

Елена Невешкина, Светлана Савонина,
Ольга Владимировна Фадеева

**Новые подходы к
управлению затратами и
ценообразованием**



**Светлана Владимировна Савонина
Ольга Владимировна Фадеева
Елена Невешкина**

**Новые подходы к управлению
затратами и ценообразованием**

Авторский текст

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=182041

Новые подходы к управлению затратами и ценообразованием. Практическое пособие:

Правообладатель ЛА «Научная книга»; М.;

Аннотация

Одна из главных задач, которую менеджмент компании ставит перед специалистами финансово-экономических подразделений – разработка эффективной модели формирования цен в контуре управления затратами. В книге рассмотрены техники управления производственными затратами при обосновании ценовых решений, рассказывается о методиках ценообразования и управления затратами, современной практике регулирования цен, эффективных способах проведения внешнеэкономической политики, рычагах влияния на экономические процессы.

Пособие необходимо предпринимателям и руководителям фирм, государственным чиновникам и экономистам.

Содержание

Глава 1. Управление затратами и финансовыми результатами в системе управленческого учета на современном предприятии	4
1.1. Понятие, признаки затрат	4
1.2. Классификация затрат	7
1.3. Основные принципы управления затратами	13
1.4. Системы калькулирования себестоимости	20
Конец ознакомительного фрагмента.	22

Елена Владимировна Невешкина, Светлана Владимировна Савонина, Ольга Владимировна Фадеева Новые подходы к управлению затратами и ценообразованием. Практическое пособие

Глава 1. Управление затратами и финансовыми результатами в системе управленческого учета на современном предприятии

1.1. Понятие, признаки затрат

Ни одна сфера деятельности не обходится без затрат. Будь то новое дело или хорошо налаженный бизнес, правило одно – чтобы заработать деньги, надо сначала их потратить. Естественно, что основная цель каждого предпринимателя – получение прибыли. Соответственно, приносить прибыль предприятию – основная задача также и для наемных работников, будь то руководитель высшего уровня (или, как принято сейчас говорить, топ-менеджер) или рядовой сотрудник. В данном случае мы говорим, конечно, о сотрудниках неравнодушных, заинтересованных в своей работе и понимающих цели и перспективы своей работы. А что такое прибыль в конечном итоге? Это превышение доходов над расходами. Следовательно, для того, чтобы получить максимальную прибыль, надо либо минимизировать расходную часть, либо увеличивать доходную. Лучше, конечно сочетать и то и другое.

В бухгалтерском, управленческом и налоговом учете встречаются такие понятия, как «затраты», «расходы» и «издержки». Термины эти, хотя и одинаковы в общепринятом смысле, несколько разнятся в употреблении в зависимости от сферы применения. Понятие «расходы» чаще применяется в бухгалтерском и налоговом учете. Понятие «затраты» больше относится к финансовой сфере, планированию и оценке эффективности деятельности предприятия, т. е. более применимо в основном к управленческому учету. Однако фактически понятия «затраты», «расходы» и «издержки» не имеют четко выраженных различий и перекликаются друг с другом.

Затраты – выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции. Экономическое содержание понятия «затраты» аналогично «издержкам», однако на практике в бухгалтерском учете чаще употребляются словосочетания с «затратами», в экономическом анализе – с «издержками»¹. **Принято выделять следующие виды затрат:**

- 1) материальные;
- 2) на оплату труда;
- 3) на ремонт и восстановление основных средств;

¹ www.sistema.ru

4) дополнительные (на обучение, социально-культурные нужды) и др.

В то же время «Экономико-математический словарь» признает, что термин «затраты» имеет четкое определение. Затраты – широко распространенное в экономической литературе понятие, не имеющее, однако, общепринятого определения. В самой общей форме это ресурсы, «уничтожаемые» в процессе производства (понимаемого в широком смысле, включающем хранение, транспортировку и т. д.) ради получения продуктов этого производства.²

А с точки зрения бухгалтера затратами являются любые расходы, произведенные за отчетный период.

Таким образом, попытка разобраться в терминологии и четко разграничить понятия «затраты», «расходы» и «издержки» ни к чему определенному не приводит. Более того, если мы обратимся к словарям, чтобы посмотреть определение термина «расходы», мы, как правило, увидим, что «расходы – это затраты». И тем не менее разница существует, а неправильное оперирование терминами, о которых мы говорим, может привести к существенным ошибкам, главным образом в анализе экономической деятельности предприятия и в планировании производственных процессов. Мы попробуем разграничить эти понятия, по мере возможности подробно рассмотрев сущность и виды затрат.

Руководствуясь определением, что: «Затраты – стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов», затраты можно **определить по 3 основным признакам:**

- 1) затраты связаны с производством продукции;
- 2) предполагается целевое использование ресурсов;
- 3) существует стоимостная оценка, с помощью которой неоднородные виды производственных ресурсов приводятся к денежному эквиваленту.

Затраты подразделяются на входящие и истекшие. Истекшие затраты практически аналогичны понятию «расходы» и обозначают ресурсы, израсходованные в течение отчетного периода и потерявшие способность приносить доход в дальнейшем. Понятие «входящие затраты» наиболее полно соответствует собственно термину «затраты». К входящим затратам относятся средства и ресурсы, которые были приобретены, числятся в наличии и должны принести доход в будущем. Таким образом, затраты (входящие затраты) – это имеющиеся у предприятия (в том числе и еще неиспользованные) ресурсы, приобретение и использование которых должно принести прибыль. А расходы (истекшие затраты) – это уже израсходованные (использованные) ресурсы, можно сказать, уже выполнившие свою функцию. В идеале использование этих ресурсов должно было принести предприятию прибыль.

Так как затраты являются стоимостным выражением ресурсов, которые предприятие использует в своей хозяйственной деятельности, коснемся и вариантов взаимосвязи между ресурсами и затратами. Выделяют 3 основных вида этих взаимосвязей:

- 1) использование ресурсов для создания других ресурсов;
- 2) использование ресурсов без создания видимых новых ресурсов;
- 3) виртуальное (умозрительное) использование ресурсов.

Первый вариант состоит в том, что при использовании ресурсов одного уровня (т. е. при возникновении затрат) создаются ресурсы другого уровня. Первичные ресурсы переходят в процессе производства во вторичные, а вторичные (потребляемые) – во внешние. Для наглядности можно представить себе производственный процесс, в результате которого из сырья (первичного ресурса) создаются полуфабрикаты (вторичные ресурсы), а полуфабрикаты в свою очередь становятся в процессе производственной деятельности готовой продукцией (товаром), т. е. внешними ресурсами, пригодными для реализации. И только реализация

² slovari.yandex.ru

внешних ресурсов дает предприятию выручку, а значит, и реальную прибыль (разумеется, мы рассматриваем случай, когда хозяйственная деятельность предприятия не является убыточной).

Второй вариант менее нагляден. Здесь речь идет о потреблении ресурсов (возникновении затрат), не связанных непосредственно с производством и преобразованием материальных ценностей. Наиболее уместно здесь говорить, например, о работе аппарата управления. Ведь в процессе работы «управленцы», безусловно, потребляют ресурсы, однако создания вторичных ресурсов или готовой продукции в этом случае не происходит.

И третий вариант. Здесь речь идет о так называемых альтернативных затратах. Далее мы поговорим об этом виде затрат несколько подробнее. Общий же смысл альтернативных затрат в том, что на самом деле (в процессе производства) эти затраты не были понесены. Они характеризуют собой упущенную прибыль (например, из-за отказа предприятия от выпуска нового вида продукции). Проще говоря, третий вариант лучше всего описывается фразой: «Что было бы, если...»

Несмотря на то что мы говорим о затратах, для того, чтобы все-таки определиться с терминологией, вкратце рассмотрим понятия «расходы» и «издержки».

В бухгалтерском учете одним из основных правоустанавливающих документов является Положение о бухгалтерском учете (ПБУ). Поэтому и обратимся к ПБУ, а именно к ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н). Согласно п. 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Таким образом, расходы возникают либо в случае, когда финансовые ресурсы выбывают из организации, но взамен организация получает ресурсы производственные, и только после их выбытия у предприятия возникают расходы, либо тогда, когда выбытие финансовых ресурсов ведет непосредственно к возникновению расходов у предприятия, т. е. финансовые ресурсы выбывают, но производственные ресурсы при этом не поступают.

Расходы, которые классифицируют как целевые, практически совпадают с затратами. Затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), в момент получения дохода от реализации готового продукта становятся расходами.

Существует и другой вид расходов – так называемые нейтральные расходы. Они не связаны напрямую с процессом производства и производственными ресурсами. Вот этот вид расходов затратами не является.

Если же говорить об альтернативных затратах, то они вообще ни при каких обстоятельствах не становятся расходами.

И немного об издержках. Это самый расплывчатый, самый неопределенный термин из всех, которые мы рассматривали. Можно расценивать издержки и как часть затрат предприятия, направленных только на осуществление им производственной деятельности, и как общий показатель, учитывающий все затрачиваемые материалы и выполняемые услуги (работы). Однако большинство экспертов сходится в том, что издержки подразделяются на 2 вида: издержки обращения и издержки производства.

Что касается издержек обращения, то и в бухгалтерском, и в налоговом учете они фактически приравниваются к расходам на продажу. Об этом можно судить и по НК РФ, и по Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Понятие «издержки производства» говорит само за себя – это издержки (затраты), непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг).

1.2. Классификация затрат

Что же касается классификации затрат, то подходов тут существует примерно столько же, сколько экспертов, обращавшихся к этой теме.

В основном затраты делятся на 2 группы:

- 1) явные;
- 2) альтернативные.

Явные затраты, как можно понять уже из названия группы, – это затраты, которые должно нести предприятие для осуществления своей производственной и коммерческой деятельности.

Альтернативные (вмененные, дополнительные) затраты – это фактически упущенная прибыль предприятия, вызванная отказом от одного вида деятельности (производства продукции, оказания услуг) в пользу другого. В целом можно сказать, что альтернативные затраты носят виртуальный, умозрительный характер. Например, предприятие производит определенный вид продукции, но в принципе имеет возможность начать выпуск другой продукции. Однако принято решение эту возможность не использовать, продолжая работу уже налаженного производства. Выгода (прибыль), которую могло бы получить предприятие, перейдя на выпуск новой продукции, но которую оно не получило, отказавшись от этого действия, и будет выражать альтернативные (или вмененные) затраты. Следует отметить, что, если предприятие не ограничено в ресурсах и имеет возможность развивать различные направления своей производственной деятельности, способные в перспективе приносить прибыль, альтернативных затрат у него не возникает, так как не возникает и выбора – какой вид деятельности предпочесть, а от какого отказаться.

Безусловно, такое деление затрат является весьма и весьма обобщенным. Для анализа и эффективного управления затратами требуется более детальная классификация, дающая развернутую картину существующих и возможных в дальнейшем затрат. Естественно, что без подробной и полной информации оценка и полноценное управление затратами и расходами предприятия невозможны.

Кроме того, классификация затрат зависит и от того, в каких именно целях эти затраты рассматриваются.

Группировка по видам расходов предполагает отражение затрат по экономически однородным элементам, по статьям калькуляции.

Классификация по местам возникновения и носителям затрат необходима при определении себестоимости производимой продукции (работ, услуг). Напомним, что носителями затрат называются виды производимой предприятием продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ), предназначенных для продажи. В этом случае естественно, что анализ и оправданное отнесение всех затрат, связанных с производством продукции (группировка по носителям затрат), влияют на правильное формирование себестоимости производимой продукции, а также позволяют выявить наиболее и наименее выгодные с точки зрения себестоимости виды производимой продукции.

Определение затрат по местам их возникновения необходимо не только для определения себестоимости продукции (работ, услуг), но и для выявления наиболее и наименее эффективных участков производства (центров ответственности). Группировка затрат по месту их возникновения производится по структурным подразделениям предприятия (цехам, производственным участкам и т. д.).

Что же касается классификации затрат для управленческого учета, она зависит в первую очередь от того, для решения каких именно задач управленческого учета она предназначается. Как мы с вами знаем, основными задачами управленческого учета являются:

- 1) расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- 2) принятие управленческого решения и планирование;
- 3) контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Частично для решения таких вопросов, как расчет себестоимости произведенной продукции, а также контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности необходимы способы группировки затрат на производство, которые мы сейчас рассмотрели. Однако управленческий учет – понятие гораздо более полное, нежели учет производственных затрат. Именно управленческий учет не только определяет «постфактумные» затраты предприятия и связанную с ними прибыль (или убыток), но и решает ряд вопросов, позволяющих планировать дальнейшую производственную и хозяйственную деятельность. По большому счету, перед любым предприятием независимо от объемов производства, сферы деятельности и места, занимаемого на потребительском рынке, постоянно стоит несколько основных вопросов. Предположим, что предприятие занимается выпуском определенного вида продукции. Процесс производства уже запущен и налажен. Достаточно ли рентабельно это производство? Сколько реально затрачено на производство определенного объема продукции и какую прибыль в итоге от этого получило предприятие? Возможно ли уменьшение себестоимости производимой продукции, и если да, то как этого добиться? Не следует ли уменьшить или, наоборот, увеличить объем выпускаемой продукции? Нужно ли и выгодно ли будет проводить обновление производственной базы? И так далее. Причем это вопросы, на которые приходится постоянно давать ответы только по уже существующему производству. Если же планируется развивать предприятие и дальше, добиваться максимальной эффективности его работы, постоянного увеличения получаемой прибыли, а не просто «поддерживания на плаву», вопросов, естественно, становится еще больше. Стоит ли начать выпуск нового вида продукции? Если да, то как скоро окупятся вложения в запуск нового производства? Какую прибыль это будет приносить предприятию? Выгодно ли будет для предприятия оказание дополнительных услуг или проведение новых видов работ, связанных с реализацией уже выпускаемой продукцией? Ответ на каждый из этих вопросов влечет за собой десятки новых, и ответы на них должны быть не только правильными, но и оперативными. Цена ошибки может оказаться очень и очень высокой. Кроме того, если такая ошибка все-таки была допущена, она должна быть выявлена и найдены пути к ее устранению, причем, если таких путей несколько, необходимо найти самый оптимальный, эффективный и безболезненный. Анализ и планирование хозяйственной и производственной деятельности – это как раз тот самый случай, когда «время – деньги».

Для решения всех этих (и еще многих других) вопросов и существует управленческий учет. Решения принимаются на основе анализа полученной информации. А для правильного и оперативного принятия решений информация должна не только достоверной, конкретной и полной, но и представленной в виде, наиболее удобном для быстрой обработки. Поэтому классификация затрат для целей управленческого учета варьируется в зависимости от того, для решения каких задач требуется информация о затратах. Ниже вы сможете увидеть, что одни и те же виды затрат могут быть отнесены к различным группам в зависимости от различных факторов хозяйственной деятельности предприятия.

Итак, затраты для целей управленческого учета подразделяются на:

- 1) входящие и истекшие;
- 2) прямые и косвенные;
- 3) производственные (входящие в себестоимость продукции) и внепроизводственные (периодические и затраты периода);
- 4) одноэлементные и комплексные затраты;

5) текущие и единовременные.

Это примерная классификация затрат, которая применяется при расчете себестоимости, определении величины полученной прибыли и стоимостной оценке производственных запасов. Сейчас рассмотрим эти группы затрат поподробнее.

О входящих и исходящих затратах мы уже упоминали выше. Входящие затраты отражаются в бухгалтерском балансе как активы предприятия. Входящие затраты характеризуются как приобретенные и имеющиеся в наличии средства и ресурсы предприятия. Предполагается, что использование этих ресурсов и средств должно принести предприятию прибыль. К этому виду затрат можно отнести, например, закупленную, но еще не списанную в производство партию материалов или новую промышленную линию.

Исходящие затраты – это средства или ресурсы, которые уже израсходованы в отчетном периоде и соответственно потеряли способность приносить прибыль предприятию в дальнейшем. Так, партия материалов, израсходованная для производства продукции, будет отнесена к исходящим затратам, но только в том случае, если продукция, изготовленная из этих материалов, реализована предприятием.

Для торгового предприятия наглядным примером входящих и исходящих затрат является партия товара, закупленного для перепродажи. Находясь на складе, партия товара будет представлять собой входящие затраты, но та же партия товара в момент продажи станет затратами исходящими.

Если вспомнить школьный курс физики, то входящие и исходящие затраты больше всего ассоциируются с потенциальной и кинетической энергией. Входящие затраты – это то, чем можно воспользоваться для получения прибыли, что имеет потенциальную возможность принести доход. А исходящие затраты – это ресурсы, уже использованные для извлечения дохода, т. е., образно говоря, уже израсходовавшие свой потенциал.

Теперь о делении затрат на прямые и косвенные.

Прямые затраты – это материальные затраты и затраты на оплату труда, которые можно отнести на конкретное изделие (партию товаров). Если вспомнить классификацию затрат на производство, то это те затраты, которые можно группировать по носителям затрат. В бухгалтерском учете такие затраты аккумулируются по дебету счета 20 «Основное производство». И материальные затраты, и затраты на оплату труда можно назвать прямыми в том случае, если они экономически обоснованно и прямо относятся к изготовлению определенного вида продукции (конкретному изделию). Отнесение того или иного вида ресурсов (материалов) к прямым материальным затратам во многом определяется спецификой производства, но в целом с ними все понятно. Что же касается прямых затрат на оплату труда, то к ним относится оплата труда работников, непосредственно связанных с изготовлением определенного вида продукции (например, сборщиков при создании многокомпонентных изделий).

К косвенным, или общепроизводственным, затратам относятся те затраты, которые либо нельзя, либо экономически нецелесообразно отнести на конкретный вид продукции. К таким затратам можно отнести расходы на вспомогательные материалы (например, универсальные крепежные элементы) и оплату труда работников, не относящуюся к прямым затратам на оплату труда (например, заработная плата вспомогательного и управленческого персонала).

Производственные и непроизводственные затраты. Производственные затраты, или затраты, входящие в себестоимость продукции, подразделяются на:

- 1) прямые материальные затраты;
- 2) прямые затраты на оплату труда;
- 3) общепроизводственные затраты.

Обратите внимание, что здесь мы уже сталкиваемся с отнесением одних и тех же видов затрат к различным их категориям – прямые материальные затраты и прямые затраты на

оплату труда, отнесенные в данном случае к производственным затратам, мы чуть выше относили к группе прямых затрат.

Величина производственных затрат определяется объемами незавершенного производства, запасов материалов и готовой продукции на складе предприятия.

Периодические затраты, называемые также издержками определенного периода, представляют собой расходы непроизводственного характера, зависящие не от объемов производства, а от длительности периода (временного промежутка), в течение которого они совершаются. В основном периодические затраты состоят из коммерческих и административных расходов. В свою очередь коммерческие расходы связаны с обслуживанием производственной деятельности предприятия (расходы на осуществление продаж, поставок продукции и т. д.), а административные расходы связаны с управлением предприятием. Как правило, периодические затраты не имеют вещественной формы (например, затраты на получение услуг) и, как следствие, не подлежат инвентаризации.

Деление затрат на одноэлементные и комплексные не несет, по нашему мнению, особой функциональной нагрузки и удобно при укрупненном представлении информации. Как явствует из самого названия групп, одноэлементные затраты – это затраты, которые не могут быть разложены на составляющие в условиях производственной и хозяйственной деятельности конкретного предприятия. К комплексным затратам, которые исходя из их определения могут быть разложены на отдельные экономические элементы (слагаемые), относятся в основном общепроизводственные расходы.

Ну, а классификация затрат на текущие и единовременные в особых комментариях не нуждается.

Как мы уже говорили выше, одной из задач (можно даже сказать, одной из главных задач) управленческого учета является планирование и принятие решений. Для решения этой задачи информацию по затратам предлагается классифицировать следующим образом:

- 1) постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;
- 2) принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- 3) безвозвратные затраты;
- 4) вмененные затраты (упущенная выгода);
- 5) предельные и приростные затраты;
- 6) планируемые и непланируемые.

К группе постоянных относятся производственные затраты, размер которых не зависит от интенсивности производственной и хозяйственной деятельности предприятия. Так, например, если предприятие имеет в собственности основные средства, амортизация по ним должна будет начисляться независимо от объемов производства и реализации готовой продукции. То же можно сказать и о расходах на аренду производственных помещений. Даже в случае полной остановки производственной деятельности предприятия, что, к сожалению, вынуждены были сделать многие производители в конце 2008 – начале 2009 гг. во время кризиса, арендная плата будет начисляться, пока предприятие будет являться арендатором. Размер арендной платы может измениться, но произойдет это по соглашению сторон, а не в связи с производственно-хозяйственной деятельностью предприятия.

Соответственно, переменные затраты напрямую зависят от изменения объемов производства. Причем переменными могут быть как производственные, так и непроизводственные затраты. Примером переменных производственных затрат могут служить прямые затраты на оплату труда, косвенные затраты на вспомогательные материалы и т. д. Как переменные непроизводственные затраты можно представить, например, транспортные расходы, которые увеличиваются или уменьшаются в зависимости от увеличения или снижения объемов производства.

Мы неоднократно говорили о том, что классификация затрат довольно неоднозначна и условна. Пожалуй, в случае с делением затрат на постоянные и переменные это проявляется особенно явно. На практике затраты, относящиеся только к переменным или только к постоянным, встречаются не столь уж часто. Поэтому наряду с постоянными и переменными мы говорим и об условно-постоянных и условно-переменных затратах. Эти виды затрат по части факторов можно отнести и к постоянным, и к переменным. Интенсивность производственно-хозяйственной деятельности предприятия в этих случаях, безусловно, влияет на затраты, но не прямо, как в случае с переменными производственными затратами, а косвенно. Если взять пример с той же арендной платой, то в случае, если договор аренды предусматривает, скажем, возмещение расходов на электроэнергию, собственно арендная плата (постоянная или фиксированная ее часть) останется неизменной, но при сокращении объемов производства сократится и потребление электроэнергии, а следовательно, и часть арендной платы, являющаяся возмещением расходов на электроэнергию.

Разделение затрат на принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках применяется при анализе и выборе наилучшего из нескольких альтернативных вариантов. При принятии какого-либо решения принимается во внимание большое количество различных факторов. Часть из них остается неизменной во всех вариантах, а часть изменяется. Естественно, что при оценке того или иного варианта будут учитываться факторы, отличающие их друг от друга при прочих равных условиях. Это относится в первую очередь к затратам. Следовательно, затратами, не принимаемыми в расчет, являются затраты, неизменные во всех рассматриваемых альтернативных вариантах, а переменными – затраты, которыми эти варианты отличаются друг от друга.

Безвозвратные затраты – это затраты, понесенные в прошлом, которые не могут быть подвержены изменению никакими управленческими решениями. Вне зависимости от того, какое влияние оказали эти затраты на производственно-хозяйственную деятельность предприятия, откорректировать их невозможно.

Вмененные затраты (или упущенная выгода) – это как раз те «виртуальные» затраты, о которых мы уже говорили ранее как об альтернативных затратах, т. е. это затраты, которые предприятие может понести (а может и не понести, в зависимости от принятого управленческого решения) в будущем. При выборе того или иного альтернативного варианта учитывается в том числе и выгода, которую теряет предприятие, отказываясь от одного из вариантов в пользу другого. В реальном времени нет понесенных затрат, как нет и прибыли, которую они способны принести, но для принятия экономически целесообразного решения их необходимо представить (просчитать). Это и есть то, что здесь называется вмененными затратами.

Предельными называются дополнительные затраты в расчете на единицу продукции. При учете дополнительных затрат учитывается также предельный доход, тоже характеризующийся как дополнительный доход, полученный в расчете (от реализации) единицы продукции.

Приростные затраты – это тоже дополнительные затраты, но они появляются в результате производства (или реализации) дополнительной партии продукции.

В своей производственной и хозяйственной деятельности предприятие должно планировать определенные объемы производства. Затраты на запланированный (определенный) объем производства называются планируемыми и включаются в плановую себестоимость продукции.

Те затраты, которые фиксируются только в фактической себестоимости продукции, называются непланируемыми.

Если управленческий учет призван решить задачу контроля и регулирования, удобнее всего пользоваться классификацией производственных затрат, о которой мы говорили в начале главы, т. е.:

- 1) по видам расходов;
- 2) по носителям затрат;
- 3) по местам возникновения затрат.

1.3. Основные принципы управления затратами

Управление затратами – важнейшая функция, выполняемая управленческим учетом. Как мы уже говорили выше, рассматривая вопрос о классификации затрат, для эффективного управления затратами необходимо, во-первых, четко определить поставленную задачу, а во-вторых, четко установить, какими именно методами следует эту задачу решать, т. е. путь решения любой управленческой задачи выглядит следующим образом:

- 1) конкретное формулирование задачи;
- 2) определение видов, объемов и сроков информации, связанной с поставленной задачей;
- 3) анализ полученной информации;
- 4) вычленение изменяемых и неизменяемых факторов, влияющих на анализируемую ситуацию;
- 5) разработка рекомендаций по решению поставленной задачи на основе анализа имеющихся данных и прогнозируемых факторов.

Естественно, что применение принципа «начнем, а там видно будет» для хозяйственной деятельности предприятия является прямой дорогой к финансовому краху. Рассчитывать не только на развитие, но и просто на выживание в условиях рыночных отношений, а тем более в условиях кризиса, которым нас так «порадовал» конец 2008 года, любое предприятие может, только имея работоспособную и отлаженную систему планирования, а, следовательно, и систему управления затратами. Причем система эта должна быть, с одной стороны, хорошо организованной и отлаженной, а с другой – мобильной и гибкой, с тем чтобы оперативно реагировать на любые изменения экономической ситуации. Безусловно, анализ и планирование производственной и хозяйственной деятельности предприятия должны осуществляться регулярно, а не только как разовые кампании (например, при решении вопроса о начале производства нового вида продукции).

Создание и функционирование системы управления затратами можно распределить по следующим направлениям:

- 1) определение основных понятий системы управления затратами;
- 2) диагностика существующего положения дел, выявление проблем;
- 3) создание желательной (представляемой) модели управления;
- 4) построение системы сбора и предоставления информации;
- 5) внедрение механизма мотивации;
- 5) обучение персонала.

В свою очередь каждое из этих направлений имеет свои «ответвления». Так, основными понятиями и процедурами в системе управления затратами считаются:

- 1) планирование затрат;
- 2) учет и план-фактный контроль затрат;
- 3) учет корректирующих воздействий, влияющих на процессы формирования затрат.

Правильное планирование затрат включает в себя, во-первых, классификацию затрат, о которой мы довольно подробно говорили выше. Способ классификации должен быть разработан исходя из конкретных задач. Детализация классификации затрат, как правило, осуществляется «снизу вверх». Это значит, например, что для учета затрат в разрезе каждого производственного участка используется детализация по статьям затрат «крепеж», «упаковка» и так далее, а на уровне управляющего звена (топ-менеджеров) эти затратные статьи укрупняются, объединяясь в статью «вспомогательные материалы». При этом, если, к примеру, необходимо провести анализ затрат по участкам или конкретно по крепежным изде-

лиям, детализацию можно получить немедленно. Все зависит, как мы уже говорили, от того, для решения каких именно задач служит производимый анализ.

Далее необходимо определить нормы расхода ресурсов. При разработке норм необходимо учитывать планируемый объем выпуска продукции, а также оптимальный режим работы технологического оборудования. Нормирование в зависимости от содержания бизнес-процесса осуществляется в расчете на единицу производимой продукции, либо на единицу технологического оборудования, либо на единицу времени и т. д. Важность нормирования заключается в том, что она позволяет выбрать оптимальный уровень затрат, необходимый для поддержания нормального режима производства, и в то же время избежать перерасхода ресурсов. Норма материалов на производство единицы продукции, рассчитанная «с запасом», «на всякий случай», не только ведет в итоге к значительному перерасходу ресурсов, но и снижает мотивацию персонала к экономии материалов и повышению эффективности производственного процесса. Не менее важно определить и оптимальные затраты на поддержание в рабочем состоянии оборудования. Излишняя экономия на обслуживании и обновлении технологического оборудования чревата сбоями в производственном процессе из-за поломок, перегрузок и других нештатных ситуаций. Другой крайностью являются экономически нецелесообразные улучшения, которые, конечно, не мешают, но и не приносят прибыли. Согласитесь, на новейшем мощном компьютере можно, конечно, создавать текстовые документы, такие как письма, приказы и распоряжения, но, если он служит только для этого, это уже «забывание гвоздей микроскопом», так как для такой работы вполне подойдет менее мощная и соответственно более дешевая модель.

Определив необходимые нормы и нормативы, можно приступить непосредственно к расчету стоимости необходимых затрат. Помимо нормативов и норм расхода ресурсов, а также планируемого объема выпускаемой продукции и прочих затрат, необходимых для поддержания производственного процесса на этом этапе, потребуется информация непосредственно о ценах, действующих на данном этапе на те или иные виды ресурсов. Таким образом, планируя затраты на производственный процесс, мы вначале определяем, что именно нам необходимо для осуществления этого процесса, а уже потом рассчитываем, каковы будут планируемые затраты в денежном выражении. Иногда (правда, в последнее время все реже и реже) расчет затрат идет «от противного», т. е. руководство предприятия готово выделить некоторую сумму на развитие производства, и уже исходя из этого решается, что именно можно сделать. Естественно, такая постановка вопроса приводит к тому, что денежные ресурсы предприятия выбывают, а поступившие материальные ресурсы либо не приносят прибыли в должном объеме, либо вообще не могут быть использованы в обозримом времени. Значит, при планировании затрат целесообразно в первую очередь задаваться вопросами в следующей последовательности: «Что нам следует сделать?» – «Что нам для этого потребуется?» – «Сколько это будет стоить?» Получая ответы на эти вопросы в должной последовательности, управляющее звено может решать, достаточно ли у предприятия средств для осуществления поставленной задачи или от нее следует отказаться либо на некоторое время либо вообще. Кроме того, следует принимать во внимание тот факт, что рассчитанные предварительно затраты в денежном выражении практически всегда отличаются от фактических затрат в процессе работы. Это связано со множеством факторов, наиболее явными из которых являются рыночные колебания цен, изменения условий поставки и т. д. Даже самое тщательное планирование не может дать стопроцентной гарантии точности в оценке денежных и материальных затрат предприятия, однако чем больше факторов учтено в процессе планирования, тем больше планируемые затраты приближаются к фактическим. При этом не учитывать вероятные отклонения в объемах планируемых и фактических затрат не только самонадеянно, но и небезопасно. Если предприятие столкнется с незапланированными затратами уже в процессе реального производства, это может привести к нежелатель-

ным последствиям, вплоть до «замораживания» или полной остановки процесса, в который уже вложены средства, часто немалые. Поэтому делать своего рода допуск, корректировку в денежной оценке планируемых затрат необходимо. Для наиболее точного учета и анализа возможных отклонений целесообразно определить либо спрогнозировать условия, при которых может возникнуть перерасход ресурсов по сравнению с расчетными нормами, и варианты, при которых возможна экономия ресурсов, не влияющая на качество производственного процесса.

Если при этом параллельно будут разрабатываться программы ресурсосбережения, фактический объем затрат можно максимально приблизить к планируемому, так как перерасход по одному направлению частично или полностью будет перекрываться экономией на другом.

Программы ресурсосбережения лучше всего разрабатывать непосредственно на производственных участках, передавая информацию в укрупненном виде управляющему звену. Что касается экономии ресурсов, то для проверки эффективности ресурсосберегающей программы целесообразно параллельное составление 2 финансовых планов (смет). В одном случае используются расчетные (или действующие – в зависимости от ситуации) данные по нормам и нормативам, а в другом – скорректированные с учетом проведения ресурсосберегающих мероприятий. Сопоставление этих смет позволяет наглядно оценить предпринимаемые меры по экономии ресурсов, и, следовательно, уменьшению затрат.

Учет и план-фактный контроль затрат предполагает в первую очередь оперативность. Учет затрат должен проводиться оперативно, начиная с первичных звеньев производства (цехов, участков и т. д.). При этом обязательными условиями этого учета являются единообразие отражения затрат в учетных формах, а также соблюдение периодичности составления и представления учетных документов и, разумеется, достоверность отражаемых данных. Здесь мы вплотную подходим к вопросу о необходимости рациональной и грамотно поставленной системы документооборота.

Сопоставление расчетных (планируемых) и учетных данных, представляемых первичными подразделениями, и позволяет осуществлять контроль затрат. В случае выявления перерасхода необходимо оперативно выявить причины отклонения и принять меры к их устранению. Анализ отклонений фактических затрат от расчетных может также выявить допущенные ошибки или не учтенные при планировании факторы. В этом случае речь идет не о перерасходе как таковом, а о неправильном планировании. Такой перерасход не может быть устранен ресурсосберегающими мероприятиями, так как является необходимым в производственном процессе. В этом случае следует оперативно пересмотреть и скорректировать ранее рассчитанные нормы и нормативы. Как бы неприятно ни было признавать, что планируемые затраты были занижены, однако своевременная корректировка необходима для правильной оценки затрат, которые должно нести предприятие в будущем.

Оперативный учет и контроль позволяют также свести к минимуму возможность возникновения другой ситуации. На предприятиях, где экономия ресурсов поощряется материально или велика вероятность хищения, при применении завышенных плановых норм и нормативов возникает фактический перерасход ресурсов, как финансовых, так и материальных. Выявить такой перерасход довольно сложно, но необходимо. Надо заметить, что такая ситуация характерна главным образом для производственных предприятий, чаще всего крупных, а также получающих финансирование от государства.

Подводя итог сказанному, можно сделать вывод, что основными причинами отклонения фактических затрат от планируемых являются, во-первых, изменение цен на приобретаемые ресурсы, во-вторых, отклонения от норм потребляемых ресурсов и, в-третьих, ошибки, допущенные при первоначальном планировании.

Контроль затрат осуществляется, как правило, в натуральном и денежном выражении.

Предприятие вправе для удобства получения информации вводить собственные утвержденные формы учета и отчетности, помимо законодательно утвержденных или рекомендованных.

Оперативный учет и анализ поступающей информации позволяют своевременно корректировать плановые затраты. Основными целями при этом являются:

1) сохранение соответствия между планово-нормативными и фактическими затратами (расходом ресурсов);

2) изменение производственных процессов в соответствии с финансово-экономическими возможностями предприятия;

3) применение ресурсосберегающих программ, экономия ресурсов, не влияющая на эффективность производственно-хозяйственных процессов.

Диагностика возникающих в процессе производственно-хозяйственной деятельности проблем должна выявлять основные причины по 3 основным направлениям.

Во-первых, это неэффективное управление затратами вследствие отсутствия критериев оценки. Неправильная оценка отклонения затрат от плановых показателей, как правило, происходит из-за отсутствия выработанной методики анализа затрат, невозможности сравнить текущие затраты с затратами прошлых периодов из-за отсутствия полных статистических данных, а также из-за недостаточно проработанных или неполных перечней нормативов и норм.

Во-вторых, повторимся, это недостаточно оперативный учет. Чем крупнее предприятие, тем больше объем документооборота, тем труднее его контролировать и тем он, к сожалению, медленнее. С момента составления учетных документов на производственном участке до момента получения обобщенных данных на основе этой информации управленческим звеном может пройти 1–2 месяца. Естественно, такую информацию трудно считать оперативной. Получение информации, ее анализ, принятие корректирующих решений могут растянуться на месяцы. Таким образом, особенно в условиях нестабильной экономической ситуации, на момент принятия соответствующих решений данные, на основании которых они приняты, уже являются устаревшими. Как найти выход из этой ситуации, каждое предприятие решает самостоятельно. При становлении документооборота следует помнить о том, что он должен представлять возможно более полную информацию в более краткие сроки.

В-третьих, это отсутствие или недостаточно развитая система мотивации работников, их незаинтересованность в конечном результате труда. Либо на предприятии в принципе не предусмотрено поощрение работников за экономию ресурсов, выполнение плана и так далее, либо из-за отсутствия оперативной системы контроля и учета недостаточно четко отслеживаются данные, на основании которых решаются вопросы о поощрении. И в том и в другом случае работник превращается в равнодушного исполнителя, которого меньше всего интересуют результат его работы и возможные способы повышения ее эффективности. Подобное отношение к работе сказывается на деятельности предприятия в целом отнюдь не лучшим образом, даже если работа руководящего звена, система планирования и учета находятся «на высоте».

Модель управления затратами формируется исходя из конкретных задач и производственно-хозяйственной деятельности предприятия, однако есть общие принципы ее создания и функционирования.

1. Классификация затрат с учетом задач, которые решаются с помощью планирования и управления затратами. При этом необходимо не только учитывать постоянные и переменные затраты, но и классифицировать их на регулируемые и нерегулируемые.

2. Нормы и нормативы расхода ресурсов разрабатываются с учетом всех предсказуемых факторов по конкретным статьям затрат.

3. Должна быть создана работоспособная система учета и план-фактного контроля затрат. Эта система призвана в первую очередь выявлять и учитывать отклонения фактических затрат (расхода ресурсов) от планируемого уровня затрат.

4. На предприятии должны существовать центры ответственности за учет и планирование затрат на всех уровнях. Руководители центров должны нести ответственность не только за своевременность и достоверность предоставляемой информации, но и за выполнение плановых заданий по регулируемым видам затрат.

5. Разрабатывается и внедряется система документооборота, позволяющая предоставлять и получать оперативную и достоверную информацию от первичных участков до управляющего звена и обратно. Система управленческого учета выстраивается таким образом, чтобы обеспечивать поступление и обработку данных на основании первичных документов по затратам, максимально приближенную к режиму реального времени.

6. Так как эффективность деятельности предприятия зависит от работы всех сотрудников, они должны быть заинтересованы в конечном результате работы. В том числе работник должен быть заинтересован и в экономии потребляемых ресурсов. Поэтому на предприятии необходимы разработка и внедрение системы поощрения за достигнутые результаты работы (система мотивации работников).

С вопросом о необходимости создания работоспособной системы сбора и передачи информации мы сталкивались уже неоднократно. Каждое предприятие в зависимости от характера и объемов своей производственной деятельности выстраивает информационную систему самостоятельно и подстраивает под нее требования к документообороту. Здесь хотелось бы напомнить о серьезном отношении к документальной фиксации передаваемых и получаемых данных, а также их обработки. Не хотелось бы повторять азбучные истины, но до сих пор даже на крупных предприятиях информация частично передается на уровне «он сказал», «она позвонила», «они обещали». Естественно, что такая, с позволения сказать, система информации больше напоминает карточный домик, разваливаясь от первого: «Я такого не говорил». Дело здесь даже не в порядочности сотрудников, хотя человеческий фактор исключать нельзя (да это и невозможно). Просто от рабочего до генерального директора непреложной истиной должна быть установка на то, что каждое действие, каждая цифра должны быть задокументированы, подтверждены. И не следует считать это излишней бюрократией. Как мы уже говорили, постановка документооборота – дело хлопотное и трудоемкое, однако в итоге это оправдывается. Построение документооборота ведется в двух направлениях: определение сроков составления и передачи документов и путь их движения, а также разработка и применения непосредственно форм документов.

Что касается сроков и путей движения документов, здесь можно сформулировать только общие принципы, на которые предприятие опирается, учитывая собственную специфику. Можно с уверенностью сказать, что сбор информации начинается «снизу», т. е. непосредственно на производственных участках. Далее по возрастающей идут аккумуляция, укрупнение и предварительная обработка информации так, чтобы до управляющего звена и сотрудников, лично отвечающих за решение управленческих задач и планирование затрат, она доходила в максимально полном объеме, но без излишней детализации. Еще раз заметим, что объем и степень подробности представляемой информации зависят от характера задачи, для решения которой она предназначена.

Определение сроков и периодичности предоставления информации зависит от продолжительности производственных циклов, отчетных периодов бухгалтерского и налогового учета и других факторов. Однако и здесь можно выявить определенные закономерности. Как правило, бухгалтерская служба принимает за отчетный период один календарный месяц, даже если бухгалтерская и налоговая отчетность сдается не ежемесячно, а ежеквартально. Чтобы избежать дублирования и лишней работы при сборе и подаче необходимых

данных, часть информации передается управляющему звену непосредственно бухгалтерской службой. Таким образом, периодичность предоставления информации будет не более 1 месяца. Однако в разрезе оперативности даже при производственных циклах, превышающих 1 месяц, этого явно недостаточно. Наличие информации по «промежуточным» данным позволяет более объективно оценивать ситуацию и в ряде случаев довольно точно прогнозировать итоговые данные еще до их получения. И, кроме того, бухгалтерия, получая информацию по итогам месяца, тратит определенное время на ее обработку, т. е. до планирующего и управляющего звена информация доходит с ощутимой задержкой в 1,5–2 месяца минимум. Приняв во внимание эти соображения, можно сказать, что оптимальной периодичностью для предоставления данных является 1 раз в 1–2 недели. В ряде случаев возможна и даже желательна ежедневная передача данных, т. е. практически в режиме реального времени. Однако такая частота передачи информации должна быть целесообразна, иначе предприятие рискует получить целый штат сотрудников, которые изо дня в день занимаются только составлением отчетов, причем цифры в них либо не меняются, либо почти ни на что не влияют.

Формы документов, служащих для сбора и предоставления информации, условно можно разбить на две группы – существующие и вводимые.

Существующие (или типовые) документы составляются по унифицированной форме, утвержденной или рекомендованной законодательно. К ним относятся:

- 1) акты на списание материалов;
- 2) акты приемки-сдачи работ;
- 3) накладные;
- 4) справки о выполненных работах;
- 5) путевые листы;
- 6) различные ведомости и т. д.

Вводимые документы – это формы документов, разработанные и утвержденные непосредственно на предприятии. Чаще всего они строятся на основе таблиц в формате «Excel». Кстати «экселевские» таблицы наиболее удобны и для обобщения поступающей информации. Формы этих документов зависят от того, какая именно и в каком виде информация должна поступать к управляющему звену. Формы вводимых документов утверждаются распоряжением или приказом руководителя. Их применение должно быть прописано в учетной политике предприятия.

Не думаем, что стоит очень подробно останавливаться на таких вопросах, как мотивация и обучение персонала. Мы уже говорили о том, что заинтересованность в конечном результате труда является немаловажным фактором в любой сфере деятельности. Если говорить о мотивации применительно к рациональному планированию затрат, то заинтересованность исполнителей оказывает большое влияние на экономию ресурсов. Во-первых, именно исполнители, стоящие ближе всех к процессу использования ресурсов, могут увидеть возможность экономии там, где планирование на уровне командного состава просто не в состоянии учесть все нюансы производственного процесса, возникающие, так сказать, «на местах». Естественно, что инициатива в вопросах экономии ресурсов будет проявляться там, где существует прямая заинтересованность в достижении поставленных задач с наименьшими затратами. При этом, безусловно, следует учитывать, что материальное поощрение за экономию ресурсов не должно превышать эту экономию, выраженную в денежной форме. Кроме того (об этом мы упоминали выше), прежде чем «озвучивать» поощрительные меры, необходимо убедиться, что запланированные нормы и нормативы расхода ресурсов не были завышены. Одним из симптомов того, что существует именно такая ситуация, является систематическая экономия ресурсов по одним и тем же направлениям примерно в одном и том же объеме. Однако, если в аналогичных условиях два производственных участка

показывают разные результаты по ресурсосбережению, следует провести более тщательный анализ, позволяющий определить, являются ли запланированные нормы расхода ресурсов завышенными или просто на одном участке не уделяют внимания этому вопросу. В последнем случае это может быть не только результатом недостаточной мотивации персонала, но и, к сожалению, просто халатным отношением к работе. Как мы уже упоминали, исключить из производственно-хозяйственной деятельности человеческий фактор невозможно.

Во-вторых, применение ресурсосберегающих программ может ощутимо минимизировать или даже полностью перекрыть последствия сверхнормативного расхода ресурсов вследствие неучтенных или непрогнозируемых факторов, таких как внезапное изменение рыночной конъюнктуры, ухудшение внешнеэкономической ситуации в случае использования импортных материалов и комплектующих и т. д.

Что же касается обучения персонала, то нет сомнений в том, что профессионал работает более качественно, лучше представляет себе производственный процесс, с большей заинтересованностью относится к работе. Для повышения общего уровня квалификации работников предприятие может пойти двумя путями. Первый путь – прием на работу изначально обученного персонала, имеющего определенный уровень квалификации. Второй путь – обучение сотрудников силами предприятия. Каждый из них имеет свои плюсы и минусы. Квалифицированный специалист ориентирован на более высокий уровень оплаты труда, дополнительные «бонусы» в социальной сфере и т. д. Кроме того, даже однородные предприятия имеют собственную специфику, учитывать которую в своей работе приходится любому сотруднику независимо от статуса и квалификации. Между тем работник высокой квалификации может быть не готов принять даже незначительные изменения в выполнении работ и обязанностей, на которых он специализируется. Это, безусловно, не правило, но это вполне возможно. Набор менее квалифицированных сотрудников и их обучение – процесс более трудоемкий и, возможно, затратный. Время и средства, потраченные на обучение, упущенная прибыль вследствие менее квалифицированного исполнения обязанностей работником, говорят не в пользу этого метода. Однако труд менее квалифицированного работника стоит дешевле, легче решается вопрос с набором персонала, так как, чем выше квалификация сотрудника, тем более востребован он на рынке труда. Кроме того (опять человеческий фактор), менее квалифицированный работник, как правило, проявляет большую готовность к обучению, изменению профиля работы, т. е. при изменении каких-либо факторов в производственной деятельности он оказывается более мобильным.

Мы не призываем руководителей предприятия заниматься исключительно набором и обучением «новичков». Кадровая политика предприятия, так же как и любые принимаемые руководством решения, должна основываться на расчете и специфике деятельности. Вероятно, наиболее оптимальным является вариант, когда «костяк» персонала составляют квалифицированные сотрудники, досконально знающие работу своего участка, при этом приток новых кадров происходит за счет набора и обучения менее квалифицированных работников. Процентное соотношение тех и других индивидуально для каждого предприятия.

1.4. Системы калькулирования себестоимости

Прежде чем начать знакомиться с основными системами калькулирования себестоимости, давайте определимся с терминами себестоимость и калькулирование.

Так что же мы с вами собираемся калькулировать? Что такое себестоимость?

С точки зрения постороннего наблюдателя с себестоимостью все обстоит довольно просто. Вам не доводилось, узнав цену какого-то товара, подумать или услышать от знакомых: «Да тут материала на две копейки!»? В общем, это и есть очень приблизительное и очень поверхностное понятие себестоимости. Но стоимость материала, затраченного на изготовление единицы продукции, – это еще далеко не все. Часть зарплаты, выплаченная работникам, также входит в себестоимость продукции. Причем не только зарплата сотрудников, непосредственно связанных с изготовлением конкретного изделия, но и зарплата обслуживающего и руководящего персонала, аренда помещения, оплата коммунальных платежей, стоимость оборудования... и, конечно, налоги. Вот так, в общих чертах, формируется себестоимость.

Помимо затрат, непосредственно относящихся к производственной деятельности, в состав себестоимости включаются и прочие затраты. К их числу относятся:

- 1) налоги, сборы, отчисления в специальные внебюджетные фонды;
- 2) платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
- 3) платежи по обязательному страхованию имущества предприятия;
- 4) вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;
- 5) платежи по кредитам в пределах ставок, установленных законодательством;
- 6) оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов.

Состав затрат, которые включаются в себестоимость продукции и учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, определяется действующим законодательством. Кроме того, определенные виды затрат, такие как расходы на рекламу, представительские расходы, затраты на обучение и переподготовку кадров на основе договора с учебным заведением, командировочные расходы, могут быть включены в состав себестоимости только в пределах норм, которые утверждаются Министерством финансов РФ.

Нужно сказать, что себестоимость, как и большинство понятий, с которыми мы уже встречались, бывает разной, в зависимости от того, для решения какого вопроса предназначен производимый расчет. При этом сущность себестоимости как таковая остается неизменной. На практике наиболее часто можно встретить следующие понятия:

- 1) себестоимость единицы продукции (себестоимость изделия);
- 2) себестоимость изделия технологическая;
- 3) себестоимость обработки;
- 4) себестоимость полная коммерческая;
- 5) себестоимость продукции;
- 6) себестоимость продукции фактическая;
- 7) себестоимость реализованных товаров;
- 8) себестоимость страховых операций.

Под себестоимостью единицы продукции подразумевается сумма всех затрат на производство и реализацию единицы продукции. Если производство продукции носит массовый характер, себестоимость единицы продукции становится усредненной величиной и определяется методом деления общей суммы затрат, формирующих себестоимость партии продукции на количество единиц продукции в этой партии.

Технологическая себестоимость изделия, как понятно уже из названия, – это сумма затрат на осуществление технологических процессов изготовления продукта. В технологическую себестоимость не включается стоимость потребленных полуфабрикатов, комплектующих и т. д. При этом технологическая себестоимость включает в себя заработную плату работников, непосредственно связанных с изготовлением изделия, затраты на техническое обслуживание, ремонт и амортизацию оборудования, стоимость расходных материалов (смазочных, охлаждающих и т. д.), затраты на материалы и энергию.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.