

Тема 2 КЛАССИФИКАЦІЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Литература:

1. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. Посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с.

Определение и классификация затрат.

Экономическая политика предприятия в сфере формирования затрат.

Группировка затрат по экономическим элементам.

Организационно-правовой основой формирования затрат предприятия и определения себестоимости продукции (товаров работ, услуг) являются нормативные документы законодательной и исполнительной власти государства, а именно:

Закони України «Про підприємництво», «Про підприємства в Україні», «Про господарські товариства», «Про власність», «Про оплату праці», «Про відпустки», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

Положення (стандарты) бухгалтерського обліку (ТАБЛИЦА);

«Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»;

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості;

Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (Додаток А);

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (Додаток Б);

Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт;

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства (Додаток В);

Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності (Додаток Г);

Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку.

Законы Украины «О предпринимательстве», «О предприятиях в Украине», «О хозяйственных обществах», «О собственности», «Об оплате труда», «Об отпусках», «О налогообложении прибыли предприятий», «О налоге на прибавочную стоимость»

В то же время, каждый хозяйствующий субъект определяет собственные правила экономической политики в сфере формирования затрат через систему внутренних документов.

Закон Украины «О предприятиях» дает право предприятию согласно его внутренним нормативным документам **самостоятельно определять:**

1. затраты и порядок использования чистой прибыли

В случаях, предусмотренных уставом предприятия, часть чистой прибыли может передаваться собственникам, а также членам трудового коллектива предприятия. Порядок распределения и использования части прибыли наемным работникам осуществляется советом или собранием трудового коллектива.

2. формы, системы и размеры оплаты труда, а также другие доходы работников

Доходы наемного работника предприятия определяются трудовым договором (контрактом), а для работников-собственников – договором между ними.

3. плановые показатели своей деятельности, перспективы развития исходя из спроса на изготавливаемую продукцию и необходимости обеспечения производственного и социального развития предприятия, повышения доходов.

Основу планов составляют договора, заключенные с потребителями (покупателями продукции, работ, услуг и поставщиками материально-технических ресурсов).

4. материально-техническое обеспечение собственного производства и капитального строительства через систему прямых договоров (контрактов) или через товарные биржи и другие посреднические организации Украины;

5. перечень информационных ресурсов в сфере затрат, которые составляют коммерческую тайну.

Под **коммерческой тайной предприятия** подразумевают сведения, связанные с производством, технологической информацией, управлением, финансами и другой деятельностью, которая не является государственной тайной, разглашение которых может навредить интересам предприятия.

К сведениям, которые **не являются коммерческой тайной**, относятся: уставные документы (об основании предприятия), разрешения заниматься предпринимательской или хозяйственной деятельностью и ее отдельными видами;

информация по всем установленным формам государственной отчетности;

данные, необходимые для проверки, начисления и оплаты налогов и других обязательных платежей;

сведения о численности и составе работников, их заработной плате в целом и по профессиям и должностям, а также наличие вакантных рабочих мест;

документы об оплате налогов и обязательных платежей;

информация о загрязнении окружающей среды, несоблюдении безопасных условий труда, реализацию продукции, которая причиняет вред здоровью, а также другие нарушения законодательства Украины и размеры причиненных при этом убытков;

документы о платежеспособности;

сведения об участии должностных лиц предприятия в кооперативах, малых предприятиях, объединениях и других организациях, которые занимаются предпринимательской деятельностью;

сведения, которые согласно действующему законодательству подлежат оглашению.

Важное место в сфере формирования затрат предприятия принадлежит бухгалтерскому учету. Существенность закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» состоит в том, что он **дает право предприятию самостоятельно**:

- **определять учетную политику предприятия** – т.е. совокупность принципов, методов и процедур, используемых предприятием для обобщения информации о затратах и о себестоимости продукции (работ, услуг). Наиболее существенные аспекты экономической политики предприятия в сфере формирования затрат – это амортизация, оценка производственных запасов, определение объектов и статей калькуляции и центров

ответственности, методика распределения общепроизводственных затрат и.т.д.;

- **выбирать форму бухгалтерского учета** как определенную систему регистров учета, порядок и способ регистрации и обобщения информации в этих регистрах с соблюдением единых основ и с учетом особенностей своей деятельности и технологии обработки учетных данных;

- **разрабатывать систему и формы внутривозвратного (управленческого) учета**, отчетности и контроля хозяйственных операций, определять права работников на подписание бухгалтерских документов;

- **утверждать правила** документооборота и технологию обработки учетной информации, систему дополнительных счетов и регистров аналитического учета;

- **выделять отдельный баланс** филиала, представительства, отделения и других отдельных структурных подразделений, которые обязаны вести бухгалтерский учет затрат.

Экономическая политика предприятия в сфере формирования затрат

Субъект хозяйствования должен использовать ресурсы как можно эффективнее, что бы удовлетворить как можно больше потребностей участников хозяйственной деятельности (*Участники хозяйственной деятельности – государство, физические лица (население), предприятия*).

Основным принципом формирования затрат является соответствие их доходам. Для определения финансового результата сравнивают доходы отчетного периода с затратами, которые были осуществлены для получения этих доходов. При этом доходы и затраты отражаются в момент их возникновения, независимо от даты поступления активов.

Затраты предприятия формируются в процессе использования ресурсов при осуществлении определенной его деятельности. Они имеют разное целевое предназначение, но наиболее общим и принципиальным является их разделение на операционные, финансовые, инвестиционные и чрезвычайные затраты, а также налог на прибыль и дивиденды.

В процессе хозяйственной деятельности формируются затраты предприятия в целом и его структурных подразделений. *Затраты предприятия* в целом *определяются как сумма уменьшения стоимости активов или уменьшение собственного капитала (убыток)*. Источником покрытия затрат предприятия являются его доходы, которые увеличивают стоимость активов на сумму затрат и сумму полученной чистой прибыли.

Затраты структурного подразделения (СХЕМА 1) – это стоимость ресурсов, использованных в технологическом процессе, которая составляет производственную себестоимость созданной в структурном подразделении продукции. В производственных структурных подразделениях, которые по технологическому процессу непосредственно принимают участие в создании *объекта (результата) предпринимательской деятельности* стоимость использованных ресурсов формирует производственную себестоимость, т.е. ресурсы преобразуются в готовую продукцию (объекты предпринимательской деятельности).

Готовая продукция, в свою очередь, после ее реализации является источником покрытия и возмещения использованных ресурсов.

В тех структурных подразделениях предприятия, где выполняются общехозяйственные управленческие функции, формируются

административные затраты. В этих подразделениях ресурсы преобразуются в затраты, которые покрываются валовой прибылью.

Отдельные структурные подразделения предприятия, или его работники могут создавать затраты в сфере инвестиционной и финансовой деятельности. Эти затраты покрываются соответствующими доходами, а при их отсутствии финансовыми результатами от операционной деятельности.

Непроизводственные структурные подразделения предприятия социально-культурного назначения формируют другие затраты операционной деятельности, которые покрываются доходами от их деятельности, а также валовой прибылью от деятельности производственных структурных подразделений.

Созданная прибыль предприятия является источником начисления налога на прибыль. За счет чистой прибыли предприятия покрываются затраты по выплате дивидендов.

СХЕМЫ

Классификация затрат

Затраты определяют или уменьшение активов, или увеличение обязательств, что приводит к уменьшению собственного капитала предприятия (за исключением уменьшения капитала вследствие его изъятия или распределения собственниками), при условии, что эти затраты могут быть достоверно оценены.

Не считаются затратами:

- платежи по договорам комиссии, агентскими соглашениями и другими аналогичными договорами;
- предварительная (авансовая) оплата запасов, работ услуг;
- погашение полученных займов;
- другие уменьшения активов или увеличение обязательств, которые не соответствуют вышеуказанным признакам;
- затраты, которые отражаются уменьшением собственного капитала.

Затраты предприятия классифицируются следующим по признакам (см. табл.)

Классификация затрат предприятия

Признаки	Характеристика затрат
1. По центрам ответственности (местом возникновения затрат)	Производство, цех, участок, технологический отдел, служба
2. По видам продукции, работ, услуг	На изделия, группы однородных изделий, одноразовые заказы, полуфабрикаты, валовую, товарную, реализованную продукцию
3. По единству состава (однородности) затрат	Одноэлементные и комплексные
4. По видам затрат	По экономическим элементам и статьями калькуляции
5. По способам отнесения стоимости на продукцию	Прямые и косвенные
6. По степени влияния объема производства на уровень затрат	Постоянные и переменные
7. По календарным периодам	Текущие долгосрочные, одноразовые
8. По целесообразности расходования	Производительные и непроизводительные
9. По отношению к себестоимости продукции	На продукцию по соответствующему периоду

Первый признак

По месту возникновения затрат (по центрам ответственности) затраты на производство группируются по производствам, цехам, участкам, технологическим подразделениям, службам и другим административно обособленным структурным подразделениям предприятия.

В зависимости от характера и предназначения выполняемых процессов ***производство подразделяется на основное и вспомогательное (подсобное).***

К ***основному производству*** относятся производства, цехи, участки, которые берут непосредственное участие в изготовлении продукции.

Дополнительное (подсобное) производство предназначено для обслуживания цехов основного производства; выполнения работ по ремонту основных средств, обеспечения инструментом, запасными частями для ремонта оборудования, различными видами энергии, тарой, транспортными и другими услугами.

Второй признак

Все затраты на производство включаются в себестоимость отдельных видов продукции, работ и услуг (в том числе отдельных изделий, которые изготовлены по индивидуальным заказам), групп однородных изделий, типовых изделий, полуфабрикатов.

Третий признак.

По единству состава затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементные – состоят из одного элемента затрат, ***комплексные*** – из нескольких экономических элементов.

Четвертый признак.

По видам затраты классифицируются по экономическим элементам и по статьям калькуляции.

Под экономическими элементами затрат понимают совокупность экономически однородных затрат в денежном выражении по их видам (этот вид группировки позволяет ответить на вопрос, что потрачено на данный объект):

Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных доходов)

Затраты на оплату труда

Отчисления на социальные нужды

Амортизация

Прочие затраты

Статьи калькуляции формируют эти затраты для определения себестоимости продукции – одни затраты показывают по их видам (элементам), другие – по комплексным статьям (включают несколько элементов). При этом один элемент затрат может присутствовать в нескольких статьях калькуляции.

Сырье и материалы

Возвратные отходы (вычитаются)

Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций

Топливо и энергия на технологические цели

Заработная плата основных производственных рабочих

Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих

Отчисления на социальные нужды

Расходы на подготовку и освоение производства

Общепроизводственные расходы

Общехозяйственные расходы

Потери от брака

Прочие производственные расходы

Расходы на сбыт

Пятый признак.

По способу перенесения стоимости на продукцию затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые, непосредственно относимые на себестоимость изделия (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и т.д.).

К **косвенным затратам** относятся затраты, связанные с производством нескольких видов продукции (общепроизводственные), которые включаются в себестоимость при помощи специальных методов. Косвенные затраты образуют комплексные статьи калькуляции.

Шестой признак.

По степени влияния объема производства на уровень затрат подразделяются на постоянные и переменные.

К **переменным затратам** относятся затраты, абсолютная величина которых растет с увеличением объема выпускаемой продукции и уменьшается с его снижением.

К переменным затратам относятся затраты на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, технологическое

топливо и энергию, на оплату труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг) с отчислениями на социальные мероприятия, а также другие затраты.

Постоянные – это затраты, абсолютная величина которых с увеличением (уменьшением) объема выпуска продукции существенно не меняется.

К постоянным относятся затраты, связанные с обслуживанием и управлением производственной деятельностью, а также затраты на обеспечение хозяйственных потребностей.

Седьмой признак

Затраты на производство подразделяются *по календарному периоду* на текущие, долгосрочные и одноразовые.

Текущие, т.е. постоянные, обычные затраты или расходы, у которых периодичность менее месяца.

Долгосрочные затраты – это затраты, связанные с выполнением долгосрочного договора (контракта), т.е. контракта который не планируется завершить ранее, чем через 9 месяцев с момента осуществления первых затрат или получения аванса (предоплаты).

Единоразовые, т.е. однократные расходы, или затраты, которые осуществляются один раз с периодичностью более месяца) и направляются на обеспечение процесса производства на протяжении длительного периода.

Восьмой признак

По целесообразности расходования затраты делятся на **производительные** и **непроизводительные**.

Производительные – это предусмотренные технологией и организацией производства.

Непроизводительные – не обязательные, которые возникают в результате определенных недостатков организации производства, нарушения технологии и др.

Девятый признак

По определению отношения к себестоимости продукции различают затраты на продукцию и затраты периода.

Затраты на продукцию – это затраты, связанные с производством. В производственной сфере к ним относятся все затраты (материалы, зарплата, амортизация и т.д.), связанные с функцией производства продукции.

Затраты на производство продукции составляют производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Затраты периода – это затраты, которые не включаются в производственную себестоимость и рассматриваются как затраты того периода, в котором были осуществлены. Это затраты на управление, сбыт продукции и другие операционные затраты.

Затраты на предприятии формируются в зависимости от видов его деятельности. (Рисунок).

Основная деятельность – операции, связанные с производством или реализацией продукции (товаров, работ, услуг), которые являются основной целью создания предприятия и обеспечивают основную долю его дохода.

Операционная деятельность – основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой.

Инвестиционная деятельность – это приобретение и продажа долгосрочных активов, а также других инвестиций, которые не являются эквивалентами денежных средств.

Финансовая деятельность – это деятельность, которая приводит к изменениям величины и состава собственного и заемного капитала предприятия.

Чрезвычайная деятельность – события или операции, которые отличаются от обычной деятельности предприятия, и не ожидается, что они будут повторяться периодически или в каждом следующем отчетном периоде.

СТРУКТУРА ЗАТРАТ

В системе управления затратами важное практическое значение имеет их **структура, т.е. соотношение отдельных групп затрат по определенным признакам**. Изучение и анализ структуры затрат необходимы для обоснования мероприятий по экономии ресурсов и снижения себестоимости продукции, выбора методов калькулирования, прогнозирования динамики себестоимости продукции, цен и рыночной позиции предприятия.

Структуру затрат можно рассматривать по выше рассмотренным классификационным признакам. Однако первоочередное практическое значение имеют следующие аспекты структуры затрат:

- экономическое содержание,
- соотношение прямых и косвенных затрат,
- соотношение постоянных и переменных затрат.

По экономическому содержанию затраты делятся на однородные элементы единые для всех предприятий независимо от их отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Структура затрат по экономическим элементам показывает соотношение отдельных видов потребленных в процессе производства ресурсов или факторов производства. **В зависимости от доли затрат по экономическим элементам** несколько условно производство можно разделить на **материалоемкое, трудоемкое и капиталоемкое**.

В материалоемком производстве преобладают материальные затраты в общей их сумме. Такие производства характерны прежде всего для предприятий легкой и пищевой промышленности. В таких условиях основными резервами снижения себестоимости продукции является экономия материальных ресурсов, оптимизация использования сырья и материалов и организация материально-технического обеспечения.

Особенно актуальным является снижение затрат на энергию. Прежде всего, это относится к **энергоемким производствам** (металлургия, химическая промышленность).

Трудоемкое производство характеризуется значительными затратами на оплату труда и социальные мероприятия. Соответственно, этим затратам уделяется основное внимание в процессе формирования себестоимости продукции. К трудоемким относятся, прежде всего, предприятия добывающих отраслей: угольной, горнорудной, лесозаготовительной,

торфяной и других. Достаточно трудоемкими являются и некоторые обрабатывающие отрасли, в том числе машиностроение, приборостроение.

Для капиталоемкого производства свойственны высокие удельные инвестиции в основные средства, о чем косвенно свидетельствует доля амортизационных отчислений в совокупных затратах предприятия. Однако, следует иметь в виду, что на эту долю влияет не только динамика основных средств, а и методы амортизации разных их групп. Капиталоемкими являются прежде всего энергетические отрасли: нефте- газодобывающее производство, гидроэнергетика, атомная энергетика.

Разделение производства на материало-, трудо- и капиталоемкое не является устойчивым и изменяется под воздействием научно-технического прогресса, динамики цен и оплаты труда.

Соотношение прямых и косвенных затрат свидетельствует о сложности и точности калькулирования. Чем больше доля прямых затрат в общей их сумме, тем более простым является процесс калькулирования и точнее рассчитывается себестоимость в многопродуктовом производстве.

Распределение затрат на прямые и косвенные на конкретном предприятии осуществляется в процессе формирования калькуляционных статей затрат. При этом учитывается не только содержание затрат и принципиальная возможность их прямого отнесения на конкретные изделия, а и экономическая целесообразность рассматривать некоторые затраты как прямые. Часто некоторые затраты можно отнести к прямым, но их распределяют между изделиями в составе комплексных косвенных затрат. Это, прежде всего, затраты на вспомогательные материалы (краски, лаки, сварочные материалы и др.) и энергия технологического назначения. Делается это с целью упрощения калькулирования и снижения его трудоемкости. Такие методы калькулирования оправданы тогда, когда доля подобных затрат в себестоимости продукции незначительная и распределение ее косвенными методами существенно не влияет на точность калькуляции.

Важное практическое значение имеет *соотношение переменных и постоянных затрат*. Чем выше доля постоянных затрат в совокупной величине затрат, тем больше необходимо изготавливать продукции для обеспечения безубыточности производства. Поскольку постоянные затраты являются фактически затратами на поддержание операционной (производственной) системы в состоянии готовности, то их эффективность зависит от степени загруженности этой системы в релевантном периоде. Графически это выглядит так (см. рисунок).

В состоянии бездеятельности предприятия вся сумма постоянных затрат непродуктивна. (точка 0). С ростом операционной активности и, соответственно, коэффициента загрузки повышается доля эффективных (производительных) постоянных затрат и при $k_3=1$ она максимальная. Из рисунка видно, что

Эти простые утверждения подчеркивают, насколько важным является надлежащее использование производственной мощности с учетом влияния на себестоимость продукции и ее конкурентоспособность.

Однако следует заметить, что ситуация показанная на рисунке несколько упрощена. 100% эффективность постоянных затрат и минимальная себестоимость продукции обеспечивается в основном не полной, а оптимальной загрузкой производственной системы. Это предусматривает определенный резерв производственной мощности (10-15%).

Закономерности динамики переменных и постоянных затрат широко используются в управлении их формировании. Это касается составления гибких смет (бюджетов), системы учета и калькулирования «директ-костинг», CVP-анализа и других. Поэтому важное практическое значение имеет разделение совокупных затрат предприятия на постоянные и переменные. Можно выделить два таких метода:

- бухгалтерский или дифференциально-содержательный;
- аналитический.

Согласно первого, бухгалтерского метода, каждый конкретный элемент затрат относится к переменным или постоянным затратам с точки зрения его содержания и назначения. Например, материальные затраты могут быть как постоянными так и переменными. Основные материалы, комплектующие изделия – это переменные затраты; материалы на ремонт и обслуживание зданий и сооружений – постоянные затраты. Аналогично зарплата разделяется на постоянные и переменные затраты в зависимости от ее форм и систем. Этот метод точный, но достаточно трудоемкий, требует обширной информации и не всегда доступен для аналитика.

Аналитический метод распределения затрат на постоянные и переменные основан на их разной динамике при изменении объемов производства. Он может использоваться только в условиях динамичного производства в пределах диапазона релевантности. Сущность этого метода представлена *на рисунке*.

ЗАТРАТЫ И СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ

Любая деятельность, в том числе и производственная, сопровождается процессом использования ресурсов. В производственной деятельности эти ресурсы называются факторами производства, к ним относятся сырье, материалы, труд, средства производства в виде машин, оборудования и т.д.

Необходимые ресурсы предприятие либо покупает на рынке или создает самостоятельно и использует в своей операционной деятельности. Поскольку потребность в ресурсах постоянная, то их восполнение осуществляется регулярно согласно с длительностью операционного цикла и оборотностью. *Средства предприятия, связанные с формированием необходимых ресурсов и их использованием, образуют его затраты.* Затраты бывают разовые и текущие.

Разовые затраты нацелены на создание или покупку факторов производства длительного использования, других доходных активов или социальных благ. Их называют инвестиционными затратами, или просто инвестициями. Эти затраты рассматриваются отдельно вместе со специфической методикой их обоснования.

Текущие затраты возникают в процессе операционной деятельности предприятия, поэтому на практике их называют операционными. *Операционные затраты* условно подразделяют на циклические и безостановочные. Первые, повторяются с каждым циклом изготовления продукции (основные материалы, технологическая энергия, зарплата производственников и т.д.). Их совокупная величина зависит от интенсивности производства (т.е. количества продукции). Безостановочные операционные затраты необходимы постоянно для управления и поддержания операционной системы предприятия в состоянии готовности (содержание управленческого персонала, машин, оборудования, зданий, сооружений, арендная плата и т.д.).

Операционные затраты или просто затраты, *имеют натуральную и стоимостную* формы. Планирование потребности предприятия в факторах производства, их учет в натуральной форме важны при организации его деятельности. Однако для оценки результатов этой деятельности, определения состояния предприятия на рынке и его конкурентоспособности решающей является денежная оценка затрат, поскольку она отражает стоимость продукции (услуг) для производителя, т.е. себестоимость.

С монетарной точки зрения, следует отличать затраты, которые осуществляются в форме денежных расходов, и затраты, которые образуют стоимость продукции в определенном периоде, но с денежными выплатами

не связаны. К первым относятся затраты на сырье, материалы, комплектующие изделия, оплату труда, услуг и другое. Это основная группа затрат. Такие затраты, как амортизационные отчисления, списание затрат будущих периодов, не сопровождаются денежными выплатами, а имеют форму нормативных отчислений. Вторые формы затрат важны с точки зрения организации денежных потоков предприятия.

Как известно, любые затраты ориентированы на определенный результат. Только это их оправдывает и делает целесообразными. В отношении производственного предприятия этот общий принцип деятельности выражается формулой «Затраты – Выпуск», которая положена в основу определения себестоимости продукции.

Себестоимость продукции – это денежная форма затрат на подготовку производства, изготовление и сбыт продукции. Отражая уровень затрат на производство, себестоимость комплексно характеризует степень использования всех ресурсов предприятия, а также уровень техники, технологии и организации производства. Чем лучше работает предприятие (интенсивнее использует производственные ресурсы, успешнее совершенствует технику, технологию и организацию производства), тем более низкой будет себестоимость его продукции. Поэтому себестоимость является одним из важнейших показателей эффективности производства.

Себестоимость продукции тесно связана с ценою. Это проявляется в том, что себестоимость является базой цены товара и в то же время ограничителем для производства, т.к. никто не будет выпускать продукцию, рыночная цена которой ниже себестоимости. Затраты, которые не дают соответствующего результата в виде продукции, услуг или других благ, являются прямыми потерями или более конкретно: если результат в стоимостной форме ниже уровня самих затрат (себестоимости), то разницей будет убыток.

Такое определение себестоимости продукции характеризует ее как экономическую категорию в широком понимании. Это понимание используется, прежде всего, в теоретических и экономических дисциплинах, ценовой политике, стратегическом управлении и в других сферах, где принимаются принципиальные экономические решения. На ряду с этим в практической деятельности понятие себестоимости часто сужают, ограничиваясь составом затрат, которые ее формируют. Например, расчет себестоимости продукции может ограничиваться только переменными затратами (в системе «директ-костинг») или производственными затратами (система «абсорпшен-костинг»). Сущность и целесообразность таких систем формирования затрат будут рассмотрены далее.

По объектам формирования различают затраты *совокупные (общие)* и *на единицу продукции (удельные)*. Совокупные затраты включают все затраты на операционную деятельность или отдельную ее часть за определенный период. Затраты на единицу продукции рассчитываются при определении ее себестоимости. Если продукция изготавливается постоянно или сериями (партиями), то затраты на единицу продукции рассчитываются как *средние* делением совокупных затрат на количество изделий, изготовленных за расчетный период. В единичном производстве затраты формируются как *индивидуальные*.

Поскольку затраты являются функцией объема производства (операционной активности) с определенной эластичностью, существует понятие предельных затрат, которые характеризуют прирост затрат на единицу прироста объема производства:

где

- предельные затраты;
- прирост совокупных затрат;
- прирост объема производства продукции на предельно малую величину его натурального измерения.

Как видно из *данной формулы*, предельные затраты – это затраты на последнюю по времени изготовления единицу продукции. Если совокупные затраты выразить как функцию объема продукции, то предельный их уровень будет первой производной этой функции.

Предельные затраты используются во время анализа целесообразности изменения объема производства с учетом прибыльности. Пока предельные затраты меньше предельного дохода (выручки от реализации), рост объема производства приносит прибыль и, наоборот, дополнительный выпуск продукции будет убыточным, если предельные затраты превышают предельный доход.

В большинстве производств затраты и выпуск продукции не являются одномоментными. Затраты осуществляются на протяжении всего операционного цикла, а ее выпуск и продажа (реализация) - в его конце. Поэтому следует отличать *затраты на входе операционного цикла* (на закупку сырья, материалов и других факторов производства), *на протяжении производственного цикла* и *затраты отнесенные на себестоимость готовой и реализованной продукции*. Затраты, которые осуществлялись на всех этапах операционного цикла и в определенном (отчетном) периоде не отнесены на

себестоимость проданной продукции и финансовые результаты в этом же периоде, образуют себестоимость производственных запасов (сырья, материалов, незавершенного производства) и запасов готовой продукции, которые являются важными составляющими активов баланса предприятия.

В процессе предпринимательской деятельности предприятие покрывает (возмещает) все затраты доходом (выручкой) от реализации продукции и предоставления услуг. Отнимая от дохода операционные затраты, получают прибыль. Таким образом от затрат непосредственно зависит величина прибыли, а она является базой для налогообложения. Поэтому состав операционных затрат предприятия определяется соответствующими нормативными актами: методиками, инструкциями, стандартами, законами о налогообложении. Регламентация состава операционных затрат делается для того, чтобы предприятие не смогло отнести их на те затраты, которые не относятся к его операционной деятельности и должны покрываться за счет прибыли.

Для предприятия особенно важно, не может ли оно некоторые затраты рассматривать как операционные, или покрывать их за счет прибыли после налогообложения. Первый случай более выгоден для предприятия, поскольку уменьшает налогооблагаемую прибыль, а, следовательно, и налог. Если, например, обязательные платежи в сумме 10 тыс. грн. предприятие относит на затраты, а не осуществляет за счет прибыли после налогообложения, то при ставке налога на прибыль 25% оно имеет экономию 2,5 тыс. грн. Налоговые органы следят за соблюдением предприятиями требований по формированию их затрат и прибыли.