами .....	201
<b>15. Задачи и варианты их решения</b> .....	204
<b>Заключение</b> .....	232
<b>Словарь основных терминов</b> .....	234
<b>Библиография</b> .....	249

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЯ И ЭКОНОМИКИ

*Лев Ефимович Черток*

# **Основы управления затратами на предприятии**

*Учебное пособие*

Заведующий редакцией научной и учебно-методической  
литературы Издательства СПбУУиЭ  
*А. В. Блажко*

Подписано в печать 24.05.2012 г.  
Формат 60×84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Уч.-изд. л. 11,23. Усл. печ. л. 15,87.  
Тираж 600 экз. Заказ № 994

Издательство Санкт-Петербургского университета  
управления и экономики  
198103, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр. 44, лит. А  
(812)448-82-50  
E-mail: izdat-ime@spbume.ru, izdat-ime@yandex.ru

Отпечатано в типографии ООО «Инжиниринг сервис»  
191186 г. Санкт-Петербург, ул. Циолковского, д. 13, лит. Д

## ЛЕВ ЕФИМОВИЧ ЧЕРТОК



Профессор Санкт-Петербургского университета управления и экономики, кандидат экономических наук. Свыше 20 лет являлся одним из руководителей отраслевого подразделения, занимавшегося обоснованием экономической эффективности внедрения новой техники, включая крупногабаритное уникальное оборудование, и установлением цен на продукцию предприятий Министерства химического и нефтяного машиностроения нашей страны. Разработчик отраслевых стандартов, методик и методических положений, инструкций, автор многочисленных научных статей, монографий, учебных пособий по ценообразованию, методам определения экономического эффекта и себестоимости продукции. Область профессиональных интересов — управление затратами на предприятии, установление цен на новые виды продукции и обоснование эффективности разработок новых видов техники.

Учебное пособие по авторскому курсу содержит системное изложение вопросов, связанных с управлением затратами на предприятии. Оно не только знакомит студентов, преподавателей, менеджеров и руководителей компаний с современными научными взглядами, терминологией, специфическими приемами и подходами к управлению затратами на предприятии, но и с практическими видами деятельности в рассматриваемой области. Обучающиеся должны усвоить основные экономические понятия — издержки, затраты, расходы, прибыль и овладеть системами управления затратами, научиться управлять затратами по местам возникновения и центрам ответственности, рассчитывать стоимость произведенной и реализованной продукции, себестоимость, цену производства, допустимую величину затрат, рыночную цену и др.

«Управление затратами на предприятии» входит в цикл специальных дисциплин и является синтетической областью знаний, использующей терминологию и методы исследования ряда смежных научных направлений. Здесь соединяются знания о работе предприятия, выявляется их взаимосвязь и влияние на конечный результат процесса производства.

ISBN 978-5-94047-297-1



9 785940 47297 1