

С.Ш.Мамбетова

*Карагандинский государственный университет им. Е.А.Букедова (E-mail: rkarenov@inbox.ru)*

## Методические основы анализа затрат с целью их контроля и регулирования

В статье дано определение объекта учета затрат на производство. Обоснована необходимость управления затратами по местам формирования и центрам ответственности. Доказано, что центр затрат представляет собой первичную ячейку аналитического учета затрат, устанавливаемую для контроля за этими затратами. Отмечено, что создание центров затрат является средством детализации аналитического учета производственных затрат, их локализации по местам возникновения с целью организации текущего контроля. Рассмотрено понятие «центр ответственности», трактуемое как подразделение предприятия, возглавляемое менеджером, который обладает делегированными полномочиями. Сделан вывод, что смысл создания центров ответственности — более четкая организация контроля и регулирования затрат как функции управления. Разграничены примерные обязанности отделов и служб в управлении затратами на производство.

*Ключевые слова:* объект, учет, затраты, управление, центр затрат, центр ответственности, закрепление, оперативный анализ.

### *Объекты учета затрат*

В теории учета под объектами учета затрат понимают реально существующие объекты хозяйственной деятельности, составные элементы средств и фондов предприятия, которые познаются субъектом управления с помощью учета. Объект учета затрат на производство — это реально возникающие затраты производства, сгруппированные по различным признакам для формирования показателей себестоимости. В узком учетном смысле объект учета затрат — это признак их группировки, определяющий кодирование данных для получения информации в целях контроля и управления.

Бухгалтерская (учетная) информация может использоваться по трем основным направлениям [1; 112, 113]:

- а) производственный учет, призванный поставлять данные о произведенных затратах (прямых и косвенных) для определения себестоимости продукции и ожидаемой прибыли от ее реализации;
- б) прогнозирование будущих затрат производства, с тем чтобы руководители всех уровней (цехов, производств, предприятий) могли принимать правильные решения;
- в) организация учета по центрам затрат и центрам ответственности в целях контроля затрат по местам их возникновения, опять же для оценки усилий этих центров, приложенных к получению прибыли.

Первичными (элементными) объектами учета затрат на производство являются затраты труда и материальных ресурсов при выполнении различных производственных операций, затраты на содержание и эксплуатацию машин, оборудования, зданий, сооружений, на управление производством. Данные о первичных затратах при помощи методов бухгалтерского учета и учетных процедур группируют и обобщают по различным признакам, формируя необходимые для управления учетные показатели. Эти первичные учетные объекты, каждый в отдельности, относятся к определенным элементам производства — экономическим элементам затрат. Поэтому первым признаком (объектом учета) следует назвать экономические элементы затрат. Группирование затрат по экономическим элементам позволяет выделить перенесенную и вновь созданную стоимость. Структура затрат по элементам отражает материало- и зарплатоемкость (трудоемкость) производства.

Однако группировка затрат по экономическим элементам не показывает цели и назначения производственных затрат, их целесообразность, взаимосвязь с объемом производства. Необходимо перегруппировать производственные затраты, выделив среди них основные (непосредственно направленные на производство продукта, неразрывно связанные с технологическим процессом его производства) и необходимые для обслуживания производства, управления им, сбыта продукции. Появляется другой объект учета затрат — по статьям себестоимости, позволяющий группировать их по назначению и роли в процессе производства (основные, накладные, прямые, косвенные, постоянные, переменные и т.п.).

Аналитический учет по экономическим элементам и статьям себестоимости является основанием для классификации затрат по разным признакам.

На практике выделяют еще один уровень объектов учета: этапы, переделы, фазы и другие звенья технологического процесса, независимо от того, обособлены они организационно или нет. К числу таких объектов учета затрат относятся: производственные участки, бригады, технологические переделы, отдельные агрегаты, производственные процессы. Таким образом, на предприятии возникает следующая иерархическая структура объектов учета затрат на производство: виды деятельности производства → производственные подразделения первого порядка (цехи) → производственные подразделения второго порядка (участки, бригады) → этапы производства → процессы → виды работ. По всем этим объектам учета затраты группируются по экономическим элементам и статьям себестоимости или только по последним.

#### *Необходимость управления затратами по местам формирования и центрам ответственности*

Управление затратами на производство решает задачи, начиная с расчета норм, упорядочения нормативной базы, организации учета изменений норм, разработки нормативных калькуляций, учета затрат по центрам возникновения, выявления отклонений и распределения по центрам ответственности, калькулирования себестоимости продукции, анализа выполнения плановых смет, формирования заданий по снижению себестоимости, выявления резервов в экономии, обеспечения систематического контроля за величиной затрат и уровнем рентабельности продукции (рис. 1).

В этом смысле управление затратами на производство представляет многоцелевую систему, требующую участия и взаимодействия всех производственных звеньев и служб предприятия [2; 82].

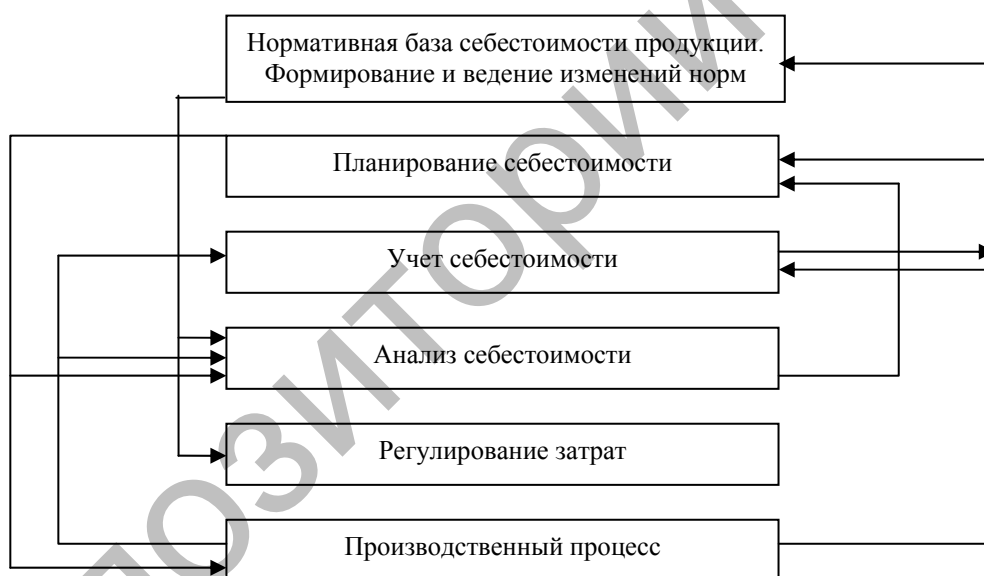


Рисунок 1. Схема организации управления себестоимостью продукции на промышленном предприятии

Организация управления затратами по местам формирования и центрам ответственности необходима для того, чтобы создать условия, при которых бы производственные подразделения и функциональные службы предприятия несли ответственность за результаты своей деятельности, и прежде всего за выполнение заданий по снижению себестоимости по статьям расходов не только в своих функциональных службах, но и в первичных производственных подразделениях.

#### *Группировка издержек по местам затрат*

Центры затрат — это первичные производственные и обслуживающие единицы, характеризующиеся единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования [1; 106].

Выделение центра затрат может происходить по разным признакам: по организационной структуре, оборудованию, выполняемым операциям и функциям.

Центр затрат представляет собой первичную ячейку аналитического учета, устанавливаемую для контроля за этими затратами. Он может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком) или же быть более дробным подразделением этих организационных единиц. Основой выделения центров затрат является единство используемого оборудования, выполняемых операций или функций.

В зависимости от характера выполняемых функций и операций, а также видов производственных расходов центры затрат подразделяются на производственные, обслуживающие и условные (рис. 2).

Группирование расходов по центрам затрат сопряжено с дополнительными учетно-вычислительными работами, поэтому целесообразность их введения необходимо оценить с точки зрения полезности дополнительной информации о затратах производства.

Необходимость выделения центров затрат особенно усиливается в условиях роста автоматизации производства, когда при калькулировании возникает задача повышения точности отнесения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и цеховых расходов на калькуляционные объекты.



Рисунок 2. Группирование центров затрат

Растет потребность в распределении их по группам оборудования, отдельным комплексам, т.е. по центрам затрат.

#### *Выделение наряду с центрами затрат центров ответственности*

С развитием производственных отношений, теории управления производством и управления затратами, в частности, появилось понятие «центр ответственности».

Цель выделения центров ответственности — закрепление расходов за руководителями различных уровней, иначе говоря, — организация учета затрат и контроль за ними в разрезе отдельных подразделений (рис. 3).

Таким образом, центры затрат и центры ответственности — разные понятия. В организационном отношении они могут совпадать, однако во многих случаях центры затрат являются более дробными подразделениями по отношению к центрам ответственности, что особенно характерно для группировки затрат в сфере производства.

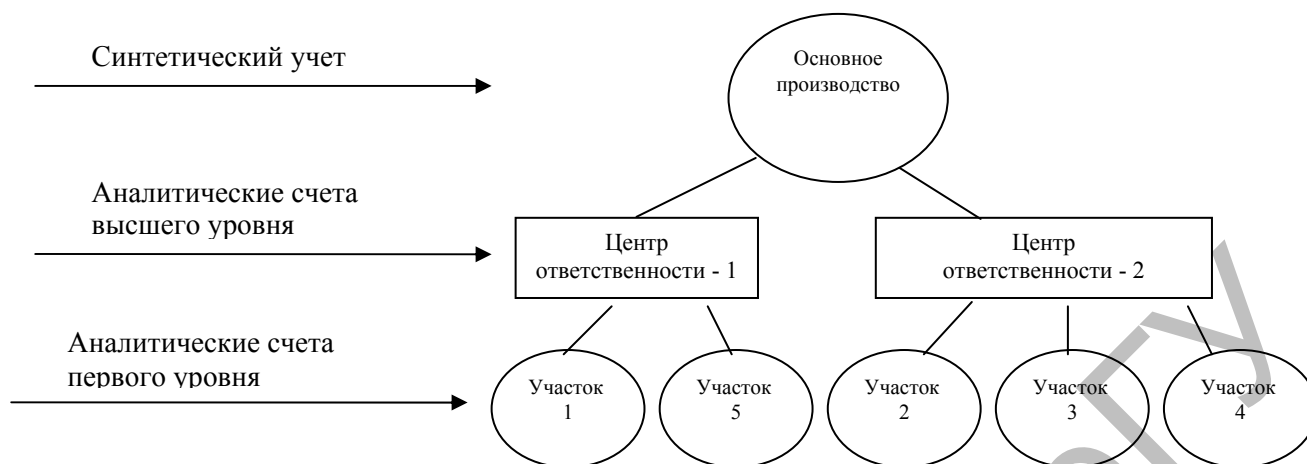


Рисунок 3. Схема аналитического учета по функциональным центрам ответственности

Учет по центрам ответственности используется для управленческого контроля.

У каждой организации есть цели, для достижения которых она вырабатывает свою стратегию в результате деятельности, называемой стратегическим планированием. Стратегическое планирование не является систематической деятельностью, так как стратегия не изменяется, пока не появятся новые возможности или трудности в достижении целей, а они не появляются на регулярной основе.

По существу, процесс управленческого контроля использует указанные цели и стратегию и обеспечивает выполнение организацией этой стратегии. Формально же управленческий контроль определяется как процесс, с помощью которого менеджеры влияют на работников организации для действенного и эффективного выполнения организационной стратегии [3; 102].

#### *Закрепление прямых и косвенных затрат по центрам ответственности*

Для детализации прямых и косвенных затрат по центрам ответственности необходимо каждому предприятию разработать схему закрепления затрат. В работе [2; 88] показано закрепление прямых и косвенных затрат по центрам ответственности на основе обобщения опыта многих предприятий, которое приведено в таблице.

На основе анализа данных таблицы можно установить следующие обязанности отделов и служб в управлении затратами на производство.

Служба конструктора должна отвечать за расходы, связанные с конструкторской подготовкой производства.

Служба технолога разрабатывает и пересматривает технологический регламент выпуска продукции, нормы расхода комплектующих изделий, сырья и материалов, технологические маршрутные процессы, выписывает извещения об изменениях норм.

Служба технического контроля выявляет брак деталей, определяет причины, по которым брак считается исправимым или неисправимым, проводит анализ качества продукции.

Служба механика разрабатывает и пересматривает нормы расхода вспомогательных материалов и запасных частей на текущий ремонт, составляет графики и определяет объем планово-предупредительных ремонтов, выписывает извещения об изменениях соответствующих норм, проводит анализ расходов на содержание оборудования. Главный механик и механики цеха отвечают за затраты, связанные с текущим ремонтом, содержанием и обслуживанием производственного оборудования.

Служба энергетика разрабатывает и пересматривает нормы расхода топлива и энергии на технологические, производственные и хозяйственные нужды, выписывает извещения об изменениях этих норм, проводит анализ отклонений в расходах по энергетическому обеспечению и принимает соответствующие меры по снижению норм расхода.

Служба снабжения проводит мероприятия по улучшению всей системы снабжения, складского хозяйства; осуществляет строгое лимитирование всех материальных ценностей; принимает участие в разработке номенклатур-ценников; ведет системный контроль за использованием транспортных средств, транспортными и командировочными расходами, другими складскими расходами.

## Закрепление затрат по центрам ответственности

Виды затрат	Ответственные отделы
Материалы (основные и вспомогательные для технологических целей)	ОГТ, ОГмех.
Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги кооперированных предприятий	ОГК, ПДО (в части полуфабрикатов, услуг, литья)
Топливо и энергия на технологические цели	ОГЭ
Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих	ОГТ, ОТиЗ
Расходы на подготовку и освоение новой техники	ОГК, ОГТ, ОГЭ, ОТиЗ
Износ инструмента и приспособлений целевого назначения	ОГК, ОГТ, БИХ
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования: текущий ремонт и содержание оборудования эксплуатация инструментов затраты на наладку оборудования	ОГмех, ОГЭ ОГТ, БИХ ОГТ, ОГмех
Общепроизводственные и общехозяйственные расходы: содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря испытания, опыты, исследования рационализация и изобретательство охрана труда эксплуатация инвентаря почтово-канцелярские на содержание связи на содержание и текущий ремонт легкового автотранспорта по информации на подготовку кадров и оргнабор непроизводственные расходы	ЭРУ, РСУ, АХО ОГК, ОГТ БРИЗ БТВ АХО АХО ОГЭ транспортный участок БТИ ОК ОК
Транспортно-заготовительные расходы	ОМТС
Потери от брака: затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции на стандартизацию	ОГТ, ОГмех, ОТК ОГТ, ОТК
Внепроизводственные расходы: на тару и упаковку изделий на складе готовой продукции на транспортировку продукции прочие	КТБС ФСО ФСО ФСО

Отдел труда и заработной платы выполняет разработку, осуществляет пересмотр норм, представляет на утверждение данные о трудоемкости, расценки по заработной плате, выписывает извещения об изменении норм по труду и заработной плате, проводит анализ выявленных отклонений.

Юридический отдел осуществляет контроль за непроизводительными расходами.

Финансовый отдел разрабатывает и пересматривает нормативы оборотных средств по цехам, отделам и службам предприятия, осуществляет анализ непроизводственных расходов, ведет учет выполнения плана реализации в целом.

Планово-экономический отдел доводит до подразделений плановые показатели себестоимости, составляет плановые калькуляции, сметные ставки расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, сметы цеховых и общезаводских расходов, производит расчет сумм ТЗР по установленным группам сырья и материалов.

Бухгалтерия ведет учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, разрабатывает совместно с другими отделами и службами рабочие инструкции по учету отдельных видов расходов, проводит инструктаж и семинары с работниками по организации оперативного учета затрат на производство и определению себестоимости продукции.

*Оперативный анализ отклонений в затратах на производство по нормативному методу*

Этот анализ затрат необходим для принятия краткосрочных решений. На промышленных предприятиях сложилось два направления оперативного анализа себестоимости продукции:

- 1) сопоставление фактической себестоимости единицы продукции с плановой на основании ежедневного определения себестоимости по статьям калькуляции;
- 2) ежедневное выявление отклонений от действующих норм без калькулирования себестоимости единицы продукции.

Второй вариант наиболее прогрессивный, так как предусматривает выявление отклонений от норм в процессе самого нормативного учета затрат.

Основной задачей нормативного метода учета затрат на производство является своевременное предупреждение нерационального расходования всех видов ресурсов, что достигается путем оперативного учета отклонений фактических затрат от действующих норм по подразделениям предприятия, видам продукции, причинам и виновникам. С этой целью учет затрат на производство ведется раздельно в части затрат по нормам, изменений норм, отклонений от норм.

Такая группировка затрат позволяет осуществлять оперативный контроль за соблюдением норм и является главной и неотъемлемой частью системы управления затратами на производство по принципу управления по отклонениям. Внедрение этой системы затрагивает не только бухгалтерию, но и все экономические и конструкторско-технологические службы предприятия.

Нормативный метод учета предусматривает создание системы прогрессивных норм и нормативов и на основе калькуляции нормативной себестоимости — выявление и учет затрат, связанных с отклонениями от действующих норм и нормативов, а также исчисление фактической себестоимости продукции на основе предварительно составленных нормативных калькуляций.

## Список литературы

- 1 Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П. и др. Управление затратами на предприятии: Учебник. — СПб.: Издат. дом «Бизнес-пресса», 2000. — 277 с.
- 2 Бороненкова С.А. Экономический анализ в управлении предприятием. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 224 с.
- 3 Хамидуллина Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения. — М.: Экзамен, 2004. — 352 с.

## References

- 4 Lebedev V.G., Drozdov T.G., Kustarev V.P. et all. *Cost management and other enterprise*: Textbook, St. Petersburg: Publishing House «Business Press», 2000, 277 p.
- 5 Boronenkova S.A. *Economic analysis in enterprise management*, Moscow: Finance and statistics, 2003, 224 p.
- 6 Khamidullina G.R. *Cost management: planning, accounting, control and analysis of distribution costs*, Moscow: Examen, 2004, 352 p.

С.Ш.Мәмбетова

## Шығындарды бақылау және реттеу мақсатында оларды талдаудың әдістемелік негіздері

Мақалада өндіріске жұмсалатын шығындар есебі нысанына анықтама берілген. Шығындарды олардың қалыптасу орындары және жауапкершілік орталықтары бойынша басқару қажеттігі негізделген. Шығындар орталығы ресурстар жұмсалуды бақылап отыру үшін тағайындалатын және шығындардың аналитикалық есебін жүргізетін бастауыш ұя екендігі дәлелденген. Шығындар орталықтарын құру өндірістік шығындарды ағымдық бақылау мақсатында олардың аналитикалық егжей-тегжейлі есебін жүргізу және пайда болу орындарына байланысты ажырату құралы болып табылатындығы айтылған. «Жауапкершілік орталығы» ұғымы құзыреттерге ие арнайы менеджер басқаратын кәсіпорынның бір бөлімшесі ретінде қарастырылған. Жауапкершілік орталықтарын құрудың мағынасы басқару функциясы ретіндегі шығындарды басқару мен реттеуді дұрыс ұйымдастыру болып табылатындығы туралы қорытынды жасалған. Өндіріс шығындарын басқару бөлімдері мен қызметтерінің негізгі міндеттері ажыратылып көрсетілген.

S.Sh.Mambetova

## Methodical bases of cost with a view to their control and regulation

Determination of object of the cost accounting on production is given. Need of cost management in places of forming and the responsibility centers locates. It is proved that the cost center represents primary cell of analytical accounting of the costs, established for control of these costs. It is noted that creation of cost centers is means of disaggregation of analytical accounting of production costs, their localizations in origin places for the purpose of the organization of the current control. The concept «responsibility center» which is treated as the division of the entity headed by the manager, possessing the delegated powers is considered. The conclusion that sense of creation of the centers of responsibility — more accurate organization of control and regulation of costs as management functions is drawn. Approximate obligations of departments and services in cost management on production are differentiated.

UDC 331.104.22

M.K.Yermekbayeva

*Kazakh-British Technical University, Almaty (E-mail: makhabbat@hotmail.com)*

## Factors influencing the development of leadership skills of Kazakhstani youth

Present time there has been increasing interest in the topic of leadership skills development of Kazakhstani youth. The author considers globalization and set Strategy «Kazakhstan – 2050» as the most motivating factors to youth's skills development. The researcher has conducted qualitative research in the form of in-depth interviews to examining the factors that influence the development of leadership skills of Kazakhstani youth. These are the education system represented by teachers and business involvement in youth's life. Based on the findings, the researcher has defined the skills gap in the context of demotivation of education and business to be involved in every day youth's life to cultivate values and leadership skills.

*Key words:* Strategy, globalization, Kazakhstani youth, education, business sector, development, motivating factors, values, skills, youth problems.

Current changes in the economic, social and cultural environment in Kazakhstan, introduction of new information technologies and focus on customer management have led to the changes in developing approaches of Kazakhstani youth. The present Kazakhstan leadership requires changes in the process of personal development of Kazakhstan young people. In this regard, many issues are reviewed in the upbringing of the younger generation. As a result, the State sets certain missions and visions as well as objectives to develop actively Kazakhstan youth as future leaders.