

**Гладкова В. Е.**

*кандидат экономических наук, доцент,  
Институт государственного управления,  
права и инновационных технологий*

## **Управленческий учет и проблемы классификации затрат**

**Аннотация.** *Статья посвящена актуальным вопросам классификации затрат, формирующих себестоимость продукции в условиях развития рыночной экономики в России. Классификация затрат определяет качество управленческого учета в компании. Особое внимание уделяется выбору учетной системы, а также анализу данных управленческого учета для принятия решений.*

**Ключевые слова:** *затраты, расходы, организаторский бухгалтерский учет, классификация расходов, понятия, управления затратами, типов затрат, стратегического планирования.*

**The summary.** *The article is devoted to topical issues of classification of costs—the cost price of production in conditions of market economy development in Russia. Classification of costs determines the quality of management accounting in the company. Special attention is paid to the choice of accounting system, as well as the analysis of data of managerial accounting for decision-making.*

**Keywords:** *costs, expenses, managerial accounting, classification of expenses concept, cost management, types of costs, strategic planning.*

Коммерческое предприятие стремится принимать такие решения, которые обеспечивали бы ему получение максимально возможной прибыли. Прибыль, как правило, зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство и реализацию.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается автоматически. Поэтому затраты, формирующие себестоимость продукции являются ключевым звеном в управлении системы ценообразования в компании. Снижение или оптимизация затрат — это комплекс мер, которые необходимо привести в действие при руководстве компаний.

В экономической литературе и нормативных документах применяются такие термины, как «издержки», «затраты», «расходы». Неправиль-

ное определение этих понятий, на наш взгляд, может исказить их экономический смысл.

Внимательное изучение сущности перечисленных выше терминов, позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же — затраты компании, связанные с выполнением определенных операций. Так, в знаменитом словаре русского языка С. И. Ожегова [1] для обозначения этих терминов приводятся следующие определения: «...издержки — израсходованная на что-нибудь сумма, затраты» (С. 208); «...затрата — то, что истрачено, израсходовано» (С.193); «... расход — 1) затрата, издержки; 2) потребление, затрата чего-нибудь для определенной цели» (С. 580).

Термин «издержки» применяется, как правило, в экономической теории. Это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки.

Под затратами понимаются явные (фактические, расчетные) издержки компании, а под расходами уменьшение средств компании или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности.

Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг. Лишь в момент реализации компания признает свои доходы и связанную с ним часть затрат — расходы.

На такое понимание вышеуказанных терминов нас ориентирует МСФО 18 «Выручка», а также отечественные ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации». В соответствии с указанными документами расходы, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по соответствующим статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов.

С точки зрения техники бухгалтерского учета, данный подход определяется тем, что затраты должны накапливаться на счетах затрат: «Материалы», «Амортизация», «Расчеты по оплате труда» и т. д., затем на счетах «Основное производство», «Готовая продукция» и не списываться на счета реализации до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы, поскольку лишь в момент реализации организация будет признавать свои расходы.

Среди качественных показателей деятельности компании важное место занимает такой показатель, как себестоимость продукции. В нем как синтетическом показателе отражаются все стороны производственной и

финансово-хозяйственной деятельности компании. От уровня себестоимости продукции зависит размер прибыли и уровень рентабельности.

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется соответствующими нормативными актами, прежде всего, положением «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (утверждено постановлением Правительства РФ 5 августа 1992 г. № 552 с последующими изменениями и дополнениями) в части, не противоречащей гл. 25 НК РФ.

В управленческом учете целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. 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.

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 [1, С. 31–32].

Нисколько не умаляя достоинства предложенной классификации затрат, считаем, что сужение возможностей управленческого учета рамками только этих направлений не совсем отвечает требованиям нынешнего времени. Как известно, управленческий учет призван достигать намеченной цели через свои функции. У каждой функции имеется свое назначение, цель, задачи, а также методы, приемы и способы их достижения. В связи с этим предлагаем расширить направления классификации затрат, подчинив их возможностям каждой функции управленческого учета. При этом необходимо иметь в виду, что один и тот же классификационный признак в разных направлениях может дать разный результат и наоборот.

Обобщенно классификацию затрат предприятия применительно для управленческого учета можно представить в следующем виде (табл. 1).

*Таблица 1***Классификация затрат в управленческом учете**

| Классификационные признаки с учетом функций управления | Виды затрат                                                                                                                                                                 |
|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Процесс принятия управленческих решений             | Явные и альтернативные; релевантные и нерелевантные; эффективные и неэффективные                                                                                            |
| 2. Процесс прогнозирования                             | Краткосрочные и долгосрочные                                                                                                                                                |
| 3. Процесс планирования                                | Планируемые и непланируемые                                                                                                                                                 |
| 4. Процесс нормирования                                | Стандарты, нормы и нормативы и отклонение от них                                                                                                                            |
| 5. Процесс организации                                 | По местам и сферам возникновения; функциям деятельности и центрам ответственности                                                                                           |
| 6. Процесс учета                                       | Одноэлементные и комплексные; по статьям калькуляции и экономическим элементам; постоянные и переменные; основные и накладные; прямые и косвенные; текущие и единовременные |
| 7. Процесс контроля                                    | Контролируемые и неконтролируемые                                                                                                                                           |
| 8. Процесс регулирования                               | Регулируемые и нерегулируемые                                                                                                                                               |
| 9. Процесс стимулирования                              | Обязательные и поощрительные                                                                                                                                                |
| 10. Процесс анализа                                    | Фактические; прогнозные, плановые; сметные; стандартные; общие и структурные; полные и частичные                                                                            |

Важным моментом в управленческой деятельности является процесс принятия решений, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития компании.

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. Обязательность выделения неэффективных затрат трактуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Любая компания, стремящаяся 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.

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 центрам 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.

С вышеприведенной классификацией тесно связана группировка затрат в зависимости от сфер и функций деятельности предприятия, позволяет организовать функциональный учет, обеспечивающий сбор информации в разрезе сфер и функций деятельности предприятия, и только потом — по объектам калькуляции.

Функциональный учет затрат способствует укреплению внутрихозяйственного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами затрат, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах. Это помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

Все предпринимаемые меры, направленные на осуществление управленческой деятельности, могут быть сведены на нет, если на предприятии не будет функционировать эффективная система учета.

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.

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 постоян-

ную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет осуществления организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете 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.

Рассмотренная система классификации затрат в разрезе управленческих функций позволит повысить эффективность управленческого учета, усилит его аналитические функции, что в свою очередь обеспечит возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности.

### **Литература**

1. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов./Под ред. Н. Ю. Шведовой. М.: Русский язык, 1985.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.