

## Содержание:

# ВВЕДЕНИЕ

Учет доходов и расходов предполагает полное и своевременное обеспечение всех уровней управления подходящей информацией, необходимой для:

- принятия обоснованных решений,
- прогнозирования результатов,
- оценки деятельности предприятия и его структурных подразделений.

В международной практике «затраты» и «расходы» имеют существенные различия, в основе которых лежат как их состав, так и фактор времени. Исследования в области расходов показывают, что их состав и структура практически определена. Установления размера расходов связано с направлениями их осуществления в каждой конкретной организации.

Таким образом, понятие расходы более узкое, чем понятие затраты, а понятия «издержки» и «затраты» нередко употребляются как синонимы. Причем термин «издержки» больше характерен для экономической теории, а «затраты» и «расходы» - для учета и управления.

Формирование современной бухгалтерской методологии - это, прежде всего, постепенный переход от представления информации о фактах хозяйственной жизни в категориях «имущество» и «обязательства» к категориям «доходы» и «расходы». Для цели выявления финансового результата в соответствии с принципами бухгалтерского учета — непрерывности хозяйственной деятельности и сопоставимости доходы сопоставляются с расходами. Кстати, важное значение, имеет смысловое разграничение бухгалтерских категорий «расходы» и «затраты». Это подразумевает разделение всех понесенных в данном отчетном периоде расходов на собственно расходы и затраты. В соответствии с указанными принципами бухгалтерского учета затраты понимаются как часть расходов,

которые станут таковыми в следующих отчетных периодах, т.е. как декапитализированная часть расходов. Если расходы не списываются на затраты, тогда они капитализируются и, таким образом, рассматриваются как полноценный актив.

Главной целью любого предприятия является получение прибыли - разности между полученными доходами и произведенными расходами.

Таким образом, чем больше доходы и меньше расходы, тем больше прибыль. Поэтому успех деятельности предприятия зависит от того, может ли оно влиять на два эти фактора. Если оно в состоянии это сделать, то такое предприятие можно назвать конкурентоспособным.

Доход предприятия зависит, в первую очередь, от цены проданной продукции (работ, услуг), которое произвело предприятие. А она, в свою очередь, зависит от себестоимости, то есть количества произведенных затрат на единицу продукции. Совершенно очевидно, что от того, как ведется учет затрат и определяется себестоимость произведенной продукции, зависит финансовый результат деятельности предприятия.

Поэтому выбор способа ведения учета затрат актуально для любого предприятия.

**Целью** работы является анализ управления затратами и себестоимостью продукции организации, и разработка мероприятий, повышающих эффективность ее деятельности.

**Основными задачами**, для достижения поставленной цели, являются:

- 1) рассмотреть понятия «затраты», «расходы», «издержки»;
- 2) ознакомиться с классификацией затрат/расходов;
- 3) проанализировать экономические и бухгалтерские издержки;
- 4) провести анализ издержек обращения.

## **1. Понятия «затраты», «расходы», «издержки»**

### **1.1 Классификация затрат/расходов**

Помимо деления затрат на виды, а также функциональной структуризации, есть еще и классификация затрат/расходов, при которой они разбиваются на две группы. Причем есть несколько разных классификаций расходов/затрат (приложение 1):

- переменные/постоянные;
- прямые/накладные;
- текущие/инвестиционные;
- контролируемые/неконтролируемые.

Здесь приведены только самые распространенные классификации расходов/затрат.

Естественно, что каждая классификация расходов/затрат должна иметь какой-то практический смысл для конкретной компании.

### **Переменные и постоянные расходы/затраты**

Есть два определения переменных затрат/расходов [7]:

- переменными расходами/затратами считаются такие расходы/затраты, которые меняются прямо пропорционально изменению объемов деятельности компании,
- переменные расходы/затраты – это такие расходы/затраты, которые зависят от объемов деятельности, но не обязательно прямо пропорционально.

Постоянными расходами/затратами являются такие затраты/расходы, которые не зависят от объемов деятельности. Безусловно, постоянные затраты/расходы тоже меняются при изменении объемов деятельности, но они, в отличие от переменных, делают это скачкообразно и не так часто.

Затраты/расходы имеет смысл классифицировать на переменные и постоянные, когда возникает необходимость:

- рассчитать точку безубыточности,
- оценить целесообразность решений по изменению объемов работ (производства и/или продаж) и т.д.

Еще раз нужно отметить, что любая классификация в каждой конкретной компании должна проводиться для каких-то конкретных целей и иметь смысл. Например, для строительных компаний, как правило, разбиение расходов/затрат на переменные и постоянные смысла не имеет, т.к. непонятно, что брать за базис при определении переменности или постоянства расходов.

Если компания строит много однотипных объектов, тогда еще можно вводить такую классификацию расходов/затрат, но в случае разнообразных объектов смысл данной классификации теряется. Вот классификация расходов/затрат на прямые и

накладные, по отношению к строительному объекту, смысл имеет.

### **Прямые и накладные (косвенные) затраты/расходы**

При разбиении статей на прямые и накладные (косвенные) обязательно нужно указывать объект, в отношении которого проводится такая классификация. Это значит, что в одной компании может быть несколько классификаций расходов/затрат на прямые и накладные (косвенные) в зависимости от объектов.

Таким образом, прямые затраты/расходы – это такие расходы/затраты, которые напрямую относятся к определенному объекту. То есть для отнесения этих расходов/затрат к конкретному объекту не нужно применять какую-то процедуру разнесения затрат/расходов.

**Накладные (косвенные) расходы/затраты** – это такие затраты/расходы, которые не могут быть напрямую отнесены к конкретному объекту.

Цель данной классификации (прямые/накладные), в общем-то, понятна – рассчитать экономическую эффективность определенных объектов. Такими объектами могут быть [19]:

- продукты или услуги,
- подразделения,
- каналы сбыта,
- регионы, в которых работает компания, и т.д.

Правда, при таком разбиении очень часто возникает вопрос о том, как разносить накладные (косвенные) расходы по объектам. На самом деле, прежде чем задаваться таким вопросом, сначала нужно четко представлять себе цель такого разнесения.

Практический смысл разнесения расходов/затрат по объектам имеется только в том случае, когда после данной операции можно принять решения, приводящие к повышению эффективности работы компании и в том числе к снижению накладных расходов. В противном случае разнесение расходов/затрат – пустая трата времени. Кроме того, такое разнесение может привести к отрицательным последствиям, когда на основе полученных данных могут быть приняты неверные решения, приводящие к ухудшению эффективности деятельности компании.

### **Текущие и инвестиционные затраты**

Классификация затрат на текущие и инвестиционные нужна для того, чтобы четко рассчитать прибыль компании, инвестиционные затраты, а также рентабельность активов компании.

**Текущие затраты** – это такие затраты, которые возникают в результате операционной деятельности компании:

- закупки сырья и материалов или товаров,
- производство готовой продукции,
- продвижение и продажа продукции/услуг компании и т.д.[7]

**Инвестиционные затраты** – это такие затраты, которые возникают при развитии компании. Причем, нужно отметить, что может быть несколько уровней инвестиционных затрат. Например, в компании могут возникать инвестиционные затраты при реализации какого-то уникального проекта развития, в ходе которого создается новое бизнес-направление и новое подразделение. Тогда, в рамках финансовой структуры компании такое подразделение будет рассматриваться как центр инвестиций (венчур-центр). В то же время в компании могут появляться инвестиционные затраты и при выполнении типовых проектов развития, связанных с уже действующими направлениями деятельности компании. В данном случае новое подразделение не создается, поскольку проект реализуется временными рабочими группами (ВРГ).

Таким образом, в компании могут быть, так сказать, глобальные инвестиционные затраты и локальные инвестиционные затраты.

Понятно, что часть текущих затрат уменьшает прибыль в отчетном (плановом) периоде (другая часть увеличивает оборотные активы компании). Тогда инвестиционные затраты наращивают долгосрочный потенциал (активы) компании, использование которого в будущем должно принести дополнительную экономическую выгоду. Разделение затрат на текущие и инвестиционные может также использоваться в системе ответственности и мотивации компании. В частности, за текущую деятельность могут отвечать одни подразделения, а за инвестиционную – другие.

Затраты принято также делить на постоянные и переменные. Это разделение основано на экономическом смысле издержек, которые предприниматель несёт в процессе своей деятельности. Одни затраты — постоянные затраты не зависят от объёмов производства и реализации, другие — переменные затраты напрямую зависят от объёмов производства и реализации продукции, товаров, услуг. Однако

в реальной жизни постоянные и переменные затраты не бывают незыблемыми, они постоянно изменяются в процессе предпринимательской деятельности. Поэтому в экономике их принято считать, как условно постоянные и условно переменные затраты.

**Условно постоянные затраты** — это затраты, которые не связаны с объёмом производства и реализации продукции, товаров, услуг, в процессе предпринимательской деятельности изменяющиеся как в количественном так и в качественном состоянии. Постоянные затраты могут превращаться в переменные.

Условно переменные затраты — это затраты, которые связаны непосредственно с объёмом производства и реализации продукции, изменяющиеся в течение жизнедеятельности предпринимателя и в количестве и в своём качестве и составе.

Можно попробовать объяснить почему постоянные и переменные затраты являются условно постоянными и условно переменными затратами:

1. постоянные затраты в виде арендной платы при аренде офиса могут меняться в течение деятельности предпринимателя. Они могут увеличиваться или уменьшаться количественно — поднимается или снижается стоимость аренды или же изменяется арендуемая площадь. Они могут измениться и структурно: предприниматель выкупил арендуемый офис или купил свое помещение в другом месте. Количественно они могут снижаться, ведь теперь предприниматель начисляется амортизацию, а она ниже, чем арендные платежи. Они также могут измениться и структурно: для приобретения своего помещения предприниматель взял кредит, и теперь общая сумма постоянных затрат на содержание помещения может остаться той же, а структура — часть амортизационных отчислений, а часть проценты по кредиту;
2. заработная плата отдела бухгалтерии является постоянными затратами. Со временем объем расходов на заработную плату может увеличиваться, может и уменьшаться — передача ведения бухгалтерского учета специализированной организации на аутсорсинг;
3. налоговые платежи. Существуют налоги, которые также относятся к постоянным затратам:
  - налог на имущество,
  - ЕСН с заработной платы административного персонала,
  - ЕНВД.

Суммы этих налоги могут также изменяться в процессе деятельности. Сумма налога на имущество может увеличиваться в связи с увеличением стоимости имущества (приобретение нового имущества, переоценка стоимости), в связи с увеличением ставок налога. Может и уменьшаться (продажа имущества, переоценка стоимости). Могут изменяться и суммы других налогов, относящихся к постоянным затратам. Переход на обслуживание ведения бухгалтерии на аутсорсинг не предполагает начисления заработной платы, поэтому и ЕСН также не будет начисляться;

1. постоянные затраты могут изменяться путём перевода их в переменные. Это может произойти в том случае, когда предприятие производит продукцию и часть комплектующих производит у себя же. При снижении объёмов заказов, выгоднее найти стороннего производителя и получать комплектующие от него. Тогда можно будет убрать часть постоянных расходов в виде амортизации оборудования, его обслуживания, амортизации помещений, продав его или сдав в аренду. При этом стоимость поставляемых комплектующих будет считаться полностью переменными затратами.

Можно привести примеры условно переменных затрат [12]:

1. Переменные затраты в виде материальных расходов при производстве продукции (сырьё, материалы, комплектующие) считаются условно переменными затратами. Они также изменяются в течение деятельности. Изменения могут происходить:

- из-за изменения цен:

- увеличение цены поставщика вследствие инфляции,

- уменьшение цены вследствие изменения поставщика с более лояльными условиями,

- из-за изменения технологии:

- применение менее дорогих видов сырья и материалов,

- применение дешёвых заменителей,

- из-за изменения самого производства:

- ранее покупаемые комплектующие на стороне,

- предприятие может начать производить самостоятельно.

При этом часть переменных затрат перейдёт в постоянные в виде

амортизации оборудования, зарплаты бригадиров и окладной части рабочих, часть затрат останется переменными в виде затрат на сырьё и материалы.

1. Переменные затраты в виде сдельной заработной платы. Такие затраты изменяются в количестве, а также в связи с изменением условий выплат:

- повышение или снижение норм,
- применение новых стимулирующих производительность труда выплат,
- увеличение или же сокращение персонала и т.д.

Проще говоря, размер переменных затрат изменяется на протяжении жизнедеятельности предприятия.

1. Переменные затраты в виде оплаты процентов менеджеров по продажам. Такие затраты тоже находятся постоянно в режиме изменений, так как сумма вознаграждения изменяется в зависимости от объёмов продаж. Изменения могут касаться также и самих условий выплаты вознаграждения (процентов). При достижении определённого объёма продаж проценты могут повышаться или понижаться. И тогда, переменные расходы будут изменяться и количественно и качественно.

Приведенные примеры условно постоянных и условно переменных затрат ясно показывают почему расходы принято считать условными. В процессе предпринимательской деятельности предприниматель старается повлиять на прибыль: снизить затраты и увеличить доходы, в тоже время рынок и внешняя среда также оказывает влияние на предпринимателя. В результате такой деятельности расходы постоянно изменяются под действием различных факторов. Поэтому их и принято считать условно постоянными и условно переменными затратами.

### **Контролируемые и неконтролируемые затраты/расходы**

**Контролируемые расходы/затраты** – это такие затраты/расходы, на которые подразделение может оказывать непосредственное влияние.

**Неконтролируемые расходы/затраты** – это такие затраты/расходы, на



которые подразделение вообще не влияет или влияет косвенно.

Разбиение расходов/затрат на контролируемые и неконтролируемые подразделениями актуально при внедрении в компании реальной финансовой ответственности за результаты своей деятельности. Можно сказать, что данная классификация нужна при разработке финансовой структуры компании.

На самом деле эта классификация – частный случай разделения расходов/затрат на прямые и накладные по отношению к такому объекту, как подразделения (точнее говоря, ЦФО – центры финансовой ответственности).

Эта классификация напрямую влияет на расчет фондов материального поощрения (ФМП) ЦФО. К тому же при этом возможны случаи, когда одна и та же статья расходов/затрат закрепляется за несколькими ЦФО, если на ее значения влияет больше одного ЦФО. Вследствие этого, при расчете ФМП этих ЦФО применяется принцип гибкого бюджетирования, в соответствии с которым разделяется влияние разных ЦФО на значения таких статей расходов.

Расходы в экономической литературе чаще всего определяются как затраты, возникающие в процессе хозяйственной деятельности и приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению долговых обязательств. При таком подходе они рассматриваются как затраты, связанные с [12]:

- ресурсным обеспечением производства,
- приобретением материалов,
- оборудования,
- оплатой труда работников,
- арендной платой.

Понятие расходов подразумевает конкретные выплаты в определенном периоде. Чтобы провести различие между расходами данного периода и возникающими в связи с ними затратами, можно отметить следующее:

- затраты текущего года являются также расходами предприятия за этот год;
- затраты, понесенные до текущего года, становятся расходами данного года и появляются как активы на начало года;
- затраты текущего года могут быть расходами будущих лет и будут отражены как активы на конец текущего года.

Отличие этих категорий определяет существование входящих и истекших затрат. Входящие затраты в балансе отражаются как активы и представляют собой

ресурсы, которые были приобретены и имеются в наличии. В случае, когда они были израсходованы в течение отчетного периода для получения доходов и потеряли способность приносить доход в будущем, то тогда они переходят в разряд истекших затрат. Другими словами, входящие затраты — синоним термина «текущие затраты», а истекшие тождественны понятию «расходы» и представляют собой часть текущих затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Таким образом, представление о затратах предприятия основывается на пяти важных положениях [13]:

- затраты определяются использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, отражая их количество, израсходованное при производстве и реализации продукции;
- объем использованных ресурсов выражается как в натуральных, так и в денежных единицах;
- затраты соотносятся с конкретными целями;
- в потребление ресурсов должно быть обосновано условиями производства и направлено на создание полезных ценностей или оказание услуг;
- затраты трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Особенности затрат как предмета управления:

- динамизм, так как затраты находятся в постоянном движении, что связано с:
  - изменяющимися ценами на приобретаемые сырье и материалы,
  - тарифами на энергоносители и услуги,
  - пересмотром норм расходов материальных и трудовых затрат и др.;
- многообразие, которое обнаруживается при классификации затрат и требует применения различных приемов и методов в управлении ими;
- трудность измерения, учета и оценки, так как абсолютно точных методов измерения и учета затрат не существует;
- сложность и противоречивость влияния затрат на результат деятельности предприятия.

Так, например, повысить прибыль предприятия можно за счет снижения затрат на производство, которое обеспечивается повышением капитальных затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, технику и технологию.

Итак, были рассмотрены самые распространенные классификации затрат/расходов.

## **1.2. Производственные возможности и затраты**

Для осуществления хозяйственной деятельности необходимо наличие экономических ресурсов, количество и качество которых предопределяет характер и результативность хозяйственных процессов, образуя экономический потенциал предприятия. Но дело в том, что экономические ресурсы не всегда пригодны для их полного использования в процессе альтернативной деятельности. В направлении диверсификации деятельности приходится менее приспособленные ресурсы принудительно внедрять в новую отрасль использования. Отсутствие совершенной эластичности или взаимозависимости ресурсов приводит к необходимости увеличения ресурсов, переключаемых с одного вида деятельности на другой. И тогда это составляет смысл закона убывающей отдачи, действию которого подчинено изменение затрат в краткосрочном периоде. Его суть состоит в том, что, начиная с определенного периода времени, увеличение объема использования одного ресурса при неизменном объеме использования другого приводит к уменьшению предельного продукта переменного фактора. В долгосрочном периоде все факторы изменяются. В итоге, предприятие стремится нарастить объем производства за счет увеличения всей их совокупности.

Деление затрат на единовременные и текущие основывается на понятии примененных и потребленных ресурсов.

При этом, примененные ресурсы характеризуются длительностью использования. Они участвуют в процессе воспроизводства неоднократно путем осуществления единовременных затрат. Такие ресурсы могут [8]:

- пополняться,
- обновляться,
- видоизменяться.

Обеспечение рационального соотношения между различными видами примененных ресурсов – это важнейшая стратегическая задача предприятия.

Потребленные ресурсы представляют собой часть примененных ресурсов, трансформирующихся в данном производственном цикле. Проще говоря, потребленные ресурсы выражаются текущими затратами, сумма которых

возмещается в течение каждого производственного цикла.

В условиях рыночной экономики важнейшей проблемой является повышение эффективности использования как потребленных, так и примененных ресурсов.

Технологическая зависимость между структурой затрат ресурсов (факторов производства) и максимально возможным выпуском продукции выражается с помощью производственной функции, которая графически представляется в виде карты изоквант.

Изокванта отражает различные комбинации затрат ресурсов, которые могут быть использованы для выпуска определенного объема продукции. Так, при расширении объема деятельности А предприятие вынуждено отказаться от все большего объема деятельности В.

Это означает, что наклон кривой производственных возможностей становится все более крутым по мере продвижения от  $B$  к  $A$ , а сама кривая — вогнутой по отношению к началу координат. Изокванта может показать следующее [19]:

- редкость ресурсов подразумевает, что все комбинации двух видов деятельности, расположенные с внешней стороны кривой производственных возможностей, неосуществимы;
- возможность выбора находит выражение в поиске различных комбинаций, расположенных на (внутри) этой кривой;
- нисходящий наклон кривой подразумевает понятие о переменных издержках (упущенной выгоде);
- вогнутость кривой показывает увеличение переменных издержек.

На основе данной функции рассчитываются коэффициенты замещения труда капиталом и капитала трудом. Их использование может обеспечить увеличение эффекта при неизменном уровне затрат. Но необходимо сказать, что этот эффект с увеличением объема производства, как правило, убывает.

### **1.3. Экономические и бухгалтерские издержки.**

#### **Внешние и внутренние издержки**

Понимание издержек в экономической науке связано с ограниченностью ресурсов и возможностью их альтернативного использования на производство различных

видов продукции. Использование ресурсов в производстве одного товара предполагает, что общество жертвует определенным количеством других товаров, или, другими словами, несет издержки.

Таким образом, общее понимание экономических издержек связано с отказом от возможности производства альтернативных товаров и услуг. Экономические (альтернативные) издержки любого ресурса, используемого для производства данного товара, равны его стоимости при наилучшем из возможных альтернативных вариантов применения в экономике.

Издержки - это реальные или предположительные затраты финансовых ресурсов предприятия. При этом, они относятся или к активам, если способны принести доход в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет и уменьшится нераспределенная прибыль предприятия за отчетный период. Такой подход позволяет предположить, что издержки представляют собой совокупность ресурсов, выраженных в денежном измерении и используемых для осуществления хозяйственной деятельности, которая направлена на получение дохода. Рассматривать их необходимо как одну из категорий, влияющую на выбор оптимальной стратегии предприятия.

Большой вклад в изучение категории «издержки» внес Д. Рикардо [7]. По его мнению, если исходить из теории трудовой стоимости, то получается, что они обусловлены как количеством, так и качеством затраченного труда, а также размером накопленного капитала для оснащения труда и продолжительностью времени, в течение которого капитал применяется для этой цели.

По мнению Дж. М. Кейнса [8], издержки производства представляют собой сумму издержек использования, в состав которых включается остаток незавершенного производства, или оборотный капитал, и запасы готовой продукции, и факториальных издержек - суммы, которую уплачивает предприниматель владельцам других факторов производства.

В отечественной практике, в частности, М.А. Бахрушина [9], П.П.Новиченко [21], К.А. Раицкий [14] определяют издержки производства как денежное выражение затрат живого и овеществленного труда на производство и обращение продукции. Определение издержек и себестоимости, приведенное П.С. Бузруких [17] звучит так: издержки производства представляют собой совокупные затраты живого и прошлого труда на производство продукции, образующие ее стоимость, а

себестоимость продукции затраты предприятия на производство и реализацию продукции, составляющие часть ее стоимости.

В.Б. Ивашкевич [11] допускает применение термина «издержки

производства» в качестве синонима затрат на производство продукции.

Одновременно он показывает на разницу между ними. Эта разница состоит в том, что издержки производства – это сумма потребленных средств производства и стоимости продукции, созданной необходимым трудом, а себестоимость – денежные издержки производства.

Я.В. Соколов определяет издержки как часть затрат, связанную с калькуляцией себестоимости и процессами реализации работ и услуг [24]. Текущие затраты как понятие более широкое, чем издержки, рассматриваются также в учебниках по экономике предприятия под редакцией А.Н. Соломатина [15] и К.А. Раицкого [14], в которых издержки относятся непосредственно к основной деятельности предприятия, а текущие затраты охватывают все израсходованные им материальные ценности.

Пришло время для рассмотрения общей концепции экономических издержек применительно к фирме. В теории рыночной экономики различают бухгалтерские и экономические издержки фирмы. Подход экономиста к оценке издержек несколько отличается от бухгалтерского. Бухгалтер учитывает издержки производства как фактически произведенные затраты, расходы фирмы на покупку ресурсов. Экономист, кроме этого, должен оценивать издержки, жертвы фирмы, связанные с использованием собственных ресурсов для своего производства вместо их продажи другим фирмам. Особенно важен данный учет при определении перспектив развития фирмы.

Экономические издержки фирмы – это те затраты, которые должна нести фирма, чтобы отвлечь как привлеченные, так и собственные ресурсы от их альтернативного использования другими фирмами.

Экономические издержки включают в себя внешние издержки и внутренние издержки. Внешние издержки – это фактические денежные расходы, которые фирма осуществляет за ресурсы, полученные от внешних поставщиков [7,8]:

- выплаты за сырье,
- материалы,
- энергию,

- транспортные услуги,
- рабочую силу и другие ресурсы, приобретенные со стороны.

Внешние издержки - это классические бухгалтерские издержки. Понятие внутренних издержек связано с использованием собственных ресурсов фирмы. С точки зрения данной фирмы, внутренние (скрытые) издержки - это денежные доходы, которыми жертвует фирма, владеющая ресурсами, используя их для собственного производства товаров или иных хозяйственных целей, а не продавая на рынке другим потребителям. Количественно они равны доходу, который могла бы получить фирма при наиболее выгодном альтернативном варианте продажи.

С категорией издержек тесно связана категория прибыли. При этом в теории рыночной экономики различают:

- нормальную,
- бухгалтерскую,
- экономическую прибыль.

Под нормальной прибылью понимают минимальное, или нормальное, вознаграждение предпринимателю за выполнение им предпринимательских функций. Это, как правило, та минимальная норма прибыли, которую должен получать любой предприниматель на свой капитал. При этом она не должна быть меньше банковского процента, так как в противном случае не будет смысла заниматься предпринимательской деятельностью. Для бухгалтера нормальная прибыль является частью бухгалтерской прибыли. Для экономиста - одним из элементов внутренних (скрытых) издержек. Бухгалтерская прибыль определяется как разница между валовой выручкой (валовым доходом) и бухгалтерскими (внешними) издержками. В свою очередь, экономическая прибыль - это разница между валовой выручкой и экономическими издержками. И еще, экономическая прибыль - это доход, полученный сверх нормальной прибыли. Необходимо уметь на примере показать различие между внешними и внутренними, бухгалтерскими и экономическими издержками, нормальной, бухгалтерской и экономической прибылью. Понятия доходов и расходов организации в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета представлены в таблице 1.

### **Таблица 1**

Понятия доходов и расходов организации в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета

**Норма-  
тивный акт**

**Понятие «доходы»**

**Понятие «расходы»**

Концепция  
бухгал-  
терского  
учета в  
рыночной  
экономике

Доходом признается  
увеличение экономических  
выгод в течение отчетного  
периода или уменьшение  
кредиторской задолженности,  
которые приводят к  
увеличению капитала,  
отличного от вкладов  
собственников

Расходом признается уменьшение  
экономических выгод в течение  
отчетного периода или  
возникновение обязательств,  
которые приводят к уменьшению  
капитала

ПБУ 9/99,  
ПБУ 10/99

Доходами организации  
признается увеличение  
экономических выгод в  
результате поступления  
активов (денежных средств,  
иного имущества) и (или)  
погашения обязательств,  
приводящее к увеличению  
капитала этой организации,  
за исключением вкладов  
участников (собственников  
имущества).

Расходами организации признается  
уменьшение экономических выгод в  
результате выбытия активов и (или)  
возникновения обязательств,  
приводящее к уменьшению  
капитала этой организации за  
исключением уменьшения вкладов  
по решению участников

Доходами от обычных видов  
деятельности является  
выручка от продажи  
продукции и товаров,  
поступления, связанные с  
выполнением работ,  
оказанием услуг

Расходами по обычным видам  
деятельности являются расходы,  
связанные с изготовлением  
продукции и продажей продукции,  
приобретением и продажей товаров.  
Таковыми расходами также считаются  
расходы, осуществление которых  
связано с выполнением работ,  
оказанием услуг



**Норма-  
тивный акт**

**Понятие «доходы»**

**Понятие «расходы»**

НК РФ

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций».

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (в некоторых случаях убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав

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

Раздел  
«Принципы»  
МСФО

Доход - приращение экономических выгод в течение отчетного периода в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала (отличного от вкладов собственников)

Расход - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения активов или увеличения обязательств, что отражается в уменьшении капитала (отличного от изъятия капитала собственниками)

Определения доходов и расходов в национальном учете в целом соответствуют МСФО, за исключением фактора времени. МСФО построены на теории статистического баланса и определяют только доходы и расходы отчетного периода. И наоборот, национальный учет исходит из динамической балансовой теории и определяет как доходы и расходы отчетного периода, так и будущих периодов.

Большое значение для правильной организации учета доходов и расходов имеет их научно обоснованная классификация. Классификация доходов в разрезе подсистем финансового, управленческого и налогового учетов представлена в приложении 2.

Учет расходов, доходов и издержек производства регулируются следующими нормативными документами:

- Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете" [2]
- Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)) [3]
- Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" [4]
- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению" [5].
- Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" ( с изменениями и дополнениями 27 апреля 2012 г., 6 апреля 2015 г.)

Следовательно, экономические категории «затраты», «расходы», «издержки» имеют научное обоснование, в то время как практическое применение и интерпретация данных категорий используется не в соответствии с их теоретической обоснованностью, в связи с чем эта проблема является актуальной для ее дальнейшего исследования.

## **2. Анализ учета издержек обращения**

## **2.1 Анализ категории «издержки обращения» и их классификации для целей учета торговой деятельности**

В торговой деятельности выражением потраченных ресурсов на осуществление всех бизнес-процессов являются издержки обращения. Поэтому актуальным является [15]:

определение состава текущих издержек обращения,

организация их бухгалтерского учета,

формирование финансовых результатов деятельности торговой организации.

Правильное понимание сущности осуществляемых в торговой деятельности издержек определяет необходимость придерживаться единства теоретического их обоснования и учета.

Для формирования стоимости бизнес-процессов необходимо не произвольное комбинирование издержек, а соблюдение определенной закономерности в их отражении и использовании для подсчета финансового результата и расчета показателей эффективности.

Чтобы оперативно управлять издержками и иметь возможность своевременно реагировать на изменение условий хозяйствования и цен, необходимо выделить систему учета издержек. Причем, это должна быть такая система издержек, которая будет оперативно исчислять издержкоёмкость отдельных групп и видов товаров, а также определять возможный к получению финансовый результат, как в разрезе бизнес-процессов, так и в разрезе центров ответственности.

Такой оперативный подсчет издержек необходим любой торговой организации, по той причине, что от этого зависит реализация товаров в срок и получение максимальной прибыли. Кроме того, выявление резервов по снижению издержек позволит торговым организациям выделять дополнительные средства на повышение качества обслуживания

покупателей и создавать условия для своевременной поставки товаров покупателям.

Огромное значение приобретает исследование состава издержек обращения в торговой организации, так как на него влияет достаточно большое количество факторов, начиная от количества используемых ресурсов и заканчивая [14]:

- объемом товарооборота,
- технологией продаж,
- организационного хозяйствования,
- собственности.

Определяя необходимость более эффективного управления издержками обращения в торговых организациях и построения их номенклатуры в разрезе бизнес-процессов в системе товародвижения, можно определить сущность категорий:

- издержки,
- затраты,
- расходы,
- себестоимость.

В повседневной деятельности понятие издержек, затрат и расходов используются как синонимы, однако экономический смысл их различается.

Также затраты можно рассматривать как отток активов или возникновение обязательств. Однако, если предприятие признает уменьшение экономических выгод, то оно должно признать выгоды от осуществления определенного вида деятельности. После этого можно сказать, что часть таких затрат будут признаны уже расходами.

При рассмотрении понятия затрат заметно различие в зависимости от их экономического назначения - по их роли в процессе воспроизводства. Такое деление имеет большое значение не только для их синтетического учета, но и для определения источников финансирования.

В соответствии с этим критерием можно различать:

- затраты на производство и реализацию, которые формируют себестоимость.

Источниками их воспроизводства являются денежные средства, вырученные за продажу готовой продукции или товаров;

- затраты капитального характера, которые представляют собой обновление средств производства, вложения в основные средства, нематериальные активы и

т.д. Эти затраты воспроизводятся за счет:

- прибыли,
- кредитов банка,
- эмиссии ценных бумаг и т.д.;

- затраты, которые напрямую не связаны с производственным процессом. Это затраты на социокультурные, бытовые и другие мероприятия.

Таким образом, затраты – это средства, которые были израсходованы на ресурсы, которые приносят доход. Как только будут предприятием признаны доходы, затраты будут считаться уже расходами.

В признании расходов должен соблюдаться принцип соответствия доходов и расходов, который отражен как в отечественных ПБУ 10/99, так и в МСФО.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [6].

В ПБУ определены условия признания расходов, которые представляют собой следующее:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расхода может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды, т.е. организация уже передала или намеревается передать актив.

В торговой деятельности практически все статьи издержек обращения относятся на расходы отчетного периода. В этом случае, только капитализации подлежат транспортно-заготовительные затраты, которые относятся на остаток товаров, не реализованных на конец периода.

Необходимо учитывать, что не все затраты в торговых организациях могут быть издержками обращения. так как затраты, не обусловленные системой

товародвижения списываются за счет других источников, то есть по сути выполнения другого бизнес-процесса.

Если рассматривать издержки производственных предприятий, то они включают затраты, связанные с производством. Кстати, в торговле к издержкам обращения относятся также издержки на управление. Просто их не разделяют по функциональной значимости, что не совсем правильно.

Правильный учет издержек обращения и принятия на этой основе эффективных управленческих решений зависит от их правильной классификации. Это очень важно в системе всех видов учета:

- финансового,
- управленческого,
- налогового.

Так как сформированная учетно-аналитическая система издержек обращения включает три подсистемы: финансовый, налоговый и управленческий, то целесообразно рассмотреть классификацию издержек обращения для этих подсистем.

Рассматривая традиционную классификацию в первую очередь для целей бухгалтерского и налогового учета, можно выделить некоторые различия.

В целом все затраты группируются по элементам для целей налогового учета и по статьям калькуляции для бухгалтерского учета.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» предусматриваются следующие элементы затрат [6]:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) страховые взносы;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

Глава 25 НК РФ классифицирует расходы следующим образом [1]:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизация;
- 4) прочие расходы<sup>21</sup>.

Сразу заметно, что здесь отсутствует элемент отчислений на социальные нужды. Данный вид расходов приравнивается к расходам на оплату труда. В итоге, он включен в элемент «расходы на оплату труда», так как в настоящее время единый социальный налог заменен на страховые взносы. Поэтому регулируются они теперь не Налоговым кодексом, а Федеральным законом № 402-ФЗ [2].

В результате проведенного исследования четко видны различия между бухгалтерским и налоговым учетом в части учета и отражения элементов затрат (таблица 5).

Элементы затрат должны обязательно отражаться в приложении к бухгалтерскому балансу в соответствии с Приказом Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности» № 66н.

Так как в общем, формируется методика учета издержек обращения с максимально эффективным предоставлением информации, необходимо максимально приблизить методы учета элементов затрат в бухгалтерском и налоговому учету.

Таблица 5

Сходства и различия элементов затрат для целей бухгалтерского и налогового учета

Элементы затрат	Виды учета		Пояснения
	Бухгалтерский	налоговый	

	1.1. Товарно-заготовительные запасы:	Зависит от
	1. Включаемые в покупную стоимость товаров	выбранного
	2. Включаемые в издержки обращения	метода
	1.2. Материалы, тара, упаковка, инструменты:	
	Метод списания при отпуске материалов в производство:	Зависит от
Материальные затраты	1. По средней себестоимости	выбранного
	2. По себестоимости единицы	метода
	3. Метод «ФИФО»	
	1.3. Топливо, вода, электроэнергия для осуществления торговых операций	Различий нет
	1.4. Потери и порча ценностей	Различий нет
	1.5. Проведение контроля качества товаров и другие цели	Зависит от характера потери и порчи
	Отражение оплаты в бухгалтерском и налоговом учете не различается если:	
Оплата труда	1. Организация не выплачивает командировочные сверх установленной нормы	Зависит от
	2. Организация не заключает договоры со страховыми организациями по добровольному страхованию.	данных условий



## Методы начисления амортизации

Амортизация	1. Линейный метод.		
	2. Метод уменьшающего остатка	1. Линейный	Зависит от выбранного метода
	3. Сумма чисел срока полезного использования.	2. Нелинейный	
	4. Пропорционально объему продукции		
Прочие затраты		Зависит от вида затрат	

Поэтому в первую очередь для торговых организаций, которые практически все относятся к средним и малым рекомендуем максимально использовать одинаковые методы учета затрат для целей бухгалтерского и налогового учетов.

Анализ способов отражения издержек обращения в бухгалтерском и налоговом учете с целью обеспечения сближения видов учета позволяет сделать следующие выводы [10]:

- если разговор идет о затратах по доставке, то целесообразно их включать в покупную стоимость, так как тем самым уменьшается налогооблагаемая база. Если их включать в издержки обращения, то тем самым их надо будет распределять между реализованными и нереализованными товарами;
- в отсутствие путаницы и трудоемкости для списания материалов (товаров) рекомендуется использовать одинаковый метод;
- при начислении амортизации использование линейного метода позволит сблизить бухгалтерский и налоговый учет;
- управленческий учет издержек обращения: в данной подсистеме по сравнению с финансовым учетом торговой организации предоставляется полная свобода в классификации и организации учета издержек обращения.

Торговые организации самостоятельно определяют признаки классификации издержек обращения в зависимости от целей, которые ставятся системой управления.

Для классификации издержек в системе управленческого учета можно использовать функциональный признак, который представляет собой разделение издержек обращения на доставку товаров, обслуживание покупателей и издержки, которые обслуживают эти функции:

содержание рабочего места,

отдела администрации,

закупки,

продаж и т.д.

Для целей управленческого учета издержек обращения в торговой организации необходимо применение классификации их в зависимости от объемов приобретения или продаж товаров.

Самое главное отличие торговой деятельности от производственной в том, что при делении затрат на переменные и постоянные необходимо иметь в виду, что издержки, связанные с приобретением товаров и продажей товаров будут разные. Поэтому необходимо выбрать признак классификации издержек на постоянные и переменные, либо использовать их оба.

Кроме того от этого признака будет зависеть и сумма постоянных издержек по логистике и продаже товаров и их состав.

Если использовать признак «объем приобретения», то в состав постоянных издержек будут включаться:

- содержание отдела закупок,
- складов,
- других мест хранения.

Если использовать признак «объем реализации», то это будут издержки:

- по содержанию отделов продаж,
- содержанию торговых залов,
- отоплению,

- освещению [16].

Таким образом, данные виды издержек можно назвать условно-постоянными.

Виды постоянных издержек различаются в зависимости от специфики организации продаж и видов товаров.

Независимо от данных видов издержек необходимо учитывать издержки управления. Здесь имеются ввиду, издержки по содержанию административно-управленческого персонала.

В большинстве обследованных торговых организаций наибольший удельный вес в составе постоянных издержек занимает арендная плата торговых площадей. С целью более полного контроля данных издержек следует мониторить не общую сумму, а в расчете на 1 кв. м. Кроме того, в данную группу издержек относятся и другие издержки, связанные с содержанием основных средств.

Переменными издержками в торговой деятельности будут в первую очередь являться расходы [15]:

- транспортные,
- на подготовку товаров к продаже,
- на упаковку,
- на заработную плату при сдельно-премиальной системе оплаты труда и другие.

Для более точного деления издержек на переменные и постоянные возможно использование экономико-математических методов:

- минимальной и максимальной точек,
- наименьших квадратов,
- дисперсионного анализа и др.

Значение точного и правильного разделения издержек обращения на переменную и постоянную часть трудно переоценить. Это может быть, так как при данной классификации возможно определение ожидаемой прибыли по ассортименту и в разрезе видов товаров, безубыточный объем реализации, покрывающий произведенные затраты на осуществление торговой деятельности.

В торговой деятельности к прямым издержкам относятся транспортные расходы покупных товаров до склада, в том случае, если эти расходы не включены в цену

приобретения этих товаров. Все остальные расходы, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Прямые расходы, относящиеся к остаткам товаров на складе, определяются по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца.

Достаточный удельный вес в издержках обращения занимают

издержки, связанные с периодическим их возникновением по мере необходимости в определенный момент времени. Это в первую очередь, издержки на [10,16]:

маркетинговые исследования,

рекламу,

текущий и капитальный ремонт основных средств,

разработку проектно-сметной документации на указанные мероприятия,

наладку соответствующего оборудования,

оплату сторонним организациям за выполненные работы,

подбор и обучение кадров.

В системе управленческого учета их называют дискретными. Их учет и мониторинг необходим для:

определения целесообразности их осуществления,

сравнения с уровнем прошлых периодов,

возможности их возникновения.

В системе товародвижения, особенно в процессе продвижения товаров возникают такие издержки, которые обусловлены данным процессом. Тем не менее, при некоторых обстоятельствах и действиях они могли бы отсутствовать.

Издержки, которых можно было бы избежать при выборе альтернативного варианта действий, называются устранимыми, а издержки, которые необходимы в процессах, является неустраиваемыми. Данная классификация может также классифицировать издержки как релевантные и нерелевантные.

Однако нельзя не отметить, что считать понятия устранимые и релевантные однозначными нельзя. Это возможно, так как все затраты понесенные при продвижении товаров можно считать релевантными так как они относятся к продвижению товаров.

Применительно к системе товародвижение можно считать, что

неустрашимые издержки вызваны необходимостью процессом продвижения товаров, а устранимые - это издержки, которые не вызваны производственной необходимостью. Причем, они могут быть исключены при выборе другого варианта управленческого решения. По предлагаемой классификации типовая номенклатура статей издержек обращения разделена на устранимые и неустрашимые (таблица 6).

Таблица 6

Классификация издержек на устранимые и неустрашимые

<b>Виды издержек</b>	<b>Устранимые</b>	<b>Неустрашимые</b>
Транспортно-заготовительные затраты		+
Формирование и оформление заказов		+
Заключение договоров на поставку товаров		+
Таможенные пошлины		+
Штрафы, пени, неустойки уплаченные поставщикам	+	
Невозмещаемые налоги		+
Страхование		+

Реклама	+	
Хранение и подработка товаров		+
Штрафы, пени, неустойки уплаченные покупателям	+	
Потери сверх норм естественной убыли, при отсутствии виновных лиц	+	+
Потери в пределах норм естественной убыли		+
Аренда и содержание зданий, оборудования		+
Заработная плата с отчислениями работников		+

Учет издержек обращения необходим в первую очередь для организации контроля над доходами и расходами и эффективностью торговой деятельности. Для достижения данной цели необходимо решение следующих задач [18]:

- правильное документальное оформление и отражение на счетах синтетического учета;
- правильное распределение по отчетным периодам;
- построение номенклатуры по видам затрат, статей издержек в разрезе ассортиментных групп товаров для получения релевантной информации;
- формирование учетной информации для целей управления и мониторинга.

Можно также выделить основные принципы учета издержек обращения:

- соответствие целям и задачам управления. Это может быть выражено в сборе информации, необходимой для оперативного принятия управленческих решений, которые способствуют повышению эффективности работы торговой организации;
- неизменность принятой методологии учета;
- определение номенклатуры издержек обращения для:

- распределения их по классификационным группам,
  - установления строгой регламентации состава себестоимости,
  - обеспечения их единообразного использования по все центрам ответственности,
  - возможной сопоставимости уровня затратоемкости и рентабельности;
- адекватность распределения по отчетным периодам;
  - оценка товаров, которая зависит от необходимости распределения издержек обращения на реализованные и нереализованные товары и соответственно. Причем, от этого будет зависеть финансовый результат, определяемый в отчетный период.

Соблюдение данных принципов учета издержек обращения позволит организовать эффективный и правильный учет издержек обращения.

Таким образом, можно сделать вывод, что правильное понимание сущности осуществляемых в системе товародвижения издержек вызывает необходимость придерживаться единства теоретического их обоснования и учета.

В результате проведенного анализа выделены четыре схемы учета расходов на продажу [25]:

- 1) для транспортно-заготовительных расходов применяются 15 и 16 счета, а остальные все издержки обращения учитываются на 44 счете;
- 2) расходы, связанные с приобретением и заготовлением товаров включаются в их фактическую себестоимость;
- 3) расходы, связанные с приобретением и заготовлением товаров включаются в состав издержек обращения;
- 4) расходы, связанные с заготовлением учитываются на 44 счете, а издержки по организации товародвижения на 26 «Общехозяйственные расходы».

Суть любой представленной схемы заключается в том, что на счетах бухгалтерского учета учитываются только фактические издержки.

Аккумуляированные расходы на продажу списываются в конце отчетного периода:

Дт Кт

90 «Продажи» 44 «Расходы на продажу»

Товары при этом учитываются по фактической себестоимости.

Данные схемы в первую очередь касаются организации финансового учета издержек обращения с использованием счета 44 и списанием его в конце

отчетного периода на счет 90 «Продажи».

Интегрированная система учета, это когда счета управленческого и финансового учета ведутся в единой системе бухгалтерского учета без выделения калькуляционных счетов в системе управленческого учета.

При этом используются 30, 31, 32, 33 и 34 счета для списания на них соответствующих затрат по элементам:

- материальные,
- трудовые,
- страховые взносы,
- прочие затраты.

В конце отчетного периода все счета закрывают на счет 37 «Отражение общих затрат», и уже с этого счета затраты распределяются на калькуляционные счета 20, 25, 26 и т.д. [14,15]

Если рассматривать попроцессный подход, то при организации интегрированной системы учета возможен следующий вариант:

- затраты по бизнес-процессам могут учитываться и списываться по дебету счета 30 «Затраты по процессам торговой деятельности» по построенной номенклатуре статей издержек обращения с кредита счетов материальных, трудовых, финансовых потраченных ресурсов;
- часть затрат, которые будут относиться к реализованным товарам, должны списываться на 44 счет. В течение отчетного периода по счету 44 будут собираться затраты в разрезе товарных групп.

В качестве преимущества такой интегрированной системы можно выделить следующее:

- наблюдается единство схем финансового и управленческого учета;



- одновременно интегрированная система учета не позволяет определять себестоимость товаров с учетом затрат на их продвижение в течение месяца. Это можно объяснить тем, что это происходит в конце отчетного периода.

Автономная система учета, это когда управленческий и финансовый учет отражают факты хозяйственной деятельности на разных открытых для своей системы счетов.

В автономной системе счета 20-29 являются самостоятельными

счетами в системе управленческого учета. Используются счета 27 «Распределение общих затрат» и зеркально противоположный - 37 «Отражение общих затрат».

В системе финансового учета все затраты формируются на счетах 30-34 по элементам затрат, а затем эти счета закрываются на счет 37. В системе управленческого учета те же суммы списывают на счет 27 в корреспонденции со счетами 20, 23, 25, 26, 29. К данным счетам открываются два калькуляционных субсчета «Остатки незавершенного производства» и «Калькулируемые затраты за отчетный период». В конце отчетного периода калькулируемые затраты на этих счетах закрываются по дебету счета 27 и кредиту 20, 23, 25, 26, 29 [22].

Для учета затрат в незавершенном производстве будет применяться счет 38 «Незавершенное производство».

В случае положительного сальдо делается бухгалтерская проводка:

Дт Кт

38 «Незавершенное производство» 37 «Отражение общих затрат»

В случае отрицательного сальдо делается бухгалтерская проводка:

Дт Кт

37 «Отражение общих затрат» 38 «Незавершенное производство»

Счет 37 закрывают на счета 15 «Заготовление приобретение материальных ценностей» и 40 «Выпуск готовой продукции».

Можно организовать учет следующим образом: в системе финансового учета все затраты отражаются на счете 44. В системе управленческого учета будет использоваться зеркальный счет 27 «Распределение общих затрат». По выделенным бизнес-процессам к 44 счету открываются субсчета.

Все произведенные затраты будут списываться по дебету соответствующего бизнес-процессу субсчета счета 44 и кредиту счета 27.

Для отражения затрат по товарным позициям открывается счет 49 «Отражение затрат и доходов в разрезе товарных позиций». По дебету счета

102 отражаются осуществленные прямые затраты, а косвенные в конце

месяца распределяются. В конце отчетного периода итоговую сумму по 49 счету списывают в дебет счета 27 [20].

Необходимо заметить, что для торговых организаций с обоснованной необходимостью формирования информации по бизнес-процессам и выявлением финансового результата с учетом накопленных затрат по продвижению товаров и применением в системе управленческого учета соответствующей номенклатуры статей издержек обращения, диктуемой спецификой попроцессного подхода - ни автономная, ни интегрированная системы в общей схеме не могут быть применены.

Уточненная номенклатура статей издержек обращения отличается от общепринятой в системе финансового учета. В связи с этим, для организации управленческого учета издержек обращения по бизнес-процессам предлагается организовать полностью автономную систему учета, которая позволит аккумулировать следующую информацию [26]:

- об издержках по каждому бизнес-процессу и всей системы товародвижения;
- об эффективности функционирования каждого бизнес-процесса и структурного подразделения, отвечающего за его выполнение;
- об прибыли, полученной от реализации товаров по всей системе товародвижения.

Для организации учета по счетам бухгалтерского учета необходимо формирование информации по следующим разрезам:

- бизнес-процессы
- структурные подразделения
- статьи издержек
- субстатьи издержек
- товарные позиции.

Таким образом, можно для учета издержек обращения по бизнес-процессам воспользоваться счетом 47 «Издержки обращения по бизнес- процессам».

Тогда счет 47 будет по каждому бизнес-процессу можно представить следующим образом:

47.01.XX.XX. - счет по учету издержек бизнес-процесса снабжения;

47.02.XX.XX. - счет по учету издержек бизнес-процесса хранения;

47.03.XX.XX. - счет по учету издержек бизнес-процесса реализации;

47.04.XX.XX. - счет по учету издержек бизнес-процесса маркетинговых исследований;

47.05.XX.XX. - счет по учету издержек бизнес-процесса управления и контроля.

Счет 23 «Вспомогательное производство» надо использовать для учета издержек по содержанию и организации транспортных перевозок собственным транспортом покупателей [20,22].

Для выявления финансового результата используется счет 90 «Продажи» с аналитикой по структурным подразделениям и товарным позициям.

Важным является определение себестоимости каждого бизнес-процесса. При этом учет влияния каждого бизнес-процесса на всю систему товародвижения является также не маловажным. Здесь необходимо использовать счет, на котором будет формироваться полная себестоимость товаров или товарных позиций.

Для этого возможно применить счет 48 «Полная стоимость товаров». Данный счет будет содержать полную информацию о покупной стоимости товаров и издержек, связанных с их:

- покупкой,
- хранением,
- реализацией,
- внутренним перемещением.

Счет 48 будет вестись в разрезе структурных подразделений, видам товаров и материально-ответственных лиц.

Счет 48 будет являться:

- активным,
- калькуляционным,

- собирательным.

По дебету счета будет формироваться полная стоимость товаров. Тогда как по кредиту будет отражаться полная стоимость реализованных товаров.

Счет 48 будет отличаться от 41 тем, что на 41 счете отражается фактическая покупная стоимость и издержки, отнесенные в момент либо покупки, либо при реализации. На счете 48 будет формироваться стоимость товаров до момента их реализации. Кстати, чем дольше товары хранятся на складе, тем больше издержек будет включено в их стоимость [23].

Издержки, которые можно прямо отнести на стоимость товарных позиций, отражаются на счетах управленческого учета в момент совершения хозяйственной операции. Постоянные издержки должны относиться по плановой ставке на 1 кв. метр занимаемой площади товаром.

В конце дня рассчитанная плановая ставка будет включаться в стоимость товарной позиции.

Разумеется, на начало каждого дня фактическая стоимость товаров будет возрастать на сумму постоянных плановых издержек, приходящихся на товарную позицию. Деление издержек на переменные и постоянные приведено в номенклатуре статей издержек обращения.

В конце месяца выявленные отклонения по счетам 47.02.XX.XX.и 47.03.XX.XX. должны списываться на финансовые результаты.

По дебету счета 47 будут в течение месяца отражаться все издержки по бизнес-процессам. При этом, переменные издержки могут сразу списываться на соответствующий субсчет счета 47 по товарным позициям. В связи с этим, одновременно с записью по дебету счета 47, делается запись Дт 48, Кт 47. Здесь, постоянные издержки должны распределяться в соответствии с выбранной базы.

Таким образом, издержки обращения являются основным ключевым показателем, по которому можно судить об эффективности организации

торговой деятельности, ну и конечно всех бизнес-процессов.

Проанализированные особенности организации процессного подхода и характерные черты торговой деятельности с обоснованной необходимостью выделения бизнес-процессов в общей системе товародвижения позволили уточнить

понятие бизнес-процесса. Это понятие можно рассматривать как модель вида деятельности, являющегося составной частью товародвижения в торговой деятельности и создающего ценность для потребителя. Также с созданием общей цепочки бизнес-процессов для выявления конкурентных преимуществ и факторов, определяющих эффективный торговый процесс.

В торговой деятельности выражением потраченных ресурсов на осуществление всех бизнес-процессов являются издержки обращения.

Соответственно актуальным является [14,15]:

- определение состава текущих издержек обращения,
- организация их бухгалтерского учета,
- формирование финансовых результатов деятельности торговой организации.

Эффективное функционирование методики учета издержек обращения в торговой организации зависит:

- от комплексности,
- организованности,
- работоспособности,
- от того, насколько четко определены ключевые показатели ее деятельности.

Эффективность принятых управленческих решений зависит от регламентированного состава статей издержек обращения, то есть их номенклатуры.

Для построения номенклатуры статей издержек обращения в соответствии с попроцессной организацией учета и выделенных бизнес-процессов в системе товародвижения проанализирована применяемая номенклатура в практике торговых организаций.

В итоге построена номенклатура статей и субстатей издержек обращения по бизнес-процессам, которая позволит оценить и сопоставить получаемую эффективность с затраченными ресурсами на осуществление конкретного бизнес-процесса. Кроме того возможно сравнение издержек на закупку товаров с их хранением, а соответственно определять оптимальный товарный запас.

Калькуляционный процесс определения стоимости товаров будет выглядеть следующим образом [26]:

- определение фактической стоимости единицы товара с учетом издержек по их заготовлению;
- определение фактической стоимости единицы товара с учетом издержек по их заготовлению и хранению;
- определение фактической стоимости реализованных видов товара.

Издержки обращения по бизнес-процессам «Маркетинговые исследования» и «Управление и контроль» распределяться не будут. Они просто будут списываться на финансовые результаты.

На основании предложенных показателей можно рассчитать показатели эффективности бизнес-процессов с учетом:

- покупной стоимости товаров,
- издержек на их заготовление,
- хранение,
- реализацию.

По результатам проведенных практических исследований в торговых организациях, выяснено, что наибольший удельный вес в номенклатуре статей издержек обращения занимает заработная плата.

Поэтому совершенствование учета заработной платы, основываясь на концепции человеческого капитала с выработкой более тщательного подхода к ее начислению, оптимизации и определению адекватного рыночным условиям является в настоящее время наиболее актуальной задачей.

Можно предложить методику управленческого учета оплаты труда в торговле на основе концепции человеческого капитала посредством разработки модели расчета заработной платы торговых работников, основанной на измерении человеческого капитала, предусматривающего учет трех составляющих [14,15]:

- фактор опыта,
- капитализированные затраты на содержание,
- капитализированные затраты на образование (формирование)) и способности к приумножению.

Последняя статья направлена на определение:

1. постоянной составляющей заработной платы, зависящей от производной стоимости человеческого капитала работника и стоимости экономической

- постоянной (8%);
2. переменной составляющей в виде премии за выполнение плановых показателей бизнес-процессов торговой организации.

Для определения влияния факторов использования человеческого капитала в управленческом учете, сформированного в торговой организации, на эффективность всей системы товародвижения, бизнес-процессов и элементов балансовых уравнений можно было бы составить производный балансовый отчет. Этот отчет основывается на бухгалтерском балансе торговой организации в качестве начального оператора и комплекса записей, позволяющих определить влияния использования человеческого капитала на элементы балансового уравнения. По данным производного отчета принимаются управленческие и стратегические решения в области дальнейшей торговой деятельности и выработке мер по управлению человеческим капиталом.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Понятия «расходы» и «затраты» имеют важное значение для исчисления финансового результата, потому что они делят все понесенные в отчетном периоде расходы на собственно расходы и затраты. Затраты — это часть декапитализируемых в отчетном периоде расходов. Причем, чем больше эта часть, тем меньше финансовый результат отчетного периода. Понимание данного разграничения становится еще более значимым, принимая во внимание временной фактор стоимости денег, фактор, который не учитывается в балансе, учитывая юридическую доминанту в бухгалтерском учете, основывающуюся на номиналистической теории денег.

Затраты – потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары или услуги. В экономической практике термин «затраты» нередко применяется для характеристики всех издержек предприятия за определенный период. Расходы - это только та часть затрат, которая была растрочена в связи с получением дохода. Причем в соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности расходы включают в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия в связи с получением дохода. Проще говоря, в бухгалтерском учете доходы должны соотноситься с затратами на их получение, которые в этом случае будут называться расходами.

Основные принципы управления затратами выработаны практикой и сводятся к следующему:

- системность подхода к управлению затратами;
- единство методов, практикуемых на различных уровнях управления затратами;
- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта;
- органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции;
- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности в производственных подразделениях предприятия в снижении затрат.

При этом недостаточное внимание к одной функции управления затратами может свести на ноль всю работу. Методическое единство управления затратами на разных стадиях предполагает единые требования к:

- информационному обеспечению,
- планированию,
- учету,
- анализу затрат на предприятии.

Соблюдение вышеназванных принципов управления затратами создает базу для экономической конкурентоспособности предприятия и завоевания им передовых позиций на рынках.

В современных условиях развития экономики социальная политика имеет разную направленность, которая выражается в постоянном изменении форм вознаграждений работников, их социальной защиты. Функции реализации социальной политики государством переданы хозяйствующим субъектам, установив при этом только одно ограничение в виде минимального размера оплаты труда (МРОТ).

Учет заработной платы работникам в торговых организациях занимает одно из центральных мест в системе учета, эффективная организация которого влияет на уровень использования труда работников, обеспечивая занятость и вознаграждение по результатам их трудовой активности.



В рамках проведенных по изучению структуры издержек обращения выяснено, что наибольший удельный вес занимают издержки, связанные с оплатой труда работников организации, как по сумме, так и по уровню. Причем сразу можно отметить, что никаким образом их сумма или уровень не зависит от изменения эффективности работы ни структурного подразделения, ни центра ответственности, ни предприятия в целом, ни тем более от каких - то других факторов, связанных с выполнением своих трудовых обязанностей торговых работников.

Поэтому возникает необходимость совершенствования методики учета заработной платы с выработкой рекомендаций по определению адекватного рыночным условиям уровня оплаты труда работников всех бизнес-процессов системы товародвижения.

Структурированные концептуальные положения методики учета издержек обращения в торговой организации определяют использование достаточного инструментария, способного отражать информацию в нужных для учета и контроля разрезах, в удобной форме, отражающей отраслевую и видовую направленность деятельности торговой организации.

Одним из концептуальных положений выработанной методики учета издержек обращения является управленческий учет заработной платы на основе концепции человеческого капитала, который включает в себя:

- расчет и учет экономической постоянной составляющей заработной платы;
- расчет и учет премиального фонда, как переменной составляющей заработной платы;
- определение влияния человеческого капитала, учтенного при расчете постоянной и переменной составляющей заработной платы работников на элементы балансового уравнения.

По этим трем направлениям и может осуществляться развитие методики управленческого учета оплаты труда в торговле.

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

Нормативно-правовые акты органов законодательной и исполнительной власти

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 13.07.2015) // Собрание законодательства РФ. - 07.08.2000. - N 32. - Ст. 3340.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) "О бухгалтерском учете".
3. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522).
4. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598).
5. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".
6. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" ( с изменениями и дополнениями 27 апреля 2012 г., 6 апреля 2015 г.).

#### Книг одного автора

1. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Издание 5-е, переработанное и дополненное./ В. П.Астахов – М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2014. – 960 с.
2. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет/ Ю.А. Бабаев; под ред. Ю.А. Бабаева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2014. – 392 с.
3. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. - М.: ИКФ Омега-Л, Высш. шк., 2002. 528 с.
4. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет:учебник. – Ростов на Дону.: Издательство «Феникс», 2016. – 532 с.
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: Издательство «Инфра-М», 2015. – 448 с.
6. Клейман А.В. Управление затратами: учеб. пособие / А.В. Клейман. – Челябинск: Издательство Челяб. гос. ун-та, 2009. – 231 с.
7. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): Учебник - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 584 с.

8. Раицкий, К. А. Экономика предприятия. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2007. – 218 с.
9. Соломатин А.Н. Экономика и организация деятельности торгового предприятия Учебник. — 2-е изд., перераб и доп. — М.: Издательство «ИНФРА-М», 2004. – 387 с.

#### Книг двух и трёх авторов

1. Бакаев А.С., Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник./ А.С.Бакаев, П.С.Безруких – М.: Бухгалтерский учет, 2015.– 736 с.
2. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Ученик / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2014. – 719 с.
3. Гетьман В.Г., Терехова В.А. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник.–М.:Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. — 496 с.
4. Захаров И.В., Калачева О.Н.Бухгалтерский учет и анализ. Учебник, 2015. – М.: Издательство «Юрайт». – 349 с.
5. Кузьмина М.С. Управление затратами предприятия (организации): Учебное пособие / М.С. Кузьмина, Б.Ж. Акимова. – М.:

Издательство «Кнорус», 2015. – 320 с.

1. Новиченко П.П. Бухгалтерский учет: Учебник/ П.П. Новиченко,

Т.Н. Шеина, Ф.П. Васин и др. – 3-е издание, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 436 с.

1. Сигидов Ю.И., Сафонова М.Ф., Ясменко Г.Н. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие / и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 407 с.
2. Современный экономический словарь / под ред. Райзберга Б. А., Лозовского Л. Ш., Стародубцевой Е. Б./ . - М.: Издательство "Инфра-М", 2015.
3. Соколов В.Я., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета :Учебник. – М.: Издательство «Финансы и статистика», 2006. – 288 с.
4. Толкачева Н.А., Толкачева О.М. Бухгалтерский учёт и анализ. – М.: Издательство «Директ-Медиа», 2013. – 174 с.
5. Чувикова В.В., Иззука Т.Б. Бухгалтерский учёт и анализ: учебник для бакалавров. – М: Издательство «Дашков и К», 2015. – 248 с.

#### **Приложение 1**

## Классификация расходов/затрат

### Переменные/ постоянные

- используется для анализа при различных значениях объемных показателей
- за базис могут браться натуральные или стоимостные показатели продаж/производства
- могут использоваться два подхода к определению переменных расходов:  
а) изменяется прямо пропорционально изменению объемов б) расходов не должно быть, если объем равен нулю

### Прямые/ накладные

- используется для анализа эффективности различных объектов (продукт, канал сбыта, клиент, регион, подразделение и т.д.);
- прямые/накладные затраты всегда относительно выбранного объекта
- часть накладных затрат может становиться прямыми при более детальном анализе (например, при использовании методики ABC - **Activity Based Costing**)

### Текущие/ инвестиционные

- используется для более точного определения финансово-экономического состояния компании, а также для контроля прибыли и развития компании
- классификация, требуемая при подготовке внешней отчетности может отличаться от классификации, используемой при подготовке внутренней (управленческой) отчетности

### Контролируемые/ неконтролируемые

- используется в бюджетировании центров финансовой ответственности (ЦФО)
- набор контролируемых и неконтролируемых статей затрат по каждому ЦФО может меняться при изменении статуса ЦФО (центр инвестиций, центр прибыли, центр доходов, центр затрат) и его схемы мотивации

## Приложение 2

### Доходы в подсистеме финансового учета

По видам деятельности (ПБУ)

Доходы по обычным видам деятельности

Прочие доходы

По периоду (План счетов)

Доходы отчетного периода

Доходы будущих периодов

### Доходы в подсистеме управленческого учета

### Доходы в подсистеме налогового учета

### Доходы в системе бухгалтерского учета организации

Доходы, относящиеся к необлагаемым налогом на прибыль видам деятельности

Доходы, учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль

Доходы, не учитываемые в целях налогообложения налогом на прибыль

Доходы от реализации

Внереализационные доходы

По видам доходов (ст.251 НК РФ)

По видам доходов (ст.250 НК РФ)

По видам налогов (главы 26.1, 26.2, 26.3, 29 НК РФ)

Выручка от продажи продукции

Арендная плата

Выручка от выполнения работ

Выручка от оказания услуг

Лицензионные платежи

Доходы от участия в уставных капиталах других организаций

Доходы от производственной деятельности организации

Выручка от продажи продукции

Выручка от выполнения работ

Выручка от оказания услуг

По видам деятельности (НК РФ)

По отношению к налогооблагаемой прибыли

Выручка от реализации произведенных товаров

Выручка от реализации работ

Выручка от реализации услуг

Выручка от реализации приобретенных товаров

Выручка от реализации имущественных прав

**Классификация доходов в системе бухгалтерского учета**