

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ СЧЕТОВ ДЛЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

К. В. Пичунова, студентка III курса экономического факультета, специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ГОУ ВПО «Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»

Управленческий учет отличается разнообразием источников информации и методов ее обработки. Счета управленческого учета составляют коммерческую тайну, строго оберегаемую от конкурентов и любых других заинтересованных лиц. В условиях крупных предприятий со сложной структурой, учетная информация становится главным ориентиром при принятии необходимых управленческих решений. Поэтому будучи вынесены за рамки общего финансового учета, счета управленческого учета составляют самостоятельную группу счетов. Они позволяют отражать на счетах сметно-бюджетные и фактические данные, получая отклонения в виде сальдо в режиме реального времени, тем самым создавая завершённую информационную структуру, дисциплинируя исполнителей и получателей внутренней управленческой информации, позволяя оперативное агрегирование решающих показателей для высшего руководства

Ключевые слова: управленческий учет, бюджетирование, контроль, бухгалтерский учет

Учет и контроль обеспечивают информацию обратной связи в системе внутрифирменного управления. Учет один из системообразующих элементов управленческого учета, обеспечивающий контроль выполнения плановых задач, бюджетов и смет, нормативных показателей.

В системе управленческого учета отражается фактическая информация о расходах (доходах), запланированных в соответствующих бюджетах и сметах. По большей части это рутинный постоянно повторяющийся учет однородных массовых операций. Его желательно вести на счетах бухгалтерского учета. До последнего времени в российском бухгалтерском учете специально не предусматривались счета для ведения управленческого учета. Нужная информация для контроля расходов по статьям отдельных бюджетов и смет формировалась как побочная аналитическая информация на счетах финансового учета. Между тем управленческий учет содержит внутреннюю конфиденциальную информацию, которую нежелательно раскрывать всем внешним пользователям, как это делается с информацией финансового учета.

В плане счетов бухгалтерского учета, утвержденном приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, предусматривается возможность обособленно использовать часть счетов по учету затрат на

производство (раздел III) для ведения управленческого учета. Хотя этих счетов недостаточно для управленческого учета, сделан правильный шаг в нужном направлении. Многие данные, необходимые в системе управленческого учета, не носят массового характера, они конкретно-индивидуальны. Для целей управленческого учета их можно и нужно фиксировать в оперативном порядке, без отображения на счетах бухгалтерского учета. Для многих решений данные, обобщаемые в системе внутреннего контроля, необходимо дополнять информацией из внешних источников, например данные об изучении рынка. Другие данные привлекают из учета, не являющегося хозяйственным, как, например, данные, характеризующие персонал организации или технико-экономические данные о технологических системах. Поэтому управленческий учет отличается разнообразием источников информации и методов ее обработки.

Количественный аналитический учет материальных запасов, готовой продукции, покупных товаров, который традиционно ведется на счетах финансового учета, относится к управленческому конфиденциальному учету. Можно прогнозировать, что в недалеком будущем такую информацию будут отражать и формировать в системе управленческого учета. Это еще раз подтверждает, что управленческий учет использует разнообразную информацию, формируемую в самых разных видах учета и в различных информационных системах [2].

Счета управленческого учета, на которых отражается аналитическая информация о текущих издержках производства, данные для их контроля по центрам ответственности и, главное, для калькулирования себестоимости в рыночных условиях, составляют коммерческую тайну, строго оберегаемую от конкурентов и любых других заинтересованных лиц. В практике зарубежных компаний счета управленческого учета ведут отдельно от других счетов (финансовые счета), поскольку именно на этих последних, собирается информация для составления публичной финансовой отчетности, подлежащий аудиторской проверке и раскрытию для всех пользователей. Счета управленческого учета так отделяются от счетов финансового учета, что каждая их группа обобщается как обособленная финансовая система, которые не связаны между собой никакими общими бухгалтерскими проводками. В крупных компаниях наряду с главными бухгалтерами финансового учета учреждается должность бухгалтера-менеджера, т.е. главного бухгалтера по управленческому учету.

В российской практике изначально вели общий и калькуляционный учет по единому плану счетов, ограничиваясь дополнительным аналитическим учетом в интересах внутреннего управления. Такая практика организации бухгалтерского учета сохраняется до сих пор во многих российских организациях. Да и планы счетов бухгалтерского учета не предусматривали возможности раздельного ведения финансового и управленческого учета на счетах. В последнее время появилась возможность вести раздельный учет, как это предусмотрено Планом счетов бухгалтерского учета финансово-

хозяйственной деятельности организации, утвержденным приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 (раздел III «Затраты на производство»).

В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, в пояснениях к разделу III «Затраты на производство» сказано, что формирование информации о расходах по обычным видам деятельности, которые и составляют издержки производства, осуществляется либо на счетах 20-29, либо на счетах 30-39. В первом случае консервируется первичная схема учета и калькулирования себестоимости в едином плане счетов бухгалтерского учета всех операций данной организации. Во втором случае счета 20-29 могут использоваться для группировки издержек по статьям себестоимости, местам возникновения и другим признакам, а также для калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг; счета 30 – 39 применяются для учета по элементам расходов.

Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов, что позволяет отделить группировку расходов по статьям от группировки расходов по элементам и тем самым обособить на счетах управленческий учет издержек от финансового учета. В инструкции специально указано: «Состав и методика использования счетов 20 – 29 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации» [3].

Разделение счетов в учете затрат на производство на две равновеликие части 20 – 29 и 30 – 39 с различным назначением обобщаемой на них информации позволяет специалистам рассматривать возможности и варианты разделения счетов этого раздела на счета управленческого и счета финансового учета. Авторы некоторых публикаций предлагают при отделении управленческого учета использовать в нем и счета из финансового учета с теми же номерами, помечая их отличительной «звездочкой». В 1991 г. была предложена двухкруговая система учета (управленческого и финансового) с применением одинаковых счетов с отличительными знаками. Техническая система бухгалтерского учета – знаковая система. Применение одних и тех же знаков для финансового и управленческого учета вносит путаницу в кодировку и корреспонденцию счетов. Поэтому предложение не нашло применение на практике.

Следует подумать о других подходах, опираясь на указания инструкции к Плану счетов о возможности применения отражающих счетов для переноса информации из финансового учета в счета управленческого учета.

В разделе III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета содержатся только семь счетов с определенным содержанием. Остальные 13 счетов не обозначены, их содержание не указано, что видно на рис. 1. Состав не обозначенных счетов, согласно указанию инструкции по применению Плана счетов, устанавливается организацией исходя из особенностей ее деятельности, структуры, организации управления [1].

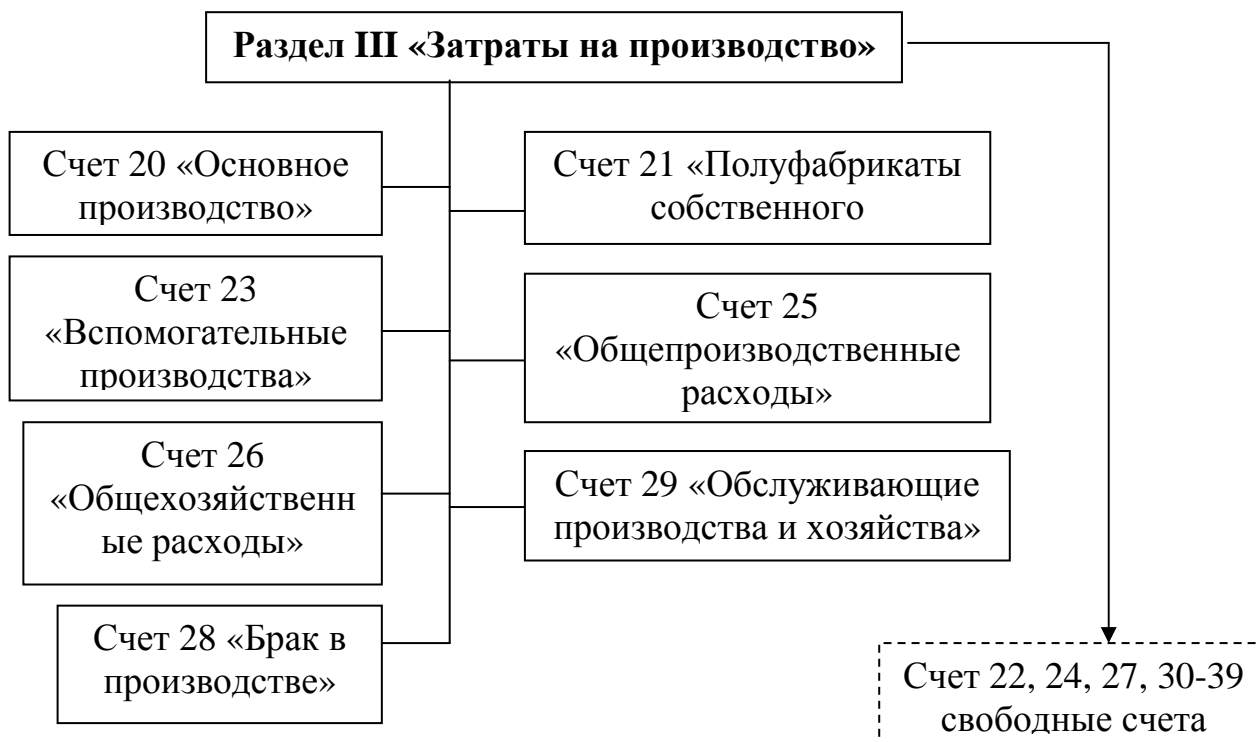


Рисунок 1 Счета, обозначенные в Плане счетов

Счета 20 – 29 относятся к управленческому учету. Они выстроены в точном соответствии с методикой бухгалтерского учета издержек по статьям себестоимости.

Счета учета издержек производства следует дополнить отражающим счетом 27 «Отражение издержек производства» для зеркальной передачи информации, формируемой в финансовом учете на счете 37 «Отражение расходов по элементам».

Счет 27 «Отражение издержек производства» служит для записи расходов, учтенных по элементам в течение отчетного периода. Сумма расходов по элементам, записанная в финансовом учете по дебету счета 37 «Отражение расходов по элементам», в свою очередь, одновременно записывается по кредиту счета 27 «Отражение издержек производства» в корреспонденции со счетами 20 – 29, на которых формируются издержки по статьям, калькуляционным объектам, местам возникновения (центрам ответственности) (рис. 2.).

Между счетами 27 и 37 в процессе записи первичных данных о расходах по обычным видам деятельности поддерживается полное равенство. Обороты и сальдо по дебету счета 37 «Отражение расходов по элементам» всегда равны оборотам и сальдо по кредиту счета 27 «Отражение издержек производства». Это равенство обеспечивается без непосредственной корреспонденции счетов 27 и 37 в результате того, что записи на обоих счетах производятся на основе единого массива первичных документов, бухгалтерских справок и расчетов, оформляющих расходы организации по обычным видам деятельности за отчетный период.

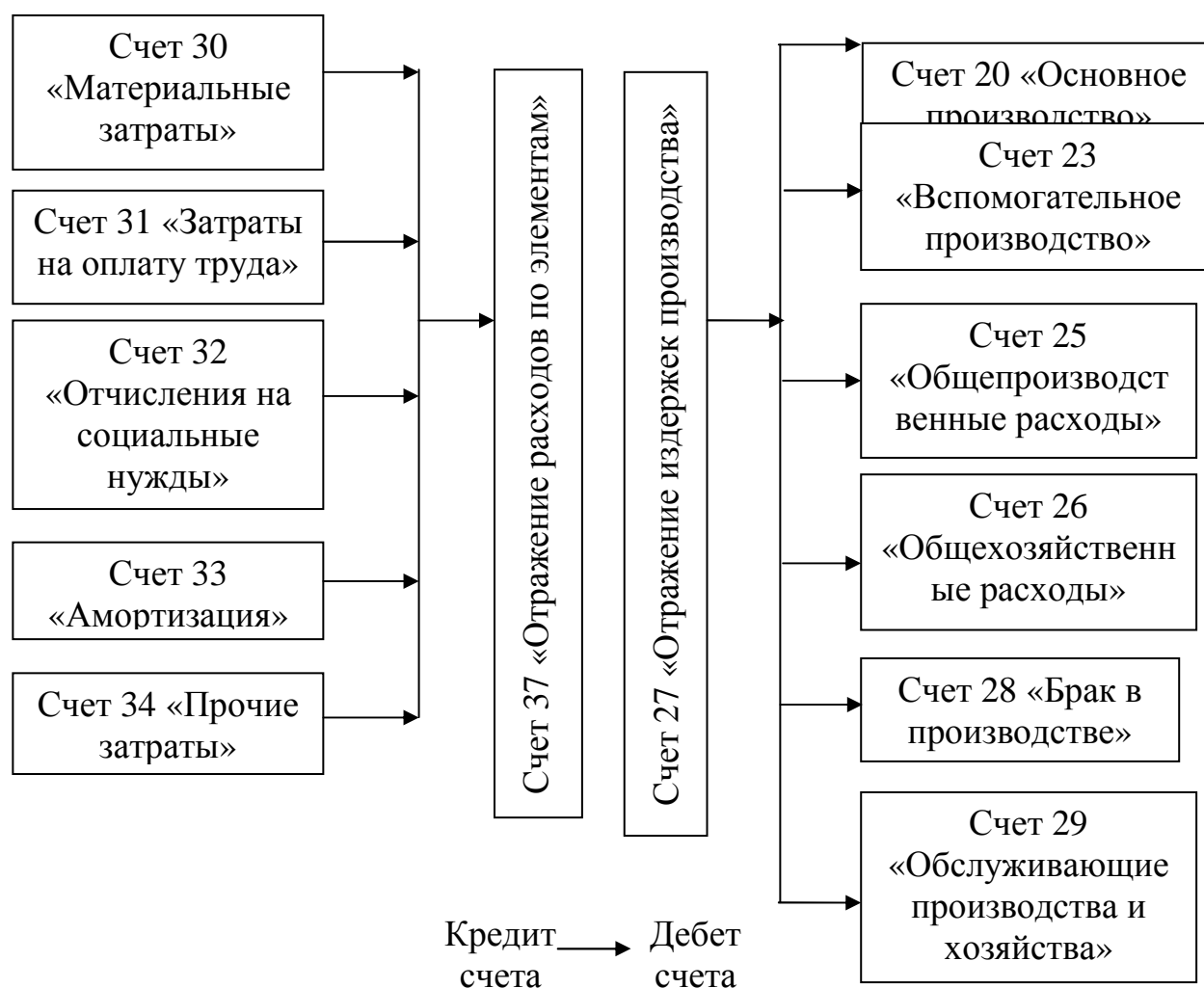


Рисунок 2 Концептуальная схема отражения на счетах расходов по элементам и статьям

Счет 20 «Основное производство» отражает прямые издержки на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, которые являются основными, профильными в деятельности данной организации. На нем отражается также информация о стоимости продукции и работ вспомогательных производств, потребляемых в основном производстве, списываются косвенные издержки по обслуживанию и управлению, а также окончательные потери от брака. В конечном итоге на данном счете отражается информация об издержках производства, отнесенных на себестоимость продукции, работ, услуг.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые издержки, связанные с производством продукции (работ, услуг) в корреспонденции со счетом 27 «Отражение издержек производства». В корреспонденции со счетом 23 «Вспомогательное производство» в дебет счета 20 «Основное производство» списываются издержки вспомогательных производств, связанные с выработанной продукцией, выполненными работами, оказанными услугами в основном производстве.

Косвенные общепроизводственные издержки, относящиеся к подразделениям основного производства, и потери от брака ежемесячно списываются в дебет счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами 25 «Общепроизводственные расходы» и 28 «Брак в производстве». В результате на счете 20 «Основное производство» формируется информация о сокращенной производственной себестоимости.

В управленческом учете на счете 20 «Основное производство» информация отражается накопительно, нарастающим итогом с начала отчетного года. Следовательно, сальдо по дебету счета 20 «Основное производство» на каждую отчетную дату в течение года отражает сумму издержек, проведенных с начала данного отчетного года. В сумме данного сальдо отражается и стоимость незавершенного производства. Счет 20 «Основное производство» закрывается бухгалтерской проводкой по кредиту названного счета в дебет счета 27 «Отражение издержек производства». В следующем отчетном году записи на счете 20 «Основное производство» начинаются с нулевого сальдо. Начальное сальдо по счету отсутствует.

Стоимость незавершенного производства определяется различными способами, зависящими от технологических и организационных условий производства, массового или индивидуального производства и принятой в организации учетной политики. При обособленном учете и калькулировании себестоимости полуфабрикатов собственного производства в состав незавершенного производства включают сумму издержек на остаток полуфабрикатов, учитываемых на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». При оценке остатков незавершенного производства полностью исключаются потери от брака и непроизводительные расходы.

Стоимость незавершенного производства отражается как сальдо по соответствующим счетам только в финансовом учете. В управленческом учете стоимость незавершенного производства используется в различных расчетах издержек и себестоимости без отражения в качестве сальдо по счету 20 «Основное производство», хотя возможна иная методика такого учета.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» применяется для отражения и обобщения информации об издержках на полуфабрикаты собственного производства, их движении и остатках в организациях, ведущих бухгалтерский учет полуфабрикатов обособленно от учета основного производства. Такой учет имеет смысл в ограниченных передельных производствах: металлургии, литейном и некоторых химических производствах, выработке резинотехнических изделий, некоторых видов минеральных удобрений. В большинстве отраслей народного хозяйства обособленный учет полуфабрикатов собственного производства не ведется. Издержки на них учитываются в общем порядке на счете 20 «Основное производство».

Специфика управленческого учета полуфабрикатов собственного производства такова, что издержки производства на остаток полуфабрикатов отражаются как сальдо по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного

производства». Это сальдо по окончании отчетного года не закрывается, а переходит в управленческий учет следующего отчетного года. Переходящее сальдо по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» уравнивается переходящим сальдо по кредиту счета 27 «Отражение издержек производства». Для отражения в отчетном бухгалтерском балансе стоимость остатков полуфабрикатов собственного производства вместе со стоимостью других остатков незавершенного производства записывается как сальдо по дебету счета финансового учета.

На счете 23 «Вспомогательное производство» отражается информация об издержках на продукцию и услуги, вспомогательные для основного производства организации. Прямые издержки вспомогательных производств записываются по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» в корреспонденции со счетом 27 «Отражение издержек производства». Расходы по управлению и обслуживанию подразделений вспомогательных производств записываются по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» в корреспонденции со счетом 25 «Общепроизводственные расходы». По кредиту счета 28 «Брак в производстве» в дебет счета 23 «Вспомогательное производство» списываются потери от брака, возникшие в подразделениях вспомогательных производств.

По условиям хозяйственной деятельности и технологическим особенностям проводимых операций продукция, работы и услуги вспомогательных производств могут относиться к издержкам по управлению и организации производства в основных подразделениях, к управлению всей организацией в целом, к обслуживающим производствам и хозяйствам непромышленного характера. В таком случае издержки вспомогательных производств записываются по кредиту счета 23 «Вспомогательное производство» в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Методика отражения издержек вспомогательного производства такова, что в определенных условиях обязательно образуется сальдо по дебету счета 23 «Вспомогательное производство», характеризующее незакрытые издержки подразделений вспомогательных производств, т.е., по сути, незавершенное производство. Данное сальдо нельзя исключить, и оно определяется в управленческом учете на конец каждого месяца. Это сальдо по окончании отчетного периода не закрывается. Оно переносится в управленческий учет следующего отчетного года. Переходящее сальдо по дебету счета 23 «Вспомогательное производство» балансируют с переходящим сальдо по кредиту счета 27 «Отражение издержек производства».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» применяется для отражения информации об издержках по обслуживанию и управлению подразделений основного и вспомогательных производств, а в крупных организациях – также об издержках по обслуживанию и управлению обслуживающих производств и хозяйств.

По дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» записываются данные о произведенных издержках за период времени (обычно за месяц), в корреспонденции со счетом 27 «Отражение издержек производства».

Ежемесячная сумма фактических расходов отражается по кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы» в дебет счетов:

20 «Основное производство» – на сумму издержек в подразделениях основного производства;

23 «Вспомогательное производство» – на сумму издержек в подразделениях вспомогательных производств;

28 «Брак в производстве» – на сумму издержек, относящихся к забракованной продукции;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – на сумму издержек в подразделениях этих производств и хозяйств.

Данная запись по кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы» ежемесячно закрывает данный счет, который не имеет и не должен иметь сальдо на конечную дату каждого месяца. Для того чтобы сохранить накопительную информацию с начала отчетного года по каждому подразделению и каждой статье, кредитовые записи можно отражать на специально выделенном отдельном субсчете. Кредитовое сальдо на данном субсчете будет балансировать сальдо по дебету всех других субсчетов, причем сальдо отражается накопительно с начала отчетного года. По окончании отчетного года сальдо всех субсчетов взаимно скрывается внутренними проводками по всем субсчетам к счету 25 «Общепроизводственные расходы». Записи в следующем отчетном году начинаются при нулевом сальдо на всех субсчетах данного счета.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражается информация об издержках общепроизводственного характера, непосредственно не связанных с производственными процессами, а также об издержках, включаемых в статью себестоимости «Прочие производственные расходы». По дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетом 27 «Отражение издержек производства» записываются все суммы издержек, относящиеся к данному счету.

Все издержки в аналитическом учете отражаются накопительно, нарастающими итогами с начала отчетного года. По окончании отчетного года итоговые данные об издержках, отраженных на счете, выводятся в отдельный файл, который сохраняется в архиве. Составляется также итоговый внутренний отчет о данных издержках. После завершения всех операций отчетного года счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается бухгалтерской проводкой по кредиту названного счета в дебет счета 27 «Отражение издержек производства».

В случае необходимости исчислить полную производственную себестоимость выпущенной продукции, сданных работ и услуг общехозяйственные расходы, учтенные на счете 26, расчетно (без отражения в системе счетов управленческого учета) добавляются к сокращенной

производственной себестоимости, которая сформировалась на счете 20 «Основное производство». Для управленческого учета важнее обобщать накопительную информацию по сметным статьям и центрам ответственности, нежели обобщать всю информацию для калькулирования себестоимости на счете основного производства.

Счет 28 «Брак в производстве» служит для отражения информации о стоимости выявленного брака, издержек по его исправлению и выявлению окончательных потерь от брака в данном периоде. Обычный цикл выявления потерь от брака – один месяц.

Потери от брака, записанные по дебету счета 28 «Брак в производстве», уменьшаются на стоимость забракованных предметов по цене возможного использования, а также на суммы, подлежащие взысканию с виновников брака – персонала организации или с поставщиков недоброкачественных материалов и полуфабрикатов, приведших к браку. В управленческом учете названные компенсации записываются по кредиту счета 28 «Брак в производстве» в дебет счета 27 «Отражение издержек производства».

В финансовом учете суммы, компенсирующие потери от брака, записываются по кредиту счета 37 «Отражение расходов по элементам» в дебет счетов:

10 «Материалы» – на стоимость забракованных предметов по цене возможного использования, например по цене металлолома, оприходованного на склад;

73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» – на суммы компенсации потерь от брака, подлежащих взысканию с работников организации;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям» – на суммы, подлежащие взысканию с поставщиков недоброкачественных материалов, полуфабрикатов и т.п., в результате использования которых в производствке образовался брак.

В результате сопоставления сумм, записанных по дебету и по кредиту счета 28 «Брак в производстве», определяется сумма окончательных потерь от брака. Она записывается по дебету счета 20 «Основное производство» проводкой по кредиту счета 28 «Брак в производстве». При этом счет 28 «Брак в производстве» закрывается и сальдо на конечную дату (конец месяца) не имеет.

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются издержки состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, не имеющих прямого отношения с основной производственной деятельностью организации. Суммы издержек записываются по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции со счетом 27 «Отражение издержек производства». Косвенные расходы по управлению обслуживающими подразделениями ежемесячно записываются в дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции со счетом 25 «Общепроизводственные расходы».

В управленческом учете на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» информация об издержках отражается накопительно, нарастающим итогом с начала отчетного года. Сальдо по дебету на конечную дату каждого отчетного месяца отражает сумму издержек, проведенную с начала отчетного года, что облегчает контроль издержек по центрам ответственности и сметным статьям.

Баланс сальдо на счетах управленческого учета (счета 20 – 29) обеспечивается методикой всех записей на счетах через отражение их по кредиту (или в надлежащих случаях – по дебету) счета 27 «Отражение издержек производства». Сумма дебетовых сальдо по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» всегда равны сальдо по кредиту счета 27 «Обслуживающие производства и хозяйства». В результате на счетах 20 – 29 образуется обособленная балансовая система управленческого учета, в которой взаимно балансируют обороты и сальдо по всей совокупности данных счетов. Это позволяет вести счета управленческого учета отдельно от счетов бухгалтерского финансового учета, не составляя общего баланса по всем счетам, рекомендованным действующим Планом счетов бухгалтерского учета. Составляют два баланса счетов: финансового учета и отдельно управленческого учета, что позволяет закрыть конфиденциальную информацию об издержках, детализированную на счетах управленческого учета.

На счетах, которые закрываются (счета 23, 25, 28), также можно получить накопительную информацию об издержках, если отражать дебетовые и кредитовые обороты (и сальдо) отдельно на разных субсчетах. Получение накопительной информации об издержках на счетах управленческого учета чрезвычайно важно для организации, контроля за ними по центрам ответственности и сметным статьям.

Четкое распределение ответственности является неременным условием эффективного функционирования системы информационного обеспечения организации. Действия совершаются только людьми. Данные о производственно-коммерческой деятельности становятся информацией, пригодной к употреблению, когда их форма позволяет конкретному управляющему использовать их для применения практических решений. Данные об издержках, продажах, прибыли собираются и группируются в управленческом учете в соответствии со структурой распределения ответственности внутри организации. Управление в режиме ответственности означает контроль со стороны управляющих и контроль над управляющими. Управленческий учет дает возможность оценивать работу управляющего, но при этом требует обеспечить его необходимыми средствами и инструментами.

Группировка издержек по центрам ответственности на счетах управленческого учета имеет особенности, связанные с необходимостью получать информацию об отклонениях по статьям сметы или нормативным издержкам. Для этого на счетах управленческого учета следует обобщать информацию не только о фактических издержках по статьям сметы, но и о

запланированных издержках по тем, же сметным статьям в разрезе центров ответственности. Соответственно, на счетах следует отражать информацию о нормативных и фактических издержках по центрам ответственности. В российском бухгалтерском учете подобная методика группировки издержек не практиковалась [1].

Особое значение в управленческом учете имеет группировка издержек по центрам ответственности, что требует выделения отдельной группы счетов второго порядка, имеющих самостоятельную систему записей на счетах и самостоятельную балансовую увязку оборотов и сальдо по счетам.

Счета второго порядка для отражения издержек по центрам ответственности должны иметь аналитическую детализацию не только по центрам ответственности, но и по статьям сметы, статьям нормативных издержек, что заставляет выделять соответствующие счета третьего и четвертого порядков.

Для учета издержек по центрам ответственности можно рекомендовать следующую обособленную группу счетов второго порядка:

- 203 «Основное производство по центрам ответственности»;
- 233 «Вспомогательное производство по центрам ответственности»;
- 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности»;
- 263 «Общехозяйственные расходы по центрам ответственности»;
- 273 «Отражение издержек по центрам ответственности».

В случае настоятельной потребности в соответствующей информации в группе можно предусмотреть дополнительно счета второго порядка для ее получения:

243 «Коммерческие расходы по центрам ответственности»;

293 «Обслуживающие производства и хозяйства по центрам ответственности».

Информацию о коммерческих расходах по центрам ответственности можно получить путем дополнительной аналитической группировки данных на счетах 44 «Расходы на продажу» из системы финансового учета. Но она, во всяком случае, окажется неполной, так как на счетах финансового учета нельзя отражать плановую информацию по сметным статьям и, следовательно, нельзя получать отклонения от сметы в форме сальдо аналитических счетов. Следует отметить, что необходимую информацию для контроля издержек по центрам ответственности можно получать и на счетах 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности», 263 «Общехозяйственные расходы по центрам ответственности».

Счет 203 «Основное производство по центрам ответственности» предназначен для учета нормативных издержек по центрам ответственности, относящимся к подразделениям основного производства. На счете детализируется вся необходимая информация в разрезе центров ответственности, статей прямых издержек, фактических и нормативных издержек с выделением отклонений на счетах.

Счета третьего порядка выделяются для учета издержек в разрезе центров ответственности. Они кодируются пятизначным кодом, например 20301 «Прямые издержки по центру ответственности № 1». Пятизначная кодировка обеспечивает учет издержек 100 центров. Если число центров ответственности превышает сотню, то следует применять шестизначную кодировку, например 203006 «Прямые издержки по центру ответственности № 6». Она позволяет группировать издержки уже 1000 центров ответственности.

Для идентификации счетов четвертого порядка необходимо ввести однозначный дополнительный код. На счетах четвертого порядка детализируется информация о нормативных издержках по соответствующим элементам: нормативные материальные издержки, нормативные издержки на оплату труда. В случае необходимости материальные издержки могут быть детализированы на издержки на сырье и материалы, издержки на приобретение полуфабрикатов, издержки на топливо и энергию на прямые технологические цели, издержки на услуги производственного характера со стороны и на другие элементы. Суммы прямых фактических издержек, группируемых по центрам ответственности, записываются по дебету счета 203 «Основное производство по центрам ответственности» в корреспонденции со счетом 273 «Отражение издержек по центрам ответственности».



Рисунок 3 Соподчинение счетов аналитического учета издержек по центрам

Счет 233 «Вспомогательное производство по центрам ответственности» предназначен для группировки и обобщения данных о нормативных и прямых фактических издержках по центрам ответственности, выделенных в подразделениях вспомогательных производств.

По дебету счета 233 «Вспомогательное производство по центрам ответственности» отражаются суммы прямых фактических издержек, по кредиту счета – нормативные издержки на выпуск продукции, выполненные работы и услуги. Записи производятся в корреспонденции со счетом 273 «Отражение издержек по центрам ответственности».

Сальдо по счету 233 «Вспомогательное производство по центрам ответственности» характеризует отклонения фактических издержек от

нормативных нарастающим итогом с начала года. В конце отчетного года сальдо по данному счету закрывается в корреспонденции со счетом 273 «Отражение издержек по центрам ответственности».

Аналитический учет по центрам ответственности и статьям издержек организуют на счетах третьего порядка (по центрам ответственности) и на счетах четвертого порядка (по статьям издержек).

Счет 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности» применяется для группировки и обобщения косвенных накладных производственных издержек по центрам ответственности и статьям сметы, имея в виду, что контроль издержек по данным центрам осуществляется на основе утвержденных смет. Аналитическая информация группируется на счетах третьего и четвертого порядков. Группировка по центрам ответственности осуществляется на счетах третьего порядка. Издержки каждого центра ответственности детализируются в разрезе сметных частей на счетах четвертого порядка.

По дебету счета 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности» в корреспонденции со счетом 273 «Отражение издержек по центрам ответственности» записывается сумма фактических издержек, которая детализируется по центрам ответственности на счетах третьего порядка и по статьям сметы – на счетах четвертого порядка. По кредиту 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности» записываются издержки по утвержденной смете центра ответственности с детализацией по сметным статьям в корреспонденции со счетом 273 «Отражение издержек по центрам ответственности». Запись сметных издержек проводится первого числа очередного месяца для того, чтобы оперативно контролировать фактические издержки, их соответствие сметным назначениям. Статьи гибкой сметы в конце месяца пересчитываются по изменению показателя контроля сметы. На основе пересчета делается корректировочная запись по кредиту счета 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности».

Счет 263 «Общехозяйственные расходы по центрам ответственности» применяется для учета и контроля смет управленческих и общехозяйственных расходов по центрам ответственности. По каждому центру издержки отражаются в разрезе сметных статей с подразделением на утвержденные по смете и фактические. Сальдо по аналитическим счетам характеризует отклонения фактических издержек от сметных значений. Структура счета строится по методике, изложенной выше при описании счета 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности». Записи на счетах также производятся по аналогии со счетом 253.

В сложных организационных структурах управления организациями возникают промежуточные центры контроля издержек, объединяющие несколько центров ответственности в отдельную службу. Аналитический учет на счете требует более сложной иерархической структуры, состоящей из пяти или шести порядков счетов.

Другие счета учета издержек по центрам ответственности, а именно 243 «Коммерческие расходы по центрам ответственности» и 293 «Обслуживающие производства и хозяйства по центрам ответственности», методически и организационно можно вести точно так же, как на счете 253 «Общепроизводственные расходы по центрам ответственности». Эти счета методически объединяет то, что издержки по центрам ответственности, подлежащие отражению на них, контролируются на основе планов-смет в разрезе сметных статей.

К сожалению, возможности действующего Плана счетов бухгалтерского учета позволяют обособить счета управленческого учета 20 – 29 только для группировки издержек в интересах внутреннего управления. Всю остальную информацию, необходимую для внутреннего управления, можно получить путем дополнительной группировки данных на счетах аналитического учета общей системы бухгалтерского (финансового) учета.

В целях контроля и регулирования дельности предприятия наряду с отражением издержек по центрам ответственности пристальное внимание в управленческом учете следует уделять учету доходов по центрам прибыли. Его также организуют на счетах аналитического учета, детализирующих информацию на счете финансового учета 90 «Продажи», субсчет 901 «Выручка», на котором следует отражать выручку нетто без налога на добавленную стоимость и других налогов, поступающих в составе выручки. План счетов бухгалтерского учета не содержит счетов, на которых можно вести обособленный учет выручки, но их можно предусмотреть среди свободных счетов из группы 20 – 29.

На счете второго порядка 901 «Выручка» можно вести счета третьего порядка, на которых группируется информация о выручке по центрам прибыли и центрам доходов, которые входят в состав центров прибыли. В последнем случае центры прибыли в аналитическом учете не выделяются, а информация о сумме выручки по центрам прибыли может быть получена путем сложения выручки по входящим в них центрам доходов.

На счетах четвертого порядка группируется информация о выручке по видам продукции, работ, услуг, а на счетах пятого порядка – информация о выручке по секторам рынка, если таковая необходима для управления продажами и формированием прибыли.

Учет издержек по центрам прибыли организуется в порядке, предусмотренном для учета издержек по центрам ответственности за них. Поскольку центры прибыли несут ответственность за маржинальный доход, в редких случаях – за операционную прибыль, то на основе учета издержек по центрам прибыли можно получить прямые издержки на сумму выручки, к которым останется только добавить постоянные периодические расходы, покрываемые за счет маржинального дохода данного центра, если центру установлена ответственность за операционную прибыль [1].

В случае, если в операционной прибыли центра необходимо учитывать прочие доходы и расходы, необходимо организовать соответствующий

аналитический учет на счетах второго порядка к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Следует заметить, что на центры прибыли не следует возлагать ответственность за внереализационные доходы и расходы, возникающие спонтанно, чаще всего вне зависимости от оперативного воздействия центра прибыли. Эта позиция скорее может быть отнесена к центрам инвестиций.

В управленческом учете формируется также информация, характеризующая деятельность центров инвестиций. Ее получают по данным детального аналитического учета, дополняющего обычную бухгалтерскую отчетность. Состав бюджетов центра инвестиций убеждает нас в том, что информация может быть получена в обычных формах финансовой отчетности. Можно также использовать информацию, отражаемую на счетах управленческого учета издержек по центрам ответственности, агрегировав ее в более общие показатели центров инвестиций.

Движение, в особенности использование финансовых ресурсов на капиталовложения, не отражается на счетах бухгалтерского учета в том объеме, как это требуется для контроля бюджета финансирования капитальных вложений. Такой учет можно организовать на забалансовых счетах. Для этого необходимы забалансовые счета:

021 «Амортизационный фонд»;

022 «Фонд нераспределенной прибыли на капитальные вложения»;

023 «Долгосрочные кредиты на капитальные вложения»;

024 «Прочие источники финансирования капитальных вложений».

По кредиту счета 021 «Амортизационный фонд» отражаются суммы амортизационных отчислений. В момент открытия данного счета на него также зачисляются суммы амортизационных отчислений, ранее не использованных на капитальные вложения (разница в сальдо по счетам 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» на дату открытия счета 021 «Амортизационный фонд» и последнего периода, в котором амортизация использовалась на капитальные вложения). По дебету счета 021 «Амортизационный фонд» записывают суммы, направленные на финансирование капитальных вложений.

По кредиту счета 022 «Фонд нераспределенной прибыли на капитальные вложения» записывается сумма чистой прибыли, направляемая по решению совета директоров (общего собрания акционеров) на финансирование капитальных вложений. По дебету счета отражается сумма нераспределенной прибыли, израсходованной на капитальные вложения. На счете 023 «Долгосрочные кредиты на капитальные вложения» отражаются получение и использование соответствующих кредитов в разрезе банков и кредитных договоров. На нем можно отражать не только полученные кредиты, но и кредитные линии, согласованные и утвержденные по соответствующим договорам. На счете 024 «Прочие источники финансирования капитальных вложений» учитываются средства, предназначенные на финансирование капитальных вложений из уставного фонда, целевых поступлений со стороны, в том числе из бюджета, долгосрочных займов и иных источников.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
2. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Спб.: Питер, 2008. – 1008 с.
3. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Д. Фостер. – М.: Финансы и Статистика, 2000. – 416 с.