

УДК 338.2 : 657 : 338.5

DOI: 10.14451/1.219.104

Методы управления затратами на этапах разработки и реализации проектов и их учет

© 2023 **Наумова Татьяна Максимовна**

кандидат экономических наук, доцент Кафедры финансов экономики и организации производства. Поволжский государственный технологический университет. Россия, Йошкар-Ола.

E-mail: MalkovaTM@volgatech.net

© 2023 **Шлычков Дмитрий Сергеевич**

кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента «Аудита и корпоративной отчетности». Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. Россия, Москва.

E-mail: dsshlychkov@fa.ru

Ключевые слова: бухгалтерский учет, управленческий учет, ценообразование, затраты, метод калькулирования.

Управление затратами организации является основной задачей в планировании и прогнозировании финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Затраты определяют будущую цену реализованных работ или услуг. В этой связи необходимо как можно более точно связывать затраты с объектами учета. На сегодняшний день законодатель в бухгалтерском учете исключил из себестоимости производимой продукции (работ, услуг) косвенные затраты и определил их как затраты периода. В статье представлены аспекты организации учета затрат в системе бухгалтерского и управленческого учета и представлены аналитические аспекты с точки зрения ценообразования через систему обобщения затрат организации по объектам учета.

При разработке стратегии развития фирмы важное значение имеет процесс ценообразования на выпускаемую продукцию (выполняемые работы). Применение различных методов ценообразования может иметь различные последствия для фирмы – увеличение прибыли, улучшение финансового состояния. Но могут быть и негативные последствия – ухудшение платежеспособности и финансового состояния в целом, банкротство. Политика в области ценообразования имеет стратегическое значение и связана со всеми участниками рынка: потребителями,

конкурентами, государством и т. д. Все это определяет актуальность темы исследования.

Затраты на производство являются исходным моментом в определении цены, от которой в дальнейшем будет зависеть размер ожидаемой прибыли, а также объемы производства в натуральных и стоимостных измерителях. В зависимости от того, какую цель ставит перед собой фирма: выживаемость, максимизация прибыли, увеличение продаж, стабилизация – различают множество способов ценообразования. Особенно важно определить эффективный метод

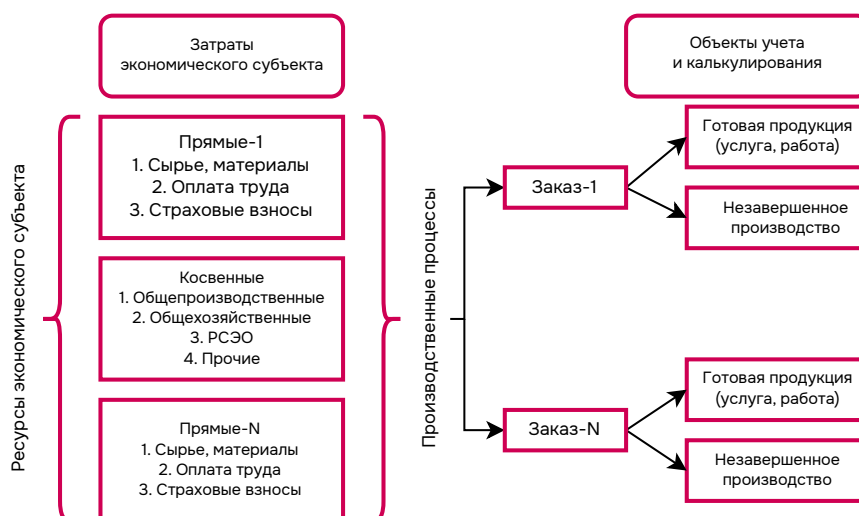


Рис. 1. Типовая модель позаказного метода калькулирования экономического субъекта.

ценообразования, чтобы в условиях снижения спроса или предложения, повышения конкуренции можно было оперативно решать возникшие проблемы.

К затратным методам ценообразования относятся методы полных издержек; прямых затрат; предельных издержек; на основе анализа безубыточности; учета рентабельности инвестиций; надбавки к цене.

Рассмотрим метод полных издержек, который наиболее популярен среди коммерческих фирм (определение совокупных издержек как суммы переменных и постоянных издержек и прибыли, которую фирма рассчитывает получить).

За месяц были выполнены следующие работы на объектах:

Объект 1 – благоустройство территории (площадь 1492 м²), стоимость 1765,39 тыс. руб.

Объект 2 – благоустройство территории (площадь 1983 м²), стоимость 3355,09 тыс. руб.

Объект 3 – благоустройство территории (площадь 1486,54 м²), стоимость 1464,58 тыс. руб.

Объект 4 – благоустройство территории (площадь 1231 м²), стоимость 2464,34 тыс. руб.

Объект 5 – благоустройство территории (пло-

щадь 3151,94 м²), стоимость 4108,16 тыс. руб.

Объект 6 – благоустройство территории (площадь 1821 м²), стоимость 1470,98 тыс. руб.

В таблице 1 представлены постоянные затраты фирмы за месяц. Данные затраты не учитываются в расчете, предполагается, что они входят в накладные расходы, однако на практике ведется их точный учет. Это является основным недостатком учета затрат на предприятии.

Сведем всю информацию в общую таблицу и сгруппируем элементы сметы по статьям затрат (таблица 2)

Исходя из площади благоустройства получаем, что цена 1 м² составит: объект 1 – 1360,72 руб., объект 2 – 1945,71 руб., объект 3 – 1133,01 руб., объект 4 – 2302,19 руб., объект 5 – 1498,88 руб., объект 6 – 928,96 руб.

Проблемным моментом в определении цены товара (услуги) является отнесение тех или иных затрат к постоянным. Такое деление является условным и прямо не отражает вклад товара (услуги) в доход фирмы. Поэтому важно выбрать способ распределения постоянных затрат, который приносил бы наибольшую прибыль для производителя. Постоянные затраты можно распределять пропорционально заработной плате производственных рабочих; затратам на мате-



Рис. 2. Модель системы обработки информации.

риалы; переменным издержкам.

Распределим постоянные затраты указанными способами (таблица 3). Цена единицы каждого товара при рентабельности 15% к себестоимости и распределении затрат разными способами дана в таблице 4.

Полученные результаты говорят о том, что цена по объектам сложилась примерно на одинаковом уровне, а общая выручка и прибыль зависит от объема работ. Можно использовать на практике все способы. Следует отметить, что затратные методы являются самыми универсальными и простыми в применении.

Метод расчета цен на основе полной стоимости (полных издержек) является одним из самых популярных в большинстве российских компаний. Использование данного метода позволит снизить конкуренцию, так как распространенность метода среди предприятий отрасли делает схожесть цен среди производимой продукции. При использовании данного метода соблюдается баланс между покупателями и продавцами. При высоком спросе продавцы не получают прибыли за счет покупателей и в то же время имеют возможность получить справедливую норму прибыли.

Однако существуют и недостатки применения метода, а именно не учитывается спрос на продукцию, конкуренция и искажение истинного вклада продукции в финансовые результаты деятельности фирмы.

Метод прямых затрат показывает общую сумму затрат экономического субъекта, которая составляет в совокупности постоянные и переменные затраты, которые в свою очередь не распределяются по отдельным объектам учета, а покрываются разницей между суммой реализации и суммой переменных затрат, приходящихся на реализованную продукцию (работы, услуги) – метод маржинального покрытия.

Менеджмент экономического субъекта должен эффективно рассчитать переменные затраты, которые зависят от технологического процесса производства, используемых ресурсов как материальных, так и трудовых, то есть затраты должны быть отражены в калькуляционном листе и быть конкурентными. Таким образом, прежде устанавливается пограничный предел переменных затрат, затем определяется уровень рентабельности, который в свою очередь должен покрывать постоянные затраты экономического субъекта. Следовательно, предлагается

Таблица 1. Постоянные затраты.

Наименование статей	Сумма на месяц, руб.
Оплата за аренду помещения	15337
Оплата услуг связи (почта, телефон, интернет)	3850
Расходы на рекламу, в том числе:	9500
ролик на ТВ (оплачивается раз в год)	1700
гугл	3000
сайт	4000
Медиа	2000
Расходы на обучение персонала (оплачивается раз в год)	2500
Командировочные расходы	2100
Общехозяйственные расходы	1213
Итого:	34500

Таблица 2. Распределение затрат для определения цены методом полных затрат, тыс. руб.

Объект	Переменные (прямые) издержки			Постоянные издержки			Итого затрат	Ожидаемая прибыль	Ожидаемый доход от реализации
	материалы	рабочую силу	всего	накладные расходы	транспортные расходы	всего			
1	889,04	768,73	1657,77	53,81	53,81	107,62	1765,39	264,81	2030,2
2	1722,06	1487,74	3209,81	72,64	72,64	145,27	3355,09	503,26	3858,35
3	696,77	689,06	1385,83	45,94	32,81	78,75	1464,58	219,69	1684,27
4	1425,87	927,21	2353,08	46,36	64,9	111,27	2464,34	369,65	2833,99
5	2182,74	1750,38	3933,12	87,52	87,52	175,04	4108,16	616,22	4724,38
6	740,13	664,41	1404,54	33,22	33,22	66,44	1470,98	220,65	1691,63

та цена на работы или услуги, которая будет приемлема как заказчику, так и исполнителю, однако необходимо учитывать риски, которые могут исходить от других организаций данной отрасли.

Экономический субъект начинает с оценки потенциального объема продаж по каждой предполагаемой цене. Подсчитывается сумма прямых переменных затрат и определяется величина рентабельности на единицу продукции и весь объем прогнозируемых продаж по предполагаемой цене. Вычитая из полученных общей прибыли постоянные расходы, определяют прибыль при реализации продукции (работ, услуг).

Расчет цены методом прямых затрат рассматривается в таблице 5.

Метод прямых затрат позволяет находить оптимальное сочетание объемов производства, цен реализации и расходов по производству продукции. Сравним полученные результаты в таблице 6 и таблице 7.

Расчеты показали, что разные методы ценообразования, основанные на различных способах группировки затрат, приводят к разным результатам. Так, можно выявить нерентабельные проекты и резервы повышения стоимости объекта благоустройства. Значения этих резервов невелики, и по некоторым объектам вообще отсутствуют, однако расчеты выполнены только за один месяц. Увеличение расчетов приведет к увеличению выявленных резервов.

Важное значение имеет бухгалтерский учет за-

Таблица 3. Распределение постоянных затрат, тыс. руб.

№ объекта / Показатели	1	2	3	4	5	6	Всего
1. Площадь благоустройства, м ³	1492	1983	1486,54	1231	3151,94	1821	
2. Переменные издержки – всего:	1657,77	3209,81	1385,83	2353,08	3933,12	1404,54	13944,15
– на зарплату рабочих	768,73	1487,74	689,06	927,21	1750,38	664,41	6287,52
– на материалы	889,04	1722,08	696,77	1425,87	2182,74	740,13	7656,63
3. Общие постоянные издержки							684,39
4. Распределение постоянных издержек между объектами:							
а) Пропорционально зарплате рабочих	81,36	157,54	68,02	115,49	193,04	68,95	684,39
б) Пропорционально затратам на материалы	83,68	161,94	75	100,93	190,53	72,32	684,39
в) Пропорционально переменным издержкам	79,47	153,93	62,28	127,45	195,1	66,16	684,39
5. Общая себестоимость при распределении постоянных издержек:							
– по способу а)	1739,13	3367,36	1453,85	2468,57	4126,16	1473,48	
– по способу б)	1741,45	3371,75	1460,83	2454,01	4123,65	1476,86	
– по способу в)	1737,24	3363,74	1448,11	2480,53	4128,22	1470,7	

трат. Любая эффективно выстроенная система управления как производственными, так и не производственными затратами завершается их учетом на счетах бухгалтерского учета и отражением в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Основным нормативно-правовым документом в области бухгалтерского учета затрат является федеральный стандарт бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 „Запасы“». Пункт 3 ФСБУ 5/2019 определяет, что относится к запасам организации, в частности, это сырье, материалы, готовая продукция, незавершенное производство и т. д. Руководствуясь данным стандартом служба бухгалтерского учета в течение отчетного периода формирует и рассчитывает финансовую составляющую производственных затрат по объектам учета. Кроме того, необходимо отметить следующий нормативно-правовой документ в области бухгалтерского учета – положение по бухгалтерскому учету утвержденное Приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Учет до-

говоров строительного подряда“ (ПБУ 2/2008)», так как примером служит экономический субъект в области благоустройства территорий и относится к строительным организациям выполняющий работы и услуги посредствам подряда или субподряда.

Организация бухгалтерского учета затрат начинается с калькулирования – как один из элементов метода бухгалтерского учета. Система калькулирования строится на методах калькулирования. Выделяют три метода калькулирования по отношению к производственным процессам экономического субъекта: попроцессный, попереловый, позаказный. По отношению к организации учета затрат: нормативный, фактический.

Основой системы процесса калькулирования, исходя из представленных выше экономических расчетов, будет использоваться позаказный метод калькулирования (рис. 1).

Основной сложностью в системе позаказного метода калькулирования является определение суммы косвенных затрат при расчете нормативной себестоимости заказа и их последующее распределение по объектам заказа.

Таблица 4. Определение затрат с учетом способа распределения постоянных затрат, руб.

№ объекта / Показатели	1	2	3	4	5	6
Себестоимость м ³						
По способу а)	1165,64	1698,11	978,01	2005,34	1309,09	809,16
По способу б)	1167,19	1700,33	982,71	1993,51	1308,29	811,02
По способу в)	1164,37	1696,29	974,15	2015,05	1309,74	807,63
Прибыль на м ²						
По способу а)	174,85	254,72	146,7	300,8	196,36	121,37
По способу б)	175,08	255,05	147,41	299,03	196,24	121,65
По способу в)	174,66	254,44	146,12	302,26	196,46	121,14
Цена м ²						
По способу а)	1340,49	1952,83	1124,71	2306,14	1505,45	930,53
По способу б)	1342,27	1955,38	1130,11	2292,53	1504,53	932,67
По способу в)	1339,02	1950,73	1120,27	2317,31	1506,2	928,78

Для отражения на счетах бухгалтерского учета и формирования себестоимости оказываемых работ по объектам необходима классификация затрат на прямые и косвенные согласно ФСБУ 5/2019 и их утверждение в учетной политике организации как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета. При этом мы наблюдаем очередной разрыв в системе учета затрат в бухгалтерском и управленческом учете. Согласно положению ФСБУ 5/2019:

- п/п Б п. 18 в себестоимость приобретаемых (создаваемых) запасов не включаются управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением (созданием) запасов,
- п. 26 в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции не включаются: г) управленческие расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг; д) расходы на хранение, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг); е) расходы на рекламу и продвижение продукции; ж) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для осуществления производства продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Таким образом, в системе бухгалтерского учета законодатель определил формирование себестоимости продукции (работ, услуг) по переменным затратам или по методу маржинального дохода (директ-костинг – сокращенная себестоимость).

В таблицах 1 и 3 определен состав постоянных и переменных затрат относительно объекта исследования. Следовательно, на счетах бухгалтерского учета будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

Переменные затраты по объектам:

Дебет 20 Кредит 10 – на сумму материальных затрат;

Дебет 20 Кредит 70 – на сумму оплаты труда;

Дебет 20 Кредит 69 – на сумму страховых взносов.

Постоянные затраты отражаются бухгалтерской записью по Дебету 26 и Кредиту счетов материальных затрат, расчетов.

После того как все затраты отражены на счетах бухгалтерского учета, сгруппированы в регистрах бухгалтерского учета, возникает определенный разрыв между бухгалтерским и управленческим учетом в первую очередь в части

Таблица 5. Определение цены методом прямых затрат, руб.

№ объекта / Показатели	1	2	3	4	5	6
Предполагаемая цена единицы продукции	1360,72	1945,71	1133,01	2302,19	1498,88	928,96
Сумма переменных (прямых) затрат (производственных и сбытовых)	1111,11	1618,66	932,25	1911,52	1247,84	771,3
«Маржинальная» прибыль на единицу продукции	249,61	327,04	200,76	390,67	251,04	157,66
Ожидаемый объем продаж, м ²	1492	1983	1486,54	1231	3151,94	1821
Суммарная «маржинальная» прибыль, тыс. руб.	372,42	648,53	298,43	480,92	791,26	287,09
Постоянные затраты при 100%-ном использовании производственных мощностей, тыс. руб.	114,05	114,05	114,05	114,05	114,05	114,05
Реализованная прибыль, тыс. руб.	258,36	534,46	184,37	366,85	677,19	173,03

Таблица 6. Сравнительная характеристика полученных результатов, руб.

Объект	Прибыль фактическая (метод полных издержек)	Прибыль планируемая (метод прямых затрат)	Отклонение
Объект 1	264808,85	258359,09	6449,76
Объект 2	503263,28	534463,47	-31200,19
Объект 3	219686,87	184369,8	35317,07
Объект 4	369651,69	366852,01	2799,68
Объект 5	616223,67	677194,98	-60971,31
Объект 6	220647,15	173030,9	47616,25
Всего	2194281,51	2194270,26	11,25

принятия управленческих решений и составления управленческой документации. В представленных выше экономических расчетах формирования себестоимости работ по объектам учета представлена себестоимость по полноте учета затрат и по учету переменных затрат.

Таким образом, в настоящее время наблюдаем ограничение в бухгалтерском учете формирования полной себестоимости продукции (работ, услуг). Обосновать управленческие расходы как расходы, относимые на продукт достаточно сложно при выполнении работ на разных объектах учета. В учете имеется возможность выделить часть распределяемых затрат в категорию условно-постоянных или условно-переменных.

Данные затраты отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» такие как амортизация, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и другие аналогичные расходы, которые можно определить как условно-переменные и соответственно в учетной политике организации обосновать как переменные расходы.

Таким образом, в нынешних условиях требуется построение в первую очередь системы управленческого учета, в которой будет обрабатываться информация и иметь выходные данные для бухгалтерской и налоговой отчетности. С одной стороны, система управленческого учета поглощает в себя бухгалтерский учет в части

Таблица 7. Сравнительная характеристика распределения затрат различными методами

№ объекта / Показатели	1	2	3	4	5	6
Распределение постоянных издержек между объектами:						
1. Пропорционально зарплате рабочих	1340,49	1952,83	1124,71	2306,14	1505,45	930,53
2. Пропорционально затратам на материалы	1342,27	1955,38	1130,11	2292,53	1504,53	932,67
3. Пропорционально переменным издержкам	1339,02	1950,73	1120,27	2317,31	1506,2	928,78
Фактическая цена	1360,72	1945,71	1133,01	2302,19	1498,88	928,96
Отклонение фактической цены от расчетной:						
1. Пропорционально зарплате рабочих	20,23	−7,12	8,3	−3,95	−6,57	−1,58
2. Пропорционально затратам на материалы	18,45	−9,67	2,9	9,66	−5,65	−3,71
3. Пропорционально переменным издержкам	21,7	−5,02	12,74	−15,12	−7,32	0,18

управления экономическим субъектом, с другой стороны, требуется информация для налогового учета как одно из требований со стороны контролирующих органов.

На рисунке 2 представлена обобщенная модель системы движения информации от ее обработки до преобразования в отчеты для публичного размещения.

Развитие науки и практики показывает, что любая система учетных данных должна быть достаточно гибкой, но при этом и защищенной. В современных условиях хозяйствования экономический субъект должен спроектировать систему управления так, чтобы она отвечала

требованиям экономической и цифровой безопасности.

Экономическая безопасность — это система, направленная на достижение внутренних информационных потоков через систему документооборота и его контроля за каждым сотрудником организации с соблюдением последними коммерческой тайны по каждому бизнес-процессу.

Цифровая безопасность экономической составляющей — это дальнейшее развитие экономической безопасности. Сегодня все процессы в организации проходят через автоматизированные системы производства и управления, которые в свою очередь также требуют коммерческой тайны.

Библиографический список

1. Жидкова Е. В., Жидков А. Н. Методы ценообразования на современном рынке // Вестник МГУЛ – Лесной вестник. — 2011. — № 6. — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-tsenoobrazovaniya-na-sovremennom-rynke>.
2. Иконникова О. И. Актуальные методы ценообразования в рыночной экономике в условиях высококонкурентной среды // Экономика и бизнес: теория и практика. — 2017. — № 9. — URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-metody-tsenoobrazovaniya-v-rynchnoy-ekonomike-v-usloviyah-vysokokonkurentnoy-sredy>.
3. Острые вопросы аналитических процедур внешнеэкономической деятельности и формирования статистических данных / А. М. Петров [и др.] // Экономические науки. — 2022. — № 206. — С. 186–189. — DOI: [10.14451/1.206.186](https://doi.org/10.14451/1.206.186).
4. Петров А. М. Развитие учетных функций в системе корпоративного управления. — М.: Центркаталог, 2022. — 180 с. — ISBN 978-5-903268-63-4.
5. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 „Запасы“». — URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/.

6. Чернявская Е. Ю., Плужникова П. А., Татаренко А. А. Оценка процесса ценообразования с использованием выбора ценовой стратегии фирмы и скидок // Научный вестник ЮИМ. – 2017. – № 3. – С. 186–189. – URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-protsessa-tsenoobrazovaniya-s-ispolzovaniem-vybora-tsenovoy-strategii-firmy-i-skidok>.