

УДК 657.47

# Система управления себестоимостью в перерабатывающей промышленности Монголии

**ФЕДОРОВИЧ ТАТЬЯНА ВЛАДИМИРОВНА,**

*доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Новосибирск, Россия*

**E-mail:** [tani\\_vf@mail.ru](mailto:tani_vf@mail.ru)

**МЯГМАРЖАВ БААТАР,**

*заместитель директора комитета по образованию Монгольского института сертифицированных бухгалтеров, Улан-Батор, Монголия, аспирант Новосибирского государственного университета экономики и управления*

**E-mail:** [myashka\\_mn@yahoo.com](mailto:myashka_mn@yahoo.com)

## Аннотация

Производственные затраты, соответствующие условиям деятельности экономического субъекта, определяют себестоимость выпускаемой продукции. В свою очередь, показатель себестоимости напрямую отражает сущность экономических явлений, дает непосредственное представление о производственных процессах и отражает закономерности движения производственного капитала. Основная научная идея статьи заключается в экономическом обосновании необходимости и возможности использования в перерабатывающей промышленности Монголии системной модели управления себестоимостью. Основными элементами такой модели являются: калькулирование себестоимости по методу Standard Cost в конвейерных производствах, оперативный учет по методу Target costing в гибких производственных системах с использованием управленческих моделей при функциональном учете затрат. Предметом исследования выступает системная модель управления себестоимостью, формируемая в рамках управленческого учета на кожевенных предприятиях Монголии и которая соответствует специфике развития национального учета.

Целями настоящей работы были комплексное авторское исследование проблемы управления себестоимостью в Монголии а также выработка и апробация на практике качественно нового методического подхода к формированию себестоимости продукции и управлению этим показателем на ведущих предприятиях Монголии.

В ходе исследования проблемы управления себестоимостью использовались методы бухгалтерского учета, логического, системного и управленческого анализа, стратегического планирования.

К основному научному результату исследования относится выдвинутая авторами гипотеза, нашедшая выражение в модели управления себестоимостью, которая соответствует истории и экономическому наследию Монголии и базируется на региональных системах управленческого учета, информационная составляющая которой может стать ядром общей теории менеджмента и маркетинга.

Сделан вывод о том, что управление себестоимостью в Монголии на длительную перспективу должно развиваться в направлении внедрения калькулирования по методу ABC на конвейерных линиях и использования методов оперативного учета затрат Kaizen и Target costing в гибких производственных системах на основе управленческих моделей при функциональном учете затрат.

**Ключевые слова:** затраты, полная и сокращенная себестоимость, методы учета затрат, нормативный учет затрат, калькулирование в системе «стандарт-костс», региональные модели управления себестоимостью

# The System of Cost Control in the Processing Industry of Mongolia

**TATAYNA V. FEDOROVICH,**

*Doctor of Science (Economics), Associate Professor, Head of Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia*

**E-mail:** *tani\_vf@mail.ru*

**BAATAR MYAGMARJAV,**

*Deputy Director of the training committee of Mongolian Institute of Certified Public Accountants, Ulaanbaatar, Mongolia, postgraduate student of Novosibirsk State University of Economics and Management*

**E-mail:** *myashka\_mn@yahoo.com*

## Abstract

Manufacturing expenses of an economic entity determine the production costs. In its turn such indicator as production costs directly reflects the essence of the economic phenomena, provides a clear understanding of the production process and reflects the laws of movement of production capital. The main scientific idea of the article is to justify the economic need and possibility to use systematic models of cost control in the processing industry of Mongolia. The basic elements of this model are as follows: Standard Cost cost accounting method in assembly-line production and Target costing method of operational accounting in flexible manufacturing systems using management models in functional cost accounting. The subject of the research is a systematic model of cost control at tanneries of Mongolia formed in the framework of management accounting, which corresponds to the special trends in national accounting development.

The objectives of the article include the author's comprehensive study of the problem of cost control in Mongolia as well as development and practical testing of a qualitatively new methodological approach to the formation of production costs and to this indicator control at the major enterprises of Mongolia.

While researching the issues of cost control the authors use the methods of strategic planning and accounting, logical, system and management analysis.

The main scientific result of the research is the authors' hypothesis realized in the model of production cost control. This model reflects the history and economic heritage of Mongolia and is based on the regional systems of management accounting. The information component of the model could become the core element of the general theory of management and marketing.

The authors conclude that the directions of cost control development in the long run in Mongolia should be based on management models in functional cost accounting and follow such directions as cost calculation by the method ABC in assembly-line production and use of methods of operational cost accounting such as Kaizen and Target costing in flexible manufacturing systems.

**Keywords:** costs, full and reduced costs, methods of cost accounting, standard costing method, calculation in the system "standard costs", a regional model of cost control

**В** научной литературе термины «затраты» (cost), «расходы» (expense) и «издержки» используются как синонимы, однако с точки зрения бухгалтерского учета их значения различны. В управленческом учете затраты включают в себя активы и расходы, т.е. понятие «затраты» шире, чем «расходы». Вместе с тем понятие «издержки», по мнению ряда авторов,

связано не с производством, а со сферой обращения [1–3].

Затраты относятся ко всякому использованию ресурсов, в том числе и к расходованию на приобретение активов, в то время как термин «расходы» касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли экономического субъекта за данный период времени соотносятся с доходами [4].

Под термином «затраты» попеременно понимается то первое, то второе, то третье. Затраты в трудах классиков приводятся в различных смысловых значениях: действительные затраты на производство; затраты, приведенные в целом по обществу; затраты в значении цены производства; затраты отдельного экономического субъекта, дающие отправную точку для анализа себестоимости в условиях рыночной экономики. В смысле затрат как «цены производства» физиократы употребляли термин «необходимая цена», например А. Смит использовал дефиницию «естественная цена», а Д. Риккардо — «стоимость производства» [5, с. 154]. Затраты, по определению современных неоклассиков, — это те выплаты, которые фирма обязана сделать, или те доходы, которые фирма обязана обеспечить поставщику ресурсов для того, чтобы отвлечь эти ресурсы от использования в альтернативных производствах [6, с. 45].

Затраты предпринимателя, отражающие условия деятельности отдельного функционирующего экономического субъекта, самым непосредственным образом связаны с показателем себестоимости. Себестоимость выступает конкретной поверхностной формой проявления издержек, воплощенных в любом товаре. Себестоимость ближе к поверхности экономических явлений и прямо проявляется на практике, дающей представление о процессах, происходящих в компаниях, и отражает закономерности индивидуального движения производственного капитала.

Можно выделить два концептуальных подхода к истолкованию себестоимости в работах экономистов Монголии. Согласно первому из них себестоимость есть денежная форма издержек предпринимателя, т.е., она есть стоимостная категория, выступающая в качестве важнейшего хозяйственного показателя [7–9]. Второй подход рассматривает себестоимость как обособившуюся часть стоимости, которая выступает объективно необходимой экономической формой возмещения затрат и возобновления производства в неизменных масштабах [10, 11].

Разделяя идею обоих концептуальных подходов, можно сделать заключение: себестоимость как денежная форма издержек предпринимателя есть опосредственное выражение затрат обобщественного и живого труда, которое

обусловлено, главным образом, наличием товарного производства, экономической обособленностью предприятий и их интересов.

Далее необходимо приступить к уточнению функций себестоимости и вопросам активизации ее роли в регулировании рыночной экономики. Основными функциями себестоимости являются: учетно-контрольная, воспроизводственная и стимулирующая, полное и умелое использование которых становится одной из кардинальных задач сегодняшнего дня.

Выполняя функцию учета и контроля, себестоимость тем самым выступает как носитель затрат, отражая их величину, состав, структуру и динамику в различных направлениях. Важным условием для полной реализации этой функции является четкая классификация ее видов, используемых в хозяйственной практике. В зависимости от объекта калькулирования себестоимость может исчисляться на единицу изделий, на вид и группу изделий, на всю совокупность изделий.

От степени охвата затрат себестоимость может быть технологической, цеховой, фабрично-заводской и полной. По сферам действия себестоимость подразделяется на индивидуальную, зональную, подотраслевую и отраслевую. По характеру затрат и функциональному назначению себестоимость может определяться как нормативная, сметная, фактическая (отчетная).

В экономике Монголии приняты конкретные меры по усилению роли себестоимости как результирующего экономического показателя на разных этапах развития страны. На современном этапе рыночного регулирования следует поднять роль себестоимости путем более полного отражения в ней затрат, связанных с использованием природных ресурсов с учетом их восстановления, а также включения некоторых элементов затрат социального характера, финансируемых ныне из государственного бюджета.

К числу наиболее дискуссионных, подлежащих детальному изучению и научному анализу и представляющих глубокий интерес как в теоретическом, так и в практическом отношении проблем следует отнести вопросы о сущности и функциях калькулирования, о методах учета затрат и калькулирования, о роли калькулирования в общей системе управления себестоимостью в экономике Монголии.

Особое место в этом ряду занимает вопрос о соотношении и взаимосвязи понятий «учет затрат» и «калькулирование». Ретроспективный анализ научных литературных источников Российской Федерации и Монголии убедительно показывает, что в теории неоднократно обсуждались, а на практике применялись четыре возможных варианта решения данной проблемы, которые выступают как результаты нерешенности фундаментальных вопросов теории калькулирования:

- во-первых, калькуляция есть конечная цель производственного учета, а бухгалтерский учет должен приспособиться к системе калькулирования;
- во-вторых, учет затрат определяет калькуляцию. Он необходим для калькулирования. Учет затрат без калькуляции возможен, а калькуляция без учета затрат — нет;
- в-третьих, учет затрат и калькулирование едины — это две стороны «одной медали». Они тесно связаны между собой и составляют одно целое в методологии бухгалтерского учета;
- в-четвертых, учет и калькулирование не идентичны между собой, а представляют собой разные, самостоятельные, обособленные друг от друга понятия, хотя между ними существует некоторая, иногда тесная связь.

Следует также отметить, что при классификации методов производственного учета в различных системах калькулирования наблюдается нарушение единства признаков классификации, включение разнопорядковых методов в одну классификационную систему, необоснованное объединение различных методов в одной системе и др. [12].

При этом, как правило, предлагается использовать простой, поиздельный, позаказный, попередельный и нормативный методы калькулирования [13]. По нашему мнению, нет необходимости выделять в качестве самостоятельного простой метод, как это делают монгольские авторы, его следует выделить как частный случай попередельного метода калькулирования.

Позаказный, попередельный, пофункциональный (Activity Based Costing) методы калькулирования необходимо, по нашему мнению, использовать, несмотря на многообразие их комбинаций в системе управления себестоимостью,

что соответствовало бы известному положению классиков экономической теории, которые все многообразие структур управления производством объединили в две крупные группы: иерархического и органического (адхократического) типа.

Данный тезис позволил нам выделить общепринятые Международными стандартами бухгалтерского учета, разработанными Комитетом международных бухгалтерских стандартов (IASB), ассоциированным членом которого является Монголия, методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по полноте их отражения — фактические полные и частичные, по степени нормирования — нормальные (стабильные) и нормативные (стандартные).

Последние, отражающие современный уровень развития международной стандартизации, как правило, подразделяются на так называемые системы учета Standard Costs и Direct Costing, которые могут подвергаться модификации в зависимости от специфики отрасли, условий и типа производства, что требует отдельного углубленного исследования, как это делается в экономически развитых странах Запада.

На основе теории постоянных и переменных затрат разработана концепция сокращенной себестоимости, основанной на системе учета Direct Costing, при которой калькулированию подвергаются не все статьи затрат, а лишь отдельно взятая ее часть. Можно выделить несколько модификаций этой системы:

- классическая система «директ-костинг», согласно которой калькулированию подвергаются только прямые технологические затраты;
- система переменных затрат — калькулирование осуществляется по переменным затратам, которые включают прямые затраты и переменные косвенные расходы;
- система учета затрат при измерении производственной мощности, при использовании которой в калькуляцию включают все переменные затраты и часть постоянных, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственных мощностей.

Становление управления себестоимостью в экономике Монголии произошло на основе методологии калькулирования, и основное его

содержание составляет учет затрат на производство будущих и прошлых периодов в различных классификационных аспектах и для разных целей управления. Этот момент присутствует в определении понятия «управление себестоимостью», появившемся в экономической литературе по использованию информации бухгалтерского учета в управленческой деятельности [12, 14].

В настоящее время среди монгольских исследователей нет четкого понимания сущности управления себестоимостью. Ученые высказывают различные предположения о его природе и стратегии. Тематика научных исследований ограничивается изложением понимания природы бухгалтерского учета в целом и управленческого учета в частности. Между тем изменяется система управления деятельностью предприятия, меняются процедуры и содержание системы управления себестоимостью, что должно найти адекватное отражение в новых подходах к формированию современной системы управления себестоимостью. В этой связи нами предпринята попытка определить сущность системы управления себестоимостью как интегрированной системы учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующей информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Следует отметить, что на основе сформулированных Дугласом МакГрегором (Douglas McGregor) X и Y теорий менеджмента получили распространение современные региональные модели управления себестоимостью, применяемые в управлении европейскими (E), американскими (A), японскими (J) компаниями с использованием смешанной модели (теория Z), основой которых является информационная система, включающая калькулирование, инженеризацию, сегментацию, ситуационный анализ, маркетинговое управление и др. [15–17].

Можно считать, что теории X и Y, а также классическая концепция управления себестоимостью значительно устарели в настоящее время, но некоторые их основные постулаты — базовая смета, система сокращенной (переменной) себестоимости, измерение исторической и текущей стоимости, определение бухгалтерской, маржинальной и

экономической прибыли — до сих пор сохраняют свою актуальность и значение.

Концепция американской (A) модели управления себестоимостью включает стратегическое планирование, гибкую смету, децентрализованный контроль и отчетность по сферам ответственности, ваучерный контроль, которые являются основой менеджмента продаж, изучающего ситуацию на рынке конкретной продукции, возможности потребителей и конкурентов, и в настоящее время используется на глобальном уровне. Такой региональной модели управления себестоимостью присущи инженеризация стоимости с использованием функционального учета затрат и калькулирования в системах Activity Based Costing, Kaizen и Target Costing, что позволяет контролировать качество продукции, производительность труда и ряд других показателей на всех стадиях обработки [15].

На предприятиях Монголии в настоящее время для обоснования инвестиционных решений начинают внедряться модели ценообразования финансовых активов (CAPM) и чистой приведенной стоимости (NPV), в управлении запасами — модель оптимального размера заказа (EOQ) и система «точно вовремя» (JIT), которые присущи японской (J) и смешанной (Z) моделям, характерными чертами которых является конвейерное производство и гибкая производственная система.

Глобализация маркетинга и управления человеческими ресурсами повлекла за собой значительные изменения в признаках, традиции, этике, культуре и обычаях региональных моделей управления себестоимостью при существенном влиянии информационных технологий, профессионального надзора и научных исследований. Нами выдвинута гипотеза о том, что проводниками в системе управления себестоимостью в ближайшее время послужат информационные технологии, преобразование среды и воздействие глобализации, маркетинг, управление человеческими ресурсами, новые тенденции в менеджменте знаний, что соответствует результатам тестирования глобальной системы из семи слагаемых, которые приведены в аналитическом отчете «Профессиональный надзор — 2020» Института присяжных бухгалтеров Австралии (ICAA) [18, 19].

Можно констатировать, что система управления себестоимостью с точки зрения кибернетической теории является комплексом входящих, исходящих и регулирующих потоков экономической информации, функции которого заключаются в порождении прямых и обратных связей в общей системе. Важнейшим моментом в рассмотрении сущности системы управления себестоимостью является совокупность экономической информации. Слагаемые такой системы — информация, генерируемая производственным, финансовым и налоговым учетом, аудитом и финансовым анализом, данные которой формируются на основании измерения исторической стоимости с поддержанием номинального финансового капитала и измерения бухгалтерской прибыли, а также сведения, формируемые в национальной системе учета на макроуровне.

К входящей информации, предназначенной для управления на микроуровне, следует отнести: данные сметного планирования, контроля затрат, децентрализованного контроля; отчеты по центрам ответственности; ситуационный анализ; принятие управленческих решений. Кроме того, сведения, получаемые посредством внутреннего контроля, стратегического планирования, сегментации рынка и ценовой политики, формируемые на основе текущей стоимости или рыночной цены с калькулированием переменной (прямой) себестоимости с учетом динамики и экономических свойств затрат, также можно считать входящей информацией, необходимой для измерения маржинального дохода и экономической прибыли.

Если рассматривать ретроспективу развития в Монголии бухгалтерского учета вообще и становление управления себестоимостью в рамках управленческого учета в частности, то можно выделить следующие даты: в 1921 г. возникли первые элементы коммерческой бухгалтерии, в 1930-е гг. появились ростки двойной бухгалтерии: финансовой и управленческой. Калькулирование выделилось в качестве самостоятельного объекта учета несколько позже, при создании в стране фабрично-заводской национальной промышленности. Нами выделены три условных этапа в эволюции управления себестоимостью: период становления

(1940–1960 гг.); период реформирования (1970–1990 гг.) и период рыночного регулирования (2000–2015 гг.).

На первом этапе эволюции заложены основополагающие принципы управления себестоимостью: централизованное методическое руководство; унификация представления информации о себестоимости; увязка бухгалтерского учета с калькулированием: созданы единая система смет затрат, унифицированные задания по снижению себестоимости, отчетные калькуляции и т.д.

Второй этап эволюции ознаменовался упрощением условий функционирования системы калькулирования, совершенствованием калькулирования во всех звеньях экономики путем создания специфических элементов системной модели управления себестоимостью при преодолении административно-командных форм управления.

На третьем этапе эволюции развиваются методические подходы к совершенствованию учета затрат и калькулированию себестоимости, обновляется системная модель управления себестоимостью вплоть до коренной перестройки в связи с уходом от административно-командных форм управления и созданием условий рыночного регулирования. Появились новые формы оперативного учета и контроля — чековая система контроля за уровнем затрат, нормативные карты изделий, извещения об изменениях норм (отклонениях от норм), классификатор причин и инициаторов (виновников) изменений (отклонений).

В компаниях «Булигаар», «Монгол шир», «Монгол шевро», а также в компаниях с ограниченной ответственностью (КОО) и иностранными инвестициями «Ж энд М индустриал», Shoes, SRV в целях внедрения метода нормативного учета при системах Standard Costs и Direct Costing широко используются такие методы производственного учета, как контроль за партией кожевенного сырья посредством раскройных листов (штамповочных карт), нормативные карты изделий, извещения об изменениях норм (отклонениях от норм), классификатор причин и инициаторов (виновников).

На *рис. 1* схематично представлено движение информации в системе учета и контроля



Рис. 1. Организация нормативного учета и контроля затрат на материалы

Источник: авторская разработка.

материальных ценностей в KOO Shoes, SRV на базе нормативного учета затрат Standard Costs с применением автоматизированной системы обработки информации.

В рамках решения проблемы управления себестоимостью в кожевенной промышленности Монголии нами разработан пакет документов аналитического учета материальных затрат — паспорт партии кожевенного сырья в виде производственной карты, состоящей из четырех разделов с сопроводительными документами (маршрутными листами и контрольными талонами), который проверен в экспериментальном порядке и внедрен в компании по производству хромовых кож «Булигаар» еще в 2013 г. (рис. 2).

Кроме того, разработана и применяется в KOO Shoes и SRV в экспериментальном порядке новая

форма раскройного листа с сопроводительными (штамповочными) картами, построенная применительно к условиям ведения нормативного учета и калькулирования с использованием метода Standard Costs при автоматизированной обработке информации (рис. 3).

При участии авторов на предприятии «Говь», в КОО «Гоё», «Улаанбаатар хивс», «Эрдэнэт хивс», «Монгол Амикал» внедрены калькулирование себестоимости попередельным методом с распределением комплексных расходов между основным и побочным продуктами в автоматизированном режиме, а в компаниях с иностранными и отечественными инвестициями — «Монгол шуудан», «Бриллиант оф Азия», «Уанд ди Монтор» и других — внедрена финансовая программа с модулями по управлению себестоимостью.

## ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ КАРТА

из партии № 8136

Улан-Баторский хром-юфтевый завод	Место поставки: Мясокомбинат «Махимпекс»	Способ консервирования: тузлукование		Шифр производственного здания: 8136
Дата отмоки: 3 января 2015 г.	Средний вес сырья	Количество: 600 ед.	Масса: 6 791 кг	Индекс шкуры*: II

Парной вес кожсырья	Средний вес сырья, кг	Цена за единицу, тугриков	Общая сумма, тугриков	Вес после отмоки, кг	Голье		Строганная кожа	
					Количество, ед.	Масса, кг	Количество, ед.	Масса, кг
–	11,3	51,24	30 744	–	611	8 417	611	2 700

## Выход готовой кожи

Комплектование строганной кожи	Количество, ед.	Масса, кг	Перекомплектовка перед крашением	Количество, ед.	Готовая кожа	Количество, ед.	Площадь, дм <sup>2</sup>
Хром обычный	454	2 000	Хром обычный	454	Хром обычный	55	134,2
						20	48,8
Хром эластический	157	700	Хром эластический	150	Хром эластический	13	31,7
						74	180,6
–	–	–	Булигаар**	7	Булигаар**	25	61,0
						190	463,6
Итого	611	2 700	Итого	611	Итого	377	919,9

\*Согласно действующей инструкции шкуры весом в интервалах 6–10 кг относятся к первой категории, а 11–13 кг — ко второй, 13–15 кг — к третьей, свыше 16 кг — к четвертой, соответственно им присваиваются индексные номера I, II, III, IV.

\*\*Булигаар — готовая кожа, предназначенная для изготовления монгольских специальных национальных сапог.

Рис. 2. Производственная карта партии кожевенного сырья

Источник: авторская разработка.

В результате разработки стандартов затрат, стандартных смет, стандартной калькуляции и осуществлением принципиальных идей этой системы появился новый метод регулирования процесса формирования себестоимости — управление по отклонениям, при котором центр тяжести постепенно перенесен с калькуляции себестоимости продукта на оперативный контроль затрат в ходе производства.

Многочисленные эксперименты авторов также позволили разработать и внедрить в производство новый вариант калькуляционного листа — «Нормативная калькуляция на одну пару обуви», которая используется в KOO Shoes. Рекомендуется составлять такую калькуляцию для каждого фасона (модели) обуви по форме, приведенной в таблице.

На основе исследования разработаны методические указания и рекомендации по прак-

тической реализации принципов нормативного учета в условиях производства обувной промышленности Монголии: формирование банка нормативной информации; преобразование первичной документации; введение автоматизированной обработки информации; создание и использование системы раздельного учета затрат по нормативам, по их изменениям и отклонениям.

Таким образом, совершенствование калькулирования в обувной промышленности свидетельствует о постепенном переходе от контроля за уровнем себестоимости к контролю затрат по операциям, от калькулирования себестоимости изделий к оперативному контролю и регулированию затрат в ходе их формирования, от пассивного исчисления себестоимости, сбора и обработки прошлой (истекшей) информации к управлению



## РАСКРОЙНЫЙ ЛИСТ № 244

Наименование материала: хром: лицевой, черный, гладкий  
 Фамилия закройщика: Бадамгарав

Участок № 222

Код материалов:  
**0220100**  
 Табельный номер закройщика:  
**1314**  
 Индекс плана:  
**8359**  
 Дата составления:  
**2013.08.14**

Сменное задание			Лимит отпуска материалов			
Фасон обуви	Размер	Количество	Норма брутто за единицу, см <sup>2</sup>	На все количество пар, дм <sup>2</sup>	Цена за единицу, тугриков	Всего, тугриков
Ф-23	25,5	170	1 537	2 698	58,4	157 563
Итого	–	170	–	2 698	–	157 563

Код материалов с указанием сортности	Единица измерения	Учетная цена, тугриков	Начальный остаток	Выдано	Возвращено	Конечный остаток	Фактически раскрыто		Расход по нормам		Результат				Код причин и виновников отклонений от норм
							Количество	Сумма	Количество	Сумма	Экономия		Перерасход		
											Количество	Сумма	Количество	Сумма	
I	дм <sup>2</sup>	58,4	–	1 264	–	–	1 264	73 818	–	–	–	–	–	–	21
II		54,9	–	1 238	–	–	1 238	67 966	–	–	–	–	–	–	
I		58,4	–	417	–	–	417	24 353	–	–	–	–	–	–	
<b>Итого</b>		–	–	2 919	–	–	2 919	166 137	2 698	157 563	–	–	221	8 574	21

Выданы материалы  
(Кладовщик)

Приняты комплекты  
(Мастер)

Приняты материалы  
(Закройщик)

Составлен расчет  
(Нарядчик)

Рис. 3. Форма раскройного листа

Источник: авторская разработка.

затратами по отклонениям, к прогнозу уровня себестоимости по текущим нормативам затрат, к оценке маржинального дохода и определению критического объема производства.

В связи с коренным пересмотром системы управления себестоимостью в Монголии, делением учета на две самостоятельные части — финансовый и управленческий учет — необходим новый подход к классификации счетов по их структуре и назначению. Авторский подход к отображению новой структуры бухгалтерских счетов можно свести к следующему:

- единый план счетов должен удовлетворять целям финансового и управленческого учета: в

финансовом учете отражается состояние средств предприятия (статический аспект), а в управленческом — их движение (динамический аспект);

- финансовый учет имеет дело только с теми счетами, сальдо которых фигурирует или может фигурировать в балансе, а управленческий — со счетами, не имеющими остатков в балансе, и с оборотами по всем счетам;

- с точки зрения состояния средств все счета по своим статическим функциям являются активными и пассивными. При этом активные счета отражают наличие основных и оборотных средств предприятия, а пассивные — источники собственных и привлеченных средств;

## Нормативная калькуляция на одну пару обуви

Вид обуви: малодетский сапожок весенне-осеннего сезона

Артикул: 841406-803420-7174

Фасон: 7174

Размер: 120–165; средний размер: 140

Статья расходов	Нормативные расходы по технологическим переделам, тугриков				Всего, тугриков
	Раскройный цех	Штамповочный цех	Швейно-пошивочный цех	Отделочный цех	
1. Прямые затраты:					
материальные	34,170	16,200	–	–	50,370
трудовые	1,890	1,320	3,900	3,210	10,320
Итого	36,060	17,520	3,900	3,210	60,690
2. Накладные расходы	3,120	2,100	7,920	5,760	18,900
3. Производственная себестоимость	39,180	19,620	11,820	8,970	79,590
4. Расходы по реализации	–	–	–	–	2,860
5. Полная себестоимость	39,180	19,620	11,820	8,970	82,450
6. Прибыль	–	–	–	–	21,230
7. Цена за единицу	–	–	–	–	103,700

Источник: авторская разработка.

• с точки зрения хозяйственных процессов — динамики можно выделить четыре группы функций, которые выполняют одни и те же счета: материальных ценностей, денежных средств, финансовых результатов и, наконец, счета развития предприятия.

Таким образом, в целях преодоления отставания в использовании современных методов калькулирования в Монголии по сравнению с западными странами нами выдвинута гипотеза (М), нашедшая выражение в модели управления себестоимостью, которая соответствует истории и экономическому наследию страны и базируется на региональных системах (J, Z) с учетом состояния ручного и конвейерного производства в стране, информационная система которой может стать ядром общей теории менеджмента и маркетинга.

Сущность построения такой информационной системы, как уже отмечалось, заключается в инженеризации исторической, текущей, рыночной, дисконтированной стоимости, маржинального дохода, бухгалтерской и экономической прибыли с применением позаказного

(Job Costing), попроцессного (Process Costing), пофункционального (Activity Based Costing) методов калькулирования фактической полной и нормативной переменной себестоимости.

На фоне теории постоянных и переменных затрат разработана концепция сокращенной себестоимости, при которой калькулированию подвергается лишь отдельно взятая ее часть. При этом использовались элементы маржинального дохода и метод критической точки объема производства, вытекающие из теории постоянных и переменных затрат.

Что касается стратегического планирования и инженеризации отдельных слагаемых издержек, сегментации ценообразования и рынка с применением моделей оптимального размера заказа (EOQ), «точно вовремя» (JIT), чистой приведенной стоимости (NPV), ценообразования финансовых активов (CAPM), базовых и гибких смет, децентрализованного контроля, оценки внутреннего оборота, отчетов по центрам ответственности и исполнения, анализа отклонений, то они являются инструментами управленческого учета в предлагаемой системе.

Вместе с тем основными направлениями совершенствования калькулирования себестоимости в кожевенной промышленности Монголии в ближайшей перспективе является улучшение структуры себестоимости (в целях управления затратами) путем внесения изменений в

номенклатуру калькуляционных статей затрат по видам изделий, а также усиление роли стандартов и нормативной информации в управленческом учете и реализация принципов нормативного учета в системе Standard Costs с учетом специфики кожевенного производства.

### Литература

1. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский учет и анализ расходов организации // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. 2014. № 37. С. 155–160.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. М.: ТК Велби; Проспект, 2007. 592 с.
3. Федорович Т.В. Базовые положения концепции трансформации информационно-аналитического обеспечения в системе стратегического управленческого учета // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2012. № 3. С. 86–94.
4. Мэтьюрс М.Р., Перера М.Х. Б. Теория бухгалтерского учета: пер с англ. М.: Аудит; Юнити, 1999. 663 с.
5. Пезенти А. Очерки политической экономии капитализма. В 2 т. М.: Прогресс, 1976. 839 с.
6. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. В 2 т. М.: Республика, 1992. 810 с.
7. Намжаа Т., Лүндэн С., Лодой С. Нягтлан бодох бүртгэлийн салбарт үндэсний эдийн засаг. Улаанбаатар: Мөнхийнүсэг, 1987. 330 х.
8. Дампин Х. Тодорхой төлөвлөлт, дүн шинжилгээ үйлдвэрлэлийн зардал. Улаанбаатар, 1973. 131 х.
9. Нацагдорж В. Вопросы планирования себестоимости продукции в отраслях легкой промышленности МНР // Вопросы экономики. 1968 №. С. 24–27.
10. Сайнжаргал Б. Асуудлыг сайжруулах, нягтлан бодох бүртгэл, дүн шинжилгээ, үйлдвэрлэлийн зардал нарийн боовны компаниуд нь Монгол улсын. Улаанбаатар: Шинжлэх ухаан, 1979. 63 х.
11. Тунгалаг Н. Үйлдвэрлэл, удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: шинжилгээ загварчлал. Улаанбаатар: Цэнхэр ном КХХ, 2013. 176 х.
12. Карпова Т.П. Учетно-контрольно-аналитическое обеспечение управления затратами организации // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 3 (27). С. 126–129.
13. Федорович Т.В. Бухгалтерский учет в промышленности. Новосибирск: Изд-во СГУПС, 2006, 182 с.
14. Федорович В.О., Федорович Т.В. Информационные модели управленческого анализа в кризисных корпорация (группах) // Сибирская финансовая школа. 2005. № 3. С. 18–27.
15. Нягтлан бодох бүртгэл Монгол улсад: үүсэх, боловсруулах, дүн шинжилгээ хийх. Улаанбаатар: «Мөнхийн үсэг», 2015. 350 х.
16. Park S.-Jo, Jovanovic M. Mongolia at the Market. Global Cultural and Economic Research, vol. 7, Lit Verlag. Berlin, 2012, 484 p.
17. Лувсандорж П., Хашчулуун Ч., Батнасан Н. Шинэчлэлийн нягтлан бодох бүртгэлийн зах зээлийн эдийн засагт Монгол улс. Улаанбаатар, 2007. 387 х.
18. Жааваа Т., Мягмаржав Б. Удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: онол, практик, туршилт, үр дүн. Улаанбаатар: Нью Майнд Технологи КХХ, 2014. 180 х.
19. Федорович Т.В. Использование гибких бюджетов общепроизводственных расходов в целях управления операционной деятельностью // Управленческий учет. 2009. № 3. С. 106–112.

### References

1. Bychkova S.M., Badmaeva D.G. Bukhgalterskii uchet i analiz raskhodov organizatsii [Accounting and analysis of the costs of the organization]. *Izvestiia Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo*

- agrarnogo universiteta — Proceedings of the St. Petersburg State Agrarian University*, 2014, no.37, pp. 155–160 (in Russ.).
2. Kondrakov N.P. *Bukhgalterskii (finansovyi, upravlencheskii) uchet* [Financial and Managerial Accounting]. Moscow, TK Velbi, Prospekt — TC Velbi, Prospect Publ., 2007, 592 p. (in Russ.).
  3. Fedorovich T.V. Bazovye polozheniia kontseptsii transformatsii informatsionno-analiticheskogo obespecheniia v sisteme strategicheskogo upravlencheskogo ucheta [Basic provisions of the concept of transformation of information and analytical support in the system of strategic managerial accounting]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika — Bulletin of the Tomsk State University. Economy*, 2012, no. 3, pp. 86–94 (in Russ.).
  4. Met'iurs M. R., Perera M.Kh. B. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta: per s angl.* [Accounting Theory. Transl. from English]. Moscow, Audit, YuNITI — Audit, UNITI Publ., 1999, 663 p. (in Russ.).
  5. Pezenti A. *Ocherki politicheskoi ekonomii kapitalizma. V 2-kh tomakh* [Essays on the political economy of capitalism. In 2 volumes]. Moscow, Progress — Progress Publ., 1976, 839 p. (in Russ.).
  6. Makkonell K.R., Briu S.L. *Ekonomiks. V 2-kh tomakh* [Economics. In 2 volumes]. Moscow, Respublika — Republic Publ, 1992, 810 p. (in Russ.).
  7. Намжаа Т., Лүндэн С., Лодой С. Нягтлан бодох бүртгэлийн салбарт үндэсний эдийн засаг. Улаанбаатар, Мөнхийнүсэг, 1987, 330 х. (in Mong.).
  8. Дампин Х. Тодорхой төлөвлөлт, дүн шинжилгээ үйлдвэрлэлийн зардал. Улаанбаатар, 1973, 131 х. (in Mongol.).
  9. Natsagdorzh V. *Voprosy planirovaniia sebestoimosti produktsii v otrasliakh legkoi promyshlennosti MNR* [The improvement of accounting and analysis of the production costs of confectionery companies in Mongolia]. *Voprosy ekonomiki — Problems of Economics*, 1968, no. 3, pp. 24–27 (in Russ.).
  10. Сайнжаргал Б. Асуудлыг сайжруулах, нягтлан бодох бүртгэл, дүн шинжилгээ, үйлдвэрлэлийн зардал нарийн боовны компаниуд нь Монгол улсын. Улаанбаатар, Шинжлэх ухаан, 1979, 63 х. (in Mongol.).
  11. Тунгалаг Н. Үйлдвэрлэл, удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: шинжилгээ загварчлал. Улаанбаатар, Цэнхэр ном КХХ, 2013, 176 х. (in Mongol.).
  12. Karpova T.P. *Uchetno-kontrol'no-analiticheskoe obespechenie upravleniia zatratami organizatsii* [Accounting, control and analytical support for the organization's management cost control]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniia — Economics and Management: Problems and Solutions*, 2014, no. 3 (27), pp. 126–129 (in Russ.).
  13. Fedorovich T.V. *Bukhgalterskii uchet v promyshlennosti* [Accounting in Manufacturing Industry]. Novosibirsk, Izd-vo SGUPSa — SGUP Publishing House, 2006, 182 p. (in Russ.).
  14. Fedorovich V.O., Fedorovich T.V. *Informatsionnye modeli upravlencheskogo analiza v krizisnykh korporatsiia (gruppakh)* [Information model of management analysis in crisis corporation (groups)]. *Sibirskaiia finansovaia shkola — Siberian Financial School*, 2005, no. 3, pp. 18–27 (in Russ.).
  15. Нягтлан бодох бүртгэл Монгол улсад: үүсэх, боловсруулах, дүн шинжилгээ хийх. Улаанбаатар, Мөнхийн үсэг, 2015, 350 х. (in Mongol.).
  16. Park S.-Jo, Jovanovic M. *Mongolia at the Market. Global Cultural and Economic Research*, vol. 7, Lit Verlag. Berlin, 2012, 484 p.
  17. Лувсандорж П., Хашчулуун Ч., Батнасан Н.. Шинэчлэлийн нягтлан бодох бүртгэлийн зах зээлийн эдийн засагт Монгол улс. Улаанбаатар, 2007, 387 х. (in Mongol.).
  18. Жааваа Т., Мягмаржав Б. Удирдлагын нягтлан бодох бүртгэл: онол, практик, туршилт, үр дүн. Улаанбаатар, Нью Майнд Технологи КХХ, 2014, 180 х. (in Mongol.).
  19. Fedorovich T.V. *Ispol'zovanie gibkikh biudzhetov obshcheproizvodstvennykh raskhodov v tseliakh upravleniia operatsionnoi deiatel'nost'iu* [Using flexible budgets overhead costs for the purpose of operational management]. *Upravlencheskii uchet — Management Accounting*, 2009, no. 3, pp. 106–112 (in Russ.).