

вать следующим образом: «какова вероятность того, что значение частного индикатора контроля в планируемом периоде будет равно единице». А ответом на данную гипотезу будут являться текущие значения, принимаемые индикаторами.

### **Интерактивно-адаптационная оптимизация**

На основе значений индикаторов контроля и оценки зависимости предприятие должно сформировать соответствующие интерактивно-адаптационные стратегии для нивелирования угроз и максимального использования своих сильных сторон. В формировании производственной программы этот момент следует отразить посредством оптимизации, путем построения экономико-математической модели с целевой функцией представляющей отношение темпа роста прибыли (EVA) к темпу роста коэффициента контроля с классическими ограничениями по производственным мощностям, сбыту и бюджету. Смысл целевого критерия состоит в нахождении оптимального темпа роста прибыли (EVA), при котором адаптивность системы будет максимальна, а рост затрат на повышение контроля будет минимальным.

Таким образом, применение систем раннего предупреждения, способствующих идентификации и оценке риска, базируется на объективных детерминантах планово-управленческих решений всегда присутствующих в том или ином событии. Оценка детерминант приводит к пониманию контроля над причинами, а фокусирование на базисных факторах успеха как областях наблюде-

ния способствует повышению мобильности в адаптационном репликативном механизме предприятия и реализуется в производственной программе, как ядре хозяйственной деятельности на основе оптимизационного инструментария, позволяющего, при переключении на новую стратегию, интерактивно минимизировать затраты на адаптацию, увеличивая темпы роста прибыли (EVA).

### **Список литературы**

1. Клейнер, Г.Б. Предприятие в нестабильной экономической среде: риски, стратегии, безопасность. / Г.Б. Клейнер, В.Л. Тамбовцев, Р.М. Качалов. – М.: Экономика, 1997.
2. Саати, Т. Аналитическое планирование: Организация систем / Т. Саати, К. Кернс. /Пер. с англ. – М.: Радио и связь, 1991.
3. Акофф, Р. Акофф о менеджменте / Р. Акофф. /Пер. с англ. под ред. Л.А. Волковой – СПб.: Питер, 2002.
4. Ширяев, В.И. Экономико-математическое моделирование управления фирмой. / В.И. Ширяев, И.А. Баев, Е.В. Ширяев. - Изд. 3-е, стереотипное. – М.: КомКнига, 2007.
5. Хан, Д. Планирование и контроль: Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга. / Д. Хан, Х. Хунгенберг. /Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2005.
6. [www.aup.ru/articles/finance/8.htm](http://www.aup.ru/articles/finance/8.htm)
7. Похвалов, А.С. Формирование оптимальной производственной программы промышленного предприятия в условиях дефицита собственных оборотных средств. / А.С. Похвалов. - Дис... канд. экон. наук. 08.00.05. – М.: РГБ, 2003.
8. Мачин К.А. Методика интерактивного планирования формирования производственной программы промышленного предприятия: Автореферат дис. канд. экон. наук 08.00.05. – Новосибирск: НГУЭиУ, 2007

## **Проблемы организации системы управленческого учета**

**В.Л. Назарова**

КБТУ, г. Астана

В формировании методов учета затрат на производство определяющим является целый ряд факторов: вид деятельности организации, отрасль, тип и технология производства, структура управления и т.п.

Предметом познания выступает фактическая себестоимость калькуляции единицы продукции, формируемая под воздействием

определенных элементов, взаимосвязь которых является характерной для того или иного метода учета затрат. В организации учета затрат в промышленных производствах элементы, как составляющие методов присутствуют.

В рыночных условиях работы предприятий не возможно обойтись без планирования деятельности. В 80-х годах прошлого

столетия существовала, едина плановая система, которая регулировала все виды производств, поэтому экономике нужны были единые исходные методологические принципы при выделении объектов учета затрат и калькуляции себестоимости.

Вместе с тем, учитывая разнообразие производства в каждой отрасли, были разработаны единые рекомендации по учету затрат и исчислению себестоимости продукции, которые должны были быть гибкими, учитывать зональные особенности производства, а также особенности специализации промышленных предприятий. В эпоху перестройки и разгосударствления предприятий, возникновения новых видов деятельности встал вопрос, что понимать под объектами затрат и объектами калькулирования. В экономической литературе авторы данное понятие трактуют по-разному.

Так, некоторые российские ученые определяют это понятие как совокупность, сгруппированных для решения задач управления себестоимостью (П.С. Безруких). Другие, подробно рассматривая вышеназванное определение (В.Ф. Палий) отмечают, что весьма неточно формируется объект учета как группировка, понятие объекта подменяется методом учета. Понятие объектов бухгалтерского учета давно применяют в теории. Их определяют как реально существующие объекты хозяйственной деятельности, составные элементы кругооборота средств организации, которые наблюдаются и познаются субъектом управления посредством бухгалтерского учета. Под объектом затрат на производство следует понимать реально возникающие издержки производства, сгруппированные по различным признакам, для формирования показателей себестоимости. В узком учетном смысле он определяет затраты как признак их группировки для получения информации в интересах контроля и управления.

Первичными (элементными) объектами учета затрат на производство являются затраты труда и материальных ресурсов при выполнении различных производственных операций, затраты по содержанию и эксплуатации различных машин, механизмов, оборудования, зданий и сооружений, по управлению производством. В.Ф. Палий считает, что признак группировки затрат это и есть объект учета.

На наш взгляд, наиболее полно понятие «объект учета затрат» будет отражать следующее определение: объект учета затрат

- это реально существующие объекты хозяйственной деятельности.

В условиях социализма для всех отраслей производства определение объектов учета затрат и объектов калькуляции было регламентировано Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг. Данный документ прошел обсуждение и принят в России сегодня.

Но, Казахстанские предприятия, в период перехода на Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, потеряли нить преемственности, т.к. был предложен Национальной комиссией впоследствии департамент бухгалтерского учета и аудита, в качестве документа определяющего примерный состав затрат включаемых в себестоимость продукции Стандарт бухгалтерского учета 7 и методические рекомендации к нему. Но данный стандарт не отражает отраслевых особенностей отечественных производителей. Данным документом было предложено вести учет в разрезе четырех статей затрат (материалы, заработная плата, отчисления и накладные расходы) и по пяти экономическим элементам (материалы, заработная плата, отчисления, амортизация средств и прочие). Однако на современном этапе развития экономики и в соответствии с программой реанимирования промышленности в Республике Казахстан методология учета затрат на производство продукции остается на низком уровне.

Сегодня требуется деление бухгалтерской службы на предприятии на финансовую и управленческую. Если для финансовой бухгалтерии имеются установленные МСФО правила, то для управленческой они отсутствуют.

В связи с этим возникают новые проблемы, связанные с разработкой рабочего плана счетов управленческого учета, определение порядка отражения издержек в системе управленческого учета и построения системы управленческой отчетности.

Предлагаемая Радостовцем В.К. схема учета затрат на производство построена с применением системы одноэлементных транзитных счетов, которая предусматривает деление производственных счетов каждого подраздела «Основное производство», «Вспомогательные производства» и «Накладные расходы» строго по *элементам затрат*: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления; износ (амортизация) основных средств; прочие расходы.

Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита была предложена схема учета затрат на производство по которой все затраты следовало учитывать:

- по месту возникновения – производством, цехам, участкам, структурным подразделениям. В целях определения производственной себестоимости продукции;

- по видам продукции (работ, услуг) – для исчисления ее себестоимости;

- по видам расходов или по способу отнесения на себестоимость продукции – *по экономическим элементам и статьям калькуляции*:

- по экономическим элементам – показывается, что именно израсходовано на производство продукции. В соответствии со стандартом бухгалтерского учета №7 «Учет товарно-материальных запасов» затраты следовало учитывать по следующим экономическим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления; износ средств; прочие затраты;

- по статьям калькуляции – в целях исчисления себестоимости отдельных видов продукции: материалы; оплата труда; отчисления; накладные расходы.

В целом же организация производственного учета предполагает и определенную группировку издержек предприятия в зависимости оттого, что именно считается объектом учета затрат. При этом возможны: учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

Учет издержек по видам. Это необходимое условие для итогового контроля издержек, которое позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости производственной продукции – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство, выявить имеющиеся резервы по снижению себестоимости.

Виды затрат, вошедшие в себестоимость продукции, установлены Стандартом бухгалтерского учета 7 «Учет товарно-материальных запасов» и методическими рекомендациями к нему «Состав и классификация затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг)» – это материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления социального налога, накладные расходы.

Учет издержек по местам их возникновения. Место возникновения затрат – это струк-

турное подразделение предприятия, рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия и т.п. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Данный учет позволяет руководству предприятия обеспечить: действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений; распределение накладных издержек между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

Цель учета по центрам ответственности – накопление данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы могли быть отнесены на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером-аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из них руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям расходов.

Администрация решает сама, в каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности.

Учет по носителям. В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг, т.е. виды продукции (работ, услуг), предназначенные для реализации.

Если на предприятии однородная продукция изготавливается из одного и того же исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у предприятия появляется возможность минимизировать количество носителей затрат, а следовательно, и упростить процедуру калькулирования.

Производственные затраты. Они состоят из четырех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- отчисления (социальный налог, социальные отчисления);
- накладные затраты.

Производственные запасы отражаются в запасах материалов, незавершенном производстве, готовой продукции (товарах) на складе предприятия. Они подлежат инвентаризации, находятся в активах предприятия и должны принести выгоду в будущих отчетных периодах.

В прямые материальные затраты входят затраты сырья и основных материалов, которые становятся частью готовой продукции и их стоимость прямо и экономично, без особых затрат относят на определенное изделие. Величину прямых материальных затрат нельзя рассчитать умножением количества материалов, которое должно быть использовано на производство конкретного вида продукции, на цену единицы материалов.

Прямые затраты на оплату труда включают в себя все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо, непосредственно и экономично отнести на определенный вид готовых изделий: заработная плата рабочих, занятых непосредственным изготовлением изделий. Однако с производством связаны и подсобные рабочие, менеджеры и мастера, вспомогательный персонал. Их заработная плата входит в состав производственных затрат, но эти затраты на оплату труда нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, они называются накладными (косвенными) трудовыми затратами. Такие расходы, подобно косвенным накладным материальным затратам, рассматриваются как часть общепроизводственных расходов.

Деление расходов на оплату труда на прямые и косвенные в значительной степени зависит от конкретных ситуаций. Если в организации производится один продукт, 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, их величина изменяется прямо пропорционально объему производства.

Общепроизводственные (накладные) расходы включают в себя все косвенные расходы. Это затраты, связанные с производством, но которые нельзя прямо, непосредственно и экономично отнести на конкретные виды готовых изделий. Их также называют косвенными производственными расходами. Общепроизводственные (накладные) расходы распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе. Конкретные методы распределения подробно рассмотрены ниже.

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

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

Расходы по производству классифицируются как производственные накладные расходы, они включают в себя три типа затрат: косвенные затраты на материалы, косвенные затраты на труд, другие производственные затраты. Затраты на научно-исследовательские работы объединяют 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.

Альтернативные затраты – это затраты неиспользованных возможностей. 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 мага-

зинов 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.

Дифференциальные затраты – 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 65 000 тенге. Если будет выбран район В, ежегодные расходы ожидаются в сумме 60 000 тенге. Дифференциальные затраты по содержанию бассейна рассчитываются следующим образом:

$$65\ 000 - 60\ 000 = 5\ 000 \text{ тенге.}$$

Дифференциальные затраты называют также дополнительными или приростными затратами. В примере с городским бассейном ежегодные приростные затраты по его содержанию составляют 5000 тенге, если городской бассейн переместится из района «В» 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 входят в дифференциальные затраты.

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

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

В таблице 1 показано, как изменяются маржинальные затраты при различном количестве производимых изделий.

Маржинальные затраты обычно различны при разных объемах производства, потому что изменяется эффективность производственного процесса, они уменьшаются с увеличением выпуска.

Важно различать маржинальные затраты и средние затраты. В этом примере маржинальные затраты второго холодильника составляют 1800 тыс. тенге. Однако средние затраты на единицу, когда производятся два холодильника, равны  $3800 : 2 = 1900$  тыс. тенге. Аналогично маржинальные затраты 11-го холодильника – 1790 тыс. тенге., но средние затраты на единицу при производстве 11 холодильников равны 1708 тыс. тенге ( $18\ 790 : 11$ ).

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.

Таблица 1- Изменение маржинальных затрат, тыс. тенге

| Количество производимых холодильников | Общие затраты по производству холодильников | Маржинальные затраты производства холодильников |
|---------------------------------------|---|---|
| 1                                     | 2000  | 2-го холодильника 1800                          |
| 2                                     | 3800 } разность – 1800                      |   |
| 10                                    | 17000                                       | 11-го холодильника<br>1790                      |
| 11                                    | 18790 } разность – 1790                     |   |
| 50                                    | 90000                                       | 51-го холодильника<br>1000                      |
| 51                                    | 91000 } разность – 995                      |   |

Кроме перечисленных видов затрат, существуют еще инкрементные затраты. Они возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривают как приростные, иначе инкрементные затраты. Если принятое решение о выпуске дополнительной партии продукции не влечет за собой увеличения постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Структура раздела Производственных счетов Генерального плана счетов складывалась из прямых затрат, которые также отражали статьи калькуляции (материалы, оплата труда производственных рабочих, отчисления) и косвенных затрат или комплексной статьи (накладные расходы), которая включается в себестоимость продукции через распределение пропорционально какой либо выбранной базе.

Однако следует заметить, что группировки в учете затрат по экономическим элементам и статьям затрат взаимосвязаны, так как они характеризуют одни и те же затраты предприятия по составу (элементы) и целевому назначению (статьям калькуляции). Это позволяет сформировать в учете информацию о затратах в целом по предприятию, в поэлементном разрезе и детализировать ее по местам возникновения затрат и видам продукции (работ, услуг), по статьям калькуляции, более достоверно исчислять себе-

стоимость продукции, улучшать контроль за издержками предприятий. Группировка по экономическим элементам применяется для изучения структуры затрат, контроля соблюдением сметы производственных расходов, планирования и анализа. Группировка по статьям используется для организации аналитического учета издержек предприятия, калькулирования и контроля себестоимости продукта. Обе группировки дополняют друг друга и позволяют рациональнее вести учет затрат на производство продукции, исчисление и анализ себестоимости.

Порядок отражения издержек в системе управленческого учета, прежде всего, заключается в организации учета производственных затрат. Для этого используют бухгалтерские счета и группировки затрат.

Для учета затрат на производство Типовым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета подразделов 8100 «Основное производство», 8300 «Вспомогательное производство», 8400 «Накладные расходы». При разработке Рабочего плана счетов организацией в соответствии с выбранной учетной политикой можно предусмотреть следующую группировку счетов:

В.Л. Назарова

|      |   |
|------|---|
|      | Раздел 8. Счета производственного учета                             |
| 8100 | Основное производство   |
| 8110 | Основное производство   |
| 8111 | Материалы   |
| 8112 | Оплата труда производственных рабочих                               |
| 8113 | Отчисления от оплаты труда  |
| 8114 | Накладные расходы   |
| 8200 | Полуфабрикаты собственного производства                             |
| 8210 | Полуфабрикаты собственного производства                             |
| 8211 | Материалы   |
| 8212 | Оплата труда производственных рабочих                               |
| 8213 | Отчисления от оплаты труда  |
| 8214 | Накладные расходы   |
| 8300 | Вспомогательное производство  |
| 8310 | Вспомогательное производство  |
| 8311 | Материалы   |
| 8312 | Оплата труда производственных рабочих                               |
| 8313 | Отчисления от оплаты труда  |
| 8314 | Накладные расходы   |
| 8400 | Накладные расходы   |
| 8410 | Накладные расходы   |
| 8411 | Материалы   |
| 8412 | Оплата труда работников   |
| 8413 | Отчисления от оплаты труда  |
| 8414 | Ремонт основных средств   |
| 8415 | Амортизация и обесценение основных средств и нематериальных активов |
| 8416 | Коммунальные услуги   |
| 8417 | Арендная плата  |
| 8418 | Прочие накладные расходы  |

## **Сбалансированная система показателей и её использование в управлении предприятием**

**Т.В. Прокопьева**

Рубцовский индустриальный институт (филиал) ГОУ ВПО «Алтайский государственный технический университет им. И.И. Ползунова»  
г. Рубцовск

В настоящее время для того, чтобы иметь возможность постоянно адаптироваться к изменяющимся условиям рынка лучше своих конкурентов, превосходить их по качеству, скорости и гибкости предоставления

услуг, по широте ассортимента или цене продукции руководителям необходимо оперативное получение информации о деятельности компании для своевременного принятия управленческих решений. Большое значение