

## **ТЕМА 2. ПОНЯТИЕ ЗАТРАТ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ**

- 1. Цели и задачи классификации затрат предприятия.**
- 2. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и планирования.**
- 3. Классификация затрат для принятия решений и планирования.**  
**Классификация затрат для контроля и регулирования.**

### **1. ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ.**

Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции – один из важнейших разделов управленческого учета. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческих решений и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат.

Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- По отношению к производственному процессу выделяют затраты прямые и косвенные;
- По своему назначению затраты делятся на основные и накладные;
- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);

- По своему составу затраты можно выделить одноэлементные и комплексные;
- В зависимости от периодичности возникновения выделяют текущие и единовременные затраты.

Для принятия решения и планирования различают:

- В зависимости от степени реагирования на изменение объема производства выделяют постоянные, переменные, смешанные затраты;
- По степени значимости выделяют затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- По признаку реальности следует выделить затраты реальные (имевшие место и отражение в бухгалтерском учете) и вмененные затраты (упущенная выгода организации);
- предельные и приростные затраты;

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты.

## **2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ, ОЦЕНКИ СТОИМОСТИ ЗАПАСОВ И ПЛАНИРОВАНИЯ**

*По возможности отнесения на конкретные виды продукции выделяют прямые и косвенные затраты.*

Прямые затраты можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции. К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые трудовые затраты.

Прямые материальные затраты – это материалы, которые становятся частью готового изделия. Например, на швейной фабрике к прямым материальным затратам можно отнести материалы, из которых шьют изделия.

Прямые трудовые затраты – это все расходы по оплате труда, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовой продук-

ции. Например, это зарплата основных производственных рабочих, которые занимаются изготовлением продукции данного вида.

Прямые затраты являются всегда переменными.

Косвенные затраты – это затраты, связанные с производством, но которые не возможно отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными видами изделий согласно выбранной предприятием методики (например, пропорционально основной зарплате, количеству отработанных часов).

Косвенные затраты подразделяются на две группы:

- **Общепроизводственные расходы.** Это общецеховые расходы на организацию, обслуживание управление производством. Например, к таким расходам можно отнести содержание производственных зданий, текущий ремонт оборудования, коммунальные услуги, арендная плата за производственные здания, амортизация зданий и оборудования.
- **Общехозяйственные расходы.** Они напрямую не связаны с производственной деятельностью предприятия. К ним можно отнести: административно-управленческие расходы, содержание и ремонт административных зданий. Часть косвенных расходов является переменными (например, затраты вспомогательных материалов, инструментов), часть косвенных расходов можно отнести к категории постоянных затрат, часть – к категории смешанных.

По своему назначению издержки делятся *на основные и накладные.*

К основным расходам относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислением на нее и др.), потребление которой связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему назначению, характеру и роли отличаются от производственных

функций.. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

*Производственные и внепроизводственные затраты.* В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

- Входящие в себестоимость продукции (производственные);
- Внепроизводственные затраты.

Производственные затраты состоят из трех элементов:

1. Прямые материальные затраты;
2. Прямые затраты на оплату труда;
3. Общепроизводственные расходы.

Производственные затраты овлечены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции.

Внепроизводственные затраты состоят из коммерческих и административных расходов. Это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а, следовательно, и производственных запасов предприятия. Внепроизводственные затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены.

*Одноэлементные и комплексные затраты.* Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам. К такому типу затрат относят: материальные затраты, затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизацию и др.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким их представителем являются общепроизводственные расходы, в которые входят практически все экономические элементы затрат.

В зависимости от периодичности возникновения затраты подразделяются на *текущие и единовременные*. К текущим относятся затраты на производство и продажу продукции в отчетном (плановом или анализируемом) периоде. Единовременные расходы связаны с подготовкой новых производств, освоением новой продукции, резервированием затрат на какие-либо цели (например, оплату отпусков, ремонт основных средств).

#### **4. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ**

Одной из задач управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия.

В этой связи в управленческом учете для выполнения расчетов используются следующие виды затрат:

- В зависимости от степени реагирования на изменение объема производства выделяют постоянные, переменные, смешанные затраты;
- По степени значимости выделяют затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- По признаку реальности следует выделить затраты реальные (имевшие место и отражение в бухгалтерском учете) и вмененные затраты (упущенная выгода организации);
- предельные и приростные затраты;

*Переменные, постоянные и смешанные затраты.*

Переменные затраты в сумме изменяются прямо пропорционально по отношению к изменению объема производства (уровня деловой активности),

но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными. Примером таких затрат могут служить затраты сырья и основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих.

Постоянные затраты в сумме не меняются при изменении уровня деловой активности, но рассчитанные на единицу, зависят от изменения уровня производства.

Изменения переменных и постоянных затрат в зависимости от изменения объема производства представим на графиках:

Некоторые затраты нельзя классифицировать ни как переменные, ни как постоянные.

Полупеременные затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных переговоров.

Приведем примеры переменных, постоянных и полупеременных затрат для производственной компании и компании, оказывающей услуги (банк)

Затраты	Производственная компания	Банк
Переменные	Прямые материальные затраты Прямые трудовые затраты Косвенные трудовые затраты Затраты инструментов	Почасовая заработная плата операторов на компьютерах Затраты на дискеты и другие накопители
Постоянные	Амортизация оборудования Амортизация зданий Заработная плата управленческого персонала Налог на имущество	Амортизация офисного оборудования Амортизация здания Заработная плата программистов, администрации Аренда зданий
Полупеременные	Затраты на электроэнергию Затраты на телефон Затраты на отопление	Затраты на электроэнергию Затраты на телефон Затраты на отопление

*Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.*

Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые 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, то есть те, которые в альтернативных вариантах не одинаковы. Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, часто в управленческом учете называют *релевантными*.

Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, готовит свои отчеты таким образом, чтобы они содержали лишь релевантную информацию.

**Пример 1.** Предприятием А, реализующим продукцию на внешнем рынке, впрок были закуплены материалы на сумму 50 000 руб. Впоследствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны. Произведенная из них продукция окажется неконкурентоспособной на внешнем рынке. Однако российский партнер готов купить у данного предприятия продукцию, изготовленную из этих материалов, за 80 000 руб. При этом дополнительные затраты предприятия А по изготовлению продукции составят 60 000 руб. Целесообразно ли принимать подобный заказ?

Сравним альтернативы по релевантным показателям.

Показатели	Альтернатива 1 (не принимать заказ)	Альтернатива 2 (принять заказ)
Выручка от продаж		80 000
Дополнительные затраты		60 000
Прибыль		20 000

Видно, что, выбрав альтернативу 2, предприятие А уменьшит свой убыток от покупки ненужных ему материалов на 20 000 руб., сократив его с 50 000 до 30 000 руб.

*Реальные и вмененные затраты.*

Реальные затраты имеют место и отражение в бухгалтерском учете. Они представляют собой фактические расходы организации.

Но иногда в управленческом учете для принятия решения необходимо начислить затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называют вмененными. По существу это упущенная выгода предприятия. Это возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

**Пример 2.** Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены и за неделю выпускает батонов на 10 тыс. руб. Оптовый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. руб. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от дохода в 10 000 руб., получаемого ранее от выпечки батонов, т.е. по существу понесет убытки на сумму 10 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может составлять ниже 13 тыс. руб. При этом 10 тыс. руб. – вмененные (воображаемые затраты, или упущенная выгода предприятия).

*Приростные и предельные затраты.*

Приростные затраты являются дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.

**Пример 3.** Торговое предприятие имеет показатели, представленные в таблице:

Показатели	Значения
Выручка от продажи, тыс. руб.:	1000
- объем реализации, шт.	1000

- цена за единицу, тыс. руб.	1
Закупочная цена единицы товара, тыс. руб.:	0,5
Издержки обращения, тыс. руб.:	260
- расходы на рекламу, тыс. руб.:	120
- содержание персонала, тыс. руб.	80
- командировочные расходы, тыс. руб.	60
Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб.	150

Предполагается освоение нового рынка сбыта. Дополнительный объем реализации должен составлять 200 штук, продажная и закупочная цена не меняется. При этом предусмотрено увеличить на:

- 30% - расходы на рекламу;
- 20% - арендную плату за новые торговые помещения;
- 10% - командировочные расходы.

Расчет приростных доходов и расходов представлен в таблице (закупочная цена товара и расходы по заработной плате в расчетах отсутствуют, являясь нерелевантными показателями).

Статьи затрат (доходов)	Текущие доходы (расходы), тыс. руб.	Прогнозируемые доходы (расходы), тыс. руб.	Приростные доходы (расходы), тыс. руб.
Выручка от продаж	1000	1200	200
Расходы – всего,	330	402	72
В том числе:			
- на рекламу	120	156	36
- командировочные	60	66	6
- арендная плата	150	180	30

Таким образом. Создание нового рынка сбыта приведет к приростным расходам в сумме 72 тыс. руб. Приростные доходы составят 200 тыс. руб.

Если выручка от продаж растет быстрее затрат на освоение рынка, значит, предприятие завладело его определенной частью, если медленнее – предприятие утратило конкурентоспособность и необходим анализ причин, обусловивших это.

Предельные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции. В вышеприведённом при-

мере товарооборот должен увеличить на 200 шт., следовательно предельные затраты составляют:  $72\ 000 : 200 = 360$  руб., а предельный доход –  $200\ 000 : 200 = 1000$  руб.

#### **4. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ КОНТРОЛЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ**

Как отмечалось выше, часто управленческий учет организуется по центрам ответственности. Такой подход может быть реализован на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, а на нерегулируемые затраты он воздействовать не может. Работа менеджера центра ответственности оценивается по его способности управлять регулируемыми затратами. Например, производственным цехом допущен перерасход материалов. Являются ли затраты материалов регулируемыми или не регулируемыми для данного цеха? Ответ не однозначен. Если перерасход связан с нарушением трудовой дисциплины или технологического процесса, то затраты окажутся регулируемыми. Если причина кроется в низком качестве материалов, то эти затраты окажутся нерегулируемыми со стороны менеджера центра ответственности.