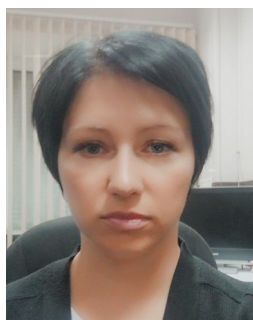


УДК 657.1:65



Чугришкина Татьяна Владимировна
магистрант, кафедра бухгалтерского
учета и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: Gb.saton@mail.ru

ОБЗОР ВИДОВ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Аннотация. В статье представлен обзор видов классификации затрат для решения управленческих задач, описанных современными российскими экономистами. Статья имеет своей целью оказать содействие пользователям в решении проблемы выбора из имеющего в экономической литературе многообразия классификаций, наиболее подходящей для решения индивидуальных управленческих задач. В статье представлена сводная таблица видов классификаций затрат, предлагаемых рядом современных экономистов, дается краткое описание каждого элемента классификации. Автором высказывается мнение о видах классификаций наиболее удобных для того или иного вида предприятий.

Ключевые слова: классификация, затраты, себестоимость продукции, управленческий учет, контроль, центр ответственности.

Tatyana V. Chugrishkina
Master's Degree Student,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: Gb.saton@mail.ru

THE OVERVIEW OF THE TYPES OF COST CLASSIFICATIONS IN MANAGEMENT ACCOUNTING OBJECTIVES

Abstract. In the article, there is a presentation of the cost classification types used in management accounting and described by some modern Russian economists. The main aim of the article is to help a reader to choose the most suitable types of cost classifications for solving his individual management tasks. There is a summary table of the main types of cost classifications in the article and the author gives a short description of the elements of each classification. The author gives his own opinion about the most suitable types of cost classifications for the different kinds of companies.

Keywords: classification, cost, production cost, management accounting, control, responsibility center.

В современной рыночной экономике одной из основных задач выдвигаемой перед производственными предприятиями, является повышение эффективности ведения собственной деятельности посредством сокращения затрат и, соответственно, уменьшения себестоимости продукции и повышения размера прибыли.

В связи с этим, актуальность изучения имеющихся в экономической литературе способов классификаций затрат обусловлена наличием перед хозяйствующими субъектами проблемы более углубленного и детального получения информации о составе собственных затрат с учетом того, что все затраты разнородны по содержанию, составу, значению. Изучение теоретических особенностей различных классификаций затрат будет способствовать формированию на предприятии своей собственной экономически обоснованной классификации с учетом индивидуальных особенностей предприятия. Что в свою очередь актуально для разработки и совершенствования системы управленческого учета на предприятиях, а именно, планирования результатов деятельности, выявления путей уменьшения себестоимости продукции.

Под классификацией понимается выделение каких-либо объектов или понятий по группам по принципу отнесения по определенному общему признаку [1].

В экономической литературе описано большое количество видов группировок затрат. Вопросами классификации затрат занимались многие отечественные ученые современности, например, Вахрушина М. А. [2], Глушенко И. Н. [3], Демина И. Д. [4], Ивашкевич В.Б. [5]. Карпова Т.П. [6,7], Соколов Я.В. [8] и другие экономисты.

Для того, чтобы изучить теоретические особенности различных видов классификаций затрат, необходимо разобраться в определении самого понятия затраты. Обобщенно, затраты представляют собой денежное выражение расходов, причем расходы напрямую взаимосвязаны с производственными процессами предприятия и отчуждением (реализацией) произведенного товара.

Важно отметить, что в экономике отсутствует универсальная классификация затрат, которая отвечала бы требованиям любого предприятия, так как каждый хозяйствующий субъект обладает своей уникальностью, индивидуальными характеристиками выстроенного производственного цикла и применяемых технологий.

На сегодняшний день в научной литературе рассматривают различные виды группировок затрат по общим признакам. Нами были изучены классификации, представленные следующими современными учеными: Соколовым Я.В.[8], Сеницкой Н.Я.[9], Путьрской Я.В. [10] (см. табл.1).

Таблица 1

Виды классификаций затрат для целей управленческого учета

Цели управ- ленческого учета	Признаки класси- фикации	Соколов Я.В.	Синицкая Н.Я.	Путырская Я.В.
Для калькулирования себестоимости, оценки запасов (учета и управления издержками)	По видам затрат (экономическому содержанию)	По элементам и статьям кальку- ляции	По элементам и статьям калькуляции	По элементам и статьям кальку- ляции
	По связи с техно- логическим про- цессом		Основные и накладные	Основные и накладные
	По составу		Одноэлемент- ные и ком- плексные	Одноэлементные и комплексные
	По способу вклю- чения в себестои- мость	Прямые и кос- венные	Прямые и кос- венные	Прямые и кос- венные
	По участию в про- цессе производства		Производ- ственные и коммерческие	Производствен- ные и непроиз- водственные за- траты
	По зависимости от периода отнесения на прибыль	Затраты на про- дукт и затраты на период		
	По объекту каль- кулирования	Затраты по тра- диционным и нетрадиционным объектам каль- кулирования		
Для принятия управленческих решений, планирования и прогнозирования	По отношению к принятому управ- ленческому реше- нию	Релевантные и нерелевантные	Релевантные и нерелевантные	Релевантные и нерелевантные
	По наличию до- полнительных за- трат		Приростные и предельные	Приростные и предельные
	По отношению к планированию		Планируемые и непланируе- мые	Планируемые и непланируемые
	По отношению к объему производ- ства	Переменные, по- стоянные, сме- шанные	Переменные и постоянные	Переменные и постоянные
	По участию в при- нятии решений	Альтернативные (вмененные)	Вмененные затраты	Вмененные затра- ты (альтернатив- ные)
	По степени усред- нения	Средние (удель- ные) и общие (совокупные)		

Продолжение табл. 1

Для осуществления контроля, анализа и регулирования	По степени регулируемости		Регулируемые и не регулируемые	Регулируемые и не регулируемые
	По эффективности		Производительные и непроизводительные затраты	
	По возможности нормирования		Нормативные затраты и по отклонениям от норм	
	По степени контроля	Контролируемые и неконтролируемые	Подконтрольные и неподконтрольные	
	Пространственный объект учета затрат	Затраты по центрам ответственности (по местам возникновения)		

Для решения такой управленческой задачи, как расчет себестоимости выпускаемой продукции (услуги), оценки запасов (их учета и управления), авторы выделяют группы затрат, рассмотренные ниже.

Так, все вышеназванные экономисты едины в классифицировании по элементам (видам), а также статьям калькуляции. В соответствии с нормами ПБУ 10/99, такими элементами являются материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты [11]. Такое классифицирование, по мнению Путырской Я.В., является базовым для обобщения затрат по местам формирования и носителям затрат и представляет собой первоначальный этап сбора расходов.

По принципу отнесения на себестоимость всеми авторами выделяются прямые и косвенные затраты: прямые относят на калькуляцию одного вида продукции, другими словами, это те затраты, без которых производство продукта было бы невозможным; косвенные затраты могут включаться в себестоимость нескольких позиций продукции.

По связи с технологическим процессом изготовления продукта Синицкая Н.Я. и Путырская Я.В. предполагают возможным подразделение затрат на основные — затраты, которые напрямую связаны с производством товара (услуги); к ним относят материальные затраты и пр. В качестве накладных затрат выделяют такие расходы, которые возникают для администрирования производством и процессами реализации готового товара.

Ими же предлагается возможным для целей исчисления себестоимости продукции группировка затрат по составу и по участию в процессе производства. По составу затраты подразделяют на одноэлементные, т.е. те, которые в

конкретном случае не могут быть разложены на составляющие компоненты и комплексные, которые включают в себя нескольких элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы). По участию в процессе производства Сеницкая Н.Я., Путырская Я.В. предлагают возможным деление затрат на производственные (связанные с производством продукции) и непроизводственные (иногда в литературе данные затраты называются «коммерческие»).

Соколовым Я.В. дополнительно выделяется группа затрат в зависимости от периода отнесения их на прибыль. Он выделяет затраты на продукт - затраты, которые в бухгалтерском учете становятся расходом в периоде осуществления реализации продукции (услуги), а не в момент осуществления фактических затрат на ее изготовление. Затратами на период (периодические затраты) считаются те, что списаны в расходы в момент их фактического осуществления.

Также им предлагается группировка затрат по традиционным и не традиционным объектам калькулирования. К традиционным объектам учета затрат Соколов Я. В. относит места возникновения затрат, заказы, переделы; к нетрадиционным – бизнес-процессы, отдельные операции бизнес-процессов, циклы.

Изучая далее способы группировок затрат с целью принятия управленческих решений, планирования и прогнозирования, очевидно, что все авторы едины во мнении о классифицировании затрат по отношению к объему производства и выделяют переменные (уменьшаются или увеличиваются в связи с уменьшением или увеличением объема выпускаемой продукции) и постоянные (не зависят от объема выпуска). Соколов Я. В. здесь же дополнительно выделяет смешанный вид затрат.

Также всеми авторами поддерживается возможность деления затрат по отношению к принятому менеджером или руководителем решению на релевантные (поддаются изменению в зависимости от принятого решения) и нерелевантные (статичны не зависимо от принятого решения).

Вмененные затраты (другими словами альтернативные) также присутствуют у всех авторов. Такие затраты нередко имеют место, когда могут быть рекомендованы менеджером или руководителем в процессе принятия какого-либо решения, но по факту они могут и не состояться.

Для целей планирования и прогнозирования Сеницкая Н.Я. и Путырская Я.В. выделяют приростные и предельные затраты. Под приростными понимаются сопутствующие затраты, появление которых вызвано принятием решения о дополнительном производстве или реализации какой-либо продукции. Предельные затраты имеют место, когда принимается решение о производстве еще одной единицы продукции. Учет предельных затрат ведется на единицу продукции, а не на полный выпуск.

По отношению к планированию ими же выделяются затраты планируемые (предусмотренные сметой) и непланируемые — непрогнозируемые расходы.

Как видно из таблицы 1, Соколов Я.В. дополнительно предлагает группировку затрат по степени усреднения и выделяет средние (другими словами, удельные) затраты и общие (другими словами, совокупные). Затраты, которые

рассчитаны на одну единицу продукции, по мнению Соколова В.Я., называются удельными. Полная сумма затрат, учтенная на определенный объем продукции, является совокупными затратами.

Говоря о степени и уровне регулируемости Сеницкая Н.Я. и Путирская Я.В. подразделяют затраты на регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые затраты способны уменьшаться или увеличиваться под воздействием управленца какого-либо подразделения или центра ответственности.

Сеницкой Н.Я. выделяются затраты:

- по эффективности в производстве: производительные (приносят доход) и непроизводительные (не приносят доход);
- по возможности нормирования: нормативные и отклонения от норм. Нормативными Сеницкая Н.Я. считает издержки, которые учитываются по ранее рассчитанным нормативным данным. Под отклонением ее понимается отклонение между плановыми и фактическими показателями затрат.

Соколов Я.В., Сеницкая Н.Я. по степени контроля выделяют следующие затраты. Контролируемые - те, что поддаются влиянию со стороны руководителя подразделения. Неконтролируемые затраты - те, что находятся вне зависимости от решений такого руководителя.

Соколов Я.В. также выделяет группировку затрат по местам их возникновения (по так называемым центрам ответственности).

Изучив работы вышеперечисленных экономистов, описав широкий спектр имеющихся в экономической литературе основных видов классификаций затрат, мы полагаем, что для предприятий с узко направленной производственной деятельностью, с простым производственным циклом, основной задачей управленческого учета которых, является калькулирование себестоимости в целях поддержания необходимого баланса между доходами и расходами от продаж, на наш взгляд, могло бы быть нетрудоемким и эффективным использование следующих видов распределения затрат: по элементам и статьям калькуляции, прямых и косвенных, переменных и постоянных, контролируемых и неконтролируемых.

Использование же всех видов классификаций может быть результативно для предприятий со средним и сложным производственным циклом, с разветвленной номенклатурой и неоднородной по своему составу продукцией. На таких предприятиях, как правило, представлена развернутая система управленческого учета и внутреннего контроля, направленная на решение широкого спектра управленческих задач, таких как: калькулирование себестоимости, определение прибыли, планирование и прогнозирование, контроль, анализ и регулирование.

В заключении, важно отметить, что руководство организации принимает решение о применении той или иной классификации затрат в учетной деятельности исключительно исходя из индивидуальных особенностей своего предприятия, а именно, исходя из специфики производственных процессов, задач,

выдвигаемых перед управленческим учетом, сформулированных исключительно исходя из личного суждения руководящего состава предприятия.

Список использованной литературы

1. Вахрушева О. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Вахрушева О. Б. — Москва.: Дашков и К, Ай Пи Эр Медиа, 2011. — 252 с.
2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. Для вузов / М.А. Вахрушина. — М.: Омега-Л, 2007. — 570 с.
3. Глущенко И. Н. Управленческий учет: учебное пособие / И. Н. Глущенко, Д. П. Устич — Москва.: Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте, 2015. — 324 с.
4. Теория и практика применения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Монография / Демина И.Д., Меркущенко С.Н. — Москва: Издательство «Русайнс», 2015. — 112с.
5. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. — Москва. : Магистр, 2010. — 574 с.
6. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Карпова Т. П.— Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.— 351 с.
7. Учет затрат и калькулирование себестоимости готовых объектов и отдельных циклов работ при долевом строительстве : монография / Т.П. Карпова, С.Ф. Шарафутина. — Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2018. — 276 с. URL: <http://znanium.com/catalog/product/977001>
8. Соколов Я.В. Управленческий учет : учеб. пособие / Соколов Я.В. - Москва : МАГИСТР, 2009. — 428 с.
9. Синицкая Н.Я. Управленческий учет. Конспект лекций : учеб. пособие. — Москва: Проспект, 2016. — 212 с.
10. Путырская Я.В. Бухгалтерские инструменты управленческого учета : учеб. пособие. / Я.В. Путырская — Иркутск : изд-во БГУ, 2019. — 63 с.
11. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790).