

Елена Невешкина, Светлана Савонина,  
Ольга Владимировна Фадеева

**Новые подходы к  
управлению затратами и  
ценообразованием**



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

**Новые подходы к управлению  
затратами и ценообразованием**

*Авторский текст*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=182041](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	5
1.1. Понятие, признаки затрат	5
1.2. Классификация затрат	13
Конец ознакомительного фрагмента.	24



**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**

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»<sup>1</sup>. **Принято выделять следующие виды затрат:**

- 1) материальные;
- 2) на оплату труда;
- 3) на ремонт и восстановление основных средств;
- 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.<sup>2</sup>

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

---

<sup>1</sup> [www.sistema.ru](http://www.sistema.ru)

<sup>2</sup> [slovari.yandex.ru](http://slovari.yandex.ru)

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 даль-



нейшем. 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 предста-

вить 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 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 предназначена. 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 продукции? 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 тру-

да 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 кате-

гориям – 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 со-

ставляющие 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.

# 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.