**Управление затратами на основе управленческого учета**

Валерий Викторович Ивaнoв, доктор экономических наук, профессор Поволжской академии государственной службы имени П.А. Столыпина при Президенте РФ.

Контроль затрат важен для любой компании с точки зрения их влияния на конечный финансовый показатель — прибыль. Учет и распределение затрат в производстве, продвижении и реализации товаров (услуг) — важнейшие элементы управленческого учета, поскольку себестоимость единицы продукции является базой для принятия большинства управленческих решений. Но для всесторонней оценки полученных результатов и реализации на их основе последующих программ и планов управления издержками необходимо четко понимать их классификацию, выявлять и структурировать процессы формирования себестоимости.

Учет и распределение затрат в производстве, продвижении и реализации товаров (услуг) — важнейшие элементы управленческого учета, поскольку себестоимость единицы продукции является базой для принятия большинства управленческих решений, в частности:

какие виды товаров (услуг) следует продолжать производить, а выпуск каких товаров следует прекратить;

создавать самостоятельно или закупать необходимые для производства конечного продукта предприятия комплектующие материалы, услуги;

какую цену необходимо назначить;

приобрести ли новое оборудование, изменить ли технологию и организацию производства и т.д.

Контроль затрат важен для любой компании с точки зрения их влияния на конечный финансовый показатель — прибыль. Но для всесторонней оценки полученных результатов и реализации на их основе последующих программ и планов управления издержками необходимо четко понимать их классификацию, выявлять и структурировать процессы формирования себестоимости. Как правило, под затратами понимают потребленные ресурсы или денежные средства, которые нужно заплатить за требуемые в финансово-хозяйственной деятельности компании материалы и услуги. Первостепенное значение для организации управленческого учета имеет детализированная классификация затрат, наиболее распространенные из которых предполагают классификацию в зависимости:

от экономической роли в процессе производства — основные и накладные;

способа включения в себестоимость продукции — прямые и косвенные;

отношения к объему производства — переменные и постоянные.

Структурированные с помощью приведенных классификаций затраты отражают, сколько и каких ресурсов использовано или предполагается задействовать под решение конкретной задачи. Таким образом, выбор и внедрение классификации расходов необходимо производить с учетом особенностей мониторинга достижения стратегических и оперативных целей, а также отраслевой, рыночной, организационно-правовой специфики предприятия.

Рассмотрим подробнее особенности поведения издержек и их влияние на принимаемые управленческие решения.

1. Инкрементные и маржинальные издержки

Инкрементные (приростные или дополнительные) расходы представляют собой разность между величинами издержек для рассматриваемых видов продукции, возникающих при каждом анализируемом варианте объема производства. К ним можно отнести дополнительные затраты, ожидаемые при возможном увеличении ежемесячного объема строительства на 100 кв. м с 10000 до 10100 (табл. 1). Отметим, что такие затраты могут включать или исключать постоянные издержки. Если, как в нашем примере, постоянные расходы в результате принимаемого решения не изменяются, то инкрементные расходы по данной составляющей будут нулевыми, в противном случае необходимо скорректировать их величину.

Таблица 1. Расчет инкрементных и маржинальных издержек в строительстве недвижимости.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Расчет инкрементных издержек | | | Расчет маржинальных издержек | | |
| Начальный уровень | Новый уровень | Изменение | Начальный уровень | Новый уровень | Изменение |
| Объем строительства, кв.м в месяц | 10000 | 10100 | 100 | 10000 | 10001 | 1 |
| Удельные переменные затраты, тыс. руб/кв.м | 15 | 15 | 0 | 15 | 15 | 0 |
| Общие переменные затраты, тыс. руб | 150000 | 151500 | 1500 | 150000 | 15015 | 15 |
| Постоянные затраты, тыс. руб | 3000 | 3000 | 0 | 3000 | 3000 | 0 |
| Общие затраты, тыс. руб | 153000 | 154500 | 1500 | 153000 | 153015 | 15 |

Инкрементные затраты по своей сути схожи с маржинальными, которым наиболее часто отдают предпочтение экономисты. Основное отличие заключается в том, что маржинальные издержки представляют собой расходы на одну дополнительную единицу выпускаемой продукции, а инкрементные — изменение общей величины затрат в результате прироста выпуска на нескольких единиц. Таким образом, маржинальные издержки приоритетны при анализе и оценке экономической зависимости между затратами и объемом выпускаемой продукции. Однако при изменении объемов производства и реализации товаров (услуг) более значимы инкрементные затраты, так как указанное изменение зачастую не ограничивается одной дополнительной единицей продукции.

2. Устранимые, неустранимые и альтернативные расходы

Устранимые затраты представляют собой те расходы, которых можно избежать, если не принимать альтернативный вариант управленческих воздействий, в то время как неустранимые будут понесены в любом случае. Таким образом, с точки зрения принятия и оценки эффективности управленческого решения наиболее значимы устранимые расходы.

В качестве примера оценки указанных издержек приведем процесс обработки и рассмотрения эксплуатирующей компанией заявки на ремонт с помощью закупленных в прошлом на сумму 100 тыс. руб. материалов, которые на данный момент не могут быть проданы или использованы в техническом обслуживании недвижимости другим образом (табл. 2). Предположим, что клиент готов произвести текущий ремонт в арендуемом помещении, для чего потребуются все указанные материалы, но при этом согласен заплатить за ремонт не больше 250 тыс. руб. Вместе с тем дополнительные расходы компании-арендодателя на ремонтные работы, кроме себестоимости материалов, составляют 200 тыс. руб.

Таблица 2. Сравнительная оценка устранимых и неустранимых расходов.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование | Расчет результатов возможных управленческих решений | |
| отказа от заказа, тыс. руб. | приемки заказа, тыс. руб. |
| 1 | Поступления | 0 | 250 |
| 2 | Строительные материалы | 100 | 100 |
| 3 | Расходы на ремонтные работы | 0 | 200 |
| 4 | Превышение затрат (стр. 1 - стр. 2 - стр. 3) | -100 | -50 |

Прямой счет показывает, что общие издержки по выполнению такого заказа, учитывая расходы на материалы и затраты на ремонт, составят 300 тыс. руб. Однако такой расчет некорректен, так как 100 тыс. руб. на приобретенные материалы уже понесены и останутся неизменными независимо от принятия заказа или отказа от него. Поэтому эти материальные издержки являются неизбежными (нерелевантными) в отношении рассматриваемого управленческого решения. С другой стороны, если заказ принимается, то общие затраты фирмы по ремонту увеличатся лишь на 200 тыс. руб., которые и будут представлять релевантные расходы будущего периода. Сопоставление поступлений в 250 тыс. руб. с указанными релевантными затратами свидетельствует о целесообразности выполнения заказа на ремонт с учетом отсутствия возможности более выгодного применения имеющихся материалов с точки зрения получения доходов.

Таким образом, при положительном решении по заявке компания улучшит свое финансовое положение за счет снижения издержек на 50 тыс. руб. Другими словами, описанный метод релевантных затрат позволяет принять управленческое решение с точки зрения возможного выигрыша по сравнению с текущим состоянием. В нашем случае значим объем выручки от ремонта, поскольку будущие поступления изменяются в зависимости от принятого варианта.

На основе изложенного подхода к структуризации затрат можно сформулировать важный принцип принятия решений: в краткосрочном периоде не все расходы значимы с точки зрения возможного управленческого воздействия. В соответствии с этим принципом следует принимать те решения, которые позволяют получать доходы, превосходящие устранимые затраты.

В дополнение к этому выделяют невозвратные издержки, к которым относят затраты на уже приобретенные ресурсы, причем общее количество затрат не зависит от выбора между различными вариантами их дальнейшего применения. Они представляют собой расходы, понесенные в результате принятых в прошлом решений, и не могут быть изменены в будущем. Например, если инженерное оборудование было куплено четыре года назад за 10 млн. руб. с ожидаемым сроком службы в пять лет, то на текущий момент при линейной модели износа его остаточная стоимость равна 2 млн. руб. Полученная величина будет списана независимо от возможных альтернативных действий — как при утилизации оборудования, так и при дальнейшем его использовании для производственно-эксплуатационных целей.

Альтернативные (вмененные) затраты — средства, измеряющие возможность, которая не использована или от которой отказались при выборе одного из нескольких вариантов управленческих решений. Отметим, что такие расходы не могут быть учтены обычным способом с помощью традиционной бухгалтерской системы. Это обусловлено тем, что в бухгалтерском учете фиксируются затраты, основанные на прошлых платежах или обязательствах оплаты в будущем. Вместе с тем для принятия решений необходимо дополнительно учитывать альтернативные затраты, которые не предусматривают возникновения денежных потоков.

Альтернативные издержки очень важны при принятии управленческих решений в отношении распределения дефицитных ресурсов. В частности, когда ресурсы не являются редкими, то отсутствует необходимость их выделения только для какого-то варианта. Для примера рассмотрим ситуацию, когда к девелоперу поступает заявка на аренду помещений в полностью арендованном офисном комплексе (табл. 3).

Таблица 3. Оценка альтернативных затрат в аренде недвижимости.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателя | 1-й вариант | 2-й вариант |
| 1 | Заполняемость арендных площадей, % | 100 | 90 |
| 2 | Объем заявленных новым клиентом помещений, % от общей площади здания | 10 | 10 |
| 3 | Дополнительный прирост расходов на нового клиента, тыс. руб / год | 2000 |  |
| 4 | Снижение выручки от текущих арендаторов, тыс. руб / год | 8000 | - |
| 5 | Безубыточная цена договора аренды с новым клиентом, тыс. руб / год | 10000 | 2000 |

Предположим, что годовые эксплуатационные и управленческие затраты из-за нового арендатора увеличатся на 2 млн. руб., а отселение текущих арендаторов с запрошенных им площадей приведет к снижению дохода на 8 млн. руб. Соответственно, цена нового контракта должна быть достаточной для покрытия как явных дополнительных расходов, так и альтернативных издержек, связанных с недополученной выручкой.

С другой стороны, если в нашем случае есть свободные помещения в требуемом клиентом объеме, т.е. в пределах остатка потенциальной мощности,то заключение договора не приведет к отселению имеющихся клиентов. Следовательно, снижения поступлений от услуг аренды не будет, а альтернативные издержки будут нулевыми.

Полностью методы учета затрат и расходов изучаются в курсе "Управленческий учет". Модели калькулирования и практические ситуации по внутрифирменному планированию рассматриваются в курсе "Контроллинг". Оба эти курса вы можете изучить при обучении по индивидуальной программе, в удобном для себя месте, времени и темпе, сочетая обучение с профессиональной деятельностью. Приступить к обучению можно в этот же день, не дожидаясь формального зачисления платежа.