

## ЛЕКЦИЯ 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА ЗАТРАТ

### Вопрос 1. СХОДСТВО И РАЗЛИЧИЯ ПОНЯТИЙ «ЗАТРАТЫ», «РАСХОДЫ» И «ИЗДЕРЖКИ»

В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» используются и такие, как «расходы», «издержки». Причем многие авторы трактуют их как синонимы и не делают различий между ними. Даже в Налогом кодексе РФ (статьи 252-256), который считается основным нормативным документом, регламентирующим состав затрат в настоящее время, понятия «расходы и затраты» рассматриваются как идентичные. Между тем, между данными терминами есть различия. Для их определения, прежде всего, рассмотрим сущность затрат.

Правительство Российской Федерации Постановлением от 5 августа 1992 г. № 552<sup>1</sup> определило состав затрат (не расходов и не издержек!) на производство и продажу продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость при формировании финансовых результатов предприятия с изменениями и дополнениями, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 01.07.1995 № 661. **СЕЙЧАС ДАННЫЙ ДОКУМЕНТ УПРАЗДНЁН**, но, руководствуясь этим документом, предприятия на единой методической основе формируют экономический результат своей основной деятельности – прибыль от продажи продукции (работ, услуг).

**ОСНОВНЫМ НОРМАТИВНЫМ АКТОМ, РЕГУЛИРУЮЩИМ СОСТАВ ЗАТРАТ В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ, ЯВЛЯЕТСЯ НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ**<sup>2</sup>. Ряд специалистов (и, в том числе, сотрудников налоговых органов) считают, что в нем содержится исчерпывающий перечень расходов, подлежащих включению в себестоимость. Однако многообразие хозяйственной деятельности в условиях рынка приводит к тому, что многие затраты, которые по своей экономической природе должны относиться к категории текущих издержек производства или обращения, просто отсутствуют в перечне, приводимом в Налоговом кодексе РФ. Такая ситуация создает предпосылки для профессиональной неуверенности бухгалтеров, финансистов, аудиторов, налоговых инспекторов и делает для руководства

<sup>1</sup> Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 05.08.1992 №552 (ред. от 31.05.2000, с изм. от 07.02.2002). – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_737/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_737/) – Загл. с экрана.

<sup>2</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2. [Электронный ресурс]: федер. закон от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19 июля 2000 г. (ред. от 03.07.2019 г.). – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/) – Загл. с экрана.

российских предприятий непредсказуемым поведением контролирующих органов, что мешает нормальному развитию рыночных отношений.

Несовершенство действующей системы нормативных актов обусловлено еще двумя причинами:

1) происходят периодические нарушения и сбои в самой технологии законотворчества, когда не отслеживается иерархия нормативных актов, не соблюдаются требования по их оформлению и механизму утверждения. Более того, наблюдается противоречие не только документов друг другу, но и различных пунктов одного и того же нормативного акта;

2) отсутствует единый понятийный, терминологический аппарат. В разных документах в один и тот же термин вкладывается разный смысл. Было бы разумным либо унифицировать по возможности применяемую терминологию, либо каждый раз оговаривать, что понимается под тем или иным термином в различных видах законодательства.

Следует постоянно помнить, что такие экономические категории, как «затраты», «издержки», «расходы» и «себестоимость» выражают денежную оценку трат предприятия, но при этом по степени охвата информации значительно различаются. Проследим природу этих отличий.

Прежде всего, рассмотрим сущность затрат.

Приведем наиболее распространенные в экономической литературе определения затрат.

**Затраты** характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в дальнейшем для получения прибыли или достижения иных целей предприятия, и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

**Затраты** – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Анализируя данные определения, можно отметить, что затраты характеризуются:

1) денежной оценкой ресурсов (тем самым обеспечивается принцип измерения различных видов ресурсов);

2) целевой установкой (т.е. затраты связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса);

3) определенным периодом времени (т.е. затраты должны быть отнесены на продукцию за данный период времени).

Другими словами, можно сказать, что представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях:

1) затраты определяются использованием ресурсов, отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и продаже продукции;

2) объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат;

3) определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции, ее реализации) или производственного подразделения предприятия.

Отметим важное свойство затрат: если затраты не вовлечены в производство и не списаны (либо списаны не полностью) на данную продукцию, то затраты превращаются в:

- 1) запасы сырья и материалов;
- 2) запасы в незавершенном производстве;
- 3) запасы готовой продукции и т.п.

Таким образом, затраты обладают свойством запасоемкости и в данном случае они относятся к активам предприятия (раздел II баланса).

В затраты на производство и продажу продукции включаются:

- 1) предпроизводственные (единовременные) затраты;
- 2) производственные затраты, непосредственно связанные с выполнением технологических операций, обслуживанием и эксплуатацией производственного оборудования и машин, управлением производством;
- 3) управленческие и коммерческие затраты, связанные с общим, административным управлением и сбытом продукции.

Далее рассмотрим сущность расходов, их отличие от затрат.

Финансовые результаты работы предприятия (прибыль до налогообложения) определяются путем сопоставления его доходов и расходов и отражаются в форме 2 квартальной и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности «Отчет о финансовых результатах». В современной теории и практике термины «расходы» и «доходы» предприятия широко используются в бухгалтерском учете, и их содержание раскрыто в Положениях по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации»<sup>3</sup> и ПБУ 10/99 «Расходы организации»<sup>4</sup>. При этом к расходам организации относится часть затрат, понесенных предприятием на изготовление продукции, реализованной в данном учетном периоде. Момент перехода затрат в состояние расходов определяется моментом отгрузки продукции.

Определение понятия «расходы» изложено в Положении по бухгалтерскому учету организаций (ПБУ 10/99) и Налоговом кодексе РФ.

---

<sup>3</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н (ред. от 06.04.2015). – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449/) – Загл. с экрана.

<sup>4</sup> Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 №33н (ред. от 06.04.2015). – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/) – Загл. с экрана.

Согласно *Положению по бухгалтерскому учету*, **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).

Согласно *Налоговому кодексу РФ (ст. 252)*: **расходы** – это обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Приведем также наиболее распространенные в экономической литературе определения расходов:

1. **Расходы** – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию.

2. **Расходы** – это финансовые затраты на получение доходов в течение определенного периода (например, коммерческие и управленческие расходы).

3. **Расходы** – это часть затрат, которая полностью потрачена в течение определенного периода для получения дохода.

Временной промежуток возникновения расходов не обязательно совпадает с моментом оплаты ресурса. При этом понятие «расходы» часто принимают идентичным понятию «выплаты». Однако разница между этими терминами есть: выплаты – это фактический расход наличных денежных средств (например, покупка за наличные), а расходы – это как оплата наличными деньгами, так и покупка в кредит (рис. 1). Следовательно, понятие «расходы» шире понятия «выплаты».

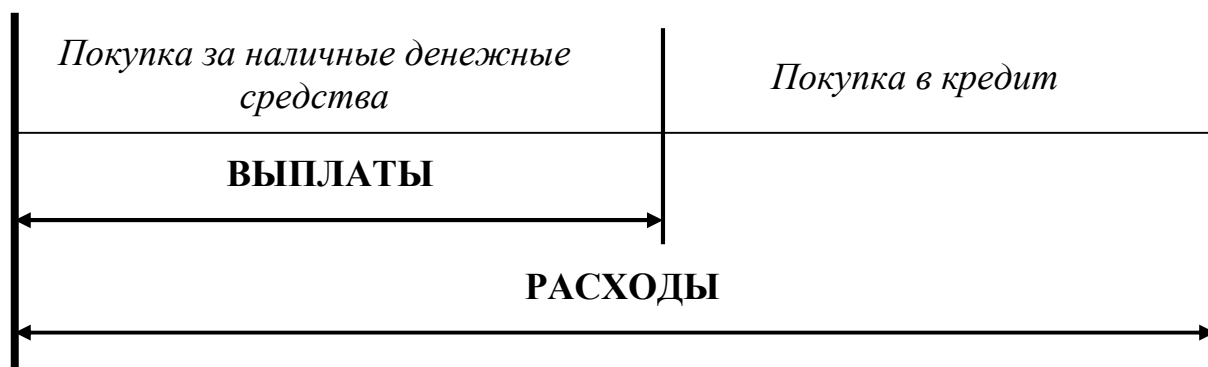


Рис. 1. Соотношение понятий «выплаты» и «расходы»

Ранее расходы предприятия в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений его деятельности подразделялись на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- операционные расходы;
- внереализационные расходы;
- чрезвычайные расходы.

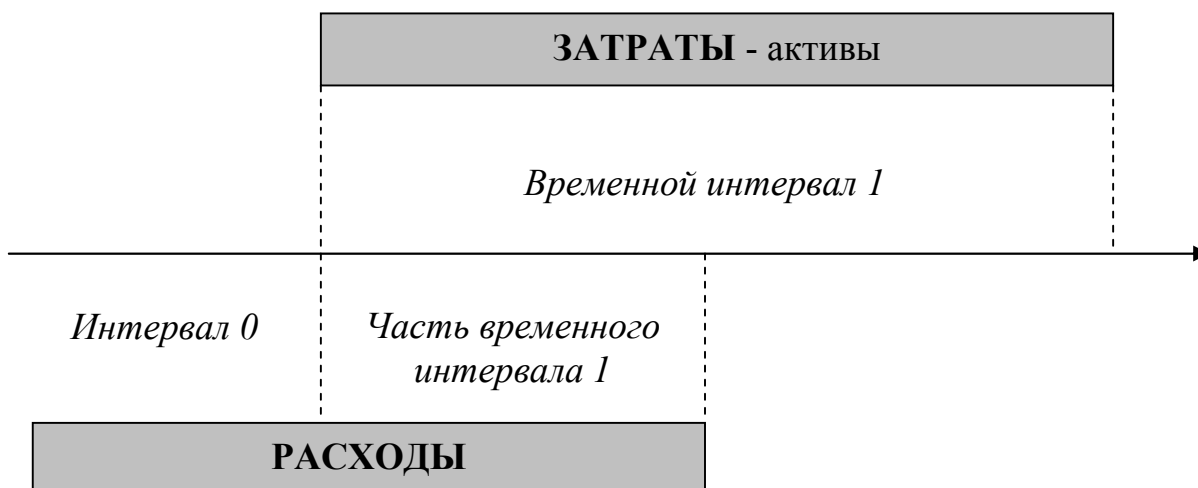
**В настоящее время** (в соответствии с Приказом Минфина России от 18.09.2006 №116н) расходы подразделяются на (табл. 1):

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности предприятия связаны с изготовлением и продажей продукции (выполнением работ и оказанием услуг, приобретением и продажей товаров). Именно эти расходы можно сравнивать с затратами и выявлять разницу между ними:

1) в отличие от затрат расходы не могут быть в состоянии запасосемости, не могут относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в отчете о финансовых результатах;

2) затраты, в отличие от расходов, отражаются в учете предприятия на момент потребления в производственном процессе. В конечном итоге все расходы по обычным видам деятельности предприятия за определенный период обязательно должны трансформироваться в затраты. Расходы, не отнесенные к затратам по каким-то причинам, характеризуют ошибки учета затрат на производство и сбыт продукции. Таким образом, есть различия во временной соотнесенности расходов и затрат (рис. 2).



*Временной интервал 1 – производственный процесс*  
*Временной интервал 0 – подготовительный (предпроизводственный) процесс*

Рис. 2. Соотношение понятий «затраты» и «расходы»

Таблица 1

**Классификация расходов предприятия и их состав (в бухгалтерском учете)**

<b>Вид расходов</b>	<b>Состав расходов</b>
1. Расходы по обычным видам деятельности	<ul style="list-style-type: none"> <li>– расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;</li> <li>– расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).</li> </ul>
2. Прочие расходы	<ul style="list-style-type: none"> <li>– расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;</li> <li>– расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;</li> <li>– расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;</li> <li>– расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;</li> <li>– проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);</li> <li>– расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;</li> <li>– отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;</li> <li>– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;</li> <li>– возмещение причиненных организацией убытков;</li> <li>– убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;</li> <li>– суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;</li> <li>– курсовые разницы;</li> <li>– сумма уценки активов;</li> <li>– перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;</li> <li>– расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.);</li> <li>– прочие расходы.</li> </ul>

Расходы обуславливаются (рис. 3):

- 1) затратами, относимыми на себестоимость продукции (работ, услуг);
- 2) выплатами из прибыли предприятия.

Например, командировочные расходы, представительские расходы и подобные расходы включают в затраты в пределах норм, утвержденных Минфином РФ, а сверх норм – оплачиваются за счет прибыли.



Рис. 3. Специфика включения расходов в себестоимость

Следует отметить, что в стоимостной оценке по периодам работы предприятия расходы отличаются от затрат. Так, расходы за определенный период работы предприятия могут превышать затраты, быть равными затратам или быть меньше затрат. В целом же понятие «затраты» шире понятия «расходы», однако при определенных условиях они могут совпадать.

Необходимо помнить, что классификации расходов в Налоговом кодексе и Положении по бухгалтерскому учету различны. В бухгалтерском учете расходы предприятия дифференцируются следующим образом:

1) расходы по обычным видам деятельности (т.е. себестоимость произведенной продукции);

2) прочие расходы.

В налоговом учете расходы предприятия подразделяются на:

1) расходы, связанные с производством и реализацией продукции;

2) внереализационные расходы.

В бухгалтерском учете при формировании расходов по обычным видам деятельности учитывается, что этот вид расходов в конечном итоге трансформируется в полную себестоимость продукции. Должна быть обеспечена их группировка (которая является единой и обязательной для организаций всех отраслей) по следующим элементам:

1) материальные затраты;

2) затраты на оплату труда;

3) отчисления на социальные нужды;

4) амортизация;

5) прочие затраты.

В налоговом учете расходы, связанные с производством и реализацией продукции, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

При этом расходы, связанные с производством и реализацией продукции, подразделяются в налоговом учёте на:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

Как видно из сопоставления, Налоговый кодекс РФ предусматривает выделение не пяти, а четырех элементов затрат. Такой элемент затрат, как отчисления на социальные нужды, не выделяется обособленно, а входит в состав статей «Расходы на оплату труда» и «Прочие расходы» в зависимости от принятой учетной политики предприятия.

В соответствующих статьях Налогового кодекса РФ установлен перечень затрат, относящихся к тем или иным видам расходов, связанных с производством и продажей продукции. К прочим расходам, в том числе, относятся:

а) представительские расходы, которые включаются в течение отчетного (налогового периода) в размере, не превышающем 4% расходов налогоплательщика на оплату труда за отчетный (налоговый) период;

б) расходы налогоплательщика на все виды рекламы, которые учитываются в размере, не превышающем 1% выручки, определяемой им в течение налогового (отчетного) периода.

Знание данных отличий в классификациях расходов позволит финансистам, бухгалтерам, аналитикам избежать недоразумений при подготовке отчетов в налоговые органы.

Далее рассмотрим сущность издержек, их отличие от затрат и расходов.

**Издержки** – это реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия. Не случайно на практике не приняты выражения «материальные издержки», «издержки труда» – ни материальные ресурсы, ни труд не относятся к финансам.

Издержки оказывают влияние на конечный финансовый результат работы предприятия – прибыль, поэтому можно отметить, что издержки в буквальном смысле этого слова представляют собой совокупность перемещений финансовых средств и относятся:

1) к активам, если способны принести прибыль в будущем;

2) к пассивам, если этого не произойдет (как результат, уменьшится



нераспределенная прибыль предприятия за отчетный период).

Выделим отличие расходов от издержек.

Понятие «расходы» более узкое, чем понятие «издержки»: оно подразумевает лишь конкретные выплаты в определенном периоде, в то время, как издержками могут быть и предполагаемые затраты финансовых ресурсов предприятия (рис. 4).

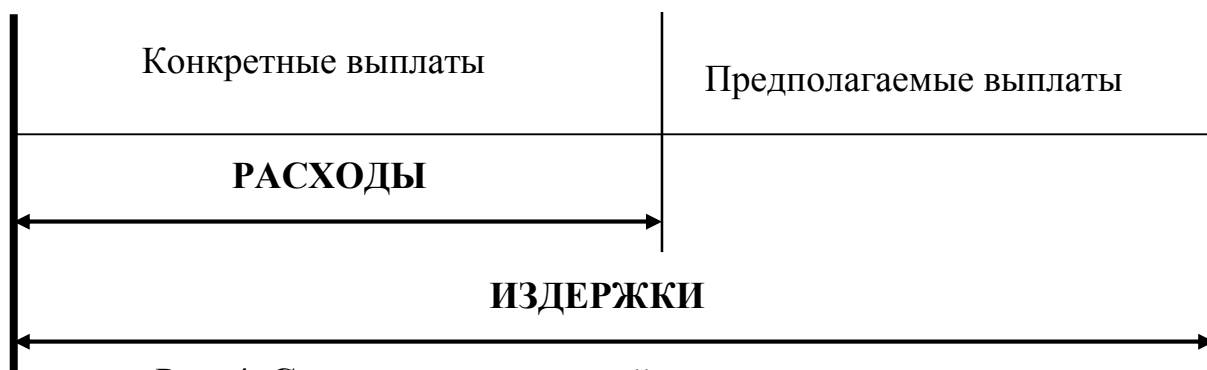


Рис. 4. Соотношение понятий «издержки» и «расходы»

Выделим отличие затрат от издержек.

Понятие «издержки» используется в экономической теории и практике в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг) в целом или его отдельным стадиям. Некоторые авторы рассматривают понятия «затраты на производство» и «издержки производства» как идентичные, однако это не соответствует действительности. Понятие «издержки» шире понятия «затраты», поскольку издержки включают в себя не только совокупность различных видов затрат (материальных, трудовых, финансовых и других) на производство и продажу продукции, но и специфические виды затрат (страховые взносы, потери от брака, гарантийный ремонт и др.).

Затраты и издержки могут совпадать, а могут отличаться друг от друга, причем эти различия носят преимущественно предметный характер. Эти различия обусловлены тремя основными причинами:

1) *сущностная экономическая природа оценки*. Затраты имеют расчетную (калькуляционную) природу оценки, поэтому:

- находят отражение во внутреннем учете;
- зависят от применяемой системы учета затрат (полных или частичных затрат);
- не обязательно связаны с потоками платежей на предприятии.

Издержки же имеют платежную природу и отражаются во внешнем (финансовом) учете предприятия;

2) *у затрат могут отсутствовать признаки издержек*: ряд затрат в производственном учете не имеет аналогов среди издержек (например, расчетные риски, расчетная заработная плата предпринимателя в индивидуальных частных предприятиях, расчетная арендная плата за пользование

помещениями, находящимися в частной собственности у предпринимателя, расчетные проценты на собственный капитал, расчетные амортизационные отчисления и др.);

3) у издержек может отсутствовать прямая связь с изготовлением продукции. Издержки в отчетном периоде, хотя и возникают в рамках производственного процесса, не всегда связаны с изготовлением продукции. Например:

– ремонт объекта, не включаемого в необходимое для производственной деятельности имущество предприятия, пожертвования;

– издержки, не относящиеся к данному периоду и поэтому не являющиеся затратами этого периода (например, доплата имущественного и земельного налогов);

– издержки, связанные с чрезвычайными ситуациями, не относящиеся к затратам на производство продукции в отчетном периоде (например, восстановление ущерба, нанесенного стихийным бедствием).

Расходы и издержки могут отличаться от затрат по источникам их выплаты. Расходы и издержки в пределах сумм, нормируемых государством, включаются в затраты на производство (себестоимость) продукции, работ и услуг (например, командировочные, представительские, на рекламу и др.). Если расходы и издержки превышают нормативную величину, установленную государством, то их величина, превышающая нормативную, производится за счет прибыли предприятия или за счет работника, допустившего это превышение (например, разница в стоимости авиабилета бизнес-класса и эконом-класса, если работнику дается право лететь по билету эконом-класса).

## **Вопрос 2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ КАК ОСНОВА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

В условиях рынка себестоимость продукции – важнейший показатель деятельности предприятия. В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, который призван дать информацию специалистам, административно-управленческому персоналу предприятия и его подразделений для управления затратами.

**Себестоимость продукции** – это выраженные в денежной форме текущие затраты и расходы предприятия, связанные с производством и продажей продукции (работ, услуг) (рис. 5).

Как уже упоминалось ранее, в России до 2002 г. существовал базовый перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (Положение о составе затрат от 5 августа 1992 г.). Министерство финансов РФ письмом от 15 октября 2001 г. **отменило его** и в настоящее время состав затрат, включаемый в себестоимость, регламентируется:

- 1) Налоговым кодексом РФ;
- 2) ПБУ 10/99 «Расходы организации».



Рис. 1.5. Взаимосвязь понятий «затраты», «расходы» и «себестоимость»

Данные нормативные акты определяют:

- 1) издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг);
- 2) затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли предприятия, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

На основе Налогового кодекса РФ и ПБУ 10/99 «Расходы организации» министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и другие организации разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных предприятий (фирм). Классификация таких затрат производится по ряду признаков (табл. 2).

Классификация затрат – средство для решения задач управления. Чтобы принять правильное решение, руководителю важно знать, какие затраты и выгоды оно за собой повлечет. Классификация затрат позволяет:

- 1) более обоснованно выявить резервы снижения себестоимости;
- 2) спроектировать мероприятия по сокращению затрат на производство и продажу продукции;
- 3) выявить объективно существующие группы затрат, процессы формирования издержек и взаимоотношения между их отдельными частями.

В рамках управления затратами важна их классификация на релевантные и нерелевантные. *Релевантными* (существенными, значимыми) можно считать только такие будущие затраты, которые изменятся в результате принимаемого управленческого решения. Безвозвратные затраты (т.е. затраты прошлых периодов) не являются существенными для принятия управленческих решений (они уже произведены и изменить их невозможно), поэтому считаются *нерелевантными*. Вмененные затраты (альтернативные издержки, упущенная выгода) релевантны (существенны) для принятия управленческих решений.

### Классификация затрат по основным признакам

Признак классификации	Элементы классификации
1. Первичный элемент затрат	1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов). 2. Затраты на оплату труда. 3. Отчисления на социальные нужды. 4. Амортизация. 5. Прочие затраты
2. Калькуляционные статьи затрат	1. Сырье и материалы. 2. Возвратные отходы (вычитаются). 3. Покупные изделия, полуфабрикаты, услуги и работы производственного характера. 4. Топливо и энергия на технологические цели. 5. Основная заработная плата производственных рабочих. 6. Дополнительная заработная плата производственных рабочих. 7. Отчисления на социальные нужды производственных рабочих. 8. Расходы на подготовку и освоение производства. 9. Общепроизводственные расходы. 10. Общехозяйственные расходы. 11. Потери от брака. 12. Прочие производственные расходы. 13. Непроизводственные расходы
3. Зависимость от изменения объема производства	1. Переменные (пропорциональные). 2. Постоянные (непропорциональные).
4. Способ отнесения затрат на себестоимость отдельных продуктов	1. Прямые. 2. Косвенные.

5. Состав затрат (степень их однородности)	1. Простые (одноэлементные). 2. Комплексные (сложные).
6. Техно-экономическое содержание (функциональная роль затрат в процессе производства)	1. Основные. 2. Накладные.
7. Сфера кругооборота средств	1. Затраты сферы производства (производственные затраты). 2. Затраты сферы обращения (издержки обращения)
8. Объект управления	1. Затраты в местах их возникновения. 2. Затраты в центрах затрат. 3. Затраты в центрах ответственности
9. Время возникновения затрат	1. Текущие. 2. Будущих периодов. 3. Предстоящие
10. Рациональность затрат	1. Производительные. 2. Непроизводительные
11. Степень отношения к принимаемому управленческому решению	1. Релевантные. 2. Нерелевантные

*Цель классификации затрат* – выделить из общей массы затрат релевантную часть (т.е. ту часть, на которую можно повлиять в данный момент, чтобы уменьшить их величину в будущем). Поэтому способ классификации будет зависеть от конкретной задачи, стоящей перед руководителем. Следовательно, классификация затрат должна быть увязана со спецификой конкретных задач (табл. 3).

Таблица 3

**Классификация затрат относительно поставленных задач**

<b>Вопросы, стоящие перед руководителем предприятия</b>	<b>Классификация затрат применительно к данным вопросам</b>
Как изменится прибыль при оценке изменения цен, издержек и объема производства? Какие последствия будут иметь изменения структуры выпуска? Какова оптимальная структура выпуска? Каким должен быть объем производства? Насколько велик риск и каков «запас прочности»?	По динамике затрат относительно объема выпуска: – переменные; – постоянные; – смешанные.
Каковы затраты на производство в целом? Каковы затраты на производство данного вида продукции или группы видов продукции? Каковы затраты данного подразделения?	По возможности отнесения на конкретный объект калькуляции (продукцию): – прямые; – косвенные.
Насколько велики отклонения «план-факт» и чем они вызваны? Кто отвечает за отклонения? Есть ли возможность финансового маневра? В чем конкретные резервы экономии?	По степени регулируемости: – полностью регулируемые; – произвольные (частично регулируемые); – слабо регулируемые (заданные).

Подробно суть различных способов классификации затрат рассмотрена в табл. 4.

Согласно табл. 4, затраты необходимо рассматривать одновременно в нескольких аспектах:

- 1) по стадиям технологического процесса;
- 2) по статьям затрат;
- 3) по экономическим элементам;
- 4) по видам продукции;
- 5) по центрам ответственности;
- 6) по динамике затрат по отношению к объему выпуска;
- 7) по степени регулируемости затрат.

Таблица 4

## Категории затрат

Группа	Определение	Пример
<i>По динамике относительно объема выпуска</i>		
Постоянные	Затраты, которые остаются неизменными вне зависимости от изменения объема выпуска	Общехозяйственные затраты
Переменные	Затраты, которые изменяются прямо пропорционально изменению объема выпуска	Затраты на основные материалы
Смешанные	Затраты, которые изменяются при изменении объема производства, но в отличие от переменных затрат не в прямой пропорции (т.е. содержат в себе постоянную и переменную составляющие)	Затраты на электроэнергию
<i>По возможности отнесения на конкретный объект калькуляции</i>		
Прямые	Затраты, отношение которых к конкретному объекту калькуляции (виду продукции, подразделению) прослеживается непосредственно (прямые затраты не совпадают с переменными: например, затраты на содержание и эксплуатацию оборудования цеха являются прямыми, но постоянными)	Затраты на основные материалы, содержание производственного оборудования
Косвенные	Затраты, которые невозможно непосредственно отождествить с тем или иным объектом калькуляции	Затраты на содержание заводоуправления
<i>По степени регулируемости</i>		
Полностью регулируемые	Затраты, отражающие четкую (функциональную) взаимосвязь между «входом» и «выходом» процесса производства	Основные материалы
Частично регулируемые	Затраты, возникающие в результате решений, принимаемых руководителем периодически. Жесткая причинно-следственная связь между «входом» и «выходом» отсутствует	Затраты на маркетинг и рекламу
Слабо регулируемые	Затраты, на величину которых невозможно воздействовать в краткосрочном периоде	Затраты на строительство производственного корпуса

Классификация затрат позволяет:

- выявить степень влияния отдельных затрат на экономические результаты деятельности предприятия;
- оценить возможность воздействия на уровень тех или иных видов затрат;
- относить на изделие только те затраты, которые необходимы для его изготовления и реализации.

Группировка затрат по видам расходов является в экономике общепринятой и включает в себя две классификации:

- 1) по экономическим элементам затрат;
- 2) по калькуляционным статьям затрат.

Группировка *по экономическим элементам* (первичным элементам затрат) применяется при формировании себестоимости на предприятии в целом. *Экономический элемент* – это экономически однородный вид затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), который на уровне данного предприятия невозможно разложить на какие-либо составляющие.

Данная классификация характеризует разделение себестоимости на пять общепринятых элементов затрат:

1. *Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)*. К материальным затратам, в соответствии с п. 1 ст. 254 НК РФ, в частности, относятся затраты предприятия:

- 1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

- 2) на приобретение материалов, используемых:

- а) для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

- б) на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

- 3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- 4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;

- 5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

- б) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями налогоплательщика. К работам (услугам) производственного характера относятся:



- выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов);
- контроль за соблюдением установленных технологических процессов;
- техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы;
- транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и (или) структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации, в частности перемещение сырья (материалов), инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цеха (отделения) и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

Таким образом, элемент «Материальные затраты» включает в себя стоимость сырья, основных материалов (за вычетом возвратных отходов), комплектующих изделий и полуфабрикатов, приобретаемых со стороны для производства продукции, а также затраты на топливо и энергию всех видов, приобретаемых со стороны, расходуемых как на технологическое цели, так и на обслуживание производства.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по данному элементу, формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость); наценок; комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям; стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги; таможенных пошлин; платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями. Во всех случаях затраты на материальные ресурсы собственного производства, электрическую и тепловую энергию, доставку собственным транспортом и т.п. включаются в соответствующие элементы затрат.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов (ст. 254 Налогового кодекса РФ).

*Возвратные отходы производства* – это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов,

образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению (п. 6 ст. 254 НК РФ).

Возвратные отходы оценивают:

1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

2) по цене продажи, если отходы реализуются на сторону.

Не относится к возвратным отходам попутная продукция, которая исключается из затрат на производство основного продукта по цене или по себестоимости при отдельном способе ее производства.

2. *Затраты на оплату труда.* Согласно ст. 255 НК РФ к затратам на оплату труда относят:

1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

2) начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные показатели;

3) начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни;

4) стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания и продуктов; предоставляемого работникам налогоплательщика (в соответствии с установленным законодательством РФ порядком) бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);

5) расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников;

6) сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязан-

ностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ о труде;

7) расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска; фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном действующим законодательством – для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов и в порядке, предусмотренном работодателем – для иных организаций; доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время; расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка; расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

8) денежные компенсации за неиспользованный отпуск;

9) начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников налогоплательщика;

10) единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности);

11) надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;

12) надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

13) расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;

14) расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;

15) расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;

16) суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

В данном элементе не учитываются выплаты в виде материальной помощи, оплаты дополнительных отпусков, надбавки к пенсиям, оплата про-

езда общественным транспортом к месту работы, оплату путевок на лечение и др.

3. *Отчисления на социальные нужды* – отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионному фонду, фондам медицинского страхования от затрат на оплату работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

4. *Амортизация*. В данном элементе отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов предприятия (рассчитанные исходя из балансовой стоимости и утвержденных норм, включая и ускоренную амортизацию их активной части) и материальным ценностям, предоставляемым предприятием за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности), и нематериальным активам.

5. *Прочие затраты*. По данному элементу отражаются налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат (ст. 264 НК РФ).

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру текущих издержек производства и обращения. Для приведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат. В зависимости от этого соотношения отрасли экономики можно разделить соответственно на:

- 1) материалоемкие (высок удельный вес материальных затрат в себестоимости);
- 2) трудоёмкие (высока доля затрат на оплату труда);
- 3) фондоёмкие (преобладает амортизация основных средств).

Машиностроительный комплекс имеет в составе себестоимости большой удельный вес как материальных, так и трудовых затрат, поэтому машиностроение носит характер материалоемкого и трудоёмкого производства.

Группировка по экономическим элементам используется при составлении сметы затрат на производство по предприятию, цехам или другим объектам управления затратами. Группировка затрат по экономическим элементам представляет собой величину текущих издержек производства или обращения, произведенных организацией за данный отчетный период

независимо от того, закончено ли изготовление продукта, выполнена ли работа, оказана ли услуга. Однако, такая группировка не показывает назначения производственных затрат, их связи и результатами производства и целесообразности. Устранить этот недостаток позволяет перегруппировка производственных затрат, предусматривающая выделение среди них:

1) основных затрат, непосредственно направленных на производство продукции (работ, услуг) и неразрывно связанных с технологическим процессом;

2) затрат на обслуживание производства и управление;

3) затрат на сбыт и продажу продукции.

Такая перегруппировка производственных затрат производится по калькуляционным статьям себестоимости.

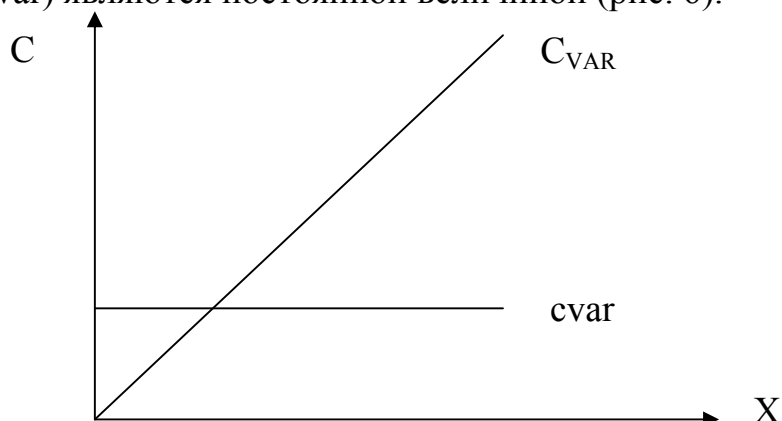
Группировка затрат *по калькуляционным статьям* используется при составлении калькуляций (расчет себестоимости единицы продукции), позволяющих определить, во что обходится предприятию единица каждого вида продукции, себестоимость отдельных видов работ и услуг. Необходимость данной классификации вызвана тем, что расчет себестоимости по рассмотренным ранее экономическим элементам затрат не позволяет учесть, где и в связи с чем произведены затраты, а также их характер. В то же время определение затрат по калькуляции как способ их группировки относительно конкретной единицы продукции позволяет отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне.

Важной и используемой для целей планирования и контроля является классификация по типу поведения затрат *в зависимости от изменения объема производства* (или от уровня деловой активности предприятия). Рост или снижение объема производства вызывает соответствующий рост или снижение уровня определенных затрат; при этом другие затраты остаются неизменными:

1) *переменными* называются затраты, общий размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства (прямые затраты материалов, прямые затраты труда, часть производственных накладных расходов, переменные издержки на продажу товаров или услуг);

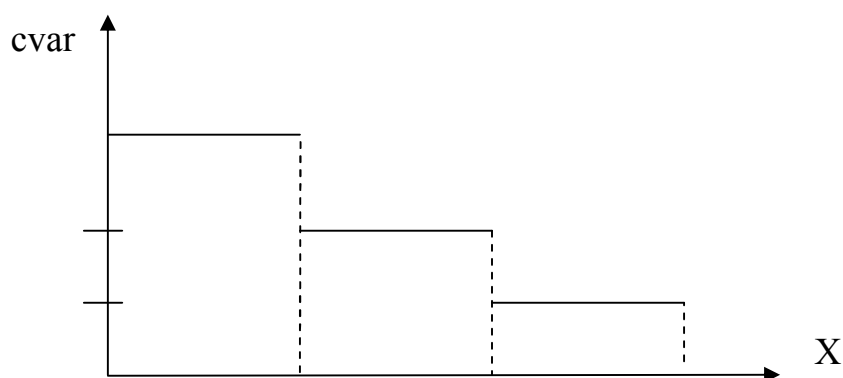
2) *постоянными* называются затраты, общая величина которых остается неизменной при изменении объема производства. Постоянные затраты в расчете на единицу продукции изменяются обратно пропорционально изменению объема выпуска. Причем часть затрат ведет себя как постоянные затраты в определенных пределах объема производства, но при пересечении определенных точек его роста также изменяется в сторону увеличения (например, расходы на содержание административно-управленческого персонала, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования). Поэтому постоянные расходы правильнее называть условно-постоянными.

Суммарные переменные затраты ( $C_{VAR}$ ) изменяются пропорционально изменению объема производства ( $X$ ). Переменные затраты на единицу продукции ( $cvar$ ) являются постоянной величиной (рис. 6).



**Рис. 6. Поведение переменных затрат в зависимости от изменения объема производства**

Переменные затраты постоянны в расчете на единицу продукции, однако при увеличении объема закупочной партии торговые предприятия как правило формируют скидку с цены. В результате денежные затраты (например, материала на единицу продукции) с ростом объема производства, а значит, и с ростом оптовых закупок, уменьшаются. Такое изменение затрат возникает только при пересечении определенного «порога» в росте объема производства, при этом изменяется не поведение переменных затрат, а их уровень на единицу продукции ( $cvar$ ) (рис. 7).



**Рис. 7. Изменение уровня переменных расходов на единицу продукции в зависимости от объема производства**

Постоянные затраты ( $C_{CONST}$ ) остаются неизменными в зависимости от объема производства ( $X$ ) за определенный период. Однако с ростом объема производства постоянные затраты на единицу продукции ( $c_{const}$ ) уменьшаются (рис. 8).

Общая сумма затрат ( $C$ ) при увеличении производства ( $X$ ) растет, что связано с ростом суммарных переменных затрат ( $C_{VAR}$ ), а при спаде производства соответственно уменьшается, приближаясь к величине постоянных затрат ( $C_{CONST}$ ). Зависимость общей суммы затрат от объема производства показана на рис. 9.

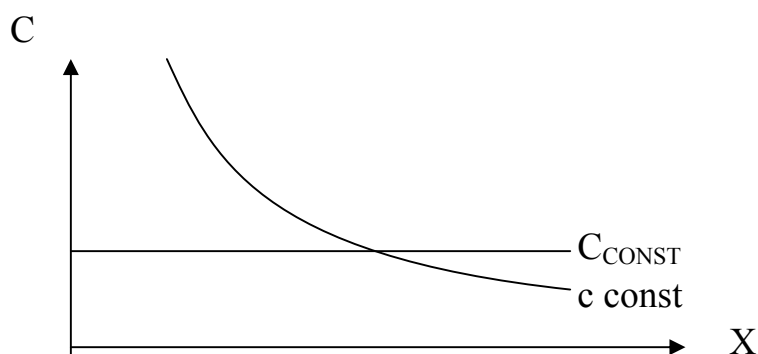


Рис. 8. Поведение постоянных затрат в зависимости от объема производства

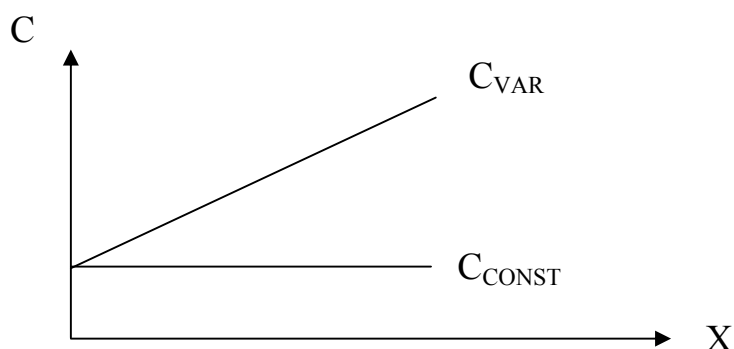


Рис. 9. Зависимость совокупных затрат от объема производства

Зависимость себестоимости единицы продукции ( $c$ ) от объема производства является обратной: при увеличении объема производства себестоимость будет снижаться вследствие снижения доли расходов на единицу продукции, а при спаде производства себестоимость будет стремительно расти (рис. 10).

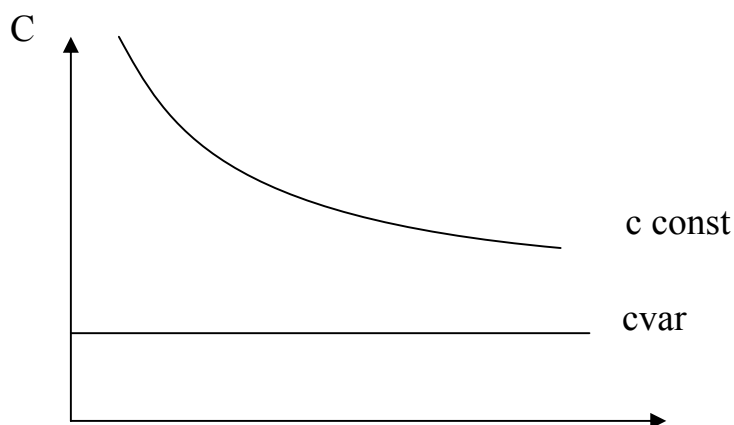


Рис. 10. Зависимость себестоимости единицы продукции от объема производства

Деление затрат на постоянные и переменные лежит в основе системы «директ-костинг» при определении точки безубыточности и маржинального дохода.

**По способу отнесения на себестоимость отдельных продуктов** затраты делятся на:

1) *прямые затраты* – это экономически однородные затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на себестоимость конкретного вида продукции на основании первичных документов (накладных, нарядов и т.д.) в соответствии с обоснованными нормами и нормативами (затраты на сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды);

2) *косвенные затраты*, которые нельзя рассчитать по отдельным изделиям по признаку прямой принадлежности, поскольку они связаны с изготовлением нескольких видов продукции или с различными стадиями ее обработки (расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, на подготовку и освоение производства, потери от брака, общепроизводственные, общехозяйственные и прочие производственные расходы). Их включают в себестоимость конкретных видов изделий путем распределения пропорционально какой-либо условной базе.

Данное деление затрат может существовать на предприятиях, выпускающих два и более вида изделий, поскольку при производстве однородной продукции все затраты будут прямыми. Следует заметить, что в условиях рыночной экономики классификация затрат на прямые и косвенные зависит во многом от выбора объекта калькулирования (вида продукции (работ, услуг), вида деятельности, заказчика, региона сбыта), т.е. того объекта, себестоимость которого необходимо исчислить. Кроме того, чем больше удельный вес прямых затрат в себестоимости конкретного объекта калькуляции, тем точнее его себестоимость.

**По составу затрат (степени их экономической однородности)** различают:

1) *простые (однородные, одноэлементные)* – это затраты, состоящие из одного экономического элемента (сырье и материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергию на технологические цели, заработную плату производственных рабочих, отчисления на социальные нужды);

2) *сложные (комплексные)* – это затраты, включающие несколько разнородных экономических элементов, имеющих одинаковое целевое назначение (расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные, общехозяйственные расходы, потери от брака, прочие производственные и коммерческие расходы).

**По технико-экономическому содержанию (функциональной роли затрат в процессе производства)** (т.е. по отношению к технологическому процессу) затраты можно разделить на:

1) *основные затраты* – непосредственно связаны с технологическим процессом изготовления продукции и неизбежны при любых условиях и характере производства, вне зависимости от уровня и форм организации управления (затраты на сырье, материалы, топливо, энергию на технологи-



ческие цели, оплату труда рабочих с отчислениями на социальные нужды, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и др.);

2) *накладные затраты* – непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции не связаны, а образуются под влиянием определенных условий работы по организации, управлению и обслуживанию производства.

Нужно сказать, что группировка затрат на основные и накладные не совпадает с группировкой затрат на прямые и косвенные, а существующее в экономической литературе отождествление основных расходов с прямыми, а накладных с косвенными не является обоснованным.

***В зависимости от сферы кругооборота средств*** можно выделить:

1) *производственные затраты* – связаны с непосредственным преобразованием сырья и материалов в готовую продукцию при участии производственных рабочих и при использовании производственного оборудования. Основные элементы производственных затрат:

а) прямые затраты материалов – это расходы на материальные ресурсы, которые образуют основу изделия и являются необходимыми компонентами при их изготовлении (например, чугун при выплавке стали). Материалы, создающие условия для производства (например, смазочные), или расходы, которые неудобно определять на единицу изделия (например, обтирочная ткань), не являются прямыми затратами, их относят к производственным накладным расходам – это вспомогательные материалы;

б) прямые затраты труда – это трудовые затраты основных производственных рабочих, непосредственно занятых производством изделия (например, рабочие, работающие на поточной линии). Затраты труда обслуживающего персонала и администрации не являются прямыми затратами и относятся к накладным расходам;

в) производственные накладные расходы – это все остальные затраты в производстве, кроме прямых затрат труда и материалов (затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и производственных помещений, вспомогательные материалы, труд вспомогательных рабочих, административного и обслуживающего персонала, затраты на отопление, освещение, налоги на собственность и все другие затраты, связанные с функционированием производственного подразделения предприятия).

Прямые затраты материалов и прямые затраты труда составляют так называемые первичные затраты.

Прямые затраты труда и производственные накладные расходы составляют переменные затраты.

2) *непроизводственные расходы* (издержки обращения) – обычно складываются из маркетинговых затрат; затрат, связанных с продажей продукции (работ, услуг); административных расходов. Эти затраты являются накладными, так как не составляют непосредственно субстанцию продукта.

Затратами на производство лучше всего управлять в местах потребления ресурсов, т.е. там, где протекает производственный процесс или его

обслуживание. В связи с этим при группировке затрат решающее значение приобретают такие объекты управления ими, как места возникновения затрат, центры затрат, центры ответственности.

**В зависимости от времени возникновения затрат** выделяют:

- 1) *текущие затраты* – возникают преимущественно в данном периоде и относятся на себестоимость продукции этого периода;
- 2) *расходы будущих периодов* – производятся на данном отрезке времени, но относятся на себестоимость продукции последующих периодов в определенной доле;
- 3) *предстоящие затраты* – это еще не возникшие затраты, на которые резервируются средства в сметно-нормализованном порядке (оплата отпусков, сезонные расходы и т. п.). Этот вид классификации позволяет экономически обосновать равномерное распределение затрат на производство и сбыт продукции.

**По рациональности затрат** различают:

- 1) *производительные затраты* – это затраты труда на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства (планируемые расходы);
- 2) *непроизводительные затраты* – являются следствием недостатков в технологии и организации производства (брак продукции, потери от простоев и др.) (непланируемые расходы).

Имеются и другие признаки классификации затрат на производство и продажу продукции, некоторые из которых важны для управленческого учета. **Для контроля и регулирования** затраты классифицируются на:

- 1) *регулируемые затраты*, величина которых может зависеть от руководителя (менеджера) соответствующего уровня управления.
- 2) *нерегулируемые затраты*, величина которых в малой степени зависит от руководителя (менеджера), а то и вообще может не зависеть от менеджера. Для руководителя предприятия практически все расходы фирмы являются регулируемыми; для руководителя цеха – лишь затраты в пределах цеха, для бригадира – затраты в пределах бригады и т. д.

**По возможности осуществления контроля за затратами** они подразделяются на:

- 1) *контролируемые затраты* – могут контролироваться работниками предприятия;
- 2) *неконтролируемые затраты* – не поддаются контролю со стороны работников предприятия (повышение цен на топливно-энергетические ресурсы, ставки налогов и т. д.).

Кроме того, существуют:

- 1) *явные затраты* – это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг);
- 2) *альтернативные (вмененные) затраты* – возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных

ресурсах;

3) *инкрементные (приростные или дифференциальные) затраты* – являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров;

4) *предельные затраты* – равны приросту затрат на производство продукции, приходящемуся на единицу прироста количества произведенной продукции;

5) *безвозвратные затраты* – это затраты прошедшего (истекшего) периода, на сумму которых уже ничто не может повлиять. К ним относят остаточную стоимость амортизируемого оборудования, неликвиды и т. п.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Какой нормативный акт определяет состав затрат? В чем несовершенство действующей системы нормативных актов по вопросу состава затрат?

2. Что такое затраты? Чем они характеризуются? Каким свойством обладают затраты?

3. Что включается в затраты на производство и продажу продукции?

4. Чем отличается понятие «расходы» в бухгалтерском и управленческом учете?

5. В чем разница между расходами и выплатами?

6. Перечислите виды расходов в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности предприятия. Как их можно классифицировать?

7. В чем разница между расходами и затратами? Чем обуславливаются затраты?

8. Чем отличается классификация расходов в бухгалтерском и управленческом учете?

9. В чем сущность издержек? Чем они отличаются от расходов? От затрат? В чем причина этих отличий?

10. Что такое себестоимость?

11. В чем назначение и цель классификации затрат?

12. Опишите существующую в экономической литературе классификацию затрат.

13. Что такое экономический элемент? Перечислите составляющие компоненты каждого экономического элемента.

14. Для чего используется группировка затрат по калькуляционным статьям?

15. Охарактеризуйте связь объема затрат с объектом производства. Как ведут себя переменные и постоянные затраты в зависимости от изменения объема продукции?

16. Какие еще существуют классификации затрат?