

УДК 657

Г.Б. Катаева

Казахский национальный университет имени аль-Фараби, Казахстан, г. Алматы

E-mail: gulema@mail.ru

Проблемы классификации затрат в управленческом учете

Аннотация. Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме. В статье рассматриваются вопросы классификации затрат в управленческом учете.

Ключевые слова: управленческий учет, сбор, обработка, затраты.

Управленческий учет – упорядоченная система выявления, измерения, сбора, регистрации, интерпретации, обобщения, подготовки и предоставления важной для принятия решений по деятельности организации информации и показателей для управленческого звена организации (внутренних пользователей – руководителей).

Сбор и обработка информации в управленческом учете ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета.

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений. Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат – это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

В этой связи заслуживает внимания классификация затрат, предложенная К. Друри. По его мнению, прежде всего, в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета: 1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции; 2) для планирования и принятия управленческих решений и 3) для осуществления процесса контроля и регулирования. Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления.

Важным моментом в управленческой деятельности является процесс принятия решений, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития предприятия. В этих целях затраты предприятия подразделяются на явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные.

Для принятия управленческих решений важное значение имеет их подразделение на явные и неявные (альтернативные).

Явные – это предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

Затраты же, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют альтернативными (вмененными) затратами. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограничен-

ности ресурсов. Если ресурсы не ограничены, вмененные издержки равны нулю. Альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты подразделяются на релевантные и нерелевантные. Релевантными (т.е. существенными, значительными) затратами можно считать только те затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя. В то же время вмененные затраты (упущенная выгода) релевантны для принятия управленческих решений.

На результаты принимаемых решений существенное влияние может оказать деление затрат на эффективные и неэффективные.

Эффективные – это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат трактуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Любое предприятие, стремящееся максимизировать свою прибыль, должно так организовать свое производство, чтобы затраты на единицу выпускаемой продукции были минимальны. Значит, и принимаемые решения должны ориентироваться на задачу минимизации затрат. В выполнении этой задачи важное значение придается процессу прогнозирования, в ходе которого затраты предприятия рассматриваются в краткосрочном и долгосрочном периодах.

В краткосрочном периоде отдельные факторы производства не изменяются: их называют постоянными (фиксированными) факторами. К ним, как правило, относятся такие ресурсы, как промышленные здания, станки, оборудование. Однако это может быть и земля, услуги менеджеров и квалифицированных кадров. Экономические ресурсы, которые меняются в процессе производства, считают переменными факторами. В среднесрочном периоде могут меняться все вводимые факторы производства, но базовые технологии остаются без изменений. В ходе же долгосрочного периода могут изменяться и базовые технологии.

Принятые управленческие решения не могут быть осуществлены, если они не будут иметь непосредственной связи с процессом планирования, в ходе которого предполагаемые затраты, связанные с выполнением производственной и коммерческой деятельности, рассматриваются с точки зрения возможностей их охвата планом. В этих целях затраты предприятия подразделяются на планируемые и непланируемые.

К планируемым относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые – это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности предприятия. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

В управленческом учете важное значение имеет классификация затрат в зависимости от их отношения к действующим на предприятии нормам, нормативам, лимитам и стандартам. По данному признаку все затраты, включаемые в себестоимость продукции, группируются в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое деление затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

Процесс управления предприятием невозможен без четкой его организации. Она составляет основу повседневной управленческой деятельности и без нее обычно не работают ни планы, ни программы. В процессе организации формируются структуры управления, места и сферы возникновения затрат, а также ответственные за их осуществление и поведение лица.

По местам возникновения затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и других структурных подразделений предприятия, т.е. по цен-

трам ответственности. Такая группировка затрат позволяет организовать внутренний хозрасчет и определить производственную себестоимость продукции. Учет по центрам ответственности «привязывает» учет затрат к организационной структуре предприятия. Данная группировка затрат напрямую зависит от действующей организационной структуры.

Важное значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

К постоянным относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним можно отнести общехозяйственные расходы и др.

Некоторые затраты называются смешанными, так как имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их иногда называют полупеременными и полупостоянными затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров. Поэтому при учете затрат их необходимо четко разграничить между постоянными и переменными затратами.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но рассчитанные на единицу продукции представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в рас-

чете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики предприятия.

По способу включения в себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются расходы по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся: затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например, затраты по управлению и обслуживанию производства (накладные).

Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Деление затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Расширение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

По роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению затраты предприятия подразделяются на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по

эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода и других факторов.

Разделение затрат на основные и накладные основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они как необходимые формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации продукции.

В международной практике основные затраты выступают в виде производственных, а накладные – периодических затрат. Такая группировка пока редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета «Директ-костинга». В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

Современная система управления на предприятии не считается эффективной, если она на первое место не ставит «человеческий фактор». Успех любой производственной и коммерческой деятельности в первую очередь зависит от усилий

трудового коллектива, профессионализма субъектов управления, их заинтересованности в результатах своего труда. Для этого в управленческой деятельности широко используется система стимулирования. Исходя из этого признака, затраты предприятия подразделяются на обязательные, связанные с выполнением основных трудовых обязанностей, и на поощрительные, направленные на достижение высоких качественных показателей.

Процесс принятия управленческих решений невозможен без эффективной системы экономического анализа, позволяющей оценить достигнутые результаты деятельности предприятия, выявлять внутренние и внешние резервы дальнейшего его развития. Для этих целей затраты группируются на фактические, прогнозные, плановые, сметные и т.д. В ходе анализа исследуется как общий объем затрат, так и образующие его отдельные элементы и статьи, т.е. структура.

Классификация затрат в разрезе управленческих функций позволит повысить эффективность управленческого учета, усилить его аналитичность и возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности.

Литература

- 1 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 (http://ru.wikipedia.org/wiki/Управленческий_учет)
- 2 Энтони А. Атkinson, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан Управленческий учет = Managerial Accounting. – 3-е изд. – М., 2006. – С. 880. – ISBN 0-13-010195-8 (<http://www.intalev.ru/index.php?id=824>)
- 3 <http://audit-5.ru/fikaciya-zatrat-v-upravlencheskom-uchete.php> (20.09.2012)

Г.Б. Қатаева

Басқару есебіндегі шығындардың жіктелу мәселелері

Мақалада басқару есебіндегі шығындар жіктелуінің мәселелері қаралады. Басқару есеп жүйесінде шығын ұғымы және жіктелуі маңызды орын алады. Шығындар басқару есебінің негізгі объектілерінің бірі болып табылады.

Түйін сөздер: басқару есеп, жинақтау, өңдеу, шығын.

G.B. Kataeva

Problems of classification of expenses in management accounting

The important place in system of management accounting is occupied by concept of expenses and their classification. In article questions of classification of expenses in management accounting are considered.

Keywords: management accounting, collecting, processing, expenses.