

Назарова В.Л.
**Учет затрат на производство
в системе стратегического
управленческого учета**

Для принятия оперативных и тактических решений по управлению организаций и их структурными подразделениями в условиях постоянно меняющейся конъюнктуры и развивающейся конкуренции товаропроизводителей необходима своевременная, достоверная и аналитическая информация. Поскольку исходные данные, полученные в результате наблюдения и первичного отражения происходящих хозяйственных операций, являются основой информации для управленческого учета, то от их достоверности, сроков получения, обработки и выдачи заинтересованным пользователям организации зависят правильность и обоснованность принимаемых управленческих решений, ориентированных на существующую рыночную ситуацию. Функция руководства, представляющая собой самостоятельный вид управленческой деятельности, базируется на использовании бухгалтерской информации. Подбор бухгалтерской информации должен осуществляться в соответствии с предметом деятельности и характером работ, которые обусловлены должностными инструкциями. Как правило, должностные инструкции состоят из разделов: общие положения, обязанности, права и ответственность. Стратегический управленческий учет исследует все факторы, позволяющие сделать затраты эффективными и реально ими управлять.

Ключевые слова: переменные, постоянные, затраты, принимаемые, не принимаемые, оценка, безвозвратные затраты, вмененные, планируемые, непланируемые, приростные, предельные, доходы.

Nazarova V.L.
**Accounting for the cost of
production in the system of
strategic management accounting**

Timely, reliable and analytical information is necessary for adoption of operational and tactical decisions on management of the organizations and their structural divisions in the conditions of constantly changing environment and the developing competition of producers. As the basic data obtained as a result of supervision and primary reflection of the happening economic operations are information basis for management accounting, from their reliability, dates of receipt, processing and delivery to the interested users of the organization, correctness and validity of the made administrative decisions focused on the existing market situation depend. The function of the management representing an independent type of administrative activity is based on use of accounting information. Selection of accounting information has to be carried out according to object of activity and nature of works which are caused by duty regulations. As a rule, duty regulations consist of sections: general provisions, duties, rights and responsibility. Strategic management accounting investigates all factors allowing to make expenses effective and is real them to operate.

Key words: the variables, constants, expenses accepted, not accepted the assessment, irrevocable expenses imputed, planned, which aren't planned incremental, limit, the income.

Назарова В.Л.
**Стратегиялық басқару есебі
жүйесіндегі өндіріс
шығындарының есебі**

Ұйымды басқару бойынша жедел және тактикалық шешімдер қабылдау үшін және үнемі өзгерістегі конъюнктура жағдайындағы олардың құрылымдық бөлімшелері және дамушы бәсекедегі тауар өндірушілерге дер кезіндегі, сенімді және талдамалық ақпарат қажет. Өңделмеген деректер бизнес операциялардың негізгі орынға байқау және рефлексия алынған жылдан бастап басқарушылық есеп жүргізу үшін ақпаратқа негізделген, содан кейін олардың сенім, ұйымдағы мүдделі пайдаланушыларға қабылдау, өңдеу және жеткізу мерзімдері басқару шешімдерінің дұрыстығы мен негізділігіне байланысты, ағымдағы нарықтық жағдайға бағытталған. Басшылық қызметі, бухгалтерлік ақпаратты пайдалану негізінде басқарудың тәуелсіз көрінісі болып табылады. Бухгалтерлік ақпаратты іріктеу қызметінің объектісі және лауазымдық нұсқаулықтарға байланысты жұмыстарды, сипатына сәйкес жүзеге асырылуы тиіс. Әдетте, лауазымдық нұсқаулықтары бөлікке бөлінеді: жалпы ережелер, міндеттері, құқықтары мен міндеттері. Стратегиялық басқару есебі, бухгалтерлік оларды бақылауға, шын мәнінде тиімді және жасауға барлық факторларды зерттейді.

Түйін сөздер: айнымалы, тұрақты шығындар, қабылданатын, қабылданбайтын, бағалау, қайтарымсыз шығындар, пайда, қосымша, жоспарланған, жоспарланбаған, өсімді, шекті, кірістер.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В СИСТЕМЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Сегодня в условиях обострения конкуренции в области развития управленческих технологий одной из важных проблем является ориентация бизнеса на долгосрочное планирование и определение наиболее выгодных направлений развития производства, обеспечивающих наивысший уровень рентабельности деятельности.

Значительный вклад в разработку теоретических вопросов и методологических аспектов стратегического управленческого учета, а также практических рекомендаций по его постановке на предприятии внесли работы таких зарубежных авторов, как И. Ансофф, М. Бромвич, В. Говиндараджан, К. Друри, Дж. Иннес, Р. Каплан, Р. Купер, Г. Маркович, Д. Нортон, М. Портер, Б. Райан, К. Симмондс, К. Уорд, Т. Хоуп, Дж. Шанк и др. Среди российских ученых неоспоримый вклад в разработку теории и практики стратегического управленческого учета внесли И.В. Алексеева, О.В. Алексеева, М.И. Баканов, И.Н. Богатая, Л.И. Борисова, А.Н. Бортник, Н.А. Бреславцева, М.А. Вахрушина, Л.Т. Гиляровская, Е.М. Евстафьева, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, И.Г. Кондратова, М.В. Мельник, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, В.С. Плотников, Л.В. Попова, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Г.В. Савицкая, М.И. Сидорова, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, В.И. Ткач, В.Н. Тренев, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и др. Неоспоримый вклад в развитие управленческого учета внесли казахстанские авторы В.К. Радостовец, К.Т. Тайгашинова, С.С. Сатубалдин, М.С. Ержанов, К.Ш. Дюсембаев, К.К. Кеулимжаев др.

Однако, все еще остается недостаточно разработаны теоретическая и практическая стороны отдельных аспектов стратегического управленческого учета. У руководителей казахстанских предприятий возрастает интерес к данной области учета в условиях расширения роли стратегического менеджмента. Все это обуславливает необходимость дальнейших исследований теории и практики стратегического управленческого учета.

Целью стратегического управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, то есть решений на перспективу. Здесь должна быть детальная информация об ожидаемых расходах и доходах организации. Причем

расходы предприятия делятся в соответствии с международными стандартами на расходы периода, которые возникают в каждом отчетном периоде (административные расходы, расходы по реализации продукции и расходы на финансирование), списываются в конце отчетного периода на уменьшение итогового дохода; производственные расходы, ежемесячно включаемые в себестоимость продукции. Все затраты, включаемые в себестоимость продукции, следует классифицировать на:

- переменные, постоянные – в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);
- вмененные затраты (или упущенная выгода предприятия);
- планируемые и непланируемые затраты;
- приростные и предельные затраты и доходы.

Переменные затраты появляются при изменении объема производства, изменяются прямо пропорционально его объему. Они зависят от деловой активности организации и носят производственный и непроизводственный характер.

Переменные производственные затраты характеризуют стоимость собственного продукта, так как рынок (потребителя) интересует не стоимость объекта, а стоимость продукта и собственные затраты на его потребление. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

Деление расходов по оплате труда на прямые и косвенные в значительной степени зависят от конкретных ситуаций. Если в организации производится только один вид продукции, то заработная плата не только производственных рабочих, но и управленческого персонала может быть классифицирована как прямые затраты.

Дискуссии возникают в связи с такими расходами, как дополнительная заработная плата за время обучения, отпуска, простоев, оплата за сверхурочную работу. Обычно эти расходы классифицируются как косвенные.

Дополнительные выплаты для этих работников с отчислениями считаются прямыми затратами на труд.

Прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда являются переменными, поскольку их величина изменяется прямо пропорционально объему производства.

Накладные расходы включают все косвенные расходы. Это затраты, связанные с производством, но которые нельзя прямо, непосредственно и однозначно отнести на конкретные виды готовых изделий. Их также называют косвенными производственными расходами.

Накладные расходы распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе.

Одни накладные расходы, такие, как затраты вспомогательных материалов, на электроэнергию, инструменты, изменяются прямо пропорционально объему производства и являются переменными производственными затратами. Некоторые накладные расходы являются постоянными, например, страховые взносы, арендная плата, амортизационные отчисления на оборудование, или полупеременные, например, плата за телефон, коммунальные услуги.

Другие затраты нельзя прямо, непосредственно и однозначно отнести на конкретную продукцию. Это не прямые, или косвенные расходы. Их распределяют по изделиям согласно выбранной методике.

Расходы по производству классифицируются как производственные накладные расходы. Они включают три типа затрат: косвенные затраты на материалы, косвенные затраты на труд, другие производственные затраты. Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы включают все затраты по разработке новых продуктов и услуг: создание опытных образцов, испытание новых изделий, содержание научных лабораторий. Значимость таких затрат возрастает, поскольку возрастает конкуренция не только между странами, но и между фирмами.

В производственной деятельности могут возникать затраты неиспользованных возможностей, называемые альтернативными затратами. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают во многих случаях при принятии решений в бизнесе. Например, предприятие-производитель спортивных сумок получило заказ на изготовление чемоданов. Если предприятие примет этот заказ, у него не хватит производственных возможностей (машинного и рабочего времени) для производства обычного количества спортивных сумок для целой сети магазинов по продаже спортивных товаров. Альтернативные затраты принятия этого заказа – это упущенная выгода от производства спортивных сумок, которое не может быть осуществлено. Эта упущенная выгода может быть рассчитана как потенциальный

доход от продажи спортивных сумок минус затраты по их производству.

Невозвратные затраты – это такие затраты, которые были сделаны в прошлом. Они не могут повлиять на будущие затраты и не могут быть изменены никакими настоящими или будущими действиями, например, первоначальная стоимость закупленного оборудования и затраты на создание материальных запасов. Поэтому эти затраты не принимаются в расчет при принятии решений в будущем. Допустим, что научно-исследовательской лабораторией приобретено оборудование. Прошел год, гарантийный срок работы оборудования истек, оно начинает давать сбои. Анализ причин неисправности оборудования показал, что этот тип очень чувствителен к уровню влажности и колебаниям температуры. Лаборатория располагается в старом здании с плохим отоплением и отсутствием кондиционеров. В результате оборудование работает с перебоями, счета за его ремонт увеличиваются, персонал раздражен. Работники лаборатории требуют снять оборудование, но руководитель лаборатории отказывается сделать это, так как за него уплачено 6 млн. тенге.

Это типичный пример недооценки роли невозвратных затрат. Никакие будущие решения по поводу оборудования не могут возратить эту стоимость. Будущие решения будут касаться будущих затрат, таких, как счета за ремонт или за оборудование помещения кондиционерами и отопительной системой.

Дифференциальная затрата – это величина, на которую отличаются затраты при рассмотрении двух альтернативных решений. Допустим, что рассматриваются два альтернативных места для строительства нового городского бассейна. Если будет выбран район А, ежегодные затраты по содержанию бассейна составят предположительно 65000 тыс. тенге. Если будет выбран район Д ежегодные расходы ожидаются в сумме 60000 тыс. тенге. Дифференциальные затраты по содержанию бассейна рассчитываются следующим образом:

$$65000 - 60000 = 5000 \text{ тыс. тенге.}$$

Дифференциальные затраты называют также дополнительными или приростными затратами. В примере с городским бассейном ежегодные приростные затраты по его содержанию составляют 5000 тыс. тенге, если городской бассейн переместится из района В район А. Дифференциальные (или приростные) затраты обнаруживаются во многих экономических решениях. Дополнительные затраты туристского агентства

по размещению нового отделения на окраине города - это приростные затраты размещения нового предприятия. Разница в общих затратах, которые несет туристская фирма с устройством или без устройства отделения на окраине, – это приростные затраты решения, если новое отделение будет организовано. Решения по вводу новых маршрутов на авиалиниях, дополнительных смен на заводе или увеличению штата медсестер в больнице также включают дифференциальные затраты.

Маржинальные затраты – это дополнительные затраты в расчете не на весь выпуск продукции, а на ее единицу.

Дополнительные затраты, которые несет предприятие, производя один дополнительный холодильник «Стинол», – это маржинальные затраты по производству холодильника.

Итак, маржинальные затраты производства – это дополнительные затраты, когда производится еще одна единица продукции. Средние затраты на единицу – это общие затраты по производству любого количества продукции, деленные на количество произведенных единиц.

При рассмотрении системы учета затрат на производство с точки зрения полноты включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) можно выделить систему полного включения затрат в себестоимость продукции и систему неполного, ограниченного включения затрат себестоимость [1, с. 93].

Традиционным для отечественного учета является калькулирование полной себестоимости. При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки предприятия, связанные с производством и реализацией продукции, независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию (производственные накладные расходы), распределяют сначала по центрам ответственности, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе распределения. В течение отчетного периода такие расходы накапливаются на отдельных счетах, а в конце отчетного периода включаются в себестоимость конкретного вида продукции пропорционально определенной базе распределения. Базой распределения могут быть: заработная плата основных производственных рабочих, сумма прямых затрат, объем выпущенной продукции.

Прямые затраты, которые сразу могут быть отнесены на соответствующий объект учета,

это: прямые материальные затраты; прямые затраты на оплату труда.

В момент реализации продукции, для определения ее продажной стоимости (дохода) исчисляется полная себестоимость без отражения на счетах бухгалтерского учета, в нее включаются косвенные расходы, к которым в данном случае относят расходы периода.

На основании полной себестоимости руководитель может сделать соответствующие выводы о прибыльности и убыточности продукции, о целесообразности ее производства в будущем.

Учет по полной себестоимости широко распространен в отечественной практике и имеет важное значение при определении финансового результата предприятия, исчислении налоговых платежей, для оценки перспектив в развитии производства.

Система учета по полной себестоимости, на наш взгляд, имеет ряд достоинств и недостатков.

Достоинства можно отметить следующие:

- соответствие действующим в Казахстане нормативным актам по финансовому учету и налогообложению;

- корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

К существенным недостаткам этой системы учета можно отнести:

- включение в себестоимость продукции затрат, несвязанных непосредственно с ее произво-

дством (в результате происходит искажение рентабельности отдельных видов продукции);

- утрату объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов;

- капитализацию постоянных накладных расходов в запасах готовой продукции на складе, когда спрос на продукцию уменьшается;

- в плановой калькуляции себестоимости заранее предусматривается плановая прибыль, на самом же деле необходимо устранить риск убытков;

- невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема производства (так как постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные).

В практике существуют различные методы учета затрат, использование каждого из которых способствует более точному исчислению себестоимости продукции, что в конечном итоге будет использовано менеджерами и руководством организации при правильном принятии различных экономических решений влияющих на главную цель предприятия увеличение прибыльности и минимизации затрат. Но для аналитичности показателей производится выбор только одного метода, который фиксируется в учетной политике организации и применяется из одного отчетного периода к другому.

Литература

1 Сатаев С.А. Основы стратегического учета в управлении затратами // Вестник Кыргызского экономического университета им. Т. Рыскулбекова Спецвыпуск, посвященный Иссык-Кульскому форуму бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии «III-Исраиловские чтения» Часть 1, г. Чолпон-Ата, 6-9 июля 2013 г. – 260 с.

References

1 Sataev S.A. Osnovy strategicheskogo ucheta v upravlenii zatratami // Vestnik Kyrgyzskogo ekonomicheskogo universiteta im. T. Ryskulbekova Spec. Vypusk posvyashchennyi Issyk-Kul'skomu Forumu buchgalterov i auditorov stran Centranooil Asii «III-Israilovskie chteniya» Chast'1, Cholpon-Ata, 6-9 July 2013 g. – S.260.

