

ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ ЗАТРАТ ПРЕДПРИЯТИЯ: СУЩНОСТЬ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В ПЛАНИРОВАНИИ

Разделение объекта на классы по определенному общему принципу является одним из методов исследования. Чем больше выделено признаков классификации, тем больше степень его познания [5, с. 72-80]. Помимо этого, использование детальной классификации любого объекта позволяет создать необходимое информационное обеспечение принятия решений, так как в каждом конкретном случае дает возможность акцентировать внимание на востребованных в управлении критериях. Применительно к управлению затратами это означает, что классификация, с одной стороны, является важным инструментом познания категории затрат, а с другой стороны, – инструментом управления ими, так как использование разработанных критериев классификации дает возможность наряду с другими факторами многомерно рассматривать затраты предприятия и таким образом осуществлять целенаправленное и результативное управленческое воздействие.

Для принятия решений в управлении затратами, в частности для реализации функции планирования, помимо известной зависимости затрат от принимаемых решений и принципиальной возможности управления теми или иными затратами, важна определенность величины затрат и надежность информации об определенности затрат. Несмотря на то, что на сегодняшний день классификация затрат достаточно разработана, с применением существующих критериев классификации обеспечить такое рассмотрение информации о затратах предприятия не представляется возможным.

Классификация затрат получила отражение в работах как отечественных, так и зарубежных экономистов. При этом многие авторы, такие как С.Ф. Голов [1], К. Друри [2], Т.П. Карпова [3], В.Э. Керимов, Е.В. Мишина [4] рассматривают в качестве одного из критериев классификации затрат их зависимость от принимаемых решений, выделяя релевантные и нерелевантные, а также контролируемые и неконтролируемые. В тоже время не в полной мере учитывается надежность оценки величины затрат вне зависимости от степени их контролируемости и принимаемого решения. В существующей классификации затрат выделяются затраты в зависимости от возможности управления ими и в зависимости от принимаемого решения [1, с. 375]. В то же время не делается акцент на определенности величины затрат и надежности используемой оценки. Безусловно, если затраты в полной мере зависят от принимаемых решений, как, например, затраты на заработную плату при условии соблюдения трудового законодательства, на обязательный контроль качества, на реализацию любой функции предприятия, которая зависит только от факторов внутренней среды предприятия, то их величина четко известна, и, более того, любое их изменение является предопределенным [2, с. 215-222]. В то же время величина затрат может быть известна или достоверно определена при том условии, что они для предприятия не являются контролируемыми. К числу таковых, например, можно отнести обязательные налоговые платежи, не зависящие от принимаемых на предприятии решений, затраты на приобретаемое сырье, товары – вообще на любые материальные потоки из внешней среды. С другой стороны, затраты могут быть управляемыми, но вследствие особенностей технологического процесса или иных факторов однозначно и достоверно определить их до момента возникновения не представляется возможным. Например, в химической, металлургической и некоторых отраслях легкой промышленности практически неизбежным является возникновение брака в производстве, несмотря на то, что все факторы и процессы в производстве полностью зависят от принимаемых на предприятии решений [5, с. 74]. Таким образом, все производственные затраты в этих отраслях будут контролируемыми, но размер и время возникновения части из них будут неизвестны.

Представляется возможным выделить предопределенные, недостаточно определенные и неопределенные затраты для предприятия.

Предопределенными затратами предлагается считать те виды затрат, независимо от степени их управляемости, информация о величине и сроке возникновения которых известна и является достоверной. Это условие однако не предполагает постоянство величины затрат.

Недостаточно определенными предлагается считать затраты, информация о которых по своему содержанию и надежности достаточна для принятия решений, но вследствие различных причин величина и сроки возникновения затрат могут измениться с вероятностью, достаточной, чтобы ее учитывать в планировании и управлении затратами. Для недостаточно определенных затрат справедлива зависимость: чем более контролируемыми и релевантными являются затраты, тем выше их определенность [3, с. 125].

Под неопределенными затратами предлагается понимать те затраты, информация о которых отсутствует до момента их возникновения, или надежность такой информации недостаточна для принятия обоснованных решений в управлении затратами.

Отнесение тех или иных затрат в одну из трех рассматриваемых групп зависит не только от сущности затрат, особенностей процесса, вследствие которого возникают затраты, их зависимости от принимаемых решений на предприятии, но и от состояния внешней среды и повторяемости. Одни и те же затраты в зависимости от условий внешней среды и состояния системы управления затратами на предприятии могут быть отнесены к различным группам. В общем случае, чем выше интенсивность повторяемости затрат в условиях стабильной внешней среды, тем более определенными они являются. Изначально недостаточно определенные затраты вследствие прояснения и закрепления взаимных прав и обязанностей с субъектом внешней среды могут перейти в группу предопределенных. Например, в планировании затраты на сырье и материалы являются недостаточно определенными. После заключения договора с конкретным поставщиком на поставку с фиксированной ценой такие затраты можно считать предопределенными. В общем случае для большинства видов контролируемых затрат зависимость между временем их возникновения и определенностью носит обратный характер: чем ближе время возникновения затрат, тем, как правило, выше степень определенности затрат. Для неконтролируемых затрат такая зависимость отсутствует, поскольку и их величина, и время их возникновения от предприятия не зависят.

Постоянных предопределенных затрат в чистом виде достаточно мало, поскольку в деятельности предприятия величина большинства затрат определяется по результатам его взаимодействия с внешней средой, и только сравнительно небольшая часть затрат для предприятия является заранее известной и постоянной вне зависимости от состояния внешней среды. Неопределенные затраты также не слишком распространены. Большинство затрат предприятия по своей сути являются недостаточно определенными с различной степенью вероятности возникновения, времени возникновения и величины.

Выделение предопределенных, недостаточно определенных и неопределенных затрат позволяет, прежде всего, планировать и прогнозировать затраты, принимая в качестве дополнительного критерия их величину, как это показано на рис. 1.

Max			
Величина затрат	5	2	1
	6	3	2
Min	7	4	3
	Предопределенные	Недостаточно определенные	Неопределенные

Рис. 1. Использование критерия определенности в планировании затрат предприятия

Сочетание степени определенности затрат и их величины предопределяет их важность в планировании. На рис. 1 цифрами обозначен приоритет в планировании затрат. Важность планирования затрат снижается вместе с ростом числового значения в каждой ячейке. Штриховкой обозначены те виды затрат, на которые в планировании следует обращать внимание в первую очередь. Наиболее важными являются неопределенные значительные затраты, планированию которых необходимо уделить максимальное внимание, учитывая все факторы, влияющие на их величину, и определяющие значение таких затрат. Это вызвано тем, что неопределенность в формировании значительных затрат потенциально снижает финансовую устойчивость предприятия. Несколько меньший уровень важности в планировании имеют значительные недостаточно определенные затраты и менее значительные неопределенные, потому что потенциальный отрицательный экономический эффект, определяемый математическим ожиданием негативных для предприятия отклонений фактических величин затрат от плановых, для этих двух групп затрат будет приблизительно одинаковым.

Несколько меньший приоритет в планировании имеют неопределенные небольшие затраты и недостаточно определенные средние, а затем недостаточно определенные небольшие затраты. С точки зрения сочетания величины затрат и степени их определенности наименьшую сложность представляют все предопределенные затраты. Соответственно, важность их планирования уменьшается по мере снижения их величины. Это вызвано тем, что информация о предопределенных затратах известна, следовательно, сложности их планирование не представляет и, самое главное, надежность полученных результатов высока, чтобы ее использовать в принятии решений.

Выделение разных групп затрат в зависимости от степени их определенности позволяет выбрать наиболее целесообразные методы в планировании каждой группы затрат предприятия и, таким образом, повысить точность результатов планирования и прогнозирования затрат. Так, для предопределенных затрат в качестве метода планирования можно применять нормирование, методы аналогий, прямого счета

и экстраполяции. При использовании методов экстраполяции полученные зависимости величины predetermined затрат от влияния различных факторов можно считать достаточно достоверными для планирования будущих величин. Для комплексных predetermined затрат можно применить бюджетирование. При этом конечный результат будет представлять собой точную определенную достоверную величину затрат [4, с. 1-16].

Для недостаточно определенных затрат конечный результат в планировании с высокой степенью достоверности будет представлен возможным интервалом значений затрат. В то же время на практике даже для недостаточно определенных затрат конечная их величина будет представлена точечным значением, хотя вероятность такого результата будет ниже. При планировании недостаточно определенных затрат с использованием автоматизированной корректировки плана или скользящего планирования вместе с параллельным переходом части затрат в категорию безвозвратных и истекших протяженность достоверного интервала для величины недостаточно определенных затрат будет уменьшаться, а достоверность результатов увеличиваться. До какого-то предела степень определенности затрат будет достаточной для принятия решения, в то же время затраты останутся управляемыми и не перейдут в категорию безвозвратных, что и обеспечивает возможность оперативной корректировки планов в отношении недостаточно определенных затрат.

Для планирования недостаточно определенных затрат возможно использование гибкого бюджетирования в виде совокупности связанных форм, скользящих средних и адаптивного сглаживания (по отношению к неконтролируемым затратам), корреляционно-регрессионного анализа при условии надежности полученных зависимостей. Для планирования затрат с низкой степенью определенности возможно использование экспертных методов оценки. При этом, однако, диапазон достоверных значений может быть слишком велик для его практического использования.

Говорить о планировании неопределенных затрат некорректно, так как они либо являются неконтролируемыми, либо же по определению не могут быть заранее достоверно определены. Поэтому для планирования совокупности затрат предприятия по отношению к неопределенным затратам возможно применение таких методов прогнозирования, как прогнозная экстраполяция, аналогия и экспертные оценки. В меньшей мере возможно использование моделирования, поскольку большинство видов моделирования являются сложными и поэтому далеко не всегда экономически оправданными методами для прогнозирования неопределенных затрат. Если условия деятельности предприятия относительно стабильны, то любая прогнозная экстраполяция дает достаточно надежное значение неопределенных затрат, которое можно использовать для принятия решений. Вне зависимости от используемого метода конечный результат будет представлен интервалом возможных значений с необходимой степенью достоверности. При этом чем выше востребованная достоверность величины будущих затрат, тем шире получаемый интервал.

Помимо использования в планировании, структура затрат предприятия за ряд периодов по критерию их определенности позволяет судить о стабильности в управлении затратами. Чем выше доля недостаточно определенных и неопределенных затрат, тем, при прочих равных условиях, менее надежным является финансовое состояние предприятия, поскольку существует вероятность, что в любой момент неопределенные и недостаточно определенные затраты превысят планируемую, обеспечивающую безубыточный уровень деятельности величину затрат, даже оставаясь регулируемыми и релевантными.

Выделение в зависимости от определенности величины и сроков возникновения затрат, а также достоверности такой информации predetermined, недостаточно определенных и неопределенных затрат позволяет расширить существующую их классификацию. В управлении затратами их классификация по критерию определенности дает возможность усовершенствовать реализацию функции планирования затрат за счет использования последовательности планирования различных видов затрат и применения для каждого из рассматриваемых видов различных наиболее подходящих методов.

Основной сложностью в использовании данной классификации в практической деятельности предприятий, несмотря на ее пользу для планирования затрат, является то, что одни и те же затраты в различных условиях могут быть отнесены в разные группы, что требует периодического мониторинга для формирования структуры затрат в зависимости от их определенности.

Литература:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник - К.: Лібра, 2003. – 703 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов/ Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 774 с.
3. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ, 2000. — 350 с.
4. Керимов В.Э., Минина Е.В. Управленческий учет и проблемы классификации затрат.— С. 1-16.
5. Стоян В.І. Аналіз і оцінка систем обліку виробничих витрат // Фінанси України.-1999.- №3.- С. 72-80.