***Когут О.Ю.,***

*Старший преподаватель*

*КазНУ им.аль-Фараби,*

*Г.Алматы*

**КЛАССИФИКАЦИЯ И ПОВЕДЕНИЕ ЗАТРАТ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ, ОЦЕНКИ СТОИМОСТИ ЗАПАСОВ И ПОЛУЧЕННОЙ ПРИБЫЛИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

Сбор и обработка информации в управленческом учете ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета.

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально-обоснованных решений. Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат — это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель [1, С.65].

  В связи с особенностями учета затрат в управленческом учете выделяют следующие классификационные группы затрат (в соответствии с рисунком 1).

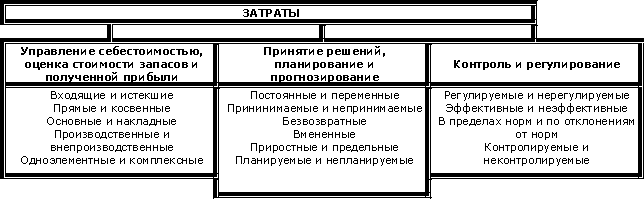


Рисунок 1. Классификация затрат в управленческом учете.[2]

Рассмотрим классификацию затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.

1. Учет общей суммы затрат на производство организуют по экономическим элементам  затрат, а учет и  калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг – по статьям затрат. Такой вид классификации определяется экономическим содержанием произведенных затрат.

Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По экономическим элементам составляют сметы затрат. Выделяют пять элементов затрат:

1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

2) затраты на оплату труда;

3) отчисления на социальные нужды;

4) амортизация основных фондов;

5) прочие затраты.

Для контроля за составом  затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу. Такой учет позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений. Решение этих задач осуществляется за счет применения классификации затрат по статьям калькуляции. Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции определяются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями, исходя из особенностей технологии и организации производства самим предприятием.

2. Входящие и истекшие затраты.*Входящие  затраты***–**это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд *истекших.*

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

3. Прямые и косвенные затраты. К*прямым*  затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Их можно отнести непосредственно на определенное изделие на основании первичных документов.

*Косвенные*расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной организацией методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия.

4. Основные и накладные.  По технико-экономическому назначению затраты делят на следующие группы:

*Основные* – затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих, износ инструментов и т. д.). Основные расходы учитываются на счетах учета производственных затрат: 8110 «Основное производство», 8310 «Вспомогательные производства».

*Накладные* – затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

5. Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода). *Производственные затраты –* это затраты, входящие в себестоимость продукции. Это материальные затраты, и поэтому их можно проинвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;

- прямые затраты на оплату труда;

- общепроизводственные расходы.

*Внепроизводственные затраты (периодические) –* это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Размер этих затрат зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят стадию запасов, а сразу оказывают влияние на исчисление прибыли. Таким образом периодические затраты всегда имеют характер исходящих, производственные затраты можно считать входящими.

6. Одноэлементные и комплексные затраты. *Одноэлементными*называют затраты, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты. *Комплексные*затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, цеховые (общепроизводственные) затраты, включающие в себя практически все элементы.

Такая группировка затрат с различной степенью детализации может быть проведена в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Например, на предприятиях с  высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, прямую заработную плату не выделяют, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством по статье  «добавленные расходы».

Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете выделяют классификационные  группы затрат, которые учитываются при принятии решений, планировании и прогнозировании [3, С. 45].

1. Постоянные и переменные затраты.Объективно описать поведение затрат можно, изучив их зависимость от объемов производства*,* т.е. разделив затраты на постоянные и переменные.

*Переменные затраты* возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. Примерами переменных непроизводственных затрат служат расходы на складирование, транспортировку, упаковку готовой продукции, которые прямо зависят от объема продаж.

Переменные затратыхарактеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (постоянные затраты) – стоимость самого предприятия. Рынок не интересует стоимость предприятия, его интересует стоимость продукта.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия называются  *постоянными* производственными *затратами.* Даже при изменении объемов производства (продаж) они не изменяются. Постоянные затраты – это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводоуправления, услуги связи, командировочные и др. управленческие расходы. На практике руководством организации заранее принимаются решения о том, какими должны быть постоянные затраты на основе планируемых смет по группам этих расходов.

На практике постоянные и переменные затраты встречаются достаточно редко. Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие. Поэтому говорят об *условно-постоянных* или*условно-переменных* *затратах.*

Условно-постоянные затраты**–**это затраты растущие скачкообразно, т.е. при определенном объеме выпуска эти затраты остаются постоянными, а при его изменении резко возрастают. Например, для увеличения количества выпускаемой продукции в цехе необходимо установить еще один станок, но одновременно с ростом объема производства увеличатся постоянные расходы за счет амортизационных отчислений на станок.

Условно-переменные затраты также меняются в зависимости от изменения деловой активности организации, но в отличие от переменных затрат эта зависимость не является прямой. Например, ежемесячная плата за телефон включает две составляющих: постоянную часть – абонентскую плату и переменную – междугородние переговоры.

Для описания степени реагирования переменных затрат на объем производства используют показатель – *коэффициент реагирования затрат (К),* введенный немецким ученым К. Меллеровичем. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле (1):

К = Y/ X, (1)

где Y – темпы роста затрат, % ;

Х – темпы роста деловой активности (объема производства, услуг, товарооборота), %.

Разновидностью переменных затрат являются *пропорциональные затраты.* Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Коэффициент реагирования затрат при этом будет равен 1 (К=1).

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются *прогрессивными.* Значение коэффициента реагирования затрат должно быть больше 1 (К > 1) [3, С.30].

Наконец, затраты, темпы роста которых отстают от темпов роста деловой активности организации, называются *дегрессивными.* Значение коэффициента реагирования будет лежать при этом в следующем интервале:  0 < К < 1.

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:

Y= А + bX, (2)

где Y –  совокупные затраты, тг.;

А – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, тг.;

b – переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), тг.;

X – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

2. Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.Процесс принятия управленческих решений предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов*.*Сравниваемые при этом затраты можно разбить на две группы: неизменные  при всех альтернативных вариантах и меняющиеся в зависимости от принятого решения. Затраты, имеющие отношение только к данной проблеме (отличающие одну альтернативу от другой) называют *релевантными.* Это те затраты, величина которых будет зависеть от принятого решения. *Нерелевантные* – те, которые от принятого решения не зависят. Бухгалтер-аналитик, представляя руководству исходную информацию для выбора оптимального решения, готовит свои отчеты таким образом, чтобы они содержали только релевантную информацию [4, С. 84].

Пример.Поступил заказ в ТОО «Resolution» [5, С. 84] на изготовление одного изделия, за которое покупатель готов заплатить 250 д.е. На складе имеется материал, за который когда-то было заплачено 100 д.е., но использовать его тогда и сейчас не представляется  возможным, кроме как на этот заказ. Стоимость обработки материала 200 д.е. На первый взгляд заказ невыгоден: 250 – (100 + 200) = – 50. Однако 100 д.е. потрачены давно, в связи с другим решением, и эта сумма не изменится вне зависимости от того, принят заказ или нет. Значит, релевантными в данном случае будут только затраты в 200 д.е. Чистый доход от выполнения заказа составит 50 д.е.

3. *Безвозвратные затраты* – это истекшие затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями. Обычно они не учитываются при принятии управленческих решений [6, С. 45].

4. *Вмененные (воображаемые) затраты* присутствуют лишь в управленческом учете.  Их добавляют при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в реальности их может и не быть. Они характеризуют  возможности по  использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения, если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

5*.* Приростные и предельные затраты*.* *Приростные (инкрементные) затраты* – являются дополнительными и возникают в результате изготовления и продажи дополнительной партии продукции.*Предельные (маржинальные) затраты* представляют собой дополнительные затраты в расчете на единицу продукции. Таким образом, обе категории затрат появляются в результате изготовления дополнительной продукции, одни в расчете на единицу, а другие – на весь выпуск.

6. Планируемые и не планируемые затраты.*Планируемые*– это затраты, рассчитанные на определенный объем производства.  В соответствии с нормами, нормативами, лимитами, сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. К ним относятся все производственные затраты организации. *Не планируемые*– это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции (потери от брака, простоев и т.п.).

Рассмотренные выше классификации затрат не решают всех задач по контролю за ними. Располагая сведениями о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности). Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов. Такой подход в управленческом учете назван *учетом затрат по центрам ответственности,*он реализуется на практике при делении затрат на следующие группы [7, С.78].

1. Регулируемые и нерегулируемые.*Регулируемые затраты* подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые*он воздействовать не может. Например, затраты, связанные с нарушением технологической дисциплины в цехе, находятся в ведении начальника цеха, однако на общехозяйственные расходы он влиять не может, поскольку это прерогатива руководителей высшего звена, для него эти затраты – нерегулируемые.

2.Контролируемые и неконтролируемые. *Контролируемые* затраты поддаются контролю со стороны субъектов управления, а *неконтролируемые* не зависят от деятельности управленческого персонала (например, повышение цен на ресурсы).

3. Эффективные и неэффективные затраты.*Эффективные затраты* – в результате этих затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, для выпуска которых были произведены эти затраты. *Неэффективные затраты* – расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, т. к. не будет произведен продукт. Другими словами, неэффективные затраты – это потери в производстве (от брака, простоев, недостач, порч ценностей) [3, С.50].

**Литература:**

1. Кеулимжаев К., Акимова Б. Производственный учет// Бухгалтерский и налоговый учет в Казахстане, №3, 2005 – Алматы: Издательский дом «БИКО», с.50-196

2. Дюсембаев К. Ш., Егембердиева С. К., Дюсембаева Е. К. Аудит и анализ финансовой отчетности. - Алматы. 1998.

3. Соколов В.Я. Классификация ошибок в аудите. - Бухгалтерский учет. № 3, 2008.13.

4. Куранбаев К. С. Организация инвентаризации. Бухгалтерский учет и аудит. 2003. № 4. с. 34-41

5. Учетная политика ТОО «Resolution»

6. Таменова И. Р. Учет ТМЗ. Бухгалтерский учет и аудит. 2005.№ 4.

7. Тулегинова Т. К. Налоговый и бухгалтерский учет ТМЗ. Бизнес класс. 2002. № 4. с. 10-13