

Кривец Ксения Олеговна

магистрант

Калужский филиал

ФГОБУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»
г. Калуга, Калужская область

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

Аннотация: в статье рассматривается классификация затрат для целей управленческого учета и отражение различных пунктов затрат в бухгалтерском учете при применении разных подходов к классификации затрат. Автором отмечено, что управленческий учет предусматривает взаимосвязь затрат и доходов с действиями руководителей подразделений ответственных за расходование соответствующих ресурсов.

Ключевые слова: управленческий учет, классификация затрат, виды затрат.

Производственная деятельность объединяет в своем составе несколько сфер: основное и вспомогательное производство, освоение новых видов изделий, разработку новых технологий. Непосредственно основное производство состоит из многочисленных технологических операций и нескольких процессов.

Принципы группировки затрат для исчисления себестоимости не подходят для обеспечения контроля и регулирования расходов организации, потому что производственные ресурсы целесообразнее контролировать по местам их возникновения. Тогда возникает необходимость в организации системы учета производственных затрат, основанной на распределения затрат между отдельными участками производства. Учет должен предусматривать взаимосвязь затрат и доходов с действиями руководителей подразделений ответственных за расходование соответствующих ресурсов.

Основная цель классификации – обеспечить информацией систему контроля и регулирования затрат на производство.

Система контроля – это коммуникационная сеть, при которой управляют производственной деятельностью в целом и затратами в частности. Она обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства [2, с. 65].

Важна эффективность совокупного функционирования элементов системы как целого в достижении единой цели. Здесь можно сказать, что в условиях рыночных отношений происходит объективная интеграция методов управления в единую систему управленческого учета, что было не так эффективно в условиях централизованно управлявшейся экономики.

В качестве флагманских задач бухгалтерского управленческого учета можно рассматривать подготовку информативного массива, предназначенного для внутреннего пользования. Данный объем информации является необходимым для принятия соответствующих управленческих решений при условии своевременного доведения данной информации до ведома администрации организации, что подчеркивает актуальность данной темы.

Управленческие решения, в большинстве своем, ориентируются на ближнюю перспективу. Отсюда следует, что руководство нуждается в более детализированной информации относительно расходов и доходов. Таким образом, можно классифицировать такие виды затрат, характерные для выполнения расчетов в связи с принятием управленческих решений:

- переменные, постоянные, условно-постоянные в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
- безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);
- вмененные затраты (или упущенная выгода организации);
- планируемые и непланируемые затраты.

Кроме того, управленческому учету присущи предельные и приростные затраты и доходы [2, с. 57].

Далее будет рассмотрен такой вид затрат, как переменные, постоянные, условно-постоянные затраты.

Возрастание переменных затрат или их уменьшение находится в пропорциональной зависимости от объема произведенной продукции, оказанных услуг, товарооборота. Иными словами, изменение переменных затрат находится в прямой зависимости от деловой активности организации, организации и т. д. При этом переменным характером отличаются так же и непроизводственные затраты. В качестве примера производственных переменных затрат можно рассматривать прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

Переменными затратами характеризуется стоимость непосредственно продукции, всеми остальными постоянными затратами характеризуется непосредственно стоимость самой организации. Однако, стоимость организации не всегда является интересной для рынка, который больше интересует стоимость непосредственно продукта [1, с. 38].

Совокупные переменные затраты отличаются линейной зависимостью от уровня деловой активности организации, переменные на определенную единицу продукции являются постоянной величиной.

В качестве непроизводственных переменных затрат можно рассматривать, например, расходы, связанные с упаковкой продукции, транспортные расходы на ее доставку потребителям, но которые не могут быть возмещены покупателями; комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, имеющее прямую зависимость от объемов продаж.

Такой вид затрат, как производственные, относимые к неизменным затратам в течение отчетного периода, являются независимыми от показателей деловой активности организации. Они носят название постоянных производственных затрат [10, с. 97]. Эти затраты являются постоянными даже при изменении показателей объема производства либо продаж. В качестве примера постоянных затрат можно рассматривать расходы на рекламную деятельность, арендную плату, амортизацию основных средств и нематериальных активов. При этом зачастую

управленческие решения принимаются уже с расчетом учета постоянных затрат и расчета уровня деловой активности организации в будущем.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому издержки являются условно-переменными (или условно-постоянными) [2, с. 104]. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. В качестве примера можно при вести оплату пользования телефоном, состоящую из фиксированной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменное слагаемое).

Аналогичную структуру имеет ряд налогов. Так, налог на доходы физических лиц, совокупный доход которых в 2001 г. был менее 100 тыс. руб., рассчитывается по ставке 13% (постоянная часть), а доходы, превышающие установленный предел, пересчитываются по прогрессивной ставке, и в этой части величина налога носит переменный характер [9, с. 46]. Аналогичным образом в целях налогообложения нормируются представительские и рекламные расходы, и рассчитанная по такой методике сумма налога оказывается условно-переменной.

Для целей управления – оценки эффективности деятельности организации, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управлеченческих решений и решения других вопросов – необходимо описать поведение издержек вышеприведенной формулой, т.е. разделить их на постоянную и переменную части. В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу. В частности, это методы корреляции, наименьших квадратов и метод высшей и низшей точек, который на практике оказывается наиболее простым.

Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках. Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего

[3, с. 78]. Сравниваемые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется, поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты, отличающие одну альтернативу другой, часто в управленческом учете называют релевантными [8, с. 23]. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках. Бухгалтер-аналитик представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом готовит свои отчеты, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

Безвозвратные затраты. Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать. Другими словами, эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Вмененные (воображаемые) затраты. В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. По существу, это упущенная выгода организации. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

Приростные и предельные затраты. Приростные затраты являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то

приростные затраты будут равны нулю [4, с. 54]. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам. Планируемые и непланируемые затраты.

Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. Непланируемые – затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции. При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами [7, с. 32].

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Как правило, продукция в процессе своего изготовления проходит ряд последовательных стадий в различных подразделениях организации.

Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван учетом затрат по центрам ответственности.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется их следующая классификация:

- регулируемые и нерегулируемые;
- эффективные и неэффективные;
- в пределах норм (сметы) и отклонений от норм; контролируемые и неконтролируемые [5, с. 43].

Регулируемые – затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом в организации все затраты регулируемы, но не все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления. Например, администрация организа-

ции имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу, организовывать отдельные производственные участки, цехи и т. д. В то же время на такие затраты не влияет руководитель низшего звена управления. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называют нерегулируемыми со стороны этого менеджера. Так, мастер заготовительного участка не может влиять на затраты по оплате труда конструкторского отдела и т. п.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнения сметы по центрам ответственности. Такое решение позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения организации. Оценка управленческой деятельности строится и на классификации затрат на эффективные и неэффективные. Эффективные – затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты [6, с. 45].

Неэффективные – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт; это потери на производстве. К ним относят потери от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов и др. Обязательность выделения неэффективных расходов диктуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование. Кой вид затрат,

Деление затрат на расходы в пределах норм (сметы) и отклонений от норм применяют в текущем учете хода производства. Оно служит для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым) или фактической себестоимости ее нормативному (плановому) уровню [2, с. 56].

Для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые.

К контролируемым относят затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов, т. е. лиц, работающих в организации. Особо важно выделение контролируемых затрат в организациях с многоцеховой организационной структурой. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, в организациях необходимо проконтролировать расход запасных частей для ремонта оборудования, находящегося во всех подразделениях организации.

Неконтролируемые затраты – это расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления [7, с. 301]. Например, переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменения цен на топливно-энергетические ресурсы и другие подобные расходы.

Таким образом, управленческий учет предусматривает взаимосвязь затрат и доходов с действиями руководителей подразделений ответственных за расходование соответствующих ресурсов, а главное назначение учета затрат на производство – контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление.

Для этого используют разные варианты классификации затрат на производство: затраты, используемые для калькулирования и оценки готовой продукции; затраты, данные о которых являются основанием для принятия решений и планирования; затраты, используемые в системе контроля и регулирования; и другие.

Список литературы

1. Астахов, В.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / В.П. Астахов. – М., 2012. – 832 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов 2-н изд., док. и пер. / М.А. Вахрушина. – М.: ИКФ Омега; Л.: Высш. Шк., 2012. – 528 с.
3. Волкова О.Н. Управленческий учет: Учебник. / О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби. Проспект, 2014. – 472 с.

4. Головизина А.Т. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / А.Т. Головизина, О.Н. Архипова. – М.: ТК Велби, 2013. – 80 с.
5. Палий В.Ф. Финансовый учет: Учебник / В.Ф. Палий, В.В. Палий. – 2-е изд. – М.: ФБК-Пресс, 2011. – 376 с.
6. Пасько А.И. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / А.И. Пасько. – М.: Кнорус, 2015. – 288 с.
7. Патров В.В. О новом плане счетов бухгалтерского учета: Учебное пособие / В.В. Патров – М.: Финансы и статистика, 2011. – 80 с.
8. Федорова Н.Н. Организационная структура управления предприятием: Учебник / Н.Н. Федорова. – М.: ТК Велби, 2013. – 273 с.
9. Хоргрен У.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / У.Т. Хоргрен, Дж. Фостор. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 394 с.
10. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. – М.: Инфа-М, 2013. – 273 с.
11. Гончарова А.А. Затраты: учет и их квалификация [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.webkursovik.ru/kartgotrab.asp?id=-66677> (дата обращения: 16.02.2017).