

ФОРМИРОВАНИЕ ЗАТРАТ В ФИНАНСОВОМ И УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

В статье рассматриваются особенности формирования затрат в управленческом учете и в финансовом учете, совпадения и отличия применяемых подходов, определяемые целями и задачами этих видов учета. Представлены классификации затрат в соответствии с критериями, обозначенными каждым из этих видов учета. Определены особенности отражения косвенных затрат и порядок их отнесения на себестоимость отдельных видов продукции, работ, услуг в системе управленческого учета и в системе финансового учета.

Ключевые слова: финансовый учет, управленческий учет, затраты, расходы, издержки, косвенные расходы, себестоимость, финансовый результат.

В последние годы все чаще приходится слышать от практикующих бухгалтеров: «директор требует, чтобы у нас был управленческий учет и чтобы вела его наша бухгалтерия все в том же составе». Но ни директор организации, предполагающий ввести управленческий учет, ни его бухгалтеры не имеют четкого представления о том, что же такое управленческий учет.

В среде преподавателей учетных дисциплин также высказываются мнения, что управленческий учет не имеет ничего общего с финансовым учетом, поэтому читать курс «управленческого учета» можно до того, как слушатели познакомятся с «финансовым учетом». Не требуется даже представления об «основах бухгалтерского учета» или «теории бухгалтерского учета».

При этом управленческий учет представляется как новое слово в экономических науках, родившееся в условиях рыночного производства и приобретшее форму благодаря зарубежным, в основном американским, ученым. Однако российские управленцы и бухгалтеры, работавшие в условиях социалистического строя, говорят об идентичности управленческого учета и такого понятия, как «техпромфинплан». В российской экономической науке и производственной практике все приемы и методы, приписываемые управленческому учету, были давно известны и применялись для

планирования, прогнозирования и анализа деятельности отечественных предприятий [1].

Актуальность рассматриваемой темы следует из неоднозначности оценки значения формирования затрат в системе управленческого учета для определения финансового результата деятельности организации.

Цель исследования — выявление совпадений и отличий в формировании затрат в управленческом учете и в финансовом учете.

В соответствии с поставленной целью задачами исследования являются:

- определение общих и частных элементов метода финансового учета и метода управленческого учета;
- рассмотрение критериев классификации затрат для целей финансового и управленческого учета;
- разграничение таких понятий, как «издержки», «расходы» и «затраты» с точки зрения каждого из видов учета.

Предмет исследования — производственная деятельность организации. *Объект исследования* — затраты, возникающие в ходе производственной деятельности организации и находящие отражение в финансовом учете и в управленческом учете.

В настоящее время никто не оспаривает ту мысль, что управленческий учет является, наряду с финансовым учетом и налоговым учетом, составной частью единого процесса, носящего название «бухгалтерский учет» (рис. 1).



Рис. 1. Состав бухгалтерского учета

В свою очередь, бухгалтерский учет — один из видов хозяйственного учета, который включает в себя также оперативный учет и статистический учет.

Являясь частями одного целого, финансовый и управленческий учет имеют *общие источники информации и общие элементы метода учета*, такие как:

1. Документация — это неотъемлемая черта именно финансового учета, так как согласно федеральному закону Российской Фе-

дерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2] и Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [3] хозяйственная операция может быть отражена в бухгалтерском учете только при наличии оправдательного первичного документа, подтверждающего факт совершения данной операции. Именно поэтому бухгалтерский финансовый учет носит документальный характер. Для управленческого учета необязательно наличие документа, поэтому он использует также информацию оперативного учета, полученную в устной форме, по каналам связи и т.п.

2. Инвентаризация — это элемент, обеспечивающий такую функцию бухгалтерского учета, как сохранность имущества. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [2] предписывает обязательное проведение инвентаризации имущества организации не реже одного раза в год, за исключением основных средств (их инвентаризацию можно проводить один раз в три года, а инвентаризацию библиотечных фондов — один раз в пять лет). При инвентаризации фактическое наличие имущества сопоставляется с данными учета. При обнаружении расхождений проводится корректировка учетных записей: излишки приходят, недостачи списывают с баланса.

Перечисленные два элемента являются общими и для финансового учета и для управленческого учета. Описываемые далее элементы присущи только *управленческому учету*:

1. Группировка — систематизация информации (в целях управленческого учета) по определенным признакам: по видам производств, по подразделениям, по роли в принятии управленческих решений.

2. Контрольные счета — это дополнительные счета, применяемые в управленческом учете (кроме счетов, используемых в финансовом учете). Могут применяться счета-экраны, которым присваиваются номера из «Плана счетов», не занятые счетами финансового учета.

3. Планирование — элемент только управленческого учета, так как финансовый учет отражает уже свершившиеся факты.

4. Нормирование — элемент учета, когда отдельные виды расходов в управленческом учете и в налоговом учете относятся на затраты организации в пределах норм и нормативов, в то время как в финансовом учете они отражаются в фактических значениях.

5. Лимитирование — элемент только управленческого учета, когда организацией устанавливается определенный лимит (норма

расхода) тех или иных ресурсов на единицу продукции или на партию продукции.

6. Анализ — элемент учета, когда уже систематизированная в управленческом учете информация анализируется для корректировки планов, нормативов, лимитов.

7. Контроль — завершающий элемент управленческого учета, позволяет выявить отклонения от плана, места и причину их возникновения.

Все перечисленные элементы направлены на достижение такой цели управленческого учета, как управление затратами [4].

Финансовый учет отражает фактическое значение понесенных расходов, в то время как управленческий учет дает возможность корректировки и распределения затрат:

- по выбору объекта учета затрат (продукт, участок, подразделение);

- по сбору и группировке затрат, относящихся к выбранному объекту учета;

- по определению метода распределения накладных расходов на производственную себестоимость объекта.

При этом выявляют наиболее важные и требующие контроля затраты.

Анализ «затраты — объем — прибыль» (CVP-анализ) также является приемом управленческого учета. Именно CVP-анализ позволяет принять управленческое решение: в каком количестве и по какой цене продавать товар, и какой должна быть его себестоимость, чтобы предприятие было, как минимум, рентабельным и получало запланированную величину прибыли [5].

И в финансовом, и в управленческом учете используются классификации затрат, многие из которых являются общими для обоих видов учета. Однако в управленческом учете используются еще классификации, относящиеся только к этому виду учета:

- входящие и истекшие затраты;

- возвратные и безвозвратные;

- вмененные;

- предельные;

- регулируемые и нерегулируемые и др.

И в финансовом, и в управленческом учете затраты могут группироваться: по месту возникновения, по носителям (по видам продукции), по видам расходов. Дополнительно в управленческом учете затраты группируются по центрам ответственности — от-

дельным структурным подразделениям: центр затрат, центр доходов, центр прибыли, центр инвестиций.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» дает трактовку таких понятий, как расходы, издержки и затраты [6]. Три слова, которые «непосвященный пользователь» принял бы за синонимы, с экономической точки зрения имеют совершенно разное значение.

Издержки — это стоимость приобретенных ресурсов, а затраты — это стоимость ресурсов, использованных при изготовлении продукции, оказании услуг или выполнении работ. Таким образом, не все издержки могут перейти в затраты.

Расходы — это уменьшение экономических выгод, вызванное выбытием активов. Не всякое выбытие активов приводит к уменьшению экономических выгод (перечисленный организацией аванс расходом не считается). Не все затраты могут быть признаны расходами, например, суммы, уплаченные за приобретенные основные средства, являются затратами, но не являются расходами.

Грамотная группировка затрат организации имеет важное значение для формирования себестоимости объекта учета, которая, в свою очередь, является одним из главных факторов, влияющих на величину такого показателя, как прибыль. Прямые производственные затраты на производство продукта позволяют определить такой важный показатель, как рентабельность каждого отдельного вида продукции, определить наиболее выгодный с точки зрения маржинального дохода продукт.

Однако в полную производственную себестоимость каждого вида продукции включаются также и косвенные расходы, связанные с производством нескольких видов продукции: цеховые и управленческие расходы. Эти расходы распределяются на себестоимость отдельных видов продуктов. Поэтому наиболее важным в управленческом учете видится выбор базы распределения косвенных накладных расходов, который также позволяет оптимизировать величину прибыли.

Кроме того, метод распределения затрат существенно влияет на правильное ранжирование рентабельности продукции, на принятие управленческих решений по выбору оптимальной структуры производства, а также способствует справедливой оценке работы отдельных структурных подразделений, повышая мотивацию работников [7, 8].

Финансовый учет отражает фактические, уже понесенные расходы, величина которых складывается из сумм денежных средств, на самом деле потраченных. В управленческом учете имеет место

предварительное, прогнозное определение косвенных затрат предстоящего периода, а также прогнозная величина выбранной базы распределения: предполагаемый фонд оплаты основных рабочих, планируемые производственные площади, нормативные значения материалоемкости и трудоемкости отдельных видов продукции.

Таким образом, затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и их реализацию, сформированные в системе финансового учета и сформированные в системе управленческого учета, при общих источниках информации могут иметь разные значения. Эти различия объясняются причинами, рассмотренными в данной работе: различие целей каждого из двух видов учета, отличие масштабов учета, специфика классификации затрат для каждого вида учета, особенности отражения отдельных видов затрат в финансовом учете и в управленческом учете.

Литература

1. Сыщикова Т. Л. Роль управленческого учета в формировании экономического мышления // Современные проблемы гуманитарных и естественных наук: материалы XXI Международной научно-практической конференции (24-25 декабря 2014 г., г. Москва). М.: Институт стратегических исследований, 2014. С. 152-157.

2. Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.) // СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н (с изм. и доп.) // СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>.

4. Шишлова С. Е. К вопросу об управленческом учете на предприятии // Современные проблемы права, экономики и управления. 2016. № 2 (3). С. 450-455.

5. Шишлова С. Е. Роль и значение управленческого учета в системе менеджмента предприятий // Современные проблемы права, экономики и управления. 2016. № 1 (2). С. 201-207.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утверждено приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н (с изм. и доп.) // СПС «КонсультантПлюс». URL: <http://www.consultant.ru>.

7. Дровяников В. И., Хаймович И. Н. Методы принятия оптимальных решений в управлении экономическими системами: учебное пособие. Самара: Международный институт рынка, 2012. 236 с.

8. Нестерова С. И. Модели и механизмы реформирования организационных структур управления промышленных предприятий на основе агрегированных показателей (на примере предприятий-производителей стеновых материалов): дис. ... к-та экон. наук: 08.00.05 / С. И. Нестерова. Самара, 2010. 170 с.

*Статья поступила в редакцию 18.11.16 г.
Рекомендуется к опубликованию членом Экспертного совета
канд. экон. наук, доцентом Е. С. Поротькиным*