**Содержание**

1.Методы и способы классификации затрат, виды затрат

2.Методы выявления зависимости затрат от объема выпуска

3. Классификация затрат по степени регулируемости

4.Понятие центров ответственности в контроллинге, их классификация

Литература

**1. Методы и способы классификации затрат. Понятие релевантных затрат**

Важной задачей контроллинга является управление прибылью предприятия, поэтому в центре внимания предприятия находятся затраты: их виды, место возникновения, методы управления ими.

За объемы затрат на предприятии несут ответственность руководители различных служб и подразделений ("центров ответственности" согласно терминологии в контроллинге). Поэтому важнейшими объектами контроллинга в этой ситуации являются "затраты" и "центры ответственности".

Классификация затрат - средство для решения задач управления: принимая решение, руководитель должен четко представлять все его последствия. Чтобы принять правильное решение, ему необходимо знать, какие затраты и выгоды оно за собой повлечет.

**Релевантными** (существенными, значимыми) считаются только такие будущие затраты, которые изменяются изменяемые в результате принимаемого решения.

*При определении релевантных затрат необходимо учесть безвозвратные и вмененные затраты. Безвозвратные*, т.е. затраты прошлых периодов, *не являются существенными* для принятия управленческих решений. Их не принимают в расчеты т.к. на них никоим образом повлиять нельзя.

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

***Пример.*** *Строительной организации представляется возможность выполнить заказ А промышленного предприятия, затраты на выполнение которого составят 65 млн. грн. Но т.к. в организации имеются заказы предприятий строительной индустрии на полную мощность, то выполнить заказ можно только за счет другого заказа, прибыль от которого составила бы 15 млн. грн. Необходимо определить цену выполнения заказа А, которая должна перекрыть не только затраты на его выполнение (65 млн. грн.), но и упущенную выгоду (15 млн. грн.).*

*Цель классификации затрат* - выделить из общего объема затрат релевантную часть (ту, на которую можно повлиять в данный момент). И поэтому способы классификации затрат всегда зависят от конкретной задачи, стоящей перед руководителем. Специфика задач управления увязывается полностью с методами классификации затрат.

Применительно к различным вопросам, стоящим перед руководителем в процессе управления, затраты *можно классифицировать следующим образом*:

по динамике затрат относительно выпуска продукции (переменные, постоянные, смешанные);

по возможности отнесения на конкретный объект калькуляции (прямые, косвенные);

по степени регулируемости (полностью регулируемые, произвольные (частично регулируемые) и слабо регулируемые (заданные)).

Более детальная характеристика каждого вида затрат представлена в табл.1.

Отсюда следует, что затраты необходимо рассматривать в нескольких аспектах одновременно:

- по стадиям технологического процесса;

- по статьям затрат;

- по видам продукции;

- по центрам ответственности;

- по динамике затрат по отношению к объему выпуска;

- по степени регулируемости затрат.

**Таблица 1**

**Категории затрат**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Группа** | **Определение** | **Пример** |
| По динамике относительно объема выпуска | | |
| Постоянные | Затраты, которые остаются неизменными вне зависимости от изменения объема выпуска | Общехозяйственные затраты |
| Переменные | Затраты, которые изменяются прямо пропорционально изменению объема выпуска | Затраты на основные материалы |
| Смешанные | Затраты, которые изменяются при изменении объема производства, но в отличие от переменных затрат не в прямой пропорции (т.е. содержат в себе постоянную и переменную составляющие) | Затраты на электроэнергию |
| По возможности отнесения на конкретный объект калькуляции | | |
| Прямые | Затраты, отношение которых к конкретному объекту калькуляции (виду продукции, подразделению) прослеживается непосредственно (прямые затраты не совпадают с переменными: например, затраты на содержание и эксплуатацию оборудования цеха являются прямыми, но постоянными) | Затраты на основные материалы, зарплату рабочим и цеховому персоналу, содержание производственного оборудования |
| Косвенные | Затраты, которые невозможно непосредственно отождествить с тем или иным объектом калькуляции | Затраты на содержание заводоуправления |
| По степени регулируемости | | |
| Полностью регулируемые | 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 между "входом" и выходом" 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 |

Изменение объема выпуска или реализации любого вида продукции связано с изменением прибыли, поэтому руководитель должен представлять как оно отразится на затратах и выручке.

Существенной является та часть затрат и выгод, которая изменяется при изменении объема производства данной продукции. Поэтому для определения объема выпуска необходимо систематизировать затраты, при этом распределив их на постоянные (не зависящие от объема выпуска), переменные (изменяющиеся пропорционально объему выпуска) и смешанные (включающие в себя постоянную и переменную части).

Руководитель может управлять не только переменными затратами, но и постоянными. Постоянные затраты не зависят от объема производства, но могут изменяться под воздействием других факторов (например, затраты на содержание точки общепита на предприятии являются постоянными относительно объема выпуска, но зависят от числа работников). В связи с этим полезно проанализировать все факторы, от которых зависят данные затраты и каковы параметры этой зависимости (коэффициенты пропорциональности).

Воздействуя на факторы, менеджер может управлять постоянными затратами. Зависимость затрат от определенных факторов не всегда является линейной, поэтому необходимо определить кривую, описывающую поведение переменных затрат.

**2. Методы выявления зависимости затрат от объема выпуска**

**Как было установлено выше зависимость затрат от объема выпуска может быть как линейной, так и нелинейной. Для выявления характера и параметров этой зависимости используются специальные методы:**

инженерный (на основании технологических схем);

метод наименьших квадратов;

метод визуального контроля (оценка коэффициента пропорциональности "на глазок");

Самые точные результаты дают инженерный метод и метод наименьших квадратов, кратко опишем их.

***Инженерный метод*** состоит в том, что на каждую статью затрат технологии, инженеры исходя из технологической необходимости устанавливают нормативы на расходование ресурсов в натуральном выражении, а затраты планируют путем умножения этих нормативов на цены. *Недостаток метода* - высокая трудоемкость. Кроме того, сложно установить нормативы на такие затраты, как зарплата, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховые, общехозяйственные расходы. Метод применяют, если проводится анализ новой продукции, когда статистические данные за предыдущий период отсутствуют.

***Метод наименьших квадратов*** математически точен, но из-за большого объема расчетов требует использования компьютеров. Процесс разделения затрат на переменные и постоянные состоит из следующих этапов:

группировка затрат;

сбор статистической информации;

построение графика зависимости затрат от объема;

определение численных параметров зависимости затрат от выпуска;

проверка силы связи между затратами и объемом производства.

Но при использовании метода наименьших квадратов возникают следующие проблемы:

недостаточный объем статистической информации (для точности информации необходимо иметь данные хотя бы за 20 периодов (месяцев);

инфляционные процессы;

неточность исходных данных.

Для корректности обрабатываемых данных необходимо устранять влияние инфляционного фактора путем приведения всех показателей в цены базового периода.

Описанные методы выявления зависимости затрат от объема выпуска продукции (работ, услуг) дает возможность управлять затратами. Но для реализации этой функции необходимо знать степень регулируемости определенных групп затрат.

**3. Классификация затрат по степени регулируемости**

В целях планирования и контроля затраты по степени регулируемости подразделяются на 3 группы: полностью, частично и слабо регулируемые. Характеристики этих групп можно представить в виде табл. 2 .

**Таблица 2**

**Классификация затрат по степени регулируемости**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Группа | Экономические характеристики | Пример | Временные характеристики |
| Полностью регулируемые | Отражают четкую (функциональную) взаимосвязь между входом и выходом | Основные материалы | Короткий промежуток времени |
| Частично регулируемые (произвольные) | -отсутствует жесткая причинно-следственная связь между входом и выходом (корреляционная зависимость)  -возникает в результате периодически принимаемых решений (например, ежегодно) | Реклама | Более длительный период |
| Слаборегулируемые (заданные) | Появляются как результат обладания долгосрочными активами (например, основные средства) | Строительство нового цеха | Очень длинный период |

Степень регулируемости затрат полностью зависит от функциональных областей, в которых возникают затраты.

Полностью регулируемые затраты возникают, прежде всего, в сферах производства и распределения продукции. Произвольные затраты имеют место главным образом в НИОКР (научно-исследовательских и опытно-конструкторских работах), маркетинге и обслуживании клиентов. Слабо регулируемые (заданные) затраты возникают во всех функциональных областях. Сравнительная характеристика полностью регулируемых и произвольных затрат представлена в табл. 3.

**Таблица 3**

**Сравнение полностью регулируемых и произвольных затрат**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Параметры сравнения | Полностью регулируемые затраты | Произвольные затраты |
| Ресурсы | Материальные и трудовые ресурсы | Трудовые ресурсы |
| Технология | Стандартный, хорошо изученный процесс  Высокая повторяемость операций | «Черный ящик» (неполная информация о процессе)  Нестандартный, неповторяющийся процесс |
| Основной результат | Продукция или количественно измеримые услуги  Легко измерить величину  Легко проверить качество | Информация  Трудно измерить величину  Трудно проверить качество |
| Уровень неопределенности | Средний или небольшой | Высокий |

Необходимость и классификация затрат по степени регулируемости очевидна: любая другая классификация (переменные и постоянные, прямые и косвенные и др.), предназначены именно для выявления существенно значимых затрат, а данный подход позволяет это установить сразу, без промежуточных звеньев. Но единую жесткую методику классификации затрат по степени регулируемости, которую можно использовать на любом предприятии, разработать практически невозможно: существует лишь общая методология. Степень регулируемости затрат (по определению) зависит от специфики каждого предприятия, работающих на нем сотрудников (корпоративной культуры) и поэтому всегда носит субъективный характер.

Классифицируя затраты по степени регулируемости, можно понять, кто и на сколько сильно может воздействовать на затраты, но совершенно нет указаний каким образом это можно сделать.

И поэтому эта классификация применяется в сочетании с другими способами классификации затрат, например, относительно объема выпуска.

Очевидно, что степень регулируемости затрат будет разной в зависимости от условий:

длительности периода времени (в долгосрочных периодах существует возможность воздействовать на те затраты, которые в краткосрочном периоде считаются заданными);

полномочий лица, принимающего решения (затраты, являющиеся заданными на уровне начальника цеха, на уровне руководителя предприятия могут оказаться регулируемыми).

А поэтому классификация затрат по степени регулируемости на предприятиях должна применятся в сочетании с делением на центры ответственности.

**4. Понятие центров ответственности в контроллинге, их классификация**

В рамках системы контроллинга информация аккумулируется и анализируется не по предприятию в целом, а по центрам ответственности.

*Центр ответственности* - это сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение.

Рассматривается следующая классификация центров ответственности: центры затрат (центры регулируемых затрат, центры частично регулируемых затрат (произвольных)), центры прибылей, центры выручки, центры инвестиций.

*Центр затрат* - это подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты. Можно считать, что центр затрат - самое мелкое подразделение, а остальные центры ответственности состоят из центров затрат. В соответствии с классификацией затрат центры затрат можно разбить на центры регулируемых затрат и центры частично регулируемых (произвольных) затрат.

Примером центра регулируемых затрат может служить, например, цех основного производства. Следует заметить, что помимо достижения оптимального соотношения между затратами и выпуском у центров регулируемых затрат есть и другие важные цели, например, обеспечение необходимого качества продукции. Среди затрат указанных центров преобладают полностью регулируемые затраты, но есть и затраты других типов (например, в цехе основного производства – амортизация оборудования).

Примером центров произвольных (слабо регулируемых) затрат может служить администрация предприятия.

*Центр выручки* – структурное подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку, но не за затраты (отвечает в ограниченном объеме). Например, отдел сбыта на предприятии, руководитель которого отвечает только за затраты на реализацию продукции.

*Центр прибыли* – это подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыли (например, предприятие на самостоятельном балансе в составе объединения). Центр прибыли может состоять в свою очередь из нескольких центров затрат (предприятие, входящее в объединение, имеет структуру, состоящую из цехов и подразделений).

*Центр инвестиций* - это подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения, доходы и затраты. Например, директор строящегося производственного объекта или предприятие в составе объединения.

Рассмотренные особенности различных видов центров ответственности определяются *принципами* выделения центров ответственности на предприятии. В основном на практике применяют следующие принципы: *функциональный, территориальный, соответствия организационной структуре и сходства структуры затрат.*

**По функциональному принципу** выделяют следующие центры ответственности:

обслуживающие;

материальные;

производственные;

управленческие;

сбытовые.

Обслуживающие центры ответственности оказывают услуги другим центрам внутри предприятия (вспомогательные центры).

Материальные центры ответственности служат для заготовки и хранения материалов - это могут быть как основные, так и вспомогательные центры. Обычно затраты материальных центров ответственности можно отнести на конкретный вид продукции.

Производственные центры ответственности - это подразделения основного и вспомогательного производства. Затраты подразделений основного производства обычно можно отнести на конкретную продукцию. Затраты вспомогательных производственных центров включаются в себестоимость продукции опосредованно (через основные центры ответственности).

Управленческие центры ответственности - заводоуправление, бухгалтерия и т.п. Затраты этих центров непосредственно не связаны с конкретными видами продукции, их обычно распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе.

Сбытовые центры ответственности занимаются реализацией продукции — это основные центры ответственности, их работу можно соотнести с конкретными видами продукции.

На практике используются *два варианта* деления на центры ответственности по территориальному принципу (оно обычно дополняет деление по функциональному принципу).

**Первый вариант**. В рамках одного центра ответственности объединены несколько функций. Например, предприятие имеет несколько представительств на территории разных областей Украины, каждое из которых занимается маркетингом, рекламными услугами, реализацией продукции и контролем за договорами. Так как представительства небольшие, то нет смысла их делить на мелкие центры ответственности.

**Второй вариант**. Одно функциональное направление деятельности подразделяют на несколько центров ответственности (например, предприятие имеет склады в разных концах города. Каждый склад - центр ответственности).

Функциональный принцип деления предприятия на центры ответственности можно развивать дальше, распределяя функциональные центры по принципу сходства структуры затрат (создаются дополнительные удобства - возможность работы с одинаковыми калькуляциями затрат, одинаковыми нормативами).

Выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие требования:

в каждом центре затрат должны быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;

в каждом центре должен быть ответственный;

степень детализации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было слишком трудоемким;

желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр, для которого данные затраты являются прямыми;

на центры затрат желательно относить только прямые затраты (непосредственно связанные с его работой), а распределение общехозяйственных затрат не учитывать;

поскольку деление предприятий на центры ответственности сильно влияет на мотивацию руководителей соответствующих центров, необходимо учитывать социально-психологические факторы.

Выделение на предприятии центров ответственности и классификация затрат по степени регулируемости являются фундаментом для создания на предприятии системы управленческого учета, представляющей собой важнейший элемент всей системы контроллинга.

**Литература**

1. Бородушко И.В., Васильева Э.К. Стратегическое планирование и контроллинг. – СПб.: Питер, 2009. – 192с.: ил. – (Серия «Краткий курс)»
2. Голов С.Ф. Управленческий учет: Учебник. – К.: Либра, 2004. – 576с.
3. Дайле А. Практика контроллинга / Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2001.
4. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами. – Х.: Фактор, 2008. – 340с.
5. Контроллинг как инструмент управления предприятием/Под ред. Н. Г. Данилочкиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2009.- 279с.
6. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2008. – 208с.

7. Цигилик І.І. Контролінг (навчальний посібник у схемах і таблицях): Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2009 – 76с