

КЛАССИФИКАЦИЯ И ДИФФЕРЕНЦИАЦИИ ЗАТРАТ В УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

Н.С. Ерибаева – ст. преподаватель

Исследованы теоретические и практические аспекты организации учета затрат в системе управленческого учета, методы учета затрат на предприятии, способы их совершенствования.

Ключевые слова: управленческий учет; система затрат; учет затрат; методы учета затрат; производственные затраты; непроизводственные затраты; расчет себестоимости.

Еще в начале XIX века предприятия сами вели учет и управляли своими делами. Однако уже к середине века объемы хозяйственной деятельности резко возросли, организация предприятия усложнилась, а информация бухгалтерского учета перестала удовлетворять интересы руководи-

телей. Появление управленческого учета было выходом из создавшегося положения, поскольку управленческий учет не отменяет традиционный бухгалтерский, а дополняет его.

В странах с развитой рыночной экономикой уже несколько десятилетий существует деление

Таблица 1

Сравнительная характеристика систем управленческого и финансового учета

Область применения	Учет	
	управленческий	финансовый
Пользователи информации	Внутренние пользователи (владельцы, менеджеры)	Внешние пользователи (инвесторы, кредиторы)
Обязательность ведения учета	Необязателен, но жизненно необходимым аппаратом управления	Обязателен в соответствии с законодательством каждой страны
Частота составления	Является конфиденциальным, т.е. коммерческой тайной, составляется по мере необходимости	Является публичным и составляется один раз в год или в квартал
Привязка по времени	Имеет дело с прошлым, настоящим и будущим	Отражает прошлые сделки, т.е. носит "исторический" характер
Основные положения	Ведется в произвольной форме, в денежном и неденежном выражении	Жестко регламентирован стандартами бухгалтерского учета, ведется в денежном выражении
Степень точности информации	Много приблизительных оценок, самое главное – гибкость и своевременное предоставление	Более-менее точен, мало приблизительных оценок
Объект отчетности	Различные структурные подразделения, сегменты	Предприятие в целом

бухгалтерского учета на финансовый и производственный. В последние годы наметилось дальнейшее деление учета на управленческий и производственный. Поскольку учет все больше становится языком бизнеса, то к итогам работы компаний все больше проявляют интерес не только администрация, но и внешние пользователи. Если внутренних пользователей интересуют доходы и факторы, их увеличивающие (в основном это отлично налаженное производство, способствующее снижению себестоимости и, следовательно, увеличению прибыли), то внешних пользователей интересуют конечные результаты деятельности и размеры дивидендов на вложенные инвестиции.

Отечественные предприятия пока четко не разделяют бухгалтерский учет на финансовый и управленческий. Все разделы учета имущества, издержек производства и обращения, выпуска и реализации других операций традиционно охвачены единым бухгалтерским учетом. Дальнейшее развитие рыночных отношений приведет к такому разделению и в нашей стране. Поэтому книги К. Друри и Ч. Хорнгрена представляют для научных работников и бухгалтеров-практиков несомненный интерес, так как исследуют теорию и практику производственного и управленческого учета [1–4].

Управленческий учет – это система внутреннего, оперативного управления и информа-

ционной поддержки руководства предприятия. Цель управленческого учета – это так называемый внутренний маркетинг, подразумевающий кропотливую работу по изучению самого предприятия. С его помощью можно составить полную картину финансово-хозяйственной деятельности в любой момент времени, выявить запас ее прочности, определить потенциал и перспективы развития. Если кратко выразить, то цель управленческого учета – помочь руководителю принимать правильные решения.

Как и другие дисциплины, управленческий учет имеет свой предмет – им является вся хозяйственная деятельность предприятия, т.е. весь бизнес в целом и его структурные подразделения.

Методом управленческого учета является диалектический метод: взаимосвязь и взаимозависимость.

Объектами управленческого учета являются:

- издержки;
- внутреннее ценообразование;
- результаты деятельности;
- бюджетирование;
- внутренняя отчетность предприятия и его подразделений.

Основные отличия управленческого учета от финансового приведены в табл. 1.

Нынешние руководители таких компаний, как General Motors, PepsiCola, Ford, в прошлом являлись бухгалтерами. Опыт учетной работы

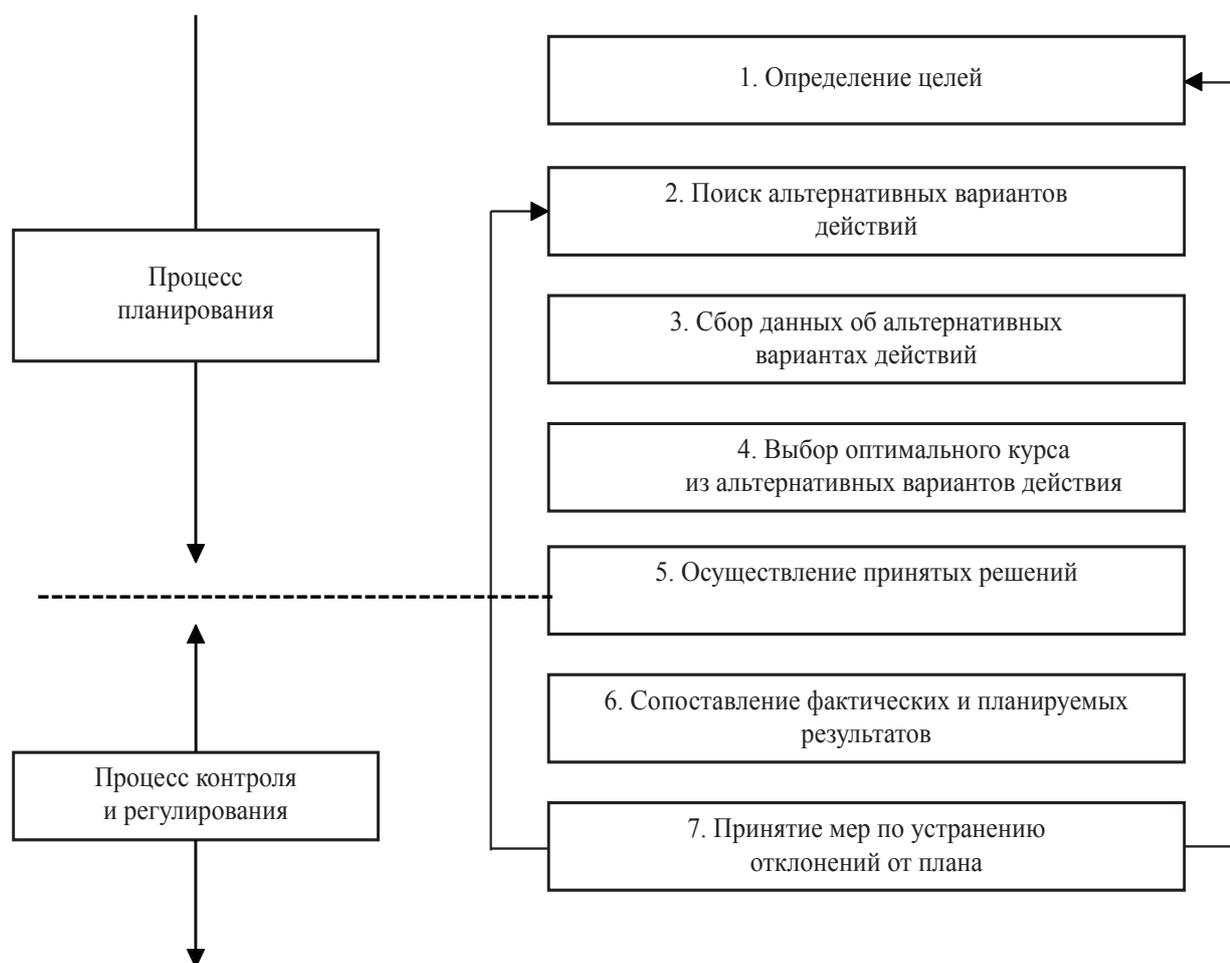


Рис. 1. Модель процесса принятия решения.

сыграл ключевую роль в их карьере, ибо эти люди благодаря учету, который пронизывает все службы предприятия, были тесно связаны с оперативным планированием и контролем.

Информация, подготовленная бухгалтерами-аналитиками, должна рассматриваться как конечное влияние на принятие решений. Необходимым условием для правильного восприятия управленческого учета является понимание процесса принятия решения (рис. 1).

Первые пять этапов представляют собой процесс принятия решения или планирования. Планирование по существу является выбором среди альтернативных вариантов действий по принятию решения. Последние два этапа отражают процесс управления, складывающийся из оценки и корректировки фактических показателей с целью реализации выбранных альтернативных вариантов. Весь управленческий учет

можно разделить на два основных раздела: производственный учет и принятие управленческих решений. Производственный учет представляет собой систему сбора и анализа данных о производственных затратах для оценки стоимости запасов и себестоимости реализации (рис. 2).

И главную роль в этой системе играет бухгалтер-аналитик, который координирует процесс управления затратами и снижения себестоимости.

В настоящее время менеджмент наших предприятий не уделяет нужного внимания издержкам по той простой причине, что нельзя детально разобраться в сплошной и запутанной структуре издержек, взаимосвязи и взаимозависимости от ключевых факторов бизнеса. В то же время они начинают понимать, что необходимо потратить время, усилия и деньги для того, чтобы сузить издержки и научиться ими управлять.

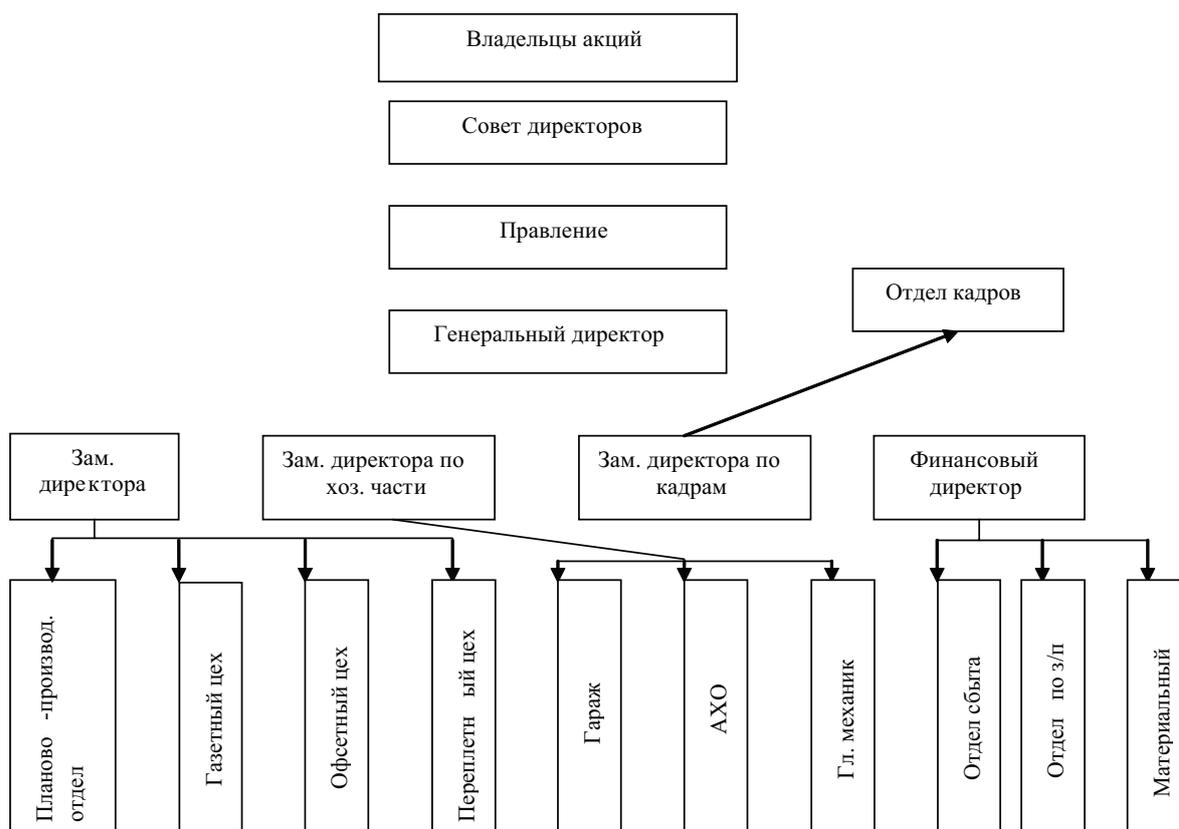


Рис.2. Организационная структура производственного предприятия АО “Учкун”.

Поэтому издержки нужно изучать, анализировать и искать пути их снижения.

Изучение и анализ издержек начинается с построения их классификаций. Причем издержки, как исключительно сложное явление, не могут быть представлены только одной классификацией. Для разных целей управления используются различные классификации затрат, впервые эта мысль была отражена авторами классического учебника “Бухгалтерский учет: управленческий аспект” Ч. Хорнгрен и Дж.Фостером, которые писали: “Разные затраты – для разных целей” [1, 4].

Рассмотрим некоторые из них. Согласно общей классификации, затраты делятся на производственные и непроизводственные (рис. 3).

Производственные затраты в полиграфической промышленности включают:

- прямые материалы – расходы на основные и вспомогательные материалы: бумага, краска;
- прямой труд – расходы на оплату труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (ПНР)

- Непроизводственные расходы включают:
 - расходы по реализации (коммерческие расходы, торговые издержки, маркетинговые расходы), к ним относятся:
 - а) заработная плата реализаторов;
 - б) социальные отчисления;
 - в) транспортные расходы;
 - г) аренда и амортизация торгового здания и оборудования;
 - д) реклама.
 - общие и административные расходы, к ним относятся:
 - а) заработная плата аппарата управления;
 - б) социальные отчисления;
 - в) содержание АУП;
 - г) общие расходы предприятия.

Для принятия решения и планирования необходима классификация затрат (рис. 4).

Рассмотрим только динамику затрат по отношению к объему производства.

Представление о том, как изменяются затраты в зависимости от уровня производственной деятельности, очень важно для принятия ре-

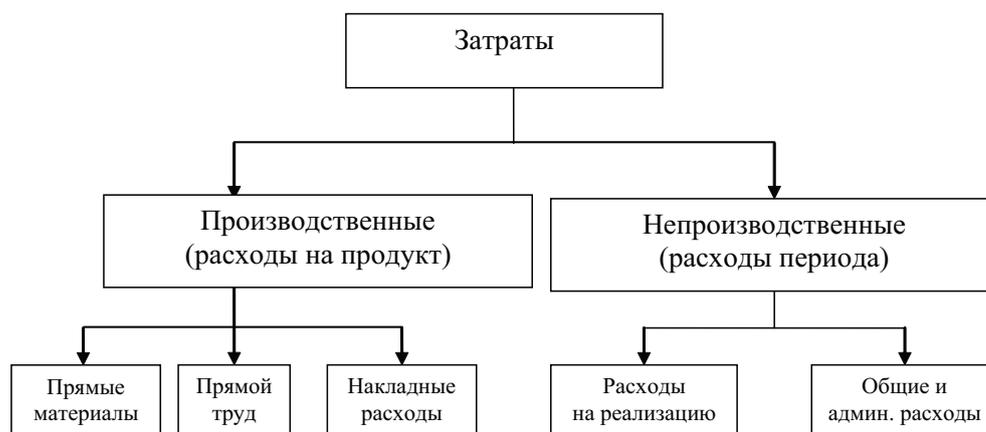


Рис. 3. Общая классификация затрат.

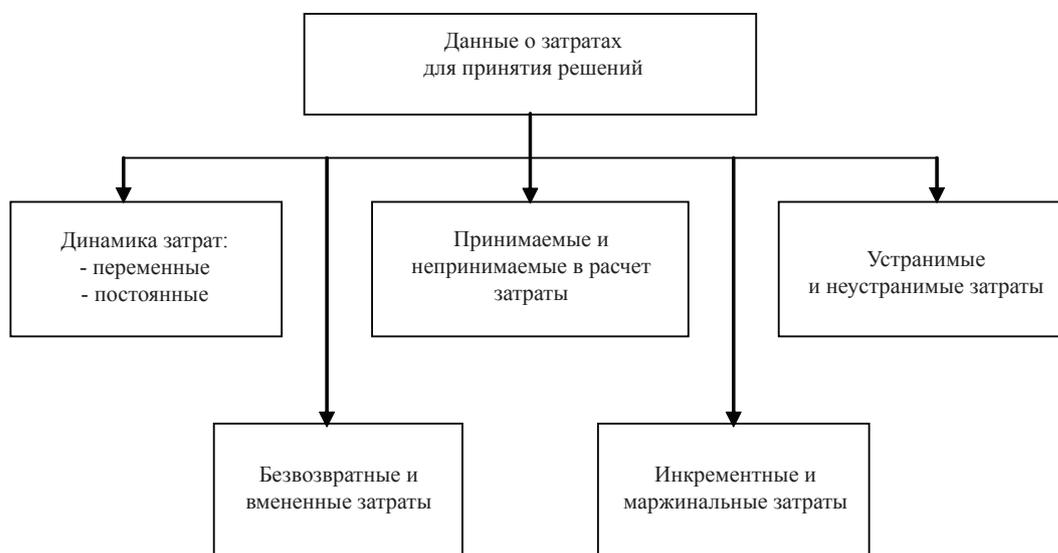


Рис. 4. Классификация информации о затратах для принятия решений.

шений, которые должны ответить на следующие вопросы:

1. Какую продукцию продолжать выпускать, а какую нет?
2. Какие комплектующие изделия производить, а какие нет?
3. Какую установить цену?
4. Какое покупать оборудование?
5. Менять ли технологию и организацию производства?
6. Продвигать ли по службе этого менеджера?
7. Закрыть ли этот цех?

При принятии решения по каждому из названных вопросов, руководство должно располагать

данными расчетов по затратам и доходам на разных уровнях для различных вариантов действий.

Для принятия эффективных управленческих решений необходимо совокупные (общие) затраты разделить на две большие группы: переменные и постоянные. Такое деление необходимо для определения промежуточного финансового показателя, который имеет несколько названий – маржинальный доход (сумма покрытия, контрибуция), который показывает, возмещены ли, в первую очередь, переменные затраты, затем покрое ли постоянные затраты и останется ли у компании прибыль. Такое деление учитывает поведение затрат в зависимости от колебания объема производства/реализации.

Таблица 2

Поведение затрат в зависимости от изменения объема

Объем	Затраты			
	переменные		постоянные	
	Сумма	Уровень	Сумма	Уровень
Растет	Растет	Не меняется	Не меняется	Снижается
Снижается	Снижается	“	“	Растет

Таблица 3

Показатели по объему и затратам за год

Месяц	Объем, тыс. ед.	Общие затраты, тыс. сом
Январь	10	3750
Февраль	8	3500
Март	10	3700
Апрель	11	3750
Май	12	3800
Июнь	9	3430
Июль мин.	7	3350
Август	7,5	3360
Сентябрь	8	3420
Октябрь	10	3700
Ноябрь	12	3800
Декабрь макс.	13	3860
ИТОГО	117,5	43420

Практическая значимость такой классификации затрат связана с определением взаимосвязи себестоимости в зависимости от объема продукции в целом и на единицу выпускаемой продукции с учетом определенной релевантности. Характерной чертой уровня переменных и постоянных расходов является постоянство переменных расходов и изменчивость постоянных расходов на единицу.

Переменные расходы изменяются в общей сумме прямо пропорционально изменению объема, а уровень переменных затрат не меняется. К таким затратам в полиграфической промышленности относятся:

- основное сырье и материалы (бумага);
- оплата труда основных рабочих;
- оплата электроэнергии на технологические нужды;
- транспортные услуги;
- комиссионные.

Постоянные затраты не меняются в общей сумме, но их уровень меняется. Например:

- арендная плата;
- амортизация;
- коммунальные расходы;

- заработная плата специалистов и служащих;
- проценты за кредит;
- страхование;
- налог на имущество и т.д.

Поведение затрат в зависимости от изменения объема можно увидеть в табл. 2:

Существуют еще смешанные затраты, которые состоят из переменной и постоянной частей, для удобства их относят либо в первую группу, либо во вторую, в зависимости от того, какая часть затрат превышает. Например, затраты на телефон: абонентная плата – это постоянные расходы, междугородные переговоры – переменные.

Рассмотрим три метода дифференциации затрат:

1. метод максимума и минимума (от англ. High-low – высокий-низкий);
2. графический или статистический;
3. метод наименьших квадратов.

Первый метод иногда называют методом максимальной и минимальной точки или методом абсолютного прироста. Выбираются самые высокие и самые низкие значения по затратам и объемам, затем разность по затратам делят

на разность по объемам, в результате получаем уровень переменных затрат, так как увеличение расходов произойдет только за счет роста переменных затрат. Для получения величины постоянных затрат из совокупных расходов вычитаем сумму переменных затрат. Этот метод является быстрым, экономичным, но неточным, так как играет только на максимальный или минимальный объем. Рассмотрим применение методов дифференциации затрат на примере полиграфического предприятия (табл. 3).

Минимальный объем был получен в январе, максимальный – в июне:

$$\text{Пер./ед.} = \frac{Z_{\text{макс.}} - Z_{\text{мин.}}}{V_{\text{макс.}} - V_{\text{мин.}}} = \frac{3\,860 - 3\,350}{13 - 7} = \frac{510}{6} = 85 \text{ сом/ед.}$$

Постоянные расходы = Совокупные затраты – Переменные затраты =

$$\begin{aligned} &\text{при макс. } V \\ &= 3\,860 - 85 \times 13 = 2\,755 \text{ сом.} \end{aligned}$$

$$\text{Постоянные расходы} = 3\,350 - 85 \times 7 = 2\,755 \text{ сом. при мин. } V$$

Как видно из примера, постоянные затраты остались неизменными при изменении объема производства, а общая сумма переменных затрат возросла прямо пропорционально увеличению объема (в 2,044 раза), уровень переменных затрат остался неизменным (3 у.е. на ед.).

Второй метод является усредненным, по данным табл. 3 составим рис. 5:

Точка пересечения прямой с осью ординат и будет сумма постоянных затрат, подставим это значение в уравнение I степени:

$y = a + b \times x$, где y – совокупные затраты;
 a – постоянные затраты;
 b – уровень переменных затрат;
 x – объем в единицах.

$$3\,618 = 2\,800 + b \cdot 9,8$$

$$b = \frac{818}{9,8} = 83,46 \text{ сом/ед.} - \text{уровень переменных затрат.}$$

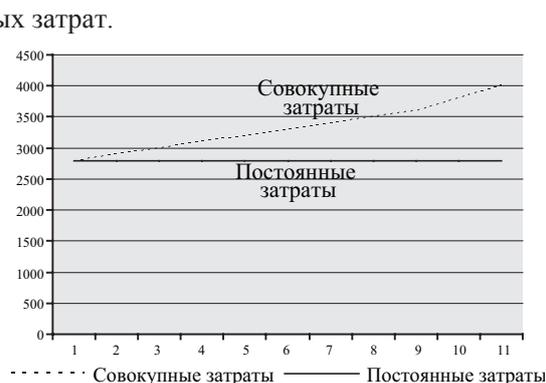


Рис. 5. Графический метод дифференциации затрат

Самым точным методом является математический метод наименьших квадратов (табл. 3).

Итак, данные табл. 4 используем для расчета уровня переменных затрат по формуле наименьших квадратов.

$$\text{Уровень переменных затрат} = \frac{\sum (X - \bar{X}) \times (Y - \bar{Y})}{\sum (X - \bar{X})^2} = \frac{355}{41,73} = 85,19 \text{ сом/ед.}$$

Таблица 4

Показатели затрат

Месяцы	X – Объем, тыс. ед.	Y – Общие затраты, тыс. сом	$X - \bar{X}$	$Y - \bar{Y}$	$(X - \bar{X})^2$	$(X - \bar{X}) \times (Y - \bar{Y})$
Январь	10	3750	0,2	132	0,04	26,4
Февраль	8	3500	-1,8	-118	3,24	212,4
Март	10	3700	0,2	82	0,04	16,4
Апрель	11	3750	1,2	132	1,44	158,4
Май	12	3800	2,2	182	4,84	400,4
Июнь	9	3430	0,8	-188	0,64	-150,4
Июль – мин.	7	3350	-2,8	-268	7,84	750,4
Август	7,5	3360	-2,3	258	5,29	593,4
Сентябрь	8	3420	-1,8	-198	3,24	356,4
Октябрь	10	3700	0,2	82	0,04	16,4
Ноябрь	12	3800	2,2	182	4,84	400,4
Декабрь – макс.	13	3860	3,2	242	10,24	774,4
ИТОГО	117,5	43420	-	-	41,73	3 555
В среднем за год	9,8	3 618	-	-	-	-

Развитие бухгалтерского учета и внедрение МСФО

Литература

1. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1997. – 1025 с.
2. *Керимов В.Э.* Управленческий учет: Учебник. – М.: ЭКСМО, 2006.
3. *Пиримбаев Ж.Ж.* Управление и управленческий учет. – Бишкек: “ЖЭКА” ЛТД, 1999. – 232 с.
4. *Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1999.