## Управление затратами

1 Сущность классификации затрат

2 Классификация затрат для определения себестоимости и финансового результата

3 Классификация затрат для принятия решений и планирования

4 Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности подразделений

## 1 Сущность классификации затрат

Одной из важнейших задач контроллинга является управление прибылью предприятия, поэтому в фокусе внимания контроллинга находятся затраты: их виды, места возникновения и принципы управления ими. Классификация затрат – средство для решения задач управления: принимая решение, руководитель должен четко представлять себе все его последствия. Общепринятая классификация издержек по определенным признакам выглядит так:

|  |  |
| --- | --- |
| Признак | Вид затрат |
| Экономическое содержание | Бухгалтерские, экономические |
| Виды затрат | Экономически однородные элементы, статьи калькуляции |
| Степень охвата планом | Планируемые, непланируемые |
| Назначение | Основные, накладные |
| Способ отнесения на себестоимость / отношение к технологическому процессу | Прямые (основные), непрямые, общепроизводственные, общехозяйственные |
| Единство состава | Одноэлементные, комплексные |
| Степень влияния объема производства на уровень затрат | Переменные, постоянные |
| Рациональность расходования | Продуктивные, непродуктивные |
| Календарный период | Текущие, долгосрочные, разовые |
| Место возникновения и характер затрат | Производственные затраты в разрезе производства, цехов, служб и прочих административно обособленных структурных подразделений, непроизводственные расходы, связанные с управлением и реализацией |
| Виды продукции | по видам продукции, реализованная продукция, валовая продукция, товарная продукция |
| Целевое назначение / объект возникновения затрат | Статьи калькуляции |

Согласно задачам контроллинга во внутрипроизводственном (управленческом) учете существует несколько иная классификация затрат:

|  |  |
| --- | --- |
| Направление | Вид затрат с учетом функций управления |
| 1.Принятие решений | Релевантные и нерелевантныеПостоянные и переменныеМаржинальные, средниеДействительные (явные) и альтернативныеОбратимые и безвозвратныеинкрементальныепланируемые и непланируемые |
| 2. Оценка запасов и определение финансового результата | Исчерпаемые и неисчерпаемыеРасходы на продукцию и расходы периодаПрямые и непрямыеОсновные и накладныеВходящие и истекшие |
| 3.Контроль выполнения и регулирование | Контролируемые и неконтролируемыеРегулируемые и нерегулируемыеВ пределах норм или с отклонениями |
| 4. Прогнозирование | Краткосрочные и долгосрочные |
| 5. Стимулирование | Обязательные и стимулирующие |
| 6. Анализ | Фактические, прогнозные, плановые, стандартные, общие и структурные, полные и частичные |

# **2. Классификация затрат для определения себестоимости, финансового результата**

**Прямые и косвенные расходы**.

К прямым расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной на предприятии методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.д.).

Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах релевантного диапазона они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.

**Под релевантным диапазоном** в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию.

**Основные и накладные расходы**. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

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 начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению 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 непроизводственные** (периодические затраты, или затраты периода).

Производственные расходы или расходы на продукцию – расходы, которые связаны с производством или приобретением товаров для реализации. Прямые материалы, прямая заработная плата (заработная плата основные производственных рабочих), прочие прямые расходы (начисления на заработную плату), производственные накладные расходы (расходы связанные с содержанием производственного оборудования, амортизация производственного оборудования, заработная плата работников обслуживающих производств и пр.), т.е. состоят из трех элементов: прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, общепроизводственные затраты.

Непроизводственные расходы или расходы периода – расходы, которые не включаются в себестоимость запасов и рассматриваются как расходы того периода, в котором они были осуществлены. Расходы признаются расходами соответствующего периода одновременно с доходами, ради которых они были осуществлены. Административные расходы, Расходы на сбыт и реализацию продукции, расходы на исследования и разработки.

# **3 Классификация затрат для принятия решений и планирования**

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют следующие виды затрат:

* 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 предприятия);
* планируемые и непланируемые затраты

**Переменные, постоянные и условно-постоянные затраты.**

Переменные расходы – расходы, которые изменяются прямо пропорционально изменениям объема производства (или другого фактора затрат).

Постоянные расходы – расходы, которые остаются неизменными при изменениях объема производства.

Условно-переменные (Смешанные расходы, условно-постоянные) – расходы, которые состоят из элементов как переменных так и постоянных расходов. В качестве примера можно привести оплату пользования телефоном, состоящую из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменная составляющая), заработная плата работника, состоящая из постоянного оклада и переменной части - % за дополнительный объем продаж, затраты на электроэнергию.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат (Крз). Он характеризует соотношение между темпами изменениями затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:



где Y – темпы роста затрат, %

X – темпы роста деловой активности фирмы, %

Как отмечалось выше, затраты считаются постоянными, если они не реагируют на изменение объемов производства. Например, стоимость арендной платы за пользование автомобилем не изменится при увеличении объема производства на 30%. В этом случае



Таким образом, нулевое значение коэффициента реагирования затрат свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными издержками.

Разновидностью переменных затрат являются пропорциональные затраты. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Например, при увеличении объема производства на 30% пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции. Тогда



Таким образом, Крз=1 характеризует затраты как пропорциональные.

Другим видом переменных затрат являются дегрессивные затраты. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности фирмы. Допустим, что при увеличении объема производства на 30% издержки выросли на 15%. Тогда



Итак, случай, когда 0<Крз<1, свидетельствует о том, что затраты являются дегрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются прогрессивными затратами. В качестве примера можно привести следующее соотношение: рост объема производства на 30% сопровождается увеличением издержек на 60%. Тогда



Следовательно, при Крз > 1 затраты являются прогрессивными.

Экономическую сущность переменных и постоянных затрат можно проиллюстрировать на примере.

Пример.

Вследствие постоянно изменяющегося объема заказов, контролер заинтересовался поведением затрат при изменении степени загрузки производственных мощностей. В результате аналитической обработки документации, получены следующие цифровые данные для пяти различных видов затрат при различной степени загрузки оборудования:

|  |  |
| --- | --- |
| Выпуск продукции, шт. (х) | Затраты (З) по видам затрат |
| I | II | III | IV | V |
| 100 | 650 | 1000 | 1050 | 800 | 900 |
| 200 | 1250 | 2000 | 2200 | 800 | 1400 |
| 300 | 1700 | 3000 | 3800 | 800 | 1900 |
| 400 | 2100 | 4000 | 5600 | 800 | 2400 |
| 500 | 2500 | 5000 | 7650 | 800 | 2900 |

Цифры, приведенные в таблице, являются статистическими, «очищенными» контроллером от изменения цен, поскольку он знает, что величины затрат, интерпретируемые как оцененный в стоимостном выражении объем потребляемых ресурсов, используемых для производства продукции, могут быть использованы для анализа только тогда, когда они будут «очищены» от всех искажений, таких как, например, изменения цен, сверх нормативного потребления ресурсов и т.п.

Для точного анализа поведения затрат предлагается использовать следующие показатели:

коэффициент эластичности Э, определяемый как соотношение между относительным изменением объема продукции по следующей формуле:



поведение предельных затрат З', определяемое как отношение изменения затрат ΔЗ к изменению объема продукции Δх=1:



поведение средних затрат з, которое показывает, как изменяется средняя загрузка единицы продукта определенной величиной затрат при изменении объема производства:



Задание:

А) изобразить функцию затрат З=З(х) для заданных видов затрат I – V и опишите, каким образом изменяются затраты в зависимости от х.

Б) Задайте для вида поведения затрат значение коэффициента эластичности Э

В) Для каждого вида поведения затрат изобразите поведение предельных затрат З'

Г) изобразите для каждого вида поведения затрат поведение средних затрат

Д) изобразите переменные затраты и постоянные затраты в соответствии с определенным в п а) типом поведения затрат вида V

Е) Опишите согласно информации п. Г), характеризующей поведение средних затрат вида V, поведение средних затрат з, состоящих из переменных затрат на единицу и постоянных затрат на единицу

Ж) Приведите практические примеры видов затрат, которые могут иметь характеристики, аналогичные затратам видов I – V

Любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой

 **Y=a + bX,**

Где Y – совокупные издержки

а – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства

b – переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат)

X – объем производства продукции, услуг, товарооборота, в натуральных единицах измерения

Для целей управления – оценки эффективности деятельности предприятия, анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений – необходимо описать поведение издержек вышеприведенной формулой, т.е. разделить их на постоянную и переменную части.

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.

При определении **релевантных затрат** нужно учитывать **безвозвратные и вмененные затраты.**

**Безвозвратные затраты**– это затраты прошлых периодов, которые не являются существенными для принятия управленческих решений.

Пример.

На строительство нового производственного корпуса потрачено 130 млн. и уже сейчас ясно, что для его ввода в эксплуатацию потребуется затратить еще 120 млн. Доход от реализации продукции, которая будет произведена в нем за ближайшие пять лет, составит 230 млн. Вопрос: стоит ли продолжать строительство?

Анализ вариантов:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вариант | Затраты, млн. | Доход, млн.  | Разница, млн.  |
| А. Строительство прекращено | 130 | 0 | -130 |
| Б. Строительство продолжено | 250 | 230 | -20 |
| В. Разность (Б-А) | 120 | 230 | 110 |

На потраченные 130 млн. грн. повлиять уже невозможно. Релевантными являются только те затраты и выгоды, на которые можно повлиять сегодня, т.е. разность затрат.

**Вмененные затраты** (альтернативные издержки, упущенная выгода) релевантные для принятия решений.

Пример. Ремонтно-механический завод (РМЗ) имеет возможность выполнить заказ сторонней организации, затраты на выполнение которого составят 80 млн. Завод работает на полную мощность, поэтому выполнить данный заказ предприятие сможет только за счет другого заказа, прибыль от которого составила бы 20 млн. Необходимо определить цену выполнения заказа, которая должна покрыть не только затраты на его выполнение (80 млн.) но и упущенную выгоду (20 млн.). Необходимо иметь в виду, что данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, в приведенном примере – при полной загрузке мощностей. Если бы цехи завода были недогружены и работали с простоями, о вмененных затратах речь бы не шла.

**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.

**Планируемые и не планируемые 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 аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

# **4 Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности подразделений**

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 предприятия. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными подразделениями. Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход называется учетом затрат по центрам ответственности, он может реализовываться на практике при делении затрат на **регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые и неконтролируемые).**

Регулируемые затраты подвержены влиянию ответственного менеджера, а на нерегулируемые он воздействовать не может.

**Полностью регулируемые затраты**– затраты, отражающие четкую (функциональную) взаимосвязь между «входом» и «выходом» процесса производства (основные материалы).

**Частично регулируемые (произвольные)**– затраты, возникающие в результате решений, принимаемых руководителем периодически. Жесткая причинно-следственная связь отсутствует (возможна корреляционная зависимость) (затраты на маркетинг и рекламу).

**Слабо регулируемые (заданные)**– затраты, на величину которых невозможно воздействовать в краткосрочном периоде (затраты на строительство производственного корпуса).

Пример. Производственным цехом допущен перерасход материалов. Являются ли эти затраты регулируемыми для начальника цеха? Ответ неоднозначен. Если перерасход связан с нарушением трудовой или технологической дисциплины в цехе, то эти затраты окажутся контролируемыми. Если же причина кроется в низком качестве поступивших в цех материалов, то эти непроизводительные затраты рассматриваются как нерегулируемые начальником цеха, а ответственный за них будет уже начальник отдела снабжения.