

## ЗАТРАТЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА В ПРОМЫШЛЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

**Касаева Тамара Васильевна**

канд. техн. наук, доцент, УО «Витебский государственный технологический университет», Витебск, Республика Беларусь

***Аннотация.** В статье рассматриваются проблемы взаимодействия бухгалтерского и управленческого учета и анализа затрат на производство продукции, работ, услуг в промышленной организации. Обоснована целесообразность организации бухгалтерского и управленческого учета в единой системе счетов, разработана кодировка соответствующих аналитических счетов. Разработанная система аналитических счетов позволила предложить форму управленческого отчета о финансовых результатах для внутренних пользователей. Доказано, что предложенная система организации учета и анализа затрат значительно расширяет информационную базу для принятия управленческих решений по поиску резервов снижения издержек организации и повышения уровня прибыльности бизнеса.*

***Ключевые слова:** затраты, расходы, управленческий учет, бухгалтерский учет, управленческий анализ, бухгалтерский анализ*

## COSTS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING AND MANAGEMENT ACCOUNTING AND ANALYSIS IN AN INDUSTRIAL ORGANIZATION

**Kasaeva Tamara Vasilyevna**

PhD, Associate Professor, Vitebsk State Technological University, Vitebsk, Republic of Belarus

***Annotation.** The article discusses the problems of interaction between accounting and management accounting and cost analysis for the production of products, works, and services in an industrial organization. The expediency of organizing accounting and management accounting in a single system of accounts is substantiated, and the coding of the corresponding analytical accounts is developed. The developed system of analytical accounts made it possible to propose a form of a management report on financial results for internal users. It is proved that the proposed system of cost accounting and analysis significantly expands the information base for making management decisions to find reserves to reduce the costs of the organization and increase the level of profitability of the business.*

***Keywords:** costs, expenses, management accounting, accounting, management analysis, accounting analysis*

В современных условиях функционирования промышленных организаций затраты на производство продукции, работ, услуг превратились в объекты первостепенного внимания менеджеров всех уровней, так как их величина определяет не только уровень доходности той или иной бизнес-системы, но и конкурентоспособность производимых продуктов или услуг по ценовому фактору. Информационное обеспечение процесса управления затратами и, следовательно, себестоимостью продукции формируется в системе бухгалтерского учета, который на данном этапе его развития трансформировался в два взаимосвязанных вида учета: финансовый (бухгалтерский) и управленческий.

Несмотря на то, что и бухгалтерский, и управленческий учет и анализ затрат предполагают представляют собой систематическое отслеживание и анализ затрат с целью принятия эффективных управленческих решений, их содержание различно. В то время как бухгалтерский учет затрат направлен на составление финансовой отчетности (для аудита, подготовки налоговой отчетности, взаимодействия с финансовыми органами), управленческий учет нацелен на внутреннюю аналитику организации и помогает оптимизировать и улучшать ее отдельные бизнес-процессы.

В отношении затрат главное отличие бухгалтерского и управленческого учета заключается в различных подходах к группировке и анализу затрат. В качестве основной классификации затрат в управленческом учете используется их деление на переменные и постоянные, так как именно поведение затрат является определяющим в анализе безубыточности бизнеса, в принятии решений по ценовой и ассортиментной политике и в других случаях. В бухгалтерском же учете первостепенным является определение прямых (относимых непосредственно на конкретный вид продукции, работ, услуг) и косвенных (пропорционально распределяемых между видами продукции, работ, услуг) затрат, что основано на отражении этих видов затрат на разных счетах синтетического учета. В то же время в аналитическом учете затраты делятся по цехам, стадиям обработки, заказам, видам деятельности и т.д., что, несомненно, представляет интерес для внутренних пользователей бухгалтерской информации, но не для внешних.

Исследование формулировок задач бухгалтерского учета затрат у ряда авторов (Стражев А.В. и Стражева Н.С., Ладутько Н.И., Папковская П.Я., Зонова А.В., Богатая И.Н., Макушина Т.Н., Егорова Л.И., Зонова А.В., Анциферова И.В., Сушко Т.И. и др.) и задач управленческого учета затрат (авторы Шеремет А.Д., Ильина А.В., Пашковская Л.В., Вахрушина М.А., Карпова Т.П., Езерская Т.А., Кондраков М.А., Керимов В.Э., Баханькова Е.Р., Палий В.Ф., Бассова А.В. и др.) позволяет сделать вывод об их схожести. Однако, на наш взгляд, ключевую роль в разграничении этих задач должен играть сам объект внимания: в бухгалтерском финансовом учете – это расходы, то есть денежная оценка ресурсов, которые привели к получению в отчетном периоде доходов; в

управленческом учете – это затраты или денежная оценка ресурсов, использованных в производственной деятельности за отчетный период.

Исходя из этого, предпринята попытка формулировки задач бухгалтерского и управленческого учета затрат, которая демонстрирует и их взаимосвязь, и их различие (таблица 1).

Таблица 1

**Задачи бухгалтерского и управленческого учета затрат**

Бухгалтерский (финансовый) учет затрат	Управленческий учет затрат
<p>1. <i>Учет и контроль расходов организации.</i> Достоверное определение расходов организации, недопущение отрицательных финансовых результатов деятельности организации</p> <p>2. <i>Составление финансовой отчетности.</i> По данным бухгалтерского учета затрат формирование финансовых отчетов.</p> <p>3. <i>Определение себестоимости продукции.</i> Достоверное определение себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов готовой продукции и незавершенного производства</p>	<p>1. <i>Планирование и контроль затрат.</i> Разработка бюджетов затрат и контроль за их исполнением по центрам ответственности</p> <p>2. <i>Определение эффективности использования ресурсов.</i> Анализ отклонений по статьям бюджетов и оценка эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, обоснованности накладных затрат.</p> <p>3. <i>Принятие решений по снижению затрат.</i> Выявление излишних затрат и разработка мер по их снижению</p> <p>4. <i>Расчет себестоимости произведенной продукции.</i> Определение себестоимости отдельных видов продукции для установления цен, для принятия решений о ее выпуске и т.д.</p>

Источник: составлено автором

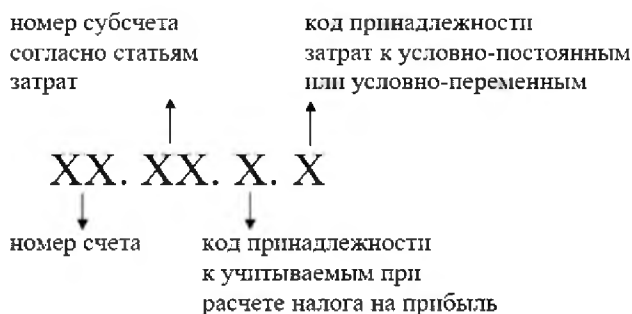
Несмотря на предложенную формулировку задач, которые не дублируют друг друга, необходимо учитывать, что оба вида учета имеют одну информационную базу, что приводит к их взаимопроникновению. Например, неотъемлемой частью бухгалтерского учета является составление отчетности, на основании которой в управленческом учете может определяться эффективность использования ресурсов и приниматься обоснованные управленческие решения по снижению затрат.

В отличие от управленческого учета затрат, управленческий анализ затрат во многих случаях рассматривается в литературных источниках применительно к анализу безубыточности бизнеса [1,2]. В других же интерпретациях авторы рассматривают направления управленческого анализа затрат в соответствии с направлениями, сформулированными известными экономистами [3-9 и др.]:

- оценка динамики показателей себестоимости продукции, работ, услуг;
- определение состава и структуры себестоимости продукции, работ, услуг;
- определение факторов, повлиявших на изменение уровня затрат в составе себестоимости продукции, работ, услуг, а также размера их влияния на изменение показателей себестоимости продукции, работ, услуг;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В целом, исследуя задачи бухгалтерского и управленческого анализа затрат, можно сделать вывод об их схожести, хотя в задачах управленческого анализа затрат появляются новые: анализ выполнения бюджета затрат, анализ эффективности использования ресурсов, анализ безубыточности производства. Управленческий анализ затрат зачастую требует детальной и оперативной информации о затратах, которая может быть недоступна в финансовой отчетности.

Учитывая тот факт, что информационная база для анализа затрат формируется, как правило, в интегрированной системе бухгалтерского и управленческого учета, в данном исследовании предложена структура кода для счетов учета затрат (см. рисунок), которая прошла апробацию в одной из промышленных организаций Витебского региона – ОАО «Витязь»:



Рекомендуемая структура счета учета затрат

Источник: составлено автором

Предложенная структура кода учитывает также и тот факт, что сложившаяся в организации система учета затрат предполагает в том числе формирование информации для заполнения регистров налогового учета. В таблице 2 приведена сравнительная характеристика применяемой в организации и рекомендуемой системы кодов на примере счета 25 «Общепроизводственные затраты».

На наш взгляд, новая кодировка затрат позволит более успешно решать задачи автоматизации учета затрат и их группировки по различным признакам:

- по разработанной номенклатуре статей затрат;
- по участию в расчете налога на прибыль;
- по поведению в зависимости от объемов производства.

Это означает, что будет формироваться единая информационная база финансового, налогового и управленческого учета.

Таблица 2

**Кодировка затрат по счету 25 «Общепроизводственные затраты» до и после применения рекомендаций**

Применяемая в организации кодировка субсчетов		Рекомендуемая кодировка субсчетов	
Код счета	Наименование	Код счета	Наименование
2501	Содержание и эксплуатация оборудования	25.01.1.1.	Содержание и эксплуатация оборудования (условно-переменные расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль)
2502	Содержание и эксплуатация оборудования, расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	25.01.2.1	Содержание и эксплуатация оборудования (условно-переменные расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль)
2503	Общехозяйственные расходы	25.02.1.1	Общехозяйственные расходы (условно-переменные расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль)
2504	Общехозяйственные расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	25.02.1.2	Общехозяйственные расходы (условно-переменные расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль)
2505	Общехозяйственные условно-постоянные расходы	25.02.2.1	Общехозяйственные расходы (условно-постоянные расходы, учитываемые при расчете налога на прибыль)
2506	Общехозяйственные условно-постоянные расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль	25.02.2.2	Общехозяйственные расходы (условно-постоянные расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль)

Источник: составлено автором

Разделение затрат на постоянные и переменные предусматривается по всем счетам учета затрат, что было предусмотрено при разработке рекомендаций по внесению изменений в рабочий план счетов ОАО «Витязь». В свою очередь, это деление создает предпосылки для разработки формы управленческой отчетности о прибылях и убытках в ином формате, отличном от традиционной формы бухгалтерской отчетности.

В данном исследовании речь идет о затратах на производство и реализацию продукции, работ, услуг и поэтому разрабатывались показатели части отчета о прибылях и убытках, касающейся основной деятельности промышленной организации, именуемой в нормативно-правовых актах Республики Беларусь как текущая деятельность (таблица 3).

Таблица 3

**Показатели отчета о прибылях и убытках по финансовым результатам от реализации продукции, работ, услуг**

Бухгалтерская финансовая отчетность	Управленческая отчетность
Выручка от реализации продукции, работ, услуг (нетто)	Выручка от реализации продукции, работ, услуг (нетто)
Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг	Переменные расходы:
Управленческие расходы	- производственные
Расходы на реализацию	- управленческие
Прибыль (убыток) от реализации продукции, работ, услуг	- на реализацию
	Постоянные расходы:
	- производственные
	- управленческие
	- на реализацию
	Прибыль (убыток) от реализации продукции, работ, услуг

Источник: составлено автором

Предложенный формат управленческой отчетности значительно расширяет аналитические возможности менеджмента организации в поиске резервов снижения затрат. Кроме этого, создает основу для принятия решений по изменению зависимости затрат от уровня деловой активности: высокодоходный бизнес может позволять себе перевод значительной части затрат из переменных в постоянные, в то время как при угрозе убытков преимущественная часть затрат должна быть переведена из постоянных в переменные.

Таким образом, создание системы управления затратами в организации основано на интеграции бухгалтерского и управленческого учета и анализа для формирования информационной базы принятия управленческих решений.

### Библиографический список

1. Казакова Н.А. Управленческий анализ: комплексный анализ и диагностика предпринимательской деятельности: учебник / Н.А. Казакова – 2-е изд., доп. и перераб. – Москва: ИНФРА-М, 2023–261 с.
2. Никифорова, Н. А. Управленческий анализ: учебник для магистров / Н. А. Никифорова, В. Н. Тафинцева, под общ. ред. Н. А. Никифоровой. — М.: Издательство Юрайт, 2015. — 442 с. — Серия: Магистр
3. Ермолович, Л. Л. Комплексный анализ хозяйственной деятельности в промышленности: пособие: в 2 ч. / Л. Л. Ермолович // Минск: БГЭУ, 2017. — Ч. 1. – 245 с.
4. Бариленко, В. И. Анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / В. И. Бариленко [и др.]. – Москва: Издательство Юрайт, 2021. – 455 с.
5. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – М: ИНФРА-М, 2019 – 587 с.
6. Шеремет, А. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А. Д. Шеремет. – М: ИНФРА-М, 2017. – 374 с.
7. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник для вузов / Лысенко Д.В. – Москва: ИНФРА-М, 2018. – 320 с.
8. Вахрушина, М.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / под ред. д.э.н., проф. М. А. Вахрушиной. – Москва: Вузовский учебник, 2012. – 463 с.
9. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова – Москва: Проспект 2017. – 424 с.

УДК 65.052

### ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ СПОСОБЫ РЕШЕНИЯ ПРОБЛЕМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗА ПРИЕМКОЙ И ДВИЖЕНИЕМ ТОВАРОВ НА СКЛАДЕ ПРЕДПРИЯТИЯ ОПТОВО-РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ

**Козлов Вадим Валерьевич**

канд. экон. наук, доцент, филиал ФГБОУ ВО «РГТМУ» в г. Туапсе, Россия

**Козлова Марина Викторовна**

канд. экон. наук, доцент, филиал ФГБОУ ВО «РГТМУ» в г. Туапсе, Россия

***Аннотация.** В статье подчеркивается важная роль регламентирования в эффективном функционировании внутреннего контроля сохранности товарно-материальных ценностей предприятия оптово-розничной торговли. Авторы рассмотрели процесс разработки и внедрения нового регламента внутреннего контроля предприятия оптово-розничной торговли, в разработке которого принимали участие. В работе определено положительное влияние внедрения регламента внутреннего контроля на увеличении степени сохранности товарно-материальных ценностей.*

***Ключевые слова:** внутренний контроль, регламент, материальная ответственность, оптово-розничная торговля.*

### ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL WAYS TO SOLVE THE PROBLEMS OF INTERNAL CONTROL OVER THE ACCEPTANCE AND MOVEMENT OF GOODS IN THE WAREHOUSE OF A WHOLESALE AND RETAIL TRADE ENTERPRISE

**Kozlov Vadim Valerievich**

PhD, Associate Professor, branch of RSHU in Tuapse, Russia

**Kozlova Marina Viktorovna**

PhD, Associate Professor, branch of RSHU in Tuapse, Russia

***Abstract.** The article emphasizes the important role of regulation in the effective functioning of internal control over the safety of inventory items of a wholesale and retail trade enterprise. The authors reviewed the process of developing and implementing a new regulation of internal control of a wholesale and retail trade enterprise, in the development of which they participated. The paper identifies the positive impact of the introduction of internal control regulations on increasing the degree of safety of inventory items.*

***Keywords:** internal control, regulations, material responsibility, wholesale and retail trade.*

Для сохранения товарно-материальных ценностей (ТМЦ) на предприятиях оптово-розничной торговли необходимо создавать систему внутреннего контроля и разрабатывать инструкции и регламенты для обеспечения горизонтальных связей между подразделениями. Цели внутреннего контроля хранения ТМЦ заключаются в следующем:

- минимизации потери запасов в результате краж, злоупотреблений, порчи, непроизводительного расходования;
- обеспечении эффективного взаимодействия с отделами сбыта, снабжения и производственными отделами [1, с.106].

Преимущественными направлениями внутреннего контроля хранения ТМЦ являются:

- мероприятия, снижающие вероятность потерь, хищений и неэффективного использования запасов;
- разработка инструкций по движению запасов с обязательным отражением в учете;
- документальное оформление всех затрат для обеспечения достоверной информации при формировании себестоимости запасов;
- в бухгалтерской отчетности имеющиеся запасы должны быть отражены в правильной оценке;