

УДК 33

## ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ О ЗАТРАТАХ НА СЧЕТАХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

**Бобряшова Е.Д.**

*ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» Саратовский социально-экономический институт (филиал), Саратов, e-mail: ekaterina-sadchikova@yandex.ru*

В данной статье рассмотрено значение затрат в производстве, которые составляют информационную основу управленческого учета на предприятии. Предложена как вариант система счетов второго порядка для аналитического учета издержек на производство, а также для более детального учета для некоторых счетов второго порядка предложен счет третьего порядка характерный именно для стекольной отрасли. В указанных условиях необходимой становится разработка системного управленческого учета затрат, позволяющего комплексно формировать экономическую информацию с целью решения стратегических управленческих задач, как перед предприятием в целом, так и перед его конкретными структурными подразделениями, в частности с финансовым отделом. Противоречивые рекомендации по управленческому учету в связи с особенностями производства в частности стекольного производства не позволяют повысить эффективность управленческого учета, поэтому предложенный нами порядок организации управленческого учета позволит повысить информативность и аналитичность управленческого учета, что положительно отразится на принятии управленческих решений в данной отрасли.

**Ключевые слова:** затраты, калькуляционные статьи, калькуляционный объект, управленческий учет затрат на производство, счета для учета затрат

## THE PROBLEM OF REPORTING INFORMATION ABOUT THE COSTS IN THE ACCOUNTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

**Bobrjashova E.D.**

*Russian University of Economics named after G.V. Plekhanov Saratov Social and Economic Institute (branch), Saratov, e-mail: ekaterina-sadchikova@yandex.ru*

This article discusses the importance of costs in production that make up an information basis of management accounting in the enterprise. Proposed as a variant of the system of accounts of the second order to the analytical account of production costs, as well as for a more detailed accounting subaccounts offered through third-order characteristic for the glass industry. In these conditions, it becomes necessary to develop system of management accounting of costs, allowing to generate economic information to address strategic management challenges as the enterprise as a whole and to its specific structural units, in particular with the Finance Department. Controversial recommendations on management accounting in connection with the peculiarities of production in particular of glass production does not allow to increase the efficiency of management accounting, therefore, proposed the organization of management accounting will improve the informativity and analyticity of management accounting that have a positive effect on managerial decision making in the industry.

**Keywords:** expenses, calculation articles, calculation object, management accounting of expenses for production, accounts for the accounting of expenses

Изучение и анализ эффективности менеджмента затрат является важной функцией управления производством, так как уменьшение затрат приводит к максимизации прибыли предприятия. Поэтому исследование и анализ затрат для их оптимизации является основной мотивацией к росту прибыли. Прежде всего следует разобраться, что такое затраты, в чем их отличие от терминов «издержки» и «расходы», в чем общее и различие между ними. Термины эти, хотя и тождественны в общепринятом смысле, немного отличаются при употреблении зависимо от области применения. Понятие затраты – неотъемлемая часть управленческого учета, так как чаще применяется в планировании, оценке эффективности деятельности предприятия. Понятие «расходы» обычно применяется в бухгалтерском и налоговом учете. Поня-

тие «издержки» отражает общие закономерности экономической теории и анализа экономической деятельности предприятия. Однако в целом, понятия «затраты», «расходы» и «издержки» отражают затраты предприятия, связанные с осуществлением хозяйственных деятельности. По мнению многих экономистов (Вахрушина М.В., В.Ф. Палий, Водопьянов И.В.) в определении понятия издержки производства указываются совокупные затраты предприятия на производство и реализацию продукции за определенный период. При этом издержки оцениваются независимо от того относятся ли затраты на конечный продукт (себестоимость) или на незавершенное производство. И так, в этом отношении издержки и затраты на производство тождественны, так как в основе их определения лежит стоимостная оценка активов, потребленных в произ-

водстве. **«Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени. Расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. Издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции» [1].**

Слово «затраты» может иметь различное значение в зависимости от контента, в котором оно употребляется. Характер данных о затратах зависит от характера цели, что должно быть учтено при анализе затрат. Например, затраты по производству листового стекла в прошлом году важны для предприятия – производителя при определении дохода за год. Однако эти данные будут бесполезны при разработке мероприятий по окраске стекла, планируемых предприятием на предстоящий год, если стоимость доломита или кальцинированной соды существенно изменилась или если улучшена технология производства листового стекла. Важно учесть зависимость характера затрат и характера цели. Понимание указанной зависимости позволит оптимизировать управленческий учет и обеспечит руководство соответствующими данными по затратам. Управленческое решение должно основываться на учете затрат для оценки альтернативных действий, и от его реализации всегда ожидается или обеспечивается определённый результат. Управление затратами осуществляется с использованием тех же принципов, что и управление любым другим объектом, но имеет при этом свои особенные, неповторимые черты, обусловленные особенностями объекта управления.

Большинство авторов (Врублевский Н.Д., Лапыгин Ю.Н., Лысенко Д.В. и др.) выделяют такие особенности затрат как объекта управления: независимость от присутствия управленческого воздействия; невозвратность; конечность; цикличность; частичная контролируемость; интегрированность с другими сферами управления; постоянство; превентивность; модификация в деятельности предприятия. «Затраты как объект управления обладают двумя противоположными, но одновременно дополняющими свойствами: они, с одной стороны, конечны, а с другой – цикличны» [2]. Конечность затрат по конкретному ресурсу означает, что после его использования затраты становятся использованными и принимают форму расхода в учете после по-

лучения дохода от использованных затрат. Необходимо отметить, что большая часть затрат в деятельности предприятия циклична, другими словами для определенного ресурса время возникновения затрат отличается, но направление и суть затрат являются неизменными. «Затраты производства в управленческом учете отражаются, по меньшей мере, по трем линиям, каждая из которых представляет собой самостоятельную отдельную систему взаимосвязанных бухгалтерских записей: по элементам затрат; по статьям себестоимости (всего выпущенной продукции и по видам продукции, работ, услуг); по центрам финансовой ответственности (ЦФО)» [3].

Конечность и цикличность затрат во многом зависят от отраслевого аспекта. Для стекольных предприятий устанавливается следующая группировка затрат по статьям себестоимости: сырьевые материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия и полуфабрикаты; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; расходы на подготовку и освоение производства; общепроизводственные затраты (**Себестоимость производства**); общехозяйственные затраты; расходы на продажу (**Полная себестоимость**).

Описанные выше группировки затрат используются при построении плана счетов управленческого учета. В управленческом учете выделяются сотни аналитических счетов по различным направлениям группировки, что усложняет отражение информации, требует оптимальной системы ведения детального учета затрат на счетах. Счета управленческого учета, на которых аккумулируются данные для контроля издержек производства и которые служат информационной базой для калькулирования себестоимости продукции составляют коммерческую тайну. На зарубежных предприятиях счета управленческого учета ведут отдельно от финансовых счетов, так как на счетах финансового учета, собирается информация для составления финансовой отчетности, доступной для аудиторов и пользователей. Счета управленческого учета также, как и счета финансового учета, рассматриваются в виде обособленной финансовой системы, которые не связаны общими бухгалтерскими записями. На ОАО «СИС» наряду с главным бухгалтером финансового учета, роль бухгалтера-менеджера, т.е. главного бухгалтера по управленческому учету выполняет финансовый директор. В российской практике первоначально вели общий и калькуляционный учет по единому плану

счетов, обходящийся дополнительным аналитическим учетом в интересах внутрифирменного управления. На ОАО «СИС» такая практика организации бухгалтерского учета сохраняется до сих пор как и во многих российских организациях.

В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, в разделе 3 «Затраты на производство» отмечено, что формирование информации о расходах по обычным видам деятельности, которые образуют издержки производства, осуществляются либо на счетах 20-29, либо на счетах 20-39. В первом методе закрепляется первоначальная схема учета и исчисления себестоимости в плане счетов бухгалтерского учета всех хозяйственных фактов организации. При втором методе 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 затрат. «Взаимосвязь учета затрат по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов, что позволяет отделить группировку затрат по статьям и группировку затрат по элементам и тем самым обособить на счетах управленческий учет издержек от финансового учета» [4].

Учитывая указания Инструкции к плану счетов о возможности применения отражающих счетов для переноса информации из финансового учета в счета управленческого следует, что выбор одного из двух вариантов учета затрат (20-29 или 20-39) на

производство обусловлено особенностями деятельности предприятия и структурой производства.

Счета 20-29 содержат информацию для управленческого учета, они построены в точном соответствии с методикой бухгалтерского учета издержек по статьям себестоимости, что наглядно представлено в таблице.

В управленческом учете группируется информация для калькулирования на счетах бухгалтерского учета 20-29 путем организации специального аналитического учета. Проблемой отражения информации о затратах на счетах управленческого учета может стать тот факт, что нельзя ограничиться однозначной группировкой информации на данных счетах.

На наш взгляд, необходимы по крайней мере, две относительно самостоятельные группировки по: 1) калькуляционным статьям для калькулирования общей себестоимости продукции; 2) объектом калькулирования для исчисления индивидуальной себестоимости калькуляционных единиц. На самом деле таких группировок на наш взгляд должно быть больше, так как необходима информация об издержках по местам возникновения, центрам ответственности, другим основаниям.

Потребность во множественности группировок информации на счетах может быть удовлетворена введением требуемых счетов второго порядка. Предлагаем рассмотреть один из вариантов калькуляционного управленческого учета, который поможет оптимизировать калькуляционный учет на стекольном производстве.

Счета управленческого учета издержек на стекольном производстве

Счета учета издержек	Статьи калькулирования
Счет 20 «Основное производство»	1. Сырьевые материалы (песок кварц., сода кальцинированная, доломит) 2. Возвратные отходы (стеклобой, который добавляется вновь в шихту) 3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера со стороны (научно-исследовательские работы связанные с освоением производства нового вида стекла) 4. Топливо и энергия технологические 5. Заработная плата основных рабочих 6. Отчисления
Счет 23 «Вспомогательное производство»	См. выше с 1-6
Счет 25 «Общепроизводственные расходы»	7. Расходы на подготовку и освоение производства 8. Общепроизводственные затраты 10. Прочие производственные затраты
Счет 26 «Общехозяйственные расходы»	7. Расходы на подготовку и освоение производства 9. Общехозяйственные затраты 10. Прочие производственные затраты
Счет 28 «Брак в производстве»	11. Потери от брака

Для калькулирования общей себестоимости по статьям считаем необходимым ввести следующее счета второго порядка:

201 «Основное производство по статьям себестоимости»

251 «Общепроизводственные затраты по статьям»

261 «Общехозяйственные затраты по статьям»

281 «Брак в производстве для общей калькуляции»

Для более детализированного учета информации об издержках по статьям себестоимости на счете 251 «Общепроизводственные расходы по статьям» предлагаем предусмотреть счета третьего порядка, специализированные на стекольное производство. Статьи косвенных производственных расходов многочисленны и многогранны по содержанию. Счета третьего порядка, которые мы рекомендуем для данной отрасли производства:

25161 «Оплата изобретателей»

25171 «Улучшение производственной технологии, контроль качества»

В комплексе счетов учета издержек по калькуляционным объектам считаем целесообразным рекомендовать следующие счета второго порядка:

206 «Основное производство по калькуляционным объектам»;

236 «Вспомогательное производство по калькуляционным объектам»;

256 «Общепроизводственные затраты по местам возникновения»

266 «Общехозяйственные затраты по местам возникновения»;

Счета второго порядка для учета издержек по калькуляционным объектам обеспечивают определенную аналитическую информацию об издержках в местах их воз-

никновения с группировкой по калькуляционным объектам и статьям калькуляции для исчисления средней себестоимости продукции, работ, услуг.

Таким образом, до сегодняшнего момента не решены вопросы с методикой отражения информации о затратах на счетах управленческого учета в условиях современной рыночной системы хозяйствования. В указанных условиях необходимой становится разработка системного управленческого учета затрат, позволяющего комплексно формировать экономическую информацию с целью решения стратегических управленческих задач, как перед предприятием в целом, так и перед его конкретными структурными подразделениями, в частности с финансовым отделом. Противоречивые рекомендации по управленческому учету в связи с особенностями производства в частности стекольного производства не позволяют повысить эффективность управленческого учета, поэтому предложенный нами порядок организации управленческого учета позволит повысить информативность и аналитичность управленческого учета, что положительно отразится на принятии управленческих решений в данной отрасли.

#### Список литературы

1. Складенко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками // Элитариум 2.0 [сайт]. URL: [http://www.elitarium.ru/zatraty\\_raskhody\\_izderzhki/](http://www.elitarium.ru/zatraty_raskhody_izderzhki/)
2. Друри К. Управленческий и производственный учет – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
3. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: ИНФРА – М., 2009. – 478 с. (Высшее образование).
4. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М.: НИЦ ИНФРА – М., 2009. – 279 с.