

УДК 338:242

**КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ
ЗАТРАТАМИ ОРГАНИЗАЦИИ**

© 2011 г.

Н.А. Салмина

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского

salmin@bk.ru

Поступила в редакцию 05.07.2010

Рассмотрены существующие в теории и практике управления подходы к классификации затрат. На основе проведенного анализа предложена авторская классификация затрат по уровням центров маржинального дохода (ЦМД).

Ключевые слова: управление затратами, классификации затрат, центры финансовой ответственности, центры маржинального дохода.

В современных условиях хозяйствования для российских организаций все более острой становится проблема эффективного управления затратами. По мере развития конкуренции на целевых рынках происходит снижение нормы прибыли до 10–15%. В этой ситуации перспективы развития организации начинают во многом зависеть от поведения затрат, степени их управляемости.

Умение в периоды ухудшения конъюнктуры планомерно и рационально сокращать затраты повышает шансы на выживание. С другой стороны, при благоприятных экономических условиях повышается важность оптимального распределения ресурсов между текущей и инвестиционной компонентами затрат организации. Но это возможно, лишь если на предприятии внедрена продуманная система управления затратами.

Управление затратами – это процесс целенаправленного формирования затрат относительно их видов, мест и носителей для постоянного контроля уровня затрат и стимулирования их снижения.

Большое значение для правильной организации управления затратами имеет их научно обоснованная классификация.

Основной целью классификации затрат является создание четкой и упорядоченной структуры затрат в соответствии с решаемыми задачами. Без структуры отнесения затрат к тому или другому объекту невозможно эффективное управление.

Затраты как объект познания достаточно хорошо изучены в теории отечественного и зарубежного экономического анализа.

Международные стандарты по производственному учету и практика его организации в

экономически развитых странах предусматривают разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений управления затратами. Несмотря на существование множества способов классификации затрат, не представляется возможным выделить из них какой-то схемы в качестве эталонной. Схема классификации затрат зависит от назначения информации. Внутренние потребители информации определяют то направление, которое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

В отечественной литературе часто ссылаются на классификацию затрат, предложенную К. Друри [1]. По его мнению, способы классификации затрат зависят от направления (цели) управления затратами. Под направлением, по которому ведется управление затратами, понимается область деятельности (или процесс).

К. Друри распределяет затраты по следующим направлениям:

- 1) для определения стоимости запасов продукции;
- 2) для планирования и принятия управленческих решений;
- 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. Возможные альтернативные методы классификации затрат в рамках каждой из трех выделенных больших категорий обобщенно представлены в табл. 1.

Для сравнения: в отечественной группировке затраты делятся на пять элементов:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;

Таблица 1

Направления и возможные варианты классификации затрат

Назначение затрат	Возможные способы классификации
1. Затраты для определения стоимости запасов продукции	Затраты за отчетный период – непроизводственные (управленческие и коммерческие) и затраты, включаемые в себестоимость продукции (производственные). Составляющие затрат на производство продукции *: – основные материалы, – труд основных производственных рабочих, – производственные накладные расходы. Позаказная и попроцессная калькуляции затрат.
2. Затраты на производство, по данным о которых принимают решения	Динамика затрат по отношению к объему (уровню) производства: переменные, постоянные, полупеременные, полупостоянные. Затраты будущего периода, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках. Безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода. Вмененные затраты (возникают в результате принятия альтернативного курса действий). Предельные (маргинальные) затраты и приростные (инкрементные) затраты.
3. Затраты, по данным о которых осуществляется контроль и регулирование	Регулируемые и нерегулируемые затраты. Динамика затрат.

* К. Друри делит производственные затраты на три категории: затраты на материалы, рабочую силу и накладные затраты.

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты [2].

М.А. Вахрушина [3], дополняя классификацию К. Друри, в своей классификации расширяет направления классификации затрат, группируя их:

- по месту возникновения (по производствам, участкам и другим структурным подразделениям организации). Такая группировка затрат необходима для организации управления по центрам финансовой ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг);
- по носителям затрат (видам продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенных для реализации). Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг);
- по экономически однородным элементам и статьям калькуляции.

Классификация затрат разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам М.А. Вахрушина относит:

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

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат, представленная в табл. 2.

Тем не менее важнейшими группировками затрат, которые используются в теории и практике управления затратами отечественных хозяйствующих субъектов, остаются группировки по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Группировка затрат по экономическим элементам применяется при составлении сметы затрат на производство всей выпущенной продукции, планировании снижения себестоимости, определения её структуры, а также при нормировании оборотных средств. Но она непригодна для исчисления себестоимости единицы продукции, так как многие затраты невозможно распределить по видам продукции.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении бухгалтерской отчетности в форме приложения к балансу (форма № 5). Отечественные системы управления затратами как правило, ориентированы на данные бухгалтерского учета и запросы внешних пользователей. В отличие от отечественных, западные системы управления затратами ориентированы на данные внутрипроизводственного учета, запросы руководства и собственников хозяйствующего субъекта.

В основу классификации затрат по статьям калькуляции положен принцип единства цели и места расходования ресурсов (на какую продукцию, для какой цели и на какой стадии производственного процесса). Такая группировка должна в первую очередь обеспечивать выделение затрат, которые связаны с производством конкретных видов продукции (единицы и всего

Таблица 2

Классификация затрат в зависимости от целей управления

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и не планируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

выпуска за конкретный период: месяц, квартал, год). Это имеет важное значение для анализа и оперативного руководства деятельностью отдельных участков производства, цехов и предприятия в целом, для организации внутризаводского хозрасчета и изыскания резервов снижения себестоимости конкретной продукции.

В западных классификациях, как правило, отсутствует детальная классификация, регламентирующая состав затрат по элементам и статьям калькуляции, применяемая в отечественной практике.

По способу отнесения на себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные (накладные). Прямые – затраты, которые можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции, работы, услуги. К ним относятся затраты на сырье и материалы, заработную плату основных производственных рабочих. Косвенные – затраты, которые не имеют прямой связи с конкретным видом продукции, что особенно свойственно предприятиям, производящим широкую номенклатуру продукции. К косвенным относятся затраты на управление и обслуживание подразделений (если внутри подразделений производится несколько видов продукции), на управление и обслуживание предприятия в целом. Такие расходы распределяются между отдельными видами продукции косвенным путем, согласно выбранной базе распределения. Если предприятие производит один продукт, то все затраты на его производство и реализацию будут прямыми.

Проблема отнесения различных затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) является очень важной для организаций. С помощью механизма формирования себестоимости продукции (работ, услуг) можно стимулировать или, наоборот, «подавлять», делать невыгодными для организаций различные виды затрат. А в

совокупности с налоговыми льготами этот механизм является мощным рычагом воздействия на финансово-хозяйственную деятельность организаций.

Другим важным основанием классификации затрат, используемым в зарубежной и отечественной теории является их отношение к объему производства. По этому признаку затраты подразделяются на постоянные (условно-постоянные) и переменные (условно-переменные).

Переменные затраты прямо пропорциональны объему производства, постоянные не зависят от объема производства, а условно-постоянные и условно-переменные содержат в себе как постоянную часть, так и переменную.

Это разделение помогает оптимизировать затраты, особенно постоянные: когда определяется их структура, выявляются излишние постоянные затраты.

В зарубежных организациях такая классификация распространена повсеместно, а в российском законодательстве не является официально рекомендованной. Поэтому в российской практике данная классификация применяется редко, отказ от отнесения затрат к постоянным и переменным обосновывается трудностями такого разделения на практике, что иногда приводит к отрицательным последствиям.

Классификация затрат на переменные и постоянные является основой операционного анализа (анализ «затраты – объем – прибыль»). Операционный анализ позволяет отслеживать зависимость результатов деятельности от затрат, объема производства и цены и находить критический объем продаж, или точку безубыточности, в которой суммарный объем выручки равен суммарным затратам. Точку безубыточности особенно важно знать при неполной загрузке производственных мощностей, поскольку продажи ниже этой точки влекут за собой потери для организации.

Следует назвать и такие варианты классификации, часто используемые в теории и практике зарубежного управления затратами, как подразделение издержек на прошлые (фактические) и сметные (будущие, плановые) затраты, издержки по местам возникновения, возможностям регулирования и контроля, центрам ответственности, по носителям затрат. На российских предприятиях данная классификация используется преимущественно в крупных организациях.

Выбор критериев классификации затрат зависит от многих факторов, проявление которых наиболее ощутимо на уровне экономики конкретного хозяйствующего субъекта. Каждый из сформированных классов затрат должен соответствовать особенностям методологии решения поставленных задач, поскольку становится объектом корпоративного управления. В структурной классификации затрат главную роль играет их отношение к хозяйственным процессам обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Для промышленной организации это снабжение, производство и сбыт продукции. Разделение затрат по их принадлежности к определенному хозяйственному процессу позволит значительно повысить их экономичность на всех этапах реализации деловой активности хозяйствующего субъекта.

Одной из подсистем, обеспечивающих внутрифирменное управление, является управление затратами по центрам финансовой ответственности.

В рамках такой подсистемы можно оценить вклад каждого конкретного подразделения в конечные результаты деятельности предприятия, децентрализовать управление затратами, а также следить за формированием этих затрат на всех уровнях управления, что в целом существенно повышает экономическую эффективность хозяйствования.

В то же время выделение центров финансовой ответственности продиктовано необходимостью регулирования затрат и конечных финансовых результатов на основе оценочных показателей, ответственность за которые несут руководители структурных подразделений организации.

Таким образом, управление организацией через центры финансовой ответственности — это инструмент для тех, кто хочет оперативно управлять бизнесом и воздействовать на него, а также иметь системное представление о направлениях и темпах развития организации; понимать, за счет чего стало возможным достижение результата, кто реально приложил к этому усилия; знать, какое звено предприятия тормозит движение; определять наиболее эффективные

подразделения компании, воздействуя на которые можно добиться максимального эффекта и достичь качественно новых результатов.

В теории и практике управления затратами по центрам ответственности, как правило, выделяют 5 видов ЦФО: центры затрат, центры дохода, центры маржинального дохода, центры прибыли, центры инвестиций [4].

Центры маржинального дохода несут ответственность за величину маржинального дохода и создаются в тех организациях, где есть достаточно сложные по своей структуре и деятельности подразделения, являющиеся по сути бизнес-направлениями. Такие подразделения осуществляют не одно только производство (как центры затрат) и не одну только реализацию (как центры дохода), а полный или почти полный цикл производства и реализации товаров (работ, услуг) определенной номенклатуры. Например, в транспортных компаниях это могут быть: грузовые перевозки, пассажирские перевозки, ремонт транспорта и т.п.

Под термином маржинальный или предельный доход (Marginal Revenue) понимается разница между выручкой и переменными затратами [5]. Данный показатель позволяет определить, какой вклад в общий финансовый результат вносит каждая дополнительно реализованная единица продукции. Поэтому маржинальный доход также называется «вкладом на покрытие» (имеется в виду вклад на покрытие постоянных расходов). Поскольку классификация затрат на переменные и постоянные не всегда используется на практике (Direct Costing), центрами маржинального дохода могут быть ЦФО, отвечающие за величину разницы между выручкой и прямыми затратами, которая является вкладом на покрытие косвенных (распределемых) расходов. Таким образом, в зависимости от системы управления затратами, ЦМД ответственны за вклад на покрытие общих для компании (или для соответствующего уровня управления) затрат, которые классифицируются как постоянные или косвенные. В том и в другом случае, вклад на покрытие выступает в качестве критерия эффективности работы бизнес-направления.

Правила создания иерархии ЦФО относительно ЦМД:

- На одном уровне иерархии создаются два и более ЦМД с, как минимум, одним общим (для этих и только этих ЦМД) центром затрат. Если предположить обратное и создать единственный ЦМД, в стандартной системе управления затратами все расходы будут являться прямыми, то есть такой ЦФО будет отвечать за

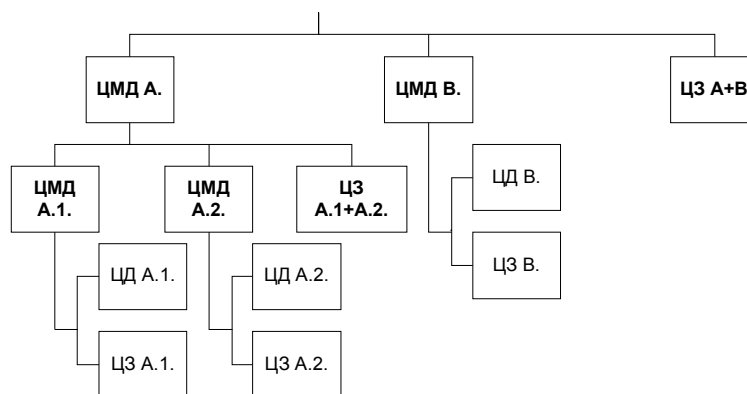


Рис. Правила создания ЦМД

показатель прибыли. Ситуация аналогична и при классификации затрат на переменные и постоянные. Как в первом, так и во втором случае единственный центр маржинального дохода предполагает существование одного бизнес-направления. В этом случае выделение ЦФО, отвечающего за вклад на покрытие, теряет смысл, поскольку за данный показатель будет отвечать единственный центр дохода и соответствующие центры затрат.

- ЦМД должны быть сложносоставными, то есть состоять из одного (минимум) ЦД и одного (минимум) ЦЗ.

- ЦМД может иметь подчиненные ЦМД. В этом случае он должен состоять из двух (минимум) ЦМД и одного (минимум) ЦЗ.

Таким образом, для управления затратами по центрам финансовой ответственности существующую классификацию затрат целесообразно дополнить разделением накладных расходов по уровням управления. Причем для каждого из этих уровней может существовать собственная

база их распределения по соответствующим ЦМД. Однако для одного и того же уровня управления (уровня вложенности ЦМД) должна быть единая база распределения косвенных расходов.

Список литературы

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [пер. с англ.]. Колин Друри. Под ред. С.А. Табалиной. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 430 с.
2. 22 положения по бухгалтерскому учету: сб. док. М.: Омега-Л, 2008. 368 с. (Нормативный портфель бухгалтера). ISBN 978-5-370-00581-7.
3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. 7-е изд., стер. М.: Омега-Л, 2008. 570 с.
4. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Ю. Добровольский [и др.]. СПб.: Питер, 2005. 448 с.
5. Лихачева О.Н., Щуров С.А. Долгосрочная и краткосрочная финансовая политика предприятия: Учеб. пособие. Под ред. И.Я. Лукасевича. М.: Вузовский учебник, 2008. 288 с.

COST CLASSIFICATIONS FOR COST MANAGEMENT PURPOSES

N.A. Salmina

This paper considers the known theoretical and practical approaches to the process of costs classification for management purposes. Based on the analysis, the author proposes her own classification of costs in accordance with the levels of marginal revenue centers.

Keywords: cost management, cost classifications, financial responsibility centers, marginal revenue centers.