

**УДК 657.22:66+657.375:66****Т.А.Круковская**

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЙ ХИМИЧЕСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Создание нетрадиционных систем формирования информации об издержках производства и финансовых результатах, применение новых подходов к управлению ими, повышение ценности получаемой информации для анализа являются в настоящее время одними из наиболее актуальных проблем бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности.

Удовлетворение информационных потребностей управления является основным принципом управленческого учета. При этом информация должна опережать принимаемые решения. Из различных вариантов развития предприятия выбирается оптимальный, именно он включается в план и бюджет, выполнение которых контролируется методами учета фактических величин. На основе выявленных отклонений принимаются меры, чтобы результаты были обеспечены на уровне заданных величин, или корректируется сам план. Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, то есть отслеживать протекающие процессы и оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения выявленных недостатков. Таким образом, управленческий учет представляет собой часть системы управления организацией, которая занимается подготовкой информации о текущем и перспективном развитии организации, ее анализом и определением мер по устранению выявленных отклонений от планов.

Управленческий учет ориентирован на формирование и представление информации для принятия решений по повышению эффективности деятельности организации. Данная информация должна быть представлена в форме отчетов для ее последующего анализа. Основой для составления любой, в частности, оперативной, отчетности является разработанный с учетом особенностей деятельности конкретного предприятия аналитический учет хозяйственных операций. Сформированные организацией бухгалтерские проводки по аналитическим счетам с раскрываемым содержанием каждой операции закрепляются в ее учетной политике.

В законопроектах метод «директ-костинг» предлагается в качестве основы управленческого учета. Для реализации данного метода в рамках предприятия должна быть разработан рабочий план счетов бухгалтерского учета, и формы отчетности, позволяющие оперативно представить информацию о его деятельности для принятия решений о дальнейшем развитии.

Для использования метода «директ-костинг» в бухгалтерском учете и составлении отчетности необходимо разделение затрат на постоянные и переменные. В связи с этим следует отражать переменные затраты по соответствующим центрам финансовой ответственности на счетах 20, 23 и 29, а постоянные затраты в зависимости от места их возникновения на счетах 25, 26 и 44. Предварительно данные затраты группируются по экономическим элементам на счетах 30-37.

Для обеспечения взаимосвязи бюджетирования и бухгалтерского учета в рамках единой системы управленческого учета на данных счетах отдельными бухгалтерскими проводками отражаются плановые затраты и отклонения от плана (дополнительной или сторнировочной записью). Для этого в предлагаемой структуре управленческого плана счетов должны быть предусмотрены субсчета и счета аналитического учета для отражения плановых величин и отклонений. Формирование финансового результата по обычным видам деятельности организации с использованием метода «директ-костинг» производится в четыре этапа: определение суммы затрат по элементам, распределение косвенных переменных затрат, формирование переменной себестоимости продукции и формирование финансового результата от продажи.

Рабочий план счетов управленческого учета и формы управленческой отчетности разработаны на предприятии химической промышленности «Завод полукоксования», г.Ленинск-Кузнецкий. Особенностью протекания производственного процесса в данной отрасли являются комплексная переработка исходного сырья, образование полупродуктов, каждый из которых может быть использован как сырье для производства химических продуктов на последующих стадиях и как самостоятельная продукция; распределение затрат между отдельными видами продукции производится исходя из соотношений объемов продуктов каждого передела.

Проанализировав технологический цикл производства на

ФГУП «Завод полукоксования», можно выделить следующие стадии производства, или продукты, производимые на данном предприятии:

- 1) угольный отсев;
- 2) полукукс (по маркам П1, П2, П3);
- 3) смола.

Поэтому в качестве центров затрат следует использовать конкретные стадии производства (то есть переделы). Таким образом, центрами затрат на исследуемом предприятии являются:

- 1) передел 1 (отсев) – прямые производственные затраты;
- 2) передел 2-1 (полукукс П1) – прямые производственные затраты;
- 3) передел 2-2 (полукукс П2) – прямые производственные затраты;
- 4) передел 2-3 (полукукс П3) – прямые производственные затраты;
- 5) цех полукоксования – косвенные производственные затраты;
- 6) предприятие в целом – управлеченческие затраты.

Калькулирование затрат формируется по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, ЕСН и другие отчисления с фонда оплаты труда, амортизация основных средств (для 5 и 6 центров затрат), прочие затраты (для 5 и 6 центров затрат).

С учетом проведенной классификации затрат и используя уравнения формирования себестоимости продукции каждого передела, можно предложить следующий план счетов управленческого учета доходов и расходов по обычной деятельности. При его разработке предусматриваются счета 2 и 3 по рядков, на которых будут отражаться их плановые величины и выявленные отклонения, что обеспечит возможность отражения в отчетности для последующего анализа.

Например, к счету 20 «Переменные производственные затраты» открываются субсчета:

20.1 «Переменные производственные затраты по 1 переделу» и счета третьего порядка: 20.1.1 «Плановые», 20.1.2 «Отклонения от плана». Для отражения косвенных производственных затрат используется счет 25 «Общепроизводственные затраты», для отражения управленческих затрат – 26 «Управленческие затраты». Для отражения затрат по экономическим элементам для последующего их распределения на счета 20, 25 и 26 – счета 30 «Материальные затраты» (субсчета 30.1 «Прямые материальные затраты», 30.1.1 «Прямые материальные затраты 1 передела», 30.1.1.1 «Плановые», 30.1.1.2 «Отклонения от плана», 30.2 «Общепроизводственные материальные затраты», 30.3 «Управленческие материальные затраты»), 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация основных средств» (33.1 «Производственного назначения», 33.2 «Хозяйственного назначения»), 34 «Прочие затраты» (34.1 «Прочие производственные затраты», 34.2 «Прочие управленческие затраты»), 37 «Отражение прочих затрат».

В качестве форм управленческой отчетности для отражения доходов и расходов на производство и продажу продукции предложено использовать следующие.

1. *Отчет о затратах на оплату труда и отчислениях на социальные нужды*. В этой форме отчетности отражаются итоговые данные о суммах начисленной заработной платы работникам предприятия с разбивкой по видам затрат. Графы «по плану» заполняются на основании данных соответствующего Бюджета. Графы «отклонение» формируются вычитанием из фактических данных данных бюджета. Фактические данные об оплате труда для заполнения соответствующей графы берут из форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты (форма № Т-

49 «Расчетно-платежная ведомость», Т-51 «Расчетная ведомость»). Фактические данные о суммах начисленного ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев для заполнения соответствующих граф берут из индивидуальных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета). Данные Отчета о затратах на оплату труда и отчислениях на социальные нужды используются при составлении *Отчета о косвенных переменных и постоянных затратах* и *Отчета о затратах по переделам*.

2. *Отчет о производственных и управленческих затратах*. В этой форме отчетности отражаются итоговые данные о суммах, включаемых в состав косвенных переменных и постоянных затрат. Плановые данные берут из *Бюджета косвенных переменных и постоянных затрат*. Значения граф «отклонение» определяются путем вычитания из фактических данных плановых. Данные о суммах потребленной электроэнергии и воды на производственные и хозяйственныенужды берут из первичных документов (расчеты водопотребления, справки о затратах на электроэнергию по потребителям). Данные о фактических затратах на оплату труда и отчислениях на социальные нужды берут из данных *Отчета о затратах на оплату труда и отчислениях на социальные нужды*. Данные о фактически начисленных суммах амортизации берут из разработочной таблицы по начислению амортизации (форма № РТ-6 «Расчет износа (амортизация) основных средств (промышленность)»). Данные о прочих затратах берут расчетов начисления амортизации нематериальных активов, счетов на оплату услуг сторонних организаций, расчетов экологических

платежей, земельного налога, авансовых отчетов по командировкам и т.д. К Отчету прилагается вспомогательная **таблица «Распределение косвенных затрат»**. В ней производится расчет сумм косвенных переменных затрат, включаемых в себестоимость продукции каждого передела, пропорционально суммам заработной платы, отнесенной на прямые переменные затраты соответствующего передела. В этой же таблице рассчитываются отклонения фактических сумм косвенных переменных затрат от плановых. Значения последних берут из соответствующей вспомогательной таблицы к Бюджету косвенных переменных и постоянных затрат. Данные Отчета о косвенных переменных и постоянных затратах используются для составления *Отчета о затратах по переделам* и *Отчета о продажах продукции по видам*.

**3. Отчет о затратах по переделам.** В этой форме отчетности отражаются итоговые данные о плановых и фактических затратах на производство по переделам. Графы «по плану» заполняются на основании данных *Бюджета затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды, Бюджета косвенных переменных и постоянных затрат*. Графы «отклонение» формируются путем вычитания из фактических данных соответствующего бюджета. Данные о плановых затратах берут из *Бюджета затрат по переделам*. Фактические данные о материальных затратах по 1 переделу берут из форм первичной учетной документации по учету отпуска материальных ценностей (форма № М-8 «Лимитно-заборная карта», М-11 «Требование-накладная»). По остальн-

ым переделам эту величину определяют по данным графы «Себестоимость полупродукта на единицу» предыдущей строки. При этом используют формулы расчета затрат на производство соответствующего полупродукта. Фактические данные о затратах на оплату труда и отчислениях на социальные нужды берут из *Отчета*. Фактические данные о косвенных производственных затратах берут из таблицы «*Распределение косвенных производственных затрат*». Стоимость продукции каждого передела и стоимость полупродукта определяется с учетом пропорций выхода готовой продукции. Данные Отчета о затратах по переделам используются для составления *Отчета о себестоимости готовой продукции по элементам затрат*.

**4. Отчет о себестоимости готовой продукции по элементам затрат.** В данной форме отчетности определяется сумма переменных затрат по элементам на производство продукции предприятия по отдельным видам в расчете на единицу и на весь выпуск. Эта форма отчетности заполняется на основании данных *Отчета о затратах по переделам*. Для формирования соответствующих граф «по плану» данной формы используются данные *Бюджета себестоимости продукции по элементам затрат*. Фактические данные о себестоимости выпущенной в текущем периоде продукции в целом и в расчете на единицу определяют с учетом выхода каждого видам продукции по переделу. На основании Отчета о себестоимости готовой продукции по элементам затрат составляется *Отчет о продажах продукции по переделам*.

**5. Отчет о продажах**

**продукции по видам.** В данной форме отчетности производится расчет выручки и прибыли от продаж каждого вида продукции предприятия в отчетном периоде и их структуре, а также показателей, необходимых для проведения последующего анализа плановых и фактических доходов, расходов и финансовых результатов. Плановые показатели берутся из *Бюджета продаж*. Графы «отклонения» рассчитываются путем вычитания из фактических данных бюджета. Фактические цены и объемы продаж каждого вида продукции определяются на основании первичных документов о продаже (счета-фактуры). Данные о переменных затратах берут из *Отчета о себестоимости продукции по элементам затрат*. На основании Отчета о продажах продукции по переделам составляется *Отчет о прибылях и убытках*.

На основании Отчета о продажах продукции по видам составляется аналитический *Отчет о прибылях и убытках*, на основании которого делаются выводы об устойчивости производства продукции, составляются прогнозы изменения прибыли в зависимости от изменения объема продаж, цен на продукцию, величины переменных или постоянных затрат. По результатам анализа Отчета выявляют вид продукции, оказавший наибольшее влияние на отклонение плана и факторы, определившие данное изменение и дают оценку правомерности выбора цены в соответствии с объемом продаж каждого вида продукции. Полученная информация используется для принятия решений об изменении цен, объемов продаж продукции, суммы постоянных и переменных затрат и управления финансовыми результатами.

□ Автор статьи:

Круковская  
Татьяна Александровна  
– старший преподаватель каф. бухгалтерского учета и аудита