

Назарова В.Л.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ И ЕЕ РОЛЬ В СИСТЕМЕ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

V.L. Nazarova

CLASSIFICATION OF COSTS AND ITS ROLE IN THE SYSTEM
OF MANAGEMENT ACCOUNTING

УДК:628.55/19

В управленческом учете классификация затрат должна способствовать руководителям, менеджерам всех уровней обоснованному принятию решений, так как принимая решения они должны знать, какие будут выгоды от этих затрат. В этой связи затраты должны группироваться с выделением регулируемых, то есть на которые может повлиять менеджер. Изучение организации управленческого учета в западных странах, по данным переводной литературы, позволяет сделать вывод о том, что имеются разные варианты классификации затрат и они зависят от целей, направлений учета затрат.

Ключевые слова: производство, себестоимость, затраты, калькулирование, издержки, входящие, исходящие затраты.

In managerial accounting classification of costs should help executives, managers at all levels informed decision-making, since deciding they need to know what are the benefits of these costs. In this regard, the costs should be grouped with the release of controlled, i.e. that can be affected manager. Studying the organization of management accounting in Western countries, according to translated literature, suggests that there are different versions of the classification of costs and they depend on the objectives, areas of cost accounting.

Key words: production, cost, costs, costing, costs, inbound, outbound cost.

В зарубежной практике управленческому учету присуща классификация производственных затрат, где основными являются входящие и истекшие затраты. К входящим затратами относятся средства и ресурсы, которые были приобретены и имеются в наличии с целью принесения дохода в будущем. Если эти средства и ресурсы израсходованы для получения дохода и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших.

По нашему мнению, для управленческого учета возникает необходимость группировки затрат по этапам производственного процесса. В этом случае из общей суммы затрат, включаемых в себестоимость отдельных видов продукции, выделяются относящиеся к соответствующим процессам, этапам, переделам, видам работ, операциям и т.п. Такие группировки используют для выявления звеньев технологического процесса, в которых появились отклонения принятой технологии и норм затрат; для определения экономической эффективности различных способов, схем технологии и организации производства; для сравнительного анализа себе-

стоимости одинаковой продукции, выпускаемой разными организациями, что важно, особенно, в условиях конкуренции.

Затраты следует группировать по их целесообразности. В этой связи важен вопрос о выделении отдельных наиболее значительных видов потерь (от брака, простоев, недостачи и пр.). Отражение их в составе других статей приводит не только к завуалированию, но и к тому, что фактические потери затем попадают в базу планирования и нормирования.

Для обоснованного контроля затрат необходимо их деление по ответственным лицам, работающим в организации на контролируемые и неконтролируемые. Такая группировка имеет большое значение для управленческого контроля в организациях с многоцеховой структурой. Одновременно с делением затрат по ответственным лицам (центрам ответственности) производится группировка затрат по видам деятельности (заготовлению, основному и вспомогательным производствам, реализации готовой продукции и маркетингу, управлению производством).

Условием точных калькуляционных расчетов является группировка затрат на зависимые и независимые. Такая группировка возникает тогда, когда отдельные производства оказывают друг другу услуги, обусловленные технологическим процессом. Часто размер затрат подразделений зависит от характера и обоснованности принятых решений управления организацией. Однако это деление весьма дискуссионное.

При подготовке управленческих решений целесообразно деление затрат на значительные и незначительные (от этого может зависеть порядок отнесения их на себестоимость), а также на затраты, которых можно и которых нельзя избежать; на затраты, которые можно допустить в периоды благоприятной конъюнктуры, и затраты, которые не допустимы ни при каких обстоятельствах. От этого зависит нередко характер управленческих решений.

С этой группировкой затрат тесно переплетается их деление на текущие и переменные. Доля затрат, включаемая в себестоимость, должна соответствовать количеству выпущенной продукции, выполняемым работам и оказанным услугам в данном периоде. Таким образом, себестоимость

состоит их текущих и части единовременных затрат, относящихся к данному отчетному периоду.

К текущим относятся затраты постоянные, обычные, имеющие частую менее месяца периодичность, а к единовременным – производимые с периодичностью более месяца, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени и включаемые в себестоимость продукции по частям, в порядке и сроки, установленные учетной политикой организации, так как одним из основополагающих постулатов учета и контроля производственных затрат является принцип начисления. Он предполагает обязательное включение их в себестоимость продукции того периода, к которому они относятся, независимо от их предварительной или последующей оплаты. Поэтому важными объектами финансового контроля являются расходы будущих периодов, а так же резервы предстоящих расходов и платежей.

По стадиям кругооборота различают затраты в сфере производства и в сфере обращения.

К производственным относятся затраты, связанные с производством продукции и в общей сумме составляющие производственную себестоимость.

Под затратами в сфере обращения относятся расходы, связанные с производством продукции и в общей сумме составляющие производственную себестоимость. Их присоединение к производственным расходам в итоге дает полную себестоимость реализованной продукции.

По сферам хозяйственной деятельности затраты делятся: на производственные, в капитальных вложениях, в сфере культурно-бытового обслуживания быта и культурных нужд, организации и управления производством.

Производственные затраты – это основная группа расходов, которая в свою очередь подразделяется по конкретным отраслям и видам производств.

Затраты в капитальных вложениях – это расходы на восстановление и расширение основных средств.

Затраты в сфере культурно-бытового обслуживания – особая группа затрат организаций. Результатом затрат труда в этой сфере является удостоверение тех или иных культурно-бытовых потребностей работников организации. Хотя труд в этом случае носит непроизводительный характер, эти затраты являются общественно полезными.

Затраты в сфере организации и управления производством являются непроизводительными, поскольку связаны с осуществлением общего руководства хозяйственной деятельностью организации. Но тем не менее, они необходимы для нормального функционирования производства, для обеспечения непрерывного кругооборота.

По периодам отнесения на себестоимость продукции различают затраты текущего года и затраты будущего периода. Первые образуют себестоимость производимой продукции, работ и услуг и характеризуют использование производственных ресурсов за определенный учетный период. Вторые касаются нескольких учетных периодов, и их влияние выходит за рамки одного этого периода.

Рассмотренная выше классификация затрат приемлема в системе калькулирования себестоимости продукции, но не полностью отвечает задачам управленческого учета.

В управленческом учете классификация затрат должна способствовать руководителям, менеджерам всех уровней обоснованному принятию решений, так как принимая решения они должны знать, какие будут выгоды от этих затрат. В этой связи затраты должны группироваться с выделением регулируемых, то есть на которые может повлиять менеджер.

Изучение организации управленческого учета в западных странах, по данным переводной литературы, позволяет сделать вывод о том, что имеются разные варианты классификации затрат и они зависят от целей, направлений учета затрат.

На наш взгляд, наиболее приемлемая классификация, предусматривающая накопление информации по четырем категориям затрат: расходы на материалы, рабочую силу, социальные отчисления на нее и накладные расходы. Обобщенные таким образом затраты распределяются по направлениям учета:

- 1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции;
- 2) для планирования и принятия управленческих решений;
- 3) для осуществления контроля и регулирования.

В зависимости от целей управления затраты в дальнейшем могут детализироваться. Такая классификация разрабатывается субъектами самостоятельно в соответствии с Типовым планом счетов, утвержденным Министерством финансов Республики Казахстан, при составлении Рабочего плана счетов организации с утверждением в Учетной политике [1].

Однако предлагаемая классификация, несмотря на ее достоинства, не полностью отвечает функциям управленческого учета, так как у каждой функции имеется свое назначение, цель, задачи, методы, приемы и способы их достижения. Следовательно, необходимо направление классификации затрат, раскрывающие и позволяющие реализовать возможности функций управленческого учета.

Учеными даны предложения по направлениям и признакам классификации затрат. Так, заслуживает внимания предлагаемая классификация В.Э. Керимова [2, с.63-64] в которой предусмотрены

следующие направления и признаки классификации затрат. Для процессов:

- принятия управленческих решений – затраты явные, альтернативные и безвозвратные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные, дифференцированные, инкрементные и маржинальные;
- прогнозирования – затраты краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные;
- планирования – затраты планируемые и не планируемые;
- нормирования – затраты в пределах установленных стандартов, норм, и смет и по отклонениям от них;
- организации – затрат по местам и сферам их возникновения, функциям деятельности и сферам ответственности;
- учета – затраты в разрезе экономических элементов и статей калькуляции, одноэлементные и комплексные, постоянные и переменные, основные (производственные) и накладные (периодические), прямые и косвенные, текущие и единовременные;
- контроля – затраты контролируемые и неконтролируемые;
- регулирования – затраты регулируемые и нерегулируемые;
- стимулирования – затраты обязательные и поощрительные;
- анализа – затраты фактические, плановые, стандартные и нормативные, полные и частичные, общие и структурные.

Уточняя эту классификацию, нам представляется, что для целей управленческого учета в организациях по производству продукции, затраты необходимо группировать по направлениям учета затрат. Под областью направления понимается область деятельности. Область деятельности и какая информация нужна для целей управления определяется потребителями информации [3].

Материальные затраты и затраты на оплату труда являются основными (производственными), непосредственно связанные с технологическим процессом производства продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав производственной себестоимости продукции промышленного производства.

Накладные расходы образуются в связи с организацией и обслуживанием производства и управлением им. К ним относятся расходы, связанные с обслуживанием производственных процессов, амортизационные отчисления и др.

Учитывая технологические особенности производства продукции затраты подразделяются на затраты: предыдущих периодов, отчетного периода и затраты будущих периодов. Для целей осуществления контроля за формированием себестоимости важно четко их сгруппировать в учете. Затраты предыдущих периодов, они же входящие – это

незавершенное производство, состоящее из затрат будущих периодов.

Затраты отчетного периода – это основные затраты возникшие в текущем году, которые включаются в себестоимость продукции.

Затраты будущих периодов – аналогичные затратам предыдущих периодов.

Ко второй группе затрат относятся затраты в зависимости: от их поведения – постоянные, переменные; от принятия управленческих решений – безвозвратные затраты, вмененные.

Постоянные расходы – это расходы по организации и управлению производством. По этим расходам должны составляться сметы расходов, осуществляться контроль с выявлением отклонений и принятия управленческих решений по устранению негативных отклонений.

Переменные расходы – это материалы, оплата труда с отчислениями (социальный налог и социальные отчисления), содержание основных средств, работы и услуги, прочие затраты.

Безвозвратные затраты – это расходы прошлого периода, которые возникли ранее принятого решения и не будут изменены в будущем. Например. Организация приобрела материалы для производства швейной продукции, но они оказались с низкого качества 10 метров полоса непрокраса. В результате этого руководством принято решение увеличить норму отпуска материалов в производство.

Вмененные затраты – это «воображаемые», так как их добавляют при принятии решений, но реально в будущем их может и не быть.

Группируя затраты для принятия управленческих решений необходимо выделить инкрементные расходы. Инкрементные расходы возникают в результате производства продукции сверх планируемой. Например, произведено 2500 единиц изделий, начислено оплаты труда (2500x250) 625000 тенге, в том числе сверх плана 500 единиц, дополнительно начислено (500x250) 125000 тенге. Следовательно, 125000 и будут инкрементными, они являются оправданными затратами.

Для принятия управленческих решений важное значение имеет классификация затрат на нормируемые и ненормируемые. По данному признаку все затраты группируются в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца и по отклонениям от действующих норм, возникших в процессе производства. Такое деление затрат позволяет оперативно контролировать уровень издержек производства и своевременно принимать управленческие решения по предотвращению отклонений.

Система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам позволяет детально анализировать выявленные ею отклонения фактических издержек от нормативных. Например, отклонения по каждому центру ответственности должны определяться по каждому элементу и анализироваться в

соответствии с ценами и количеством ресурсов. Бухгалтер помогает менеджерам, точно указывая, где возникли отклонения, а ответственные руководители могут провести необходимые исследования, чтобы найти причины отклонений (бухгалтер мог бы выявить причину отклонений по основным материалам при переходе определенного материала в отдельном процессе, но руководитель центра ответственности должен исследовать этот процесс и найти причины перерасхода). Результатом такого исследования должны быть соответствующие корректирующие действия, а если обнаружится, что отклонение происходит из-за постоянных изменений нормы, то ее необходимо изменить.

Эффективный контроль может быть достигнут только путем сравнения общих фактических издержек с нормативными затратами за период по каждому центру ответственности. Сравнение нормативных и фактических затрат на единицу продукции не способно установить, на каком этапе производства были допущены отклонения. Анализ отклонений затрат на производство единицы продукции не подходит для эффективного контроля за издержками.

Фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют в ведомости расчета себестоимости единицы продукции, в которую записывают из нормативной калькуляции нормативы по статьям затрат, а сумму изменений норм и отклонений от норм определяют на основании индексов, указанных в ведомостях учета производства.

На предприятиях швейной, обувной, трикотажной, резиновой и других отраслей промышленности, в которых плановые нормы близки к действующим, для исчисления себестоимости продукции вместо нормативных могут быть применены плановые калькуляции. При составлении нормативных, плановых и отчетных калькуляций необходимо применять единую номенклатуру статей расходов.

Фактическая себестоимость продукции исчисляется путем прибавления к нормативной себестоимости или вычета из нее выявленных в отчетном месяце отклонений от норм и изменений норм.

Преимущество нормативного метода учета в его оперативности. Нормативная себестоимость продукции исчисляется еще до начала ее производства. Фактическая себестоимость – по завершении производства. Возможны два алгоритма расчета фактической себестоимости. Первый путь - считать фактическую себестоимость как нормативную себестоимость, скорректированную на отклонение от норм и на изменение норм (плюс или минус). Поскольку отклонения и изменения норм выявляются оперативно в течение месяца, то есть внутри отчетного периода, то в идеале фактическая себестоимость может быть получена сколь угодно быстро после завершения процесса изготовления продукции. Второй путь - исчисление фактической себестоимости традиционным методом, а затем выявление отклонений путем сравнения фактической себестоимости с ее нормативной (плановой) величиной. В этом случае расчеты могут быть выполнены только после завершения отчетного периода, то есть оперативный учет затрат подменяется их последующим учетом, а значит, нормативный метод в таком исполнении теряет всякое значение.

Как уже отмечалось, учет затрат ведется по установленным нормативам, отклонение фактических затрат от нормативных фиксируется отдельно.

Список использованных источников

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Приказ министерства финансов Республики Казахстан от 23.05.2007 г. № 185
2. Кермов В.Э. Теория и практика организации управленческого учета на производственных предприятиях: Научное издание. – М.: ИВЦ «Маркетинг», 2001.- 328с.
3. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 2000. -415с.

Рецензент: д.э.н. Эргешбаев У.Ж.