

УДК 658.5:658.01

**УПРАВЛЕНИЕ ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТЬЮ
ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ.
ЧАСТЬ 2**

Емец Элла Витальевна
*Южный федеральный университет,
Ростов-на-Дону, Россия*

Описана методика управления и учета производительности по центрам ответственности на основе системы счетов управленческого учета, управление производительностью по отклонениям. Статья может быть полезна экономистам, менеджерам, специалистам, интересующимся вопросами управления и контроллинга, учета

Ключевые слова: УПРАВЛЕНИЕ, КОНТРОЛЛИНГ, ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТЬ, ПРЕДПРИЯТИЕ, ИНТЕГРИРОВАННАЯ АВТОМАТИЗИРОВАННАЯ СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ, ЦЕНТРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ, СЧЕТА, УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ, БЮДЖЕТИРОВАНИЕ, УПРАВЛЕНИЕ ПО ОТКЛОНЕНИЯМ

UDC 658.5:658.01

**MANAGEMENT OF PRODUCTIVITY OF THE
CENTERS OF RESPONSIBILITY. PART 2**

Emets Ella Vitalevna
*Southern Federal University,
Rostov-on-Don, Russia*

The technique of management and the productivity account on the centers of responsibility based on system of accounts of the administrative account, management of productivity on deviations is described. The article may be useful for economists, managers, specialists who are interested in management and controlling, accounting

Keywords: MANAGEMENT, CONTROLLING, PRODUCTIVITY, ENTERPRISE, INTEGRATED AUTOMATED CONTROL SYSTEM, CENTERS OF RESPONSIBILITY, ACCOUNT, ADMINISTRATIVE ACCOUNT, FINANCIAL ACCOUNT, BUDGETING, MANAGEMENT OF DEVIATIONS

В первой части статьи было приведены основные решения, позволяющие разработать контроллинг производительности предприятия и труда [1].

Осуществление управленческого учета в мировой практике идет по четырем вариантам [2]. Первые два варианта предусматривают ведение управленческого и финансового учета отдельно. Финансовая бухгалтерия осуществляет учет затрат в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности, а управленческая – учет затрат в разрезе статей калькуляции и доходов по видам вырабатываемой продукции. Первый вариант использует для взаимосвязи между финансовым и управленческим учетами специальные связующие счета, второй вариант предоставляет автономии управленческому учету по отношению к финансовому, а осуществление взаимосвязи вне системы бухгалтерского учета, т.е. оперативным путем.

Третий вариант осуществляется в финансовой бухгалтерии в разрезе экономических элементов и доходов по видам деятельности. При этом организуется ведение управленческого учета в аналитическом разрезе без использования системы бухгалтерских счетов, управленческий учет объединяется с оперативным.

Четвертый вариант предусматривает ведение управленческого и финансового учета в общей бухгалтерии с использованием единого плана счетов, система учета затрат и доходов интегрирована в общую бухгалтерию.

В условиях применения автоматизированной системы управления предприятием по центрам ответственности, являющейся состыкованной, целесообразным видится использование четвертого варианта, который предоставляет возможность реализации таких подблоков учета, как производительность, производство в рамках единой системы учета. План счетов бухгалтерского учета (План счетов бухгалтерского учета и финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению, введенный приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.) предоставляет возможности для этого. Часть синтетических позиций в нем оставлена свободной для организации дополнительного, уточняющего учета, учета в разрезе экономических элементов. Взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом можно осуществлять с помощью зеркальных счетов или счетов-экранов, так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования, которые предоставляют возможность разграничивать финансовый и управленческий учет изначально. Возможно также использование передаточных, связующих счетов, через которые обороты из подсистемы финансового учета будут передаваться в систему управленческого учета. Можно использовать и забалансовые счета.

Однако следует отметить, что для формирования состыкованной системы управления предприятием, понятной и адаптированной ко всем про-

цессам, блокам учета, центрам ответственности, пулу ресурсов, проектам, более достоверной, емкой, релевантной, а главное соответствующей целям и задачам наиболее рациональным будет использование зеркальных счетов, так называемых счетов-экранов, которые позволяют обеспечивать численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений. Зеркальное отражение выполняется сопоставлением итоговых статей затрат и результатов в управленческом учете с выходными показателями финансового учета. Внедрение и использование зеркальных счетов для управленческого учета необходимо также в связи с тем, что стандарты управленческого и бухгалтерского учета существенно различаются, а, следовательно, и данные, сформированные в этих системах, будут отличны.

Для возможности автоматизированного исчисления показателей производительности по данным управленческого учета следует открыть следующие счета в управленческом учете, которые будут являться ее основополагающим стержнем, консолидирующим всю систему управленческого учета, не нарушая ее необходимой гибкости и оперативности: 20 «Основное производство»; 23 «Производственные места обслуживания»; 26 «Общехозяйственные расходы»; 27 «Результаты производственной деятельности»; 30 «Материальные затраты»; 31 «Затраты на оплату труда»; 32 «Отчисления от заработной платы»; 33 «Амортизация»; 34 «Прочие затраты»; 35 «Расходы по обычной деятельности»; 43 «Готовая продукция»; 90 «Продажи».

С целью учета затрат и определения производительности по центрам ответственности целесообразно разработать единую, централизованную систему кодирования, позволяющую обрабатывать и получать информацию по единой методике, исключая разногласия из-за несогласованности.

Так в целях управленческого учета В. Ивашкевич рекомендует первыми двумя цифрами обозначать места издержек, далее нумеровать шифр

самого места расхода [3, 4]. А. Молвинский, О. Кузьмина для упрощения процедуры формирования бюджетов и обработки управленческих данных в компаниях с разветвленной финансовой структурой предлагают каждому центру ответственности присвоить уникальный идентификационный номер (код), который должен содержать условное обозначение вида центра ответственности, уровня подчиненности, а также его порядковый номер, символы (цифры), характеризующие хозяйственные операции (производственные, вспомогательные, снабженческие, коммерческие и общехозяйственные подразделения [5].

Отталкиваясь от данных подходов кодирования для определения производительности по центрам ответственности счета-экраны, статьи расходов и доходов, элементов центров ответственности, которые участвуют в установлении производительности необходимо дополнить кодами производительности, которые позволят автоматически собирать данные для расчета данного показателя по центрам ответственности, стадиям жизненного цикла продукта, предприятию, бизнес-процессам, проектам (таблица 1).

Таблица 1 – Кодирование управленческих счетов

Разряды счета	Нумерация разрядов счета	Расшифровка
1-2	01-99	номер счета по плану счетов
3-6	1000-5999	центры ответственности: - центр продаж – 1000-1999; - центр затрат: - центр регулируемых затрат - 2100-2199: - МТО, обслуживание заказа 2100-2109; - складское хозяйство (сырье) 2110-2119; - основное производство 2120-2129; - вспомогательное производство 2130-2139; - хранение (склад готовой продукции) 2140-2149; - доводка продукции до готовности на складе 2150-2159; - центр нерегулируемых затрат – 2200-2299: - маркетинг 2200-2209; - техническая подготовка (конструирование изделий и технологическое проектирование) 2210-2219;

		<ul style="list-style-type: none"> - техническая подготовка (доводка конструкции изделия и технологии изготовления) 2220-2229; - административно-хозяйственные службы 2230-2249; - центр прибыли – 3000-3999; - центр инвестиций – 4000-4999; - центр по портфелю проектов – 5000-5999
7	1, 2, 3,.....	<p>уровень подчиненности:</p> <ul style="list-style-type: none"> - линейное предприятие - 1; - производственные подразделения - 2; - общепроизводственные подразделения – 3; - коммерческое подразделение – 2; - общехозяйственные подразделения – 2; - региональные подразделения – 3
8-9	00-99	<p>стадии жизненного цикла продукции (функции хозяйственной деятельности):</p> <ul style="list-style-type: none"> - маркетинг – 10; - техническая подготовка – 20; - снабжение – 30;

Продолжение табл. 1

Разряды счета	Нумерация разрядов счета	Расшифровка
		<ul style="list-style-type: none"> - основное производство 40-49: <ul style="list-style-type: none"> - производство продукции - 40, - производство полуфабрикатов – 41; - вспомогательное производство 50-9: <ul style="list-style-type: none"> - транспортный цех – 50, - инструментальный цех – 51, - энергоцех – 52, - ремонтный цех – 53; - хранение (склад готовой продукции) – 60; - сбыт - 70; - управление – 80; - инвестирование – 90; - проект - 00
10	1, 2	<p>вид хозяйственной деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> - основной – 1: <ul style="list-style-type: none"> - основное производство; - сбыт; - проект по профилю деятельности; - вспомогательный – 2: <ul style="list-style-type: none"> - маркетинг; - техническая подготовка; - материально-техническое снабжение; - вспомогательное производство; - хранение готовой продукции; - инвестирование; - управление; - прочие проекты
11-12	10-99	объект хозяйственной деятельности:

		<ul style="list-style-type: none"> - здания заводоуправления – 10; - производственные здания: 20-29 <ul style="list-style-type: none"> - основной цех №1 - 20, - основной цех №2 - 21; - здания складов: 30-39 <ul style="list-style-type: none"> - сырья и материалов - 30, - готовой продукции – 31; - здания вспомогательных и обслуживающих производств: <ul style="list-style-type: none"> - транспортный цех – 41, - инструментальный цех – 42, - энергоцех – 43, - котельная – 44, - ремонтный цех – 45, - здания пожарной охраны – 46, - медпункт – 47, - столовая – 48 и т.д.
13	0, 1	участие в исчислении показателей производительности: <ul style="list-style-type: none"> - не участвует - 0; - участвует - 1

Разряды счета (код подвида счета) используются для отдельного учета статей расходов и доходов, центров ответственности, уровня подчиненности центров ответственности, вида и функциям хозяйственной деятельности, объекта хозяйственной деятельности, участия в исчислении показателей производительности. Чем больше признаков имеют поля информационной базы счета, тем больше отчетов она позволяет сформировать. Использование двух-, трех-, четырехзначной нумерации разряда счета позволяет расширить и детализировать аналитику учета по центрам ответственности. Так внедрение четырехзначной системы кодирования центров ответственности дает возможность градации не только по центрам доходов, затрат, прибыли, инвестиций, проектам, но и дальнейшего подразделения данных центров. К примеру центр затрат можно подразделять на регулируемые и нерегулируемые центры, на постоянные и переменные затраты. Данная система счетов управленческого учета может быть дополнена более глубокой детализацией: дополнительными разрядами по различным направлениям проектов, продуктам, сделкам, регионам, участкам

производства, группе оборудования и т.д., что позволит более глубоко детализировать расходы и доходы, а значит и определять производительность по всем объектам учета.

Например зеркальным счетом для службы маркетинга, являющейся центром затрат будет счет 35 «Расходы по обычной деятельности», на котором будут собираться материальные затраты, затраты на оплату труда, страховые взносы от заработной платы, амортизационные отчисления, прочие расходы.

Списание расходов службы маркетинга в управленческом учете будет оформляться следующими записями:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - К-т сч. 30 2200 2 10 2 10 1 «Материальные затраты» - на сумму списанного топлива и энергии и других материальных затрат;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - К-т сч. 31 2200 2 10 2 10 1 «Затраты на оплату труда» - на сумму начисленной заработной платы службе маркетинга;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - К-т сч. 32 2200 2 10 2 10 1 «Отчисления от заработной платы» - на сумму страховых взносов;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - К-т сч. 33 2200 2 10 2 10 1 «Амортизация» - на сумму начисленных амортизационных отчислений;

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» - К-т сч. 34 2200 2 10 2 10 1 «Прочие затраты» - на сумму прочих расходов по отделу маркетинга.

В финансовой бухгалтерии будут произведены следующие записи:

Д-т сч. 30 2200 2 10 2 10 1 «Материальные затраты» - К-т сч. 10 «Сырье и материалы», 23 «Вспомогательные производства» - на сумму списанного топлива и энергии и других материальных затрат;

Д-т сч. 31 2200 2 10 2 10 1 «Затраты на оплату труда» - К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму начисленной заработной платы службе маркетинга;

Д-т сч. 32 2200 2 10 2 10 1 «Отчисления от заработной платы» - К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму страховых взносов от заработной платы;

Д-т сч. 33 2200 2 10 2 10 1 «Амортизация» - К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленных амортизационных отчислений;

Д-т сч. 34 2200 2 10 2 10 1 «Прочие затраты» - К-т сч. 51 «Расчетный счет», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» - на сумму прочих расходов по отделу маркетинга.

Закрытие счетов 30, 31, 32, 33, 34 происходит в дебет счета 35:

Д-т сч. 35 2200 2 10 2 10 1 «Расходы по обычной деятельности» - К-т сч. 30 2200 2 10 2 10 1 «Материальные затраты», 31 2200 2 10 2 10 1 «Затраты на оплату труда», 32 2200 2 10 2 10 1 «Отчисления от заработной платы», 33 2200 2 10 2 10 1 «Амортизация», 34 2200 2 10 2 10 1 «Прочие затраты».

Введение информации в комплексную состыкованную автоматизированную систему контроллинга с первичных документов осуществляется как в стоимостных, так и в натуральных показателях (часы, человеко-часы, килограммы, литры и т.д.), что позволяет автоматически рассчитывать дифференцированные и интегральные оценочные показатели, избегая ручной выборки и обработки данных.

Дальше при помощи настроек отчетности накопленная информация со счета 35 2200 2 10 2 10 1 «Расходы по обычной деятельности» попадает с регистров управленческого учета в управленческие отчеты, заданные программой в зависимости от требований менеджеров. Система шифрования информационной базы счетов предоставляет возможность автоматически распределять информацию по центрам ответственности, стадиям жизненного цикла продукции, уровню подчиненности, видам затрат и дохо-

дов, видам и объектам хозяйственной деятельности в суммарном и натуральном выражении.

Шифр участия данных в исчислении показателей производительности дает возможность обрабатывать только ту информацию, которая необходима для формирования показателей производительности. Показатели производительности по службе маркетинга войдут в сводный отчет по производительности по предприятию наряду с показателями производительности труда, производительности по стадиям жизненного цикла, центрам ответственности, активов, инвестиций, проектов и т.д.

Накопление информации при помощи шифров счетов и управленческих регистров по каждому блоку учета позволяет сводить ее в единое целое по предприятию, чтобы определить сводные показатели. Такой подход соблюдается при определении каждого показателя по всем направлениям деятельности, что позволяет достичь целостности системы учета на предприятии, обеспечивая при этом тождественность данных управленческого и бухгалтерского учета, а значит и возможность контроля, делая доступной информацию для внутренних пользователей. Преимущество бухгалтерских счетов, применяемых для управленческого аналитического учета, состоит в том, что они: позволяют накапливать информацию на счетах аналитического управленческого учета в режиме реального времени с отражением отклонений от плановых, нормативных, бюджетных показателей, что повышает оперативность контроля и управления; позволяют работать по отклонениям, оперативно обобщать значимые для высшего руководства показатели, а также упорядоченно представлять информацию на все уровни управления; создают завершенную информационную структуру, предоставляющую возможность получать достоверную и точную внутреннюю управленческую информацию.

Управление производительностью по центрам ответственности позволяет реализовать систему контроля по отклонениям, традиционно ис-

пользуемую в бюджетировании, суть которой сводится к следующему: менеджер высшего уровня управления вмешивается на низший уровень, только когда там появляются отклонения от нормы для осуществления воздействия на систему с целью нормализации положения [6, 7]. Функция делегирования полномочий подразделению, собственно и определяющих его статус как центра ответственности, предоставляет возможность фиксировать любые отклонения от бюджетных, плановых показателей не только по месту возникновения, но и по подразделению (ответственному лицу).

Для эффективного контроля над возникающими проблемами и управления процессами менеджеру необходимо уделять внимание не всем деталям процессов, а выделять ключевые, контролировать их и управлять ими. Формирование комплексной автоматизированной системы контроллинга на основе центров ответственности позволяет управлять по исключениям, что в условиях усложнения организационной структуры предприятия играет значимую роль, так как обеспечивает фильтрацию и сжатие учетных данных для мгновенного анализа сложившейся ситуации, предоставляя возможность руководителю вмешиваться в процесс при наличии отрицательных отклонений. Состыкованная многофакторная система измерения производительности по центрам ответственности позволит выполнять роль сигнальной системы, помогающей в ходе стратегического и комплексного анализа выявить проблемные участки в организации и вовремя принимать регулирующие меры. Таким образом, отчетность по центрам ответственности обеспечивает аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике показателей на входе и выходе по отклонениям.

Система управления производительностью по отклонениям (рис. 1) включает в себя такие компоненты, как измерение, прогноз, отбор, наблюдение, сравнение, принятие решений, которые в итоге направлены на вос-

становление контроля над ходом событий, корректировку деятельности и раскрытие новых возможностей.

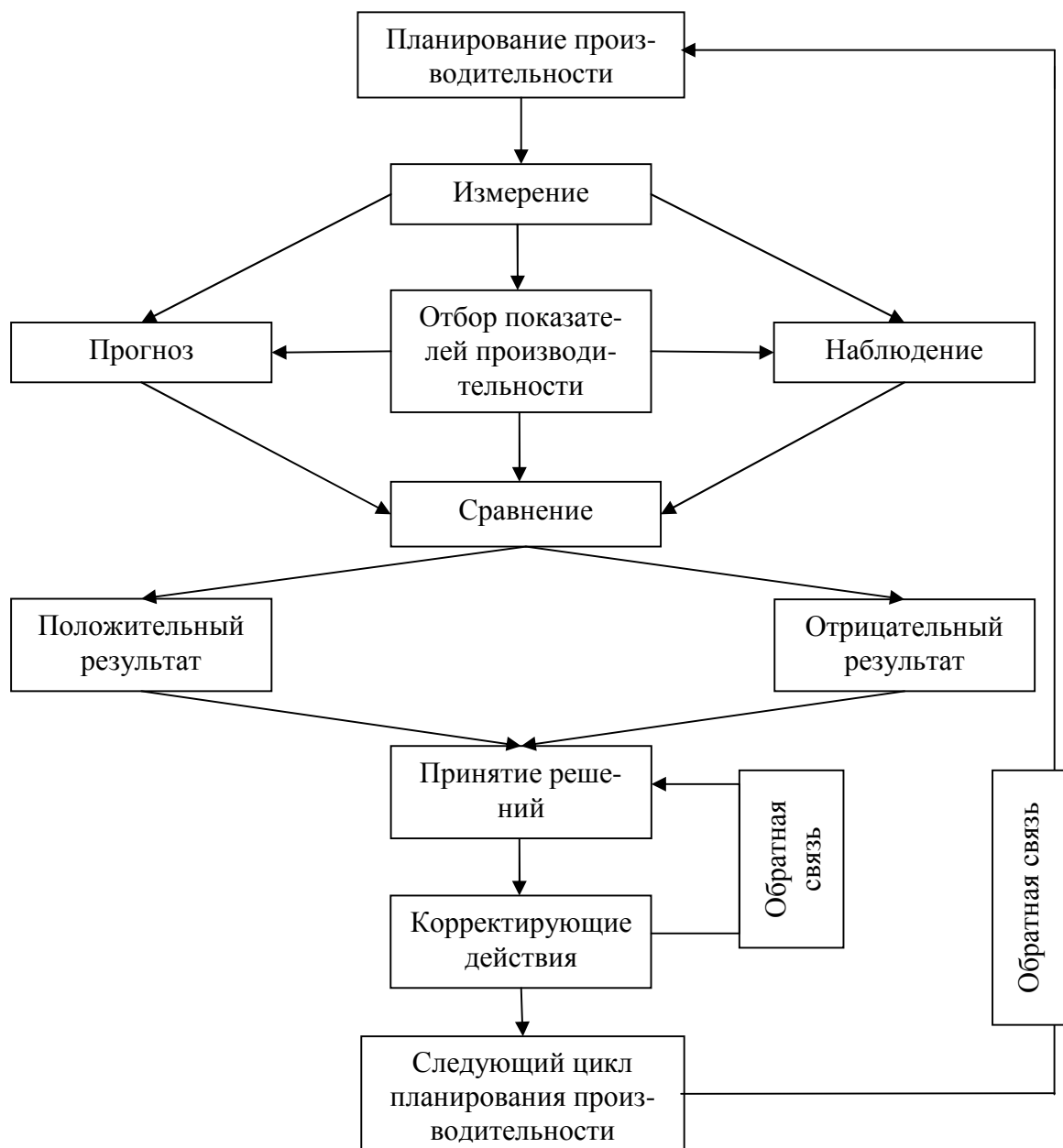


Рисунок 1 – Управление производительностью по отклонениям

Производительность, как один из основополагающих показателей деятельности предприятия, может иметь отклонение от запланированного значения, которое в свою очередь можно разделить на следующие составляющие: слабое управление; использование низкоквалифицированных рабочих в целях экономии фонда оплаты труда, отсутствие необходимой подготовки персонала; ошибки в технологическом составе операций на

выполнение работ; использование устаревшего, не способного обеспечить качество оборудования; простой оборудования, вызванные его поломками, перебоями в снабжении, отсутствием четких графиков; низкое качество материалов, требующее больше времени на обработку; плохой психологический климат в коллективе; задержки, вызванные перебоями энергопитания; отсутствие плана поставок, сбыта и т.д.

Система контроллинга производительности, реализованная в комплексной состыкованной автоматизированной системе управления предприятием, позволяет выявлять отклонения и управлять ими по всем центрам ответственности цепочки ценности товара. Отклонения должны описываться с необходимой степенью подробности, соответствующей целям и задачам бизнес-процесса. Оценка отклонений может осуществляться ежегодно, ежеквартально, ежемесячно, ежедневно или ежечасно, в зависимости от необходимой срочности выявления проблемы и ее устранения. Пример причин и ответственности сторон для неблагоприятных отклонений по производительности по центру затрат, блок основное производство приведен в таблице 2.

Таблица 2 - Причины и ответственность сторон для неблагоприятных отклонений по производительности в основном производстве (центр затрат)

Причины отклонений	Ответственность сторон
Слабое управление	Руководитель центра
Низкая квалификация рабочих	Руководитель центра, бригадир, персонал
Неисправное оборудование	Система обслуживания оборудования
Устаревшее оборудование	Руководитель центра
Низкое качество сырья, задержки в поставках	Система МТС
Перебои энергопитания	Система энергоснабжения
Конфликты в коллективе	Персонал, бригадир, менеджер

Для предотвращения отклонений по производительности комплексная автоматизированная система управления предприятием должна быть настроена на формирование ежедневных отчетов о выполненных работах,

загрузке рабочей силы, в которых будут отражаться по каждому центру ответственности, участку, как фактические и плановые данные, так и данные за предыдущий период, выявлено отклонение по каждому показателю, раскрыты его причины и ответственные лица. Такие отчеты позволят менеджеру центра сосредотачиваться на более значимых отклонениях и принимать меры к их устранению. На основе результатов анализа отклонений им будут формироваться планы, предусматривающие постоянный контроль проблемных зон, состояния объектной системы, процедур реагирования на отклонения и принятия решений об оптимизации.

Таким образом, управление производительностью по отклонениям на основе комплексных интегрированных автоматизированных систем контроллинга обеспечивает реальный управленческий эффект, а именно: концентрирует время на более важных направлениях в сфере принятия управленческих решений; фильтрует и распределяет информацию по уровням управления для принятия решений; экономит время руководителя, который занимается более значимыми проблемами, предоставляя решение более мелких проблем подчиненным, т. е. делегирует им соответствующие полномочия; повышает обоснованность и эффективность управленческих решений и уменьшает вероятность появления ошибок, т.к. метод глубоко использует накопленную статистику для повышения качества управленческих решений; повышает эффективность трудовой деятельности; способствует осуществлению превентивных мер по предупреждению отклонений; достигает согласованной работы всех служб; улучшает психологический климат в коллективе. При этом структура счетов управленческого учета с их аналитикой выступает основополагающим звеном, консолидирующим всю систему управленческого учета, не нарушая ее необходимой гибкости и оперативности, обеспечивая при этом эффективный контроль и управление.

Один из примеров взаимосвязи счетов управленческого и финансового учета по центрам ответственности приведен в таблице 3.

Таблица 3 – Взаимосвязь счетов управленческой и финансовой бухгалтерии, используемых для определения производительности по центрам ответственности / модулям учета

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
		Центр затрат / Маркетинг		
31 2200 2 10 2 10 1	70	Начислена заработная плата отделу маркетинга	26	31 2200 2 10 2 10 1
32 2200 2 10 2 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2200 2 10 2 10 1
33 2200 2 10 2 10 1	02	Начислена амортизация по отделу маркетинга	26	33 2200 2 10 2 10 1
30 2200 2 10 2 10 1	10, 23	Списано топливо и энергия по отделу маркетинга	26	30 2200 2 10 2 10 1
34 2200 2 10 2 10 1	51, 60, 71,...	Списаны прочие расходы по отделу маркетинга	26	34 2200 2 10 2 10 1
35 2200 2 10 2 10 1	30 2200 2 10 2 10 1 31 2200 2 10 2 10 1 32 2200 2 10 2 10 1 33 2200 2 10 2 10 1 34 2200 2 10 2 10 1	Заккрытие счетов по модулю «Маркетинг»		
		Центр затрат / Техническая подготовка производства		
		<i>Расходы по конструированию изделий и технологическому проектированию</i>		
30 2210 2 20 2 10 1	10	Списаны материалы, израсходованные при конструировании изделий и технологическому проектированию	26	30 2210 2 20 2 10 1
31 2210 2 20 2 10 1	70	Начислена заработная плата конструкторскому отделу	26	31 2210 2 20 2 10 1
32 2210 2 20 2 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2210 2 20 2 10 1
33 2210 2 20 2 10 1	02	Начислена амортизация по конструкторскому бюро	26	33 2210 2 20 2 10 1
34 2210 2 20 2 10 1	51, 60, 71, 76	Списаны прочие расходы (на стандартизацию, тех. информацию)	26	34 2210 2 20 2 10 1
35 2210 2 20 2 10 1	30 2210 2 20 2 10 1 31 2210 2 20 2 10 1 32 2210 2 20 2 10 1 33 2210 2 20 2 10 1 34 2210 2 20 2 10 1	Заккрытие счетов по модулю «Расходы по конструированию изделий и технологическому проектированию»		

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
		<i>Расходы по доводке конструкции изделия и технологии изготовления</i>		
30 2220 2 20 2 10 1	10	Списаны материалы, израсходованные на доводку конструкции изделия и технологии изготовления	26	30 2220 2 20 2 10 1
30 2220 2 20 2 10 1	10-11	Списаны спецодежда, спецодежда, специнструменты на технологическую подготовку	26	30 2220 2 20 2 10 1
30 2220 2 20 2 10 1	10, 23	Списаны топливо и энергия на доводку конструкции изделия и технологии изготовления	26	30 2220 2 20 2 10 1
33 2220 2 20 2 10 1	02	Амортизация оборудования	26	33 2220 2 20 2 10 1
34 2220 2 20 2 10 1	10, 69, 70, 23	Списаны затраты на содержание и эксплуатацию конструкторско-технологического оборудования, установок и сооружений	26	34 2220 2 20 2 10 1
31 2220 2 20 2 10 1	70	Начислена заработная плата работникам, осуществляющим доводку конструкции изделия и технологии изготовления	26	31 2220 2 20 2 10 1
32 2220 2 20 2 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2220 2 20 2 10 1
34 2220 2 20 2 10 1	51, 60, 71, 76	Прочие расходы		34 2220 2 20 2 10 1
35 2220 2 20 2 10 1	30 2220 2 20 2 10 1 31 2220 2 20 2 10 1 32 2220 2 20 2 10 1 33 2220 2 20 2 10 1 34 2220 2 20 2 10 1	Закрытие счетов по модулю «Расходы по доводке конструкции изделия и технологии изготовления»		
		Центр затрат / Материально-техническое снабжение		
		<i>Расходы по обслуживанию заказа</i>		
31 2100 2 30 2 10 1	70	Начислена заработная плата отдела МТС	26	31 2100 2 30 2 10 1
32 2100 2 30 2 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2100 2 30 2 10 1
33 2100 2 30 2 10 1	02	Начислена амортизация по отделу МТС	26	33 2100 2 30 2 10 1
34 2100 2 30 2 41 1	60, 71, 76, 70, 69	Транспортные расходы по доставке заказа	26	34 2100 2 30 2 41 1

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
34 2100 2 30 2 10 1	60, 71, 76	Начислены расходы по обслуживанию материально-технического заказа (по размещению и обработке, отслеживанию в пути)	26	34 2100 2 30 2 10 1
35 2100 2 30 2 10 1	31 2100 2 30 2 10 1 32 2100 2 30 2 10 1 33 2100 2 30 2 10 1 34 2100 2 30 2 10 1 34 2100 2 30 2 41 1	Закрытие счетов по модулю «Расходы по обслуживанию заказа»		
		<i>Расходы по складированию материальных запасов</i>		
31 2110 2 30 2 30 1	70	Начислена заработная плата работникам склада	26	31 2110 2 30 2 30 1
32 2110 2 30 2 30 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2110 2 30 2 30 1
33 2110 2 30 2 30 1	02	Начислена амортизация по складским помещениям и оборудованию	26	33 2110 2 30 2 30 1
34 2110 2 30 2 30 1	60	Начислена арендная плата по складу	26	34 2110 2 30 2 30 1
34 2110 2 30 2 30 1	10, 23, 29, 60	Списаны расходы по ремонту и обслуживанию складских помещений	26	34 2110 2 30 2 30 1
35 2110 2 30 2 30 1	31 2110 2 30 2 30 1 32 2110 2 30 2 30 1 33 2110 2 30 2 30 1 34 2110 2 30 2 30 1	Закрытие счетов по модулю «Расходы по складированию материальных запасов»		
		Центр затрат / Производство		
		<i>Основное производство</i>		
30 2120 2 40 1 20 1	10	Списаны материалы на изготовление продукции	20	30 2120 2 40 1 20 1
33 2120 2 40 1 20 1	02	Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения	25	33 2120 2 40 1 20 1

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
30 2120 2 40 1 20 1	10-11	Списана стоимость спецодежды, спецоснастки, специнструмента, переданных в основные цеха	25	30 2120 2 40 1 20 1
31 2120 2 40 1 20 1	70	Начислена зарплата основным производственным рабочим	20	31 2120 2 40 1 20 1
32 2120 2 40 1 20 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	20	32 2120 2 40 1 20 1
30 2120 2 40 1 20 1	10, 23	Использованы на технологические цели топливо и энергия	20	30 2120 2 40 1 20 1
34 2120 2 40 1 20 1	29, 51, 60, 71, 76	Списаны прочие производственные расходы	20	34 2120 2 40 1 20 1
39 2120 2 40 1 20 0	90	Оценены остатки материальных ценностей (сырье и материалы, незавершенное производство, готовая продукция) на конец отчетного периода		
		Списаны общепроизводственные расходы	20	25
		Оприходована на склад готовая продукция	43	20
		Списаны общехозяйственные расходы	27	26
35 2120 2 40 1 20 1	30 2120 2 40 1 20 1 31 2120 2 40 1 20 1 32 2120 2 40 1 20 1 33 2120 2 40 1 20 1 34 2120 2 40 1 20 1	Заккрытие счетов по модулю «Основное производство»		
		<i>Вспомогательное производство</i>		
30 2130 3 50 2 40 1	10	Списаны материалы на вспомогательное производство	23	30 2130 3 50 2 40 1
33 2130 3 50 2 40 1	02	Начислена амортизация по основным средствам вспомогательного производства	25	33 2130 3 50 2 40 1
30 2130 3 50 2 40 1	10-11	Списана стоимость спецодежды, спецоснастки, специнструмента, переданных в цеха вспомогательного производства	23	30 2130 3 50 2 40 1
31 2130 3 50 2 40 1	79	Начислена заработная плата рабочим	23	31 2130 3 50 2 40 1
32 2130 3 50 2 40 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	23	32 2130 3 50 2 40 1
30 2130 3 50 2 40 1	10	Использованы на технологические цели топливо и энергия	23	30 2130 3 50 2 40 1

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
34 2130 3 50 2 40 1	29, 51, 60, 71, 76	Списаны прочие расходы	23	34 2130 3 50 2 40 1
		Списаны общепроизводственные расходы	23	25
		Оприходованы продукты, услуги вспомогательных производств	43	23
35 2130 3 50 2 40 1	30 2130 3 50 2 40 1 31 2130 3 50 2 40 1 32 2130 3 50 2 40 1 33 2130 3 50 2 40 1 34 2130 3 50 2 40 1	Закрытие счетов по модулю «Вспомогательное производство»		
		Центр затрат / Хранение готовой продукции		
		<i>Расходы по складированию готовой продукции</i>		
31 2140 2 60 2 31 1	70	Начислена зарплата работникам склада готовой продукции	26	31 2140 2 60 2 31 1
32 2140 2 60 2 31 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2140 2 60 2 31 1
33 2140 2 60 2 31 1	02	Начислена амортизация по складам и оборудованию	26	33 2140 2 60 2 31 1
34 2140 2 60 2 31 1	60	Начислена арендная плата по складу	26	34 2140 2 60 2 31 1
34 2140 2 60 2 31 1	10, 23, 60, 71	Списаны расходы по ремонту и обслуживанию складов	26	34 2140 2 60 2 31 1
30 2140 2 60 2 31 1	10, 60, 71	Списаны хозяйственные, канцелярские принадлежности	26	30 2140 2 60 2 31 1
34 2140 2 60 2 31 1	51, 60, 71, 76	Списаны прочие расходы	26	34 2140 2 60 2 31 1
35 2140 2 60 2 31 1	30 2140 2 60 2 31 1 31 2140 2 60 2 31 1 32 2140 2 60 2 31 1 33 2140 2 60 2 31 1 34 2140 2 60 2 31 1	Закрытие счетов по модулю «Расходы по складированию готовой продукции»		
		<i>Расходы по доводке продукции до готовности</i>		
30 2150 2 60 2 31 1	10	Материальные расходы по доводке продукции до готовности	26	30 2150 2 60 2 31 1
31 2150 2 60 2 31 1	70	Начислена заработная плата работникам	26	31 2150 2 60 2 31 1

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
32 2150 2 60 2 31 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2150 2 60 2 31 1
33 2150 2 60 2 31 1	02	Начислена амортизация оборудования	26	33 2150 2 60 2 31 1
34 2150 2 60 2 31 1	51, 60, 71, 76	Списаны прочие расходы	26	34 2150 2 60 2 31 1
35 2150 2 60 2 31 1	30 2150 2 60 2 31 1 31 2150 2 60 2 31 1 32 2150 2 60 2 31 1 33 2150 2 60 2 31 1 34 2150 2 60 2 31 1	Закрытие счетов по модулю «Расходы по доводке продукции до готовности»		
		Центр доходов / Сбыт		
		<i>Центр доходов / Отдел сбыта</i>		
62	90	Признана выручка от продажи	27	43
51	62	Поступила выручка на расчетный счет		
30 1000 2 70 1 10 1	10	Списано топливо на служебный автотранспорт отдела сбыта	26	30 1000 2 70 1 10 1
31 1000 2 70 1 10 1	70	Начислена заработная плата работникам отдела сбыта	26	31 1000 2 70 1 10 1
32 1000 2 70 1 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 1000 2 70 1 10 1
33 1000 2 70 1 10 1	02	Начислена амортизация по отделу сбыта	26	33 1000 2 70 1 10 1
34 1000 2 70 1 10 1	44	Рекламные расходы	26	34 1000 2 70 1 10 1
34 1000 2 70 1 10 1	51, 60, 71, 76	Прочие расходы	26	34 1000 2 70 1 10 1
35 1000 2 70 1 10 1	30 1000 2 70 1 10 1 31 1000 2 70 1 10 1 32 1000 2 70 1 10 1 33 1000 2 70 1 10 1 34 1000 2 70 1 10 1	Закрытие счетов по модулю «Отдел сбыта»		
		<i>Центр доходов / Доставка службой сбыта</i>		
62	90	Признана выручка от продажи	27	43

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
51	62	Поступила выручка на расчетный счет		
30 1000 2 70 1 40 1	10	Списаны запчасти на транспортные средства	26	30 1000 2 70 1 40 1
34 1000 2 70 1 40 1	60	Транспортные расходы (оплата сторонним организациям)	26	34 1000 2 70 1 40 1
31 1000 2 70 1 40 1	70	Начислена заработная плата персоналу, осуществляющему транспортную доставку готовой продукции	26	31 1000 2 70 1 40 1
32 1000 2 70 1 40 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 1000 2 70 1 40 1
33 1000 2 70 1 40 1	02	Начислена амортизация по транспортным средствам, осуществляющим доставку готовой продукции	26	33 1000 2 70 1 40 1
34 1000 2 70 1 40 1	02, 10, 23, 69, 70, 71	Расходы на ремонт транспортных средств, осуществляющих доставку готовой продукции	26	34 1000 2 70 1 40 1
34 1000 2 70 1 40 1	51, 60, 71, 76	Списаны прочие расходы	26	34 1000 2 70 1 40 1
35 1000 2 70 1 40 1	30 1000 2 70 1 40 1 31 1000 2 70 1 40 1 32 1000 2 70 1 40 1 33 1000 2 70 1 40 1 34 1000 2 70 1 40 1	Заккрытие счетов по модулю «Доставка службой сбыта»		
		Центр прибыли / Региональное подразделение по реализации, самостоятельные цеха		
		Сдана на склад готовая продукция	43	20
62	90	Признана выручка от продажи	27	43
90	35 3000 3 70 1 50 1	Произведено закрытие счета расходов по обычной деятельности		
90	99	Выявлена прибыль от реализации		
99	90	Выявлен убыток от реализации		
51	62	Поступила выручка на расчетный счет		
30 3000 3 70 1 50 1	10	Списаны материальные расходы по цеху, подразделению	20, 79	30 3000 3 70 1 50 1
31 3000 3 70 1 50 1	70	Начислена зарплата персоналу	20, 79	31 3000 3 70 1 50 1

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
32 3000 3 70 1 50 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы по цеху, подразделению	20, 79	32 3000 3 70 1 50 1
33 3000 3 70 1 50 1	02	Начислена амортизация по основным средствам по цеху, подразделению	20, 79	33 3000 3 70 1 50 1
34 3000 3 70 1 50 1	51, 60, 71, 76	Начислены прочие расходы по цеху, подразделению	20, 79	34 3000 3 70 1 50 1
35 3000 3 70 1 50 1	30 3000 3 70 1 50 1 31 3000 3 70 1 50 1 32 3000 3 70 1 50 1 33 3000 3 70 1 50 1 34 3000 3 70 1 50 1	Заккрытие счетов по модулю «Региональное подразделение по реализации, самостоятельные цеха»		
		Центр затрат / Административно-хозяйственные службы		
31 2230 2 80 2 10 1	70	Начислена заработная плата административно-управленческому персоналу	26	31 2230 2 80 2 10 1
32 2230 2 80 2 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 2230 2 80 2 10 1
34 2230 2 80 2 10 1	10, 60, 69, 70, 71	Содержание охраны	26	34 2230 2 80 2 10 1
33 2230 2 80 2 10 1	02	Начислена амортизация по основным средствам	26	33 2230 2 80 2 10 1
34 2230 2 80 2 10 1	10, 23, 60, 69, 70, 71	Содержание и текущий ремонт зданий	26	34 2230 2 80 2 10 1
34 2230 2 80 2 10 1	71	Расходы на командировки и перемещения	26	34 2230 2 80 2 10 1
34 2230 2 80 2 10 1	10, 60, 69, 70, 71	Подготовка кадров	26	34 2230 2 80 2 10 1
34 2230 2 80 2 10 1	10, 60, 69, 70, 71	Охрана труда	26	34 2230 2 80 2 10 1
34 2230 2 80 2 10 1	10, 60, 69, 70, 71	Прочие расходы (канцелярские, почтово-телеграфные, на связь)	26	34 2230 2 80 2 10 1
35 2230 2 80 2 10 1	31 2230 2 80 2 10 1 32 2230 2 80 2 10 1 33 2230 2 80 2 10 1 34 2230 2 80 2 10 1	Заккрытие счетов по модулю «Административно-хозяйственные службы»		

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
		Центр инвестиций / Инвестиционные проекты		
58-1, 58-2	76, 75	Приобретены акции, облигации		
58-3	51	Предоставлены займы другим организациям		
76-3	91-1	Процентные поступления по займам		
58-4	51, 90-1, 91-1	Вложения в совместную деятельность		
84	51, 60, 76	Направлена прибыль на финансирование инвестиций в основные средства		
08	02, 10, 60, 69, 70, 71, 76	Капитальные вложения, например строительство нового производственного объекта		
84	80	Увеличение уставного капитала за счет прибыли		
62	90	Признана выручка от продажи	27	43
		Сдана на склад готовая продукция	43	20
90	35 3000 3 70 1 50 1	Произведено закрытие счета расходов по обычной деятельности		
90	99	Выявлена прибыль от реализации по обычной деятельности		
99	90	Выявлен убыток от реализации по обычной деятельности		
30 4000 2 90 2 10 1	10	Материальные затраты по центру инвестиций	26	30 4000 2 90 2 10 1
31 4000 2 90 2 10 1	70	Затраты на оплату труда по центру инвестиций	26	31 4000 2 90 2 10 1
32 4000 2 90 2 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы	26	32 4000 2 90 2 10 1
33 4000 2 90 2 10 1	02	Начислена амортизация по основным средствам центра инвестиций	26	33 4000 2 90 2 10 1
34 4000 2 90 2 10 1	51, 60, 76	Прочие расходы по центру инвестиций	26	34 4000 2 90 2 10 1
35 4000 2 90 2 10 1	30 4000 2 90 2 10 1 31 4000 2 90 2 10 1 32 4000 2 90 2 10 1 33 4000 2 90 2 10 1 34 4000 2 90 2 10 1	Закрытие счетов по модулю «Инвестиционные проекты»		
90	35 4000 2 90 2 10 1	Произведено закрытие счета расходов по инвестпроектам		

Продолжение табл. 3

Финансовый учет		Содержание хозяйственной операции по центрам ответственности / модулям учета	Управленческий учет	
Корреспондирующие счета			Корреспондирующие счета	
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит
		Центр по портфелям проектов / Проекты		
31 5000 2 00 1 10 1	70	Начисленная заработная плата работникам, ответственным за проект (административно-управленческий персонал) по проекту	26	31 5000 2 00 1 10 1
31 5000 2 00 1 10 1	70	Начисленная заработная плата работникам, реализующим проект в цехах	20, 23	31 5000 2 00 1 10 1
32 5000 2 00 1 10 1	69	Начислены страховые взносы от заработной платы по проекту	26, 20, 23	32 5000 2 00 1 10 1
30 5000 2 00 1 10 1	10	Расходы на сырье и материалы по проекту	20, 23	30 5000 2 00 1 10 1
33 5000 2 00 1 10 1	02	Начислены амортизационные отчисления по проекту	26	33 5000 2 00 1 10 1
30 5000 2 00 1 10 1	10-11	Списана стоимость спецодежды, спецоснастки, специнструмента, переданных в цеха по проекту	20, 23	30 5000 2 00 1 10 1
30 5000 2 00 1 10 1	10	Использованы на технологические цели топливо и энергия	20, 23	30 5000 2 00 1 10 1
34 5000 2 00 1 10 1	51, 60, 71, 76	Прочие расходы по проекту	20, 23	34 5000 2 00 1 10 1
		Списаны общепроизводственные расходы	20, 23	25
		Списаны общехозяйственные расходы	27	26
		Оприходована на склад готовая продукция по проекту	43	20
		Оприходованы продукты, услуги вспомогательных производств	43	23
62	90	Признана выручка от продажи по проекту	27	43
90	99	Выявлена прибыль от реализации по проекту		
99	90	Выявлен убыток от реализации по проекту		
35 5000 2 00 1 10 1	30 5000 2 00 1 10 1 31 5000 2 00 1 10 1 32 5000 2 00 1 10 1 33 5000 2 00 1 10 1 34 5000 2 00 1 10 1	Закрытие счетов по модулю «Проекты»		
90	35 5000 2 00 1 10 1	Произведено закрытие счета расходов по проекту		

Следует еще раз подчеркнуть, что реализация комплексных интегрированных автоматизированных систем контроллинга на предприятии обеспечивается внедрением контроллинга, который позволяет создать: систему управления преобразованиями, включающую в себя технологии мониторинга и пути достижения целей; разработать оценочные методики состояния системы в рамках бизнес-процессов, центров ответственности, цепочки ценности товара, организационной и информационной структуры; внедрить методики управления состоянием предприятия, как системы в рамках структурных моделей.

Обобщая можно сказать, что контроллинг предлагает для субъектов хозяйствования согласованную систему методик управления изменениями, применимых для любой предметной области, в том числе и производительностью труда.

Литература

1. Емец Э.В. Управление производительностью по центрам ответственности. Часть 1 // Научный журнал КубГАУ, 2011. - № 70 (06). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2011/06/pdf/09.pdf>.
2. Керимов В.Э. Управленческий учет. – М.: Дашков и К, 2003. – 416 с.
3. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерское дело. – М.: Экономистъ, 2005. – 523 с.
4. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 5. – [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.fin-buh.ru/text/94441-1.html>.
5. Молвинский А. Построение финансовой структуры компании // Практический журнал по управлению финансами компании Fd № 2 февраль 2006. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.fd.ru/reader.htm?id=16696>.
6. Волкова О.Н. Управленческий анализ. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 304 с.
7. Волкова О.Н. Управленческий учет. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 472 с.