

УДК 339

UDC 339

08.00.00 Экономические науки

Economics

**ОСОБЕННОСТИ КЛАССИФИКАЦИИ
ЗАТРАТ ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ
ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**THE FEATURES OF A COSTS
CLASSIFICATION FOR THE ACCOUNTING
POLICIES FORMATION FOR MANAGEMENT
PURPOSES**

Говдя Виктор Виленович
д.э.н., профессор,
SPIN-код 2769-1371
govdya_v_v@inbox.ru

Govdja Viktor Vilenovich
Doctor of Economic science, professor
SPIN-code 2769-1371
govdya_v_v@inbox.ru

Шулепина Светлана Александровна
к.э.н., доцент
SPIN-код 5922-7636
shulepinasv@mail.ru

Shulepina Svetlana Aleksandrovna
Candidate of economic science, lecturer
SPIN-code 5922-7636
shulepinasv@mail.ru

Величко Константин Алексеевич
студент учетно-финансового факультета
SPIN-код 5711-5770
*Кубанский государственный аграрный
университет Краснодар, Россия*

Velichko Konstantin Alekseevich
student of the Accounting and Finance Faculty
SPIN-code 5711-5770
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В современных условиях формирование учетной политики для целей управленческого учета играет важную роль, поскольку позволяет выбрать наиболее целесообразный способ калькулирования себестоимости, обеспечить контроль движения ресурсов и оптимизировать затраты. Целью исследования является разработка раздела учета затрат и фрагмента организационно-технического раздела приказа об учетной политике для целей управленческого учета. В ходе проведенного исследования были обобщены основные элементы организационно-технического раздела учетной политики. Внедрение представленных в статье элементов позволяет повысить эффективность функционирования системы управленческого учета за счет распределения обязанностей и ответственности за его организацию и ведение. Авторами предложен формат отражения перечня используемых программных продуктов автоматизации учета затрат с возможными вариантами ПО, что раскрывает технический раздел организации системы управленческого учета. Разработанная классификация основных видов регламентирующих документов (нормативно-справочные документы, положения по вопросам отдельных разделов учета или управленческих задач, инструкции для регламентирования отдельных операций в управленческом учете) и способ отражения в приказе об утверждении учетной политики организации способствует построению оптимальной системы документооборота внутри экономического субъекта. С целью сокращения времени на построение классификации затрат рекомендовано

The formation of accounting policies for internal management purposes plays an important role in the modern world. It allows choosing the most suitable way of calculation of the cost, to ensure control of the movement of resources and optimize costs. The aim of the research is to develop a cost accounting section and a fragment of the organizational and technical accounting policies section for internal management purposes. In the course of the research we have been justified by the basic elements of organizational and technical section of accounting policy. The introduction of elements presented in this work can improve the effectiveness of management accounting system functioning through the distribution of duties and responsibilities for its organization and management. The authors propose a reflection of the listing of the automation software used cost accounting software with the options that reveals the technical section of the organization of management accounting system. The developed classification of the main types of regulatory documents (legal and reference documents, the provisions on sections accounting or managerial tasks, instructions for the regulation of individual transactions in management accounting) and the way of reflection in order on approval of accounting policy of the organization contribute to building an optimal document system within the economic entity. In order to reduce the time to build a classification of costs in the article it is recommended to synchronize the expenses from the article directory in accounting. This will optimize the work of management accounting system and establish a link with this system accounting. Using the developed coding system will lead to greater analytic, completeness and transparency of management

синхронизировать статьи затрат со справочником в бухгалтерском учете. Это позволит оптимизировать работу в системе управленческого учета и обеспечить взаимную увязку этой системы с бухгалтерской. Авторская разработка системы кодирования приведет к повышению аналитичности, полноты и прозрачности управленческого учета. Таким образом, обоснована и раскрыта практическая и теоретическая значимость внедрения разработанной системы учета затрат для хозяйствующих субъектов

Ключевые слова: УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ЗАТРАТЫ, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ПРЯМЫЕ И КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, ЦЕНТР ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

accounting. Thus, we have substantiated and disclosed the practical and the theoretical significance of the introduction of the cost accounting system developed in the activities of economic entities

Keywords: ACCOUNTING POLICY, COSTS, MANAGEMENT ACCOUNTING, DIRECT AND INDIRECT COSTS, FINANCIAL RESPONSIBILITY CENTERS

Для построения эффективной системы учета затрат необходима грамотная разработка учетной политики, принимающей во внимание специфику функционирования сельскохозяйственной организации [1].

В современных условиях формирование учетной политики для целей управленческого учета играет важную роль, поскольку позволяет выбрать наиболее целесообразный способ калькулирования себестоимости, обеспечить контроль движения ресурсов и оптимизировать затраты [6].

Значительный вклад в развитие научного обеспечения управленческого учета внесли такие зарубежные авторы, как А. Апчерч, Э. Аткинсон, Р. Гаррисон, К. Друри, Д. Миддлтон, Р. Нидлз, Д. Хан и др., а также российские ученые: П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, М. А. Вахрушина, Ж. В. Дегальцева, В. Э. Керимов, Н. П. Кондраков, Е. И. Костюкова, М. И. Кутер, Н. Т. Лабынцев, С. А. Рассказова-Николаева, В. Ф. Палий, Л. В. Попова, В. И. Ткач, Л. И. Хоружий, М. Б. Чиркова и др.

Несмотря на наличие многочисленных исследований, многие вопросы управленческого учета в сельскохозяйственных организациях недостаточно полно разработаны и освещены [4].

Необходимость решения указанных проблем, научная и практическая значимость объясняют выбор темы исследования.

Целью нашего исследования является разработка раздела учета затрат учетной политики институционального субъекта для целей управленческого учета.

Мы считаем, что, прежде всего, необходимо распределить обязанности и ответственность за ведение управленческого учета, определить перечень и формы регламентирующих документов. Важно определить перечень используемых программных продуктов и компьютерных технологий [5].

Вышеуказанные аспекты будут отражены в разделе приказа об учетной политике в части управленческого учета, посвященном организационно-техническим аспектам.

Для распределения обязанностей и ответственности за организацию и ведение управленческого учета, в первую очередь нужно определить, какие функции должны реализовываться в экономическом субъекте в отношении этой системы. Например, можно выделить следующие:

- 1) внедрение и развитие;
- 2) эксплуатация;
- 3) контроль правильности эксплуатации.

Нами предложено разделять обязанности по выполняемым функциям и ответственности. В объекте исследования функции по ведению управленческого учета и составлению управленческой отчетности, так или иначе, выполняют следующие подразделения:

- 1) производственно-коммерческий отдел;
- 2) финансовая служба, включающая в свой состав бухгалтерию и планово-экономический отдел;
- 3) служба внутреннего контроля.

Предложенный вариант распределения обязанностей управленческого персонала и его ответственности представлен в таблице 1. Так, руководитель планово-экономического отдела, являясь

разработчиком системы управленческого учета, может выполнять обязанности руководителя по внедрению такой системы [4]. Мы предлагаем ответственность за результаты внедрения возложить на финансового директора.

Таблица 1 - Распределение обязанностей и ответственности за организацию и ведение управленческого учета

Функции	Кто выполняет обязанности	Кто несет ответственность
Внедрение и развитие системы	Финансовая служба	Руководитель планово-экономического отдела
Использование системы	Все структурные единицы компании	Финансовый директор
Контроль правильности использования системы	Служба внутреннего контроля	Руководитель службы внутреннего контроля

Следующим элементом, отраженным в учетной политике, должно быть описание используемых программных продуктов для ведения управленческого учета. При этом в приказе об утверждении учетной политики следует перечислить эти продукты с уточнением раздела (задачи) их применения, а также функционала (таблица 2).

Все используемые для формирования аналитической информации средства автоматизации, прямо или косвенно связанные с управленческим учетом, необходимо раскрыть в приказе об учетной политике.

Учетная политика является основным документом, регламентирующим управленческий учет. Следовательно, в ней должны быть отражены регламентирующие документы, сформированные в соответствии с ее требованиями и допущениями.

Все используемые для формирования аналитической информации средства автоматизации, прямо или косвенно связанные с управленческим учетом, необходимо раскрыть в приказе об учетной политике [3].

Учетная политика является основным документом, регламентирующим управленческий учет. Следовательно, в ней должны быть отражены регламентирующие документы, сформированные в соответствии с ее требованиями и допущениями.

Таблица 2 – Фрагмент учетной политики для целей управленческого учета «Программные продукты управленческого учета»

Раздел управленческого учета	Варианты используемых программных продуктов	Функции
Учет затрат на производство	«СофтПромАвтоматика» «1С: Бухгалтерия 8» «БИТ.ФИНАНС.Управленческий учет» «1С:Управление сельскохозяйственным предприятием»	Накопление данных и формирование отчетов
Расчет нормативной себестоимости	«Каскад», «БИТ.ФИНАНС.Управленческий учет» «1С:Управление сельскохозяйственным предприятием»	Предоставление данных о нормах использования производственных ресурсов
Планирование цены	Excel	Предоставление данных о нормативных (плановых) ценах на материалы

Предлагаем классифицировать основные виды регламентирующих документов следующим образом:

1) нормативно-справочные документы – к ним относят, например, план счетов, альбомы форм учетных и отчетных документов и т. д.;

2) положения по вопросам отдельных разделов учета или управленческих задач - например, Положение по учету основных средств или Положение о калькулировании себестоимости продукции растениеводства;

3) инструкции для регламентирования отдельных операций в управленческом учете - например, Инструкция о ведении регистра учета запасных частей и материалов, применяемых для ремонта оборудования.

В приказе об утверждении учетной политики для целей управленческого учета следует в качестве приложения сформировать перечень всех используемых в управленческом учете регламентирующих документов с указанием назначения и области применения.

Результаты практического внедрения и научного исследования свидетельствуют о том, что вышеуказанный перечень необходимо формировать следующим образом (таблица 3)

Таблица 3 – Фрагмент приложения к учетной политике для целей управленческого учета «Регламентирующие документы управленческого учета»

Документ	Назначение в системе управленческого учета	Область применения в других системах организации
Положение о калькулировании готовой продукции основного производства	Определяет методологию, организацию и техническое обеспечение процедур калькулирования фактической себестоимости продуктов основного производства	–
Инструкция по учету образования, оценки и учета возвратных отходов	Определяет процедуру первичного учета образующихся в основном производстве возвратных отходов	Контроль эффективности использования основных материалов непосредственно на рабочих местах. Ведение бухгалтерского учета по РСБУ
Справочник «Материалы»	Определяет перечень (наименования, коды и прочие характеристики) материалов организации	В рамках хозяйственной деятельности используется коммерческой дирекцией и дирекцией материально-технического обеспечения, прочими службами. Ведение бухгалтерского учета по РСБУ

Наиболее важным разделом учетной политики считаем раздел, посвященный классификации и определению затрат. Это необходимо для контроля расходов экономического субъекта, управления прибылью.

Для формирования классификации затрат следует, прежде всего, выделить основные аналитические признаки [2]:

1. Центр финансовой ответственности (прибыли, доходов, затрат, управления) или структурное подразделение;
2. Статья затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда, затраты на содержание основных средств, прочие);
3. Назначение затрат (на оплату труда, транспортно-заготовительные расходы и др.);
4. Вид затрат (прямые или косвенные);
5. Тип затрат (переменные или постоянные);
6. Канал реализации готовой продукции и товаров (способ продажи);
7. Коэффициент нормирования для затрат будущих периодов.

Первым этапом формирования классификации затрат является распределение их по центрам ответственности. В случае, если центры финансовой ответственности в организации не выделены, затраты следует соотносить по структурным подразделениям.

Следующий этап - формирование статей затрат. Этот элемент классификации следует синхронизировать со справочником статей затрат бухгалтерского учета. Это позволит оптимизировать работу в системе управленческого учета и взаимную увязку этой системы с бухгалтерской.

Важным этапом классификации затрат является кодировка в целях их идентификации.

Предлагаем использовать следующую систему кодирования: «А.Б.В», где:

- А – код центра финансовой ответственности либо подразделения;
- Б – назначение затрат;

- В – код статьи затрат.

В целях достижения полноты, аналитичности и прозрачности управленческого учета затрат необходимо дифференцировать и прочие аналитические признаки.

Важность деления затрат экономического субъекта на прямые и косвенные определяет возможность отнесения расходов на производство или реализацию определенного вида готовой продукции.

Кроме того, можно распределить затраты не только между видами готовой продукции, но и подразделениями, каналами реализации. Для этого можно выделить три уровня затрат.

Первый уровень - прямые затраты, непосредственно относящиеся на себестоимость готовой продукции. Например, при учете затрат по организации услуг сторонней организации по доставке до склада готовой продукции:

- центр финансовой ответственности – отдел материально-технического снабжения;

- статья затрат: услуги по доставке до склада автотранспортом (сторонних организаций);

- назначение затрат: транспортные расходы.

Данные затраты можно отнести к определенному виду готовой продукции напрямую.

Второй уровень прямых затрат связан с процессом продаж. Эти затраты можно непосредственно учесть по конкретному продукту с применением специальных методов распределения. К таким расходам можно отнести следующие:

- аренда транспорта;
- расходы на топливо;
- расходы на ремонт и содержание автотранспорта;
- расходы на страхование автотранспорта;

- аренда оборудования;
- услуги по хранению;
- расходы на охрану и пожарную сигнализацию;
- и т. п.

Прямые затраты третьего уровня относятся только на каналы реализации готовой продукции с помощью специальных баз распределения.

Все остальные затраты – косвенные по отношению к процессу продаж, действиям по реализации товаров, работ, услуг. Они не разделяются между каналами реализации.

Подводя итог, следует отметить, что в ходе проведенного исследования нами были обоснованы основные элементы организационно-технического раздела учетной политики. Внедрение данных элементов позволяет повысить эффективность функционирования системы управленческого учета за счет распределения обязанностей и ответственности за его организацию и ведение.

Кроме того, был предложен формат отражения перечня используемых программных продуктов автоматизации учета затрат с возможными вариантами ПО, что раскрывает технический раздел организации системы управленческого учета.

Разработанная классификация основных видов регламентирующих документов (нормативно-справочные документы, положения по вопросам отдельных разделов учета или управленческих задач, инструкции для регламентирования отдельных операций в управленческом учете) и способ отражения в приказе об утверждении учетной политики организации способствует построению оптимальной системы документооборота внутри экономического субъекта.

С целью сокращения времени на построение классификации затрат рекомендовано синхронизировать статьи затрат со справочником в

бухгалтерском учете. Это позволит оптимизировать работу в системе управленческого учета и обеспечить взаимоувязку этой системы с бухгалтерской.

Использование предложенной система кодирования приведет к повышению аналитичности, полноты и прозрачности управленческого учета.

Таким образом, обоснована и раскрыта практическая и теоретическая значимость внедрения разработанной системы учета затрат в деятельность хозяйствующих субъектов.

Список литературы.

1. Говдя, В.В. Модульное построение учетно-аналитического кластера в АПК / Говдя В.В., Дегальцева Ж.В. // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2013. Т. 8. № 2 (28). С. 24-28.
2. Дегальцева, Ж.В. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости / Ж.В. Дегальцева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 104. С. 1010-1020.
3. Иванова Ж. А. Учетная политика для целей управленческого учета / Иванова Ж. А. // Проблемы современной экономики. - 2010. №4. Режим доступа: URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchetnaya-politika-dlya-tseley-upravlencheskogo-ucheta> (Дата обращения: 10.04.2016).
4. Трубилин И.Т. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях АПК / Трубилин И.Т., Говдя В.В., Дегальцева Ж.В. - Краснодар:, 2009.
5. Шебек, С. Как отразить в учетной политике организационные аспекты управленческого учета / С. Шебек // Материал из ФСС «Система Финансовый Директор» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.1fd.ru/#/document/173/621/qwert28/?of=copy-d794688310> (Дата обращения 07.04.2016 г.)
6. Шулелина С.А. Доходы и расходы в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства / Шулелина С.А. методика учета и налогообложения : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Кубанский государственный аграрный университет. Краснодар, 2013. – 198 с.

References

1. Govdja, V.V. Modul'noe postroenie uchetno-analiticheskogo klastera v APK / Govdja V.V., Degal'ceva Zh.V. // Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2013. T. 8. № 2 (28). S. 24-28.
2. Degal'ceva, Zh.V. Sravnitel'naja harakteristika razlichnyh metodov ucheta zatrat i kal'kulirovanija sebestoimosti / Zh.V. Degal'ceva // Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2014. № 104. S. 1010-1020.

3. Ivanova Zh. A. Uchetnaja politika dlja celej upravlencheskogo ucheta / Ivanova Zh. A. // Problemy sovremennoj jekonomiki. - 2010. №4. Rezhim dostupa: URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/uchetnaya-politika-dlya-tseley-upravlencheskogo-ucheta> (Data obrashhenija: 10.04.2016).

4. Trubilin I.T. Uchet zatrat, kal'kulirovanie i bjudzhetrovanie v otrasljah APK / Trubilin I.T., Govdja V.V., Degal'ceva Zh.V. - Krasnodar., 2009.

5. Shebek, S. Kak otrazit' v uchetnoj politike organizacionnye aspekty upravlencheskogo ucheta / S. Shebek // Material iz FSS «Sistema Finansovyj Direktor» [Jelektronnyj resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.1fd.ru/#/document/173/621/qwert28/?of=copy-d794688310> (Data obrashhenija 07.04.2016 g.)

6. Shulepina S.A. Dohody i rashody v upravljajushhijh organizacijah zhilishhno-kommunal'nogo hozjajstva / Shulepina S.A. metodika ucheta i nalogooblozhenija : dissertacija ... kandidata jekonomicheskijh nauk : 08.00.12 / Kubanskij gosudarstvennyj agrarnyj universitet. Krasnodar, 2013. – 198 s.