

## СИСТЕМА СЧЕТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕНЕДЖМЕНТА ПРЕДПРИЯТИЙ ВОДНОГО ТРАНСПОРТА

© 2012 Д.В. Неизвестная\*

**Ключевые слова:** внутренний водный транспорт, управленческий учет, счета затрат.

Обоснована необходимость постановки управленческого учета на предприятиях внутреннего водного транспорта для целей планирования, контроля и анализа, проведена критическая оценка существующей учетной практики на речных предприятиях, предложена система счетов управленческого учета.

Формирование новых систем получения информации о затратах производства и финансовых результатах, применение эффективных подходов к управлению ими, повышение ценности информации для управленческих целей являются одними из наиболее актуальных проблем учета, контроля и анализа для всех отраслей нашей экономики в целом и для отрасли внутреннего водного транспорта в частности.

Поставленная проблема решается путем разработки оптимальной учетной системы - основного источника информации как для внутренних пользователей, так и внешних. Одной из наиболее важных методологических задач бухгалтерского учета выступает проблема постановки адекватных реалиям деятельности предприятия учетных процедур, а именно: порядок регистрации, сопоставления и аналитического преобразования плановых (бюджетных) и фактических данных на счетах бухгалтерского учета.

В настоящее время в учетной науке представлено два варианта организации управленческого учета - это однокруговая (монистическая) и двухкруговая (дуалистическая) системы учета затрат.

Вопросы по формированию и применению этих систем затрат рассматривались такими учеными, как М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, В.Ф. Палий, Е.Р. Баханькова и др.

Практически всеми авторами высказывается мысль о необходимости информационной связи между показателями управленческого и финансового учета.

Применение однокруговой системы учета затрат возможно без использования специальных счетов управленческого учета. Для управленческих целей данная система собирает информацию финансового учета в накопительных регистрах и дополняет ее необходимыми расчетными показателями.

Но, несмотря на определенные преимущества монистической системы, наличие определенных ограничений, таких как суженные возможности контроля затрат, невозможность применения разных оценок в управленческом и финансовом учетах, ее применение приемлемо только в небольших судоходных компаниях. На средних и крупных предприятиях водного транспорта, характеризующихся большим количеством территориально удаленных центров ответственности, возникает необходимость построения двухкруговой системы учета затрат.

Для дуалистической системы затрат характерно наличие самостоятельного плана счетов управленческого учета либо выделение обособленных счетов управленческого учета в общем плане счетов. Итоговые данные, полученные в результате отдельного учета - финансового и управленческого, могут разительно отличаться. Это объясняется разными целями и назначением финансового и управленческого учетов. Финансовый учет регламентируется различными нормативными актами по его ведению - бухгалтерскими и налоговыми, управленческий учет руководствуется задачами управления. Областью деятельности финансового учета выступает синтетический учет затрат, в нем отражается

\* Неизвестная Диана Валерьевна, аспирант Института экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета. E-mail: Nestorov\_kki@mail.ru.

общая сумма понесенных расходов без учета мест их возникновения и центров ответственности. В управленческом учете данные о доходах и расходах детализируются в необходимых для управления разрезах: по элементам затрат, по местам формирования затрат и центрам ответственности. Для согласования двух блоков учета используются переходные и зеркальные счета. Переходные счета применяют для переноса данных финансового учета в управленческий и наоборот. Зеркальные счета обеспечивают согласование данных двух видов учета и выявление полных расхождений.

Двухкруговая система с применением переходных счетов и системы зеркального отражения в большей мере, по сравнению с однокруговой, приспособлена для управления предприятием, особенно когда речь идет о необходимости постановки производственного учета затрат на территориально обособленных центрах ответственности.

Внедрение двухкруговой системы учета с ее достаточно сложными взаимосвязями между блоками управленческого и финансового учета становится возможным с применением ЭВМ. Использование компьютерных бухгалтерских программ расширяет возможности интеграции финансового и управленческого учета, повышает аналитичность учетных данных, что способствует более эффективному управлению.

Еще одной недостаточно изученной проблемой бухгалтерского учета выступает постановка учетно-аналитического обеспечения бюджетирования с применением счетов учета или техника отражения отклонения фактических данных от бюджетных в разрезе центров ответственности.

По результатам изучения литературы, посвященной данному вопросу, можно выделить два основных направления учета отклонений:

1. Отражение отклонений в первичной документации и регистрах учета без использования специальных счетов.

2. Отражение отклонений с использованием специальных счетов синтетического и аналитического учета с последующим списанием на счета учета продаж и результатов. Отклонения при данном варианте учитываются по различным направлениям затрат и

результатов, сегментам деятельности и центрам ответственности.

В свою очередь, второй вариант отражения выявленных отклонений имеет несколько разновидностей:

♦ При выявлении отклонений до определения себестоимости продукции (работ, услуг) она учитывается в нормативной оценке согласно плановым данным, а отклонения отражаются на специальном счете по соответствующим субсчетам. Фактические затраты собираются в разрезе элементов по дебету центров ответственности и кредиту отражающего счета. Отражение бюджетных затрат проводят по дебету счета затрат и кредиту счета центра ответственности в нормативной оценке. По нормативной стоимости производственную себестоимость списывают в дебет счета готовой продукции. Отклонения между фактическими и плановыми показателями учитывают по дебету или кредиту счета отклонений и, соответственно, кредиту или дебету счета центра ответственности.

♦ Выявление отклонений производится после определения фактической себестоимости выпущенной продукции, оказанной услуги. Готовая продукция в течение производственного процесса учитывается по нормативной себестоимости, а отклонения выявляются и учитываются на отдельном счете после завершения производства.

♦ По дебету отдельного счета центра ответственности учитываются плановые (нормативные) показатели в корреспонденции со счетами элементов затрат, а фактические затраты отражаются по кредиту этого счета. Отклонения выявляют сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов счета затрат центра ответственности. При такой системе учет выявленных отклонений может быть организован как в режиме реального времени, так и после завершения производственного процесса<sup>1</sup>.

Анализ зарубежной и отечественной практики постановки управленческого учета с применением элементов бюджетирования позволяет нам считать наиболее оптимальной для предприятий речного транспорта двухкруговую систему учета с выделением отдельного счета учета плановых затрат по элементам в разрезе центров ответственности и счета учета выявленных отклонений фактических затрат от бюджетных (нормативных).

**Интегрированный план счетов финансового и управленческого учета затрат  
для предприятий водного транспорта**

Номер и наименование класса счетов	Номер счета	Наименование счета	Вид счета
Класс 0 "Балансовые счета"	0-1	Материальные запасы	Счета финансового учета
	0-2	Незавершенное производство	
	0-3	Остатки готовой продукции	
	0-4	Дебиторская задолженность покупателя	
Класс 1 "Счета расхода ресурсов по статьям"	1-1	Заработная плата, в том числе рацион бесплатного питания	Счета финансового учета
	1-2	Материалы	
	1-3	Амортизация	
	1-4	Прочие затраты	
Класс 2 "Отражающие счета по статьям затрат"	2-1	Заработная плата, в том числе рацион бесплатного питания	Счета управленческого учета
	2-2	Материальные затраты	
	2-3	Амортизация	
	2-4	Прочие затраты	
	2-5	Затраты на проданную продукцию	
Класс 3 "Счета затрат по центрам ответственности"	3-1	Затраты основных подразделений (суда грузовых и пассажирских перевозок, добычи НСМ)	Счета управленческого учета
	3-2	Затраты вспомогательных судов (рейдовых, технических, обслуживающих)	
	3-3	Затраты вспомогательных производственных подразделений (ремонтный отдел, трансп. отдел)	
	3-4	Затраты управленческих подразделений (финансовый отдел, коммерческий отдел, отдел кадров и др.)	
Класс 4 "Отражающие счета по центрам ответственности"	4-1	Затраты основных подразделений	Счета финансового и управленческого учета
	4-2	Затраты вспомогательных судов	
	4-3	Затраты вспомогательных производственных подразделений	
	4-4	Затраты управленческих подразделений	
Класс 5 "Счета затрат на конкретные виды продукции/услуги"	5-1	Пассажироперевозки	
	5-2	Грузоперевозки	
	5-3	Погрузо-разгрузочные работы	
	5-4	НСМ	
	5-5	Другие виды услуг	
Класс 6 "Отражающие счета затрат на конкретные виды продукции/услуги"	6-1	Пассажироперевозки	
	6-2	Грузоперевозки	
	6-3	Погрузо-разгрузочные работы	
	6-4	НСМ	
	6-5	Другие виды услуг	
Класс 7 "Счета себестоимости готовой и проданной продукции (услуги)"	7-1	Себестоимость готовой продукции (как правило, НСМ)	
	7-2	Себестоимость проданной продукции (как правило, НСМ)	
	7-3	Себестоимость оказанной услуги	
Класс 8 "Продажи"	8-1	Пассажироперевозки	
	8-2	Грузоперевозки	
	8-3	Погрузо-разгрузочные работы	
	8-4	НСМ	
Класс 9 "Счет результатов анализа деятельности"	9-1	Отклонения между счетами расхода ресурсов в финансовом учете и счетами затрат по элементам в управленческом учете	
	9-2	Отклонения в подразделениях	
	9-3	Прибыль/убыток от основной деятельности	
	9-4	Отклонения от бюджета по центрам ответственности	
Класс Б "Счет учета бюджетных затрат по центрам ответственности"	Б-1	Бюджет затрат основных подразделений	Счета управ. учета
	Б-2	Бюджет затрат вспомогательных судов	
	Б-3	Бюджет затрат вспомогательных производственных подразделений	
	Б-4	Бюджет затрат управленческих подразделений	

За основу разработанной нами методики учета затрат на интегрированных счетах положена теория, предложенная Е. Шварцем, берущая за основу формирование внутреннего (управленческого) плана счетов, направленного на учет внутренних объектов: элементов затрат, затрат центров ответственности, видов деятельности и себестоимости продукции (услуг)<sup>2</sup>.

Рассматриваемая методика представляет интерес для предприятий водного транспорта. Она позволяет контролировать расход материальных, трудовых и других ресурсов по центрам ответственности, что особенно актуально при отдаленности мест формирования затрат на речном транспорте.

Интегрированный план счетов финансового и управленческого учета затрат для предприятий водного транспорта по предложенной методике представлен в таблице.

Расшифровку элементов затрат, характерных для отрасли внутреннего водного транспорта, целесообразно производить согласно положениям Отраслевой инструкции по составу затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг предприятий основной деятельности речного транспорта<sup>3</sup> (далее - Отраслевой инструкции) с учетом изменений бухгалтерского законодательства.

Согласно п. 3.1 Отраслевой инструкции к элементу "Материальные затраты" относятся следующие расходы:

- ◆ топливо и энергия;
- ◆ материалы;
- ◆ платежи за комплексное и хозяйственное обслуживание судов и услуги сторонних предприятий;
- ◆ отчисления на природоохранные мероприятия, платежи специализированным предприятиям за работы, связанные с производством нерудных строительных материалов (НСМ).

Пунктом 3.2 Отраслевой инструкции предусмотрено, что к элементу "Затраты на оплату труда" относятся расходы на оплату труда основного производственного персонала, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсационные выплаты, рацион бесплатного питания, другие выплаты, включаемые в себестоимость основной деятельности.

Отраслевой инструкцией выделен элемент "Отчисления на социальные нужды", к кото-

рому относятся обязательные отчисления по установленным законодательством нормам во внебюджетные фонды. На наш взгляд, нет необходимости выделять данные платежи в отдельный элемент, так как отчисления на социальные нужды производятся в процентном соотношении к фонду заработной платы. Достаточно выделить отдельный субсчет к элементу "Затраты на оплату труда".

К элементу "Амортизация основных фондов" (п. 3.5 Отраслевой инструкции) относятся суммы амортизационных отчислений на восстановление основных фондов. Детализацию данного элемента необходимо производить по каждому основному средству.

Согласно п. 3.6 Отраслевой инструкции к элементу "Прочие расходы" относятся:

- ◆ затраты на ремонт;
- ◆ аренда судов и механизмов;
- ◆ налоги, сборы, платежи;
- ◆ прочие прямые расходы.

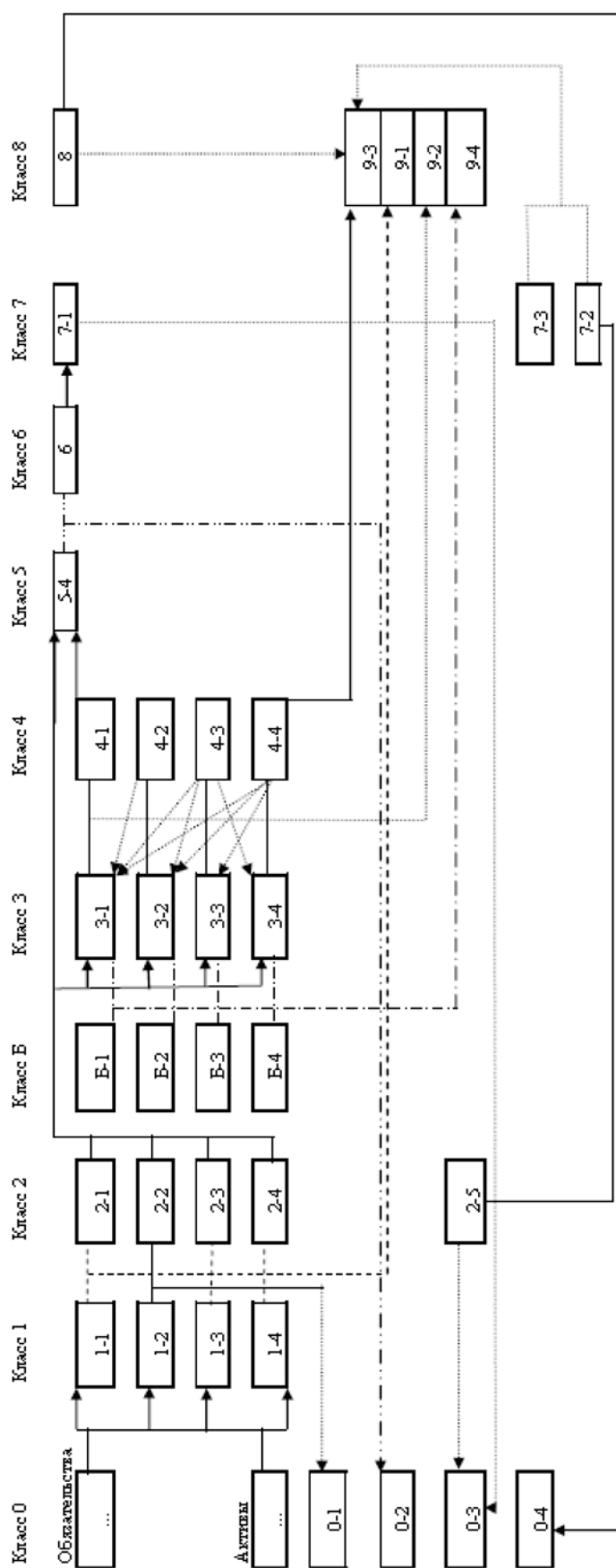
Так как элемент "Прочие расходы" является комплексным и многоэлементным, в его состав часто включены достаточно существенные статьи. Поэтому нам представилось целесообразным выделить такие составляющие прочих расходов, как дисбуртменты, на которые приходится до 9% прямых расходов, расходы по страхованию (до 5% от прямых расходов), навигационные сборы (около 3% от прямых затрат), услуги судовой связи (около 2,5% прямых затрат).

На основе представленной методики счета бухгалтерского учета делятся на 11 классов (с нулевого по девятый и класс Б). Счета классов 1 (счета финансового учета), 2-7, Б (счета управленческого учета) не имеют конечного сальдо, при этом указанные счета непосредственно связаны с формированием расходов и активов предприятия, которые впоследствии отражаются в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.

Выделим основные принципы применения предлагаемой методики.

1. Выделение разных счетов косвенных расходов вместо одного "Накладные расходы":

- ◆ постатейные прямые и косвенные расходы (класс 2);
- ◆ затраты по центрам ответственности (класс 3 и класс 4). Детализация счетов 3-го и 4-го классов может производиться в зависимости от размеров и структуры предприя-



Сплошные линии характеризуют запись, произведенную в течение всего периода;  
 Пунктирные линии отражают запись при закрытии счетов в конце периода.

Рис. Схема движения затрат на счетах бухгалтерского учета организации водного транспорта

тия. Так, для крупных предприятий целесообразно на первом уровне субсчетов выделять центры ответственности, на втором – каждое судно (для основного производства), каждый отдел (для управленческих подразделений). Для небольших организаций достаточно уже на первом уровне субсчетов отражать затраты каждого судна и отдела;

♦ затраты по видам продукции (услуг) (классы 5 и 6). Аналитику к этим счетам можно также представить многоуровневой. На первом уровне – по видам деятельности (грузоперевозки, пассажироперевозки, погрузо-разгрузочные работы, добыча НСМ), на втором уровне – по конкретным перевозкам, видам НСМ.

2. Применение так называемых “Отражающих счетов” (класс 2, класс 4, класс 6). Счета класса 2 являются отражающими по отношению к счетам класса 1, счета класса 4 отражают счета класса 3, счета класса 6 являются отражающими к счетам класса 5. Записи в течение отчетного периода осуществляются по кредиту отражающих счетов. В конце месяца все указанные счета закрываются путем списания затрат на счета класса 0 (если образуются остатки материальных ценностей) либо на счете класса 9 при формировании финансового результата деятельности. Следует отметить, что применение отражающих счетов позволяет вести управленческий учет затрат согласно принципам, отличным от заложенных в системе финансового учета<sup>4</sup>.

3. Возможность применения элементов нормативного учета. Кредит отражающих счетов класса 6 (аналог кредитового оборота счета 20 “Основное производство”) определяется как произведение выпуска продукции и нормативных ставок соответствующих видов затрат. Таким образом, согласно представленной методике, незавершенное производство находится не путем проведения инвентаризации, а как разница между производственными затратами, понесенными за отчетный период, и себестоимостью реализованной продукции. Данный принцип применим для предприятий внутреннего водного транспорта при добыче и реализации нерудных строительных материалов, что поможет отражать более реальную стоимость незавершенного производства (нереализован-

ной продукции). Действующая практика на добывающих предприятиях отражения НЗП инвентарным способом не позволяет четко контролировать объемы добытого и реализованного НСМ, что обусловлено недостаточной точностью измерительных процессов и возможностью неучтенной реализации добытого полезного ископаемого.

4. Отражение на счетах управленческого учета не только фактических, но и плановых затрат центров ответственности (на счетах класса Б) с дальнейшим выявлением и отражением отклонений для целей контроля и анализа деятельности подразделений. Данный подход позволяет производить оперативный контроль за затратами и своевременно устранять выявленные недостатки производственной деятельности.

Предлагаемая схема отражения затрат на счетах бухгалтерского учета для предприятий речного транспорта представлена на рисунке. Такая схема является обобщенно и может быть преобразована для конкретных предприятий (при отсутствии некоторых видов деятельности или подразделений).

*Методика отражения  
затрат организаций  
внутреннего водного транспорта  
на счетах интегрированной  
системы учета*

Предлагаемой системой учета предусмотрено два варианта отражения прямых затрат.

Первый вариант: Прямые затраты класса 2 (судовое топливо, масла, заработная плата плавсостава и др.) относятся непосредственно на затраты конкретных видов продуктов или услуг (счета класса 5), например, на конкретные рейсы пассажирских перевозок, грузоперевозок, виды добываемых НСМ.

При втором варианте релевантные прямые затраты, которые можно аккумулировать в конкретном подразделении, относятся на продукцию или услуги не напрямую, а через счета центров ответственности, т.е. счета класса 2, такие как материальные затраты, затраты на оплату труда кредитуются в дебет счета класса 3.

Такой подход способствует организации более эффективной системы контроля за фактическими и бюджетными затратами в рамках центров ответственности.

Косвенные затраты, сформированные на счетах класса 2, относятся на счета затрат центров ответственности или подразделений, т.е. на счета класса 3.

Затраты, собранные во вспомогательных подразделениях, перераспределяются между центрами ответственности, потребившими эти услуги. Так, затраты вспомогательных подразделений (ремонтного, транспортного и др.) посредством кредитования счета 4-3 распределяются на затраты основного подразделения (дебет счета 3-1), управленческие подразделения (дебет счета 3-4) и другие вспомогательные подразделения (дебет счета 3-3). Затраты вспомогательных судов распределяются по судам основных видов деятельности (пассажирским, грузовым) с отражением следующей проводки: Дебет счета 3-1 Кредит счета 4-2. Затраты, аккумулируемые в управленческих подразделениях, могут относиться либо на счета основного производства (при применении метода полных затрат), либо сразу на счета продаж (при методе сокращенной себестоимости). При первом варианте делается проводка Дебет счета 3-1 Кредит счета 4-4, при втором - Дебет счета 9-3 Кредит счета 4-4.

Затраты, собранные по центрам ответственности, разносятся с кредита отражающего счета 4-1 по конкретным видам услуг (продукции) в дебет счетов класса 5. Для речных предприятий это могут быть пассажиро-перевозки, грузоперевозки, погрузо-разгрузочные работы, НСМ и др.

Отражающие счета класса 6 корреспондируют со счетами класса 7, на которых определяется себестоимость оказанных услуг, готовой, а затем и реализованной продукции. Согласно представленному плану счетов, отражающие счета затрат на услуги корреспондируют со счетом 7-3 "Себестоимость оказанных услуг", а отражающий счет затрат на продукцию (НСМ) корреспондирует со счетом 7-1 "Себестоимость готовой продукции". Счета класса 7 нужны для взаимосвязи с инвентарными счетами финансового учета.

По окончании месяца производится закрытие счетов путем сопоставления основных и отражающих счетов. Разница между кредитом инвентарных счетов (материалы) класса 2 и дебетом инвентарных счетов класса 1 представляет собой сальдо счета 0-1 "Мате-

риальные запасы". При этом отражение данной статьи в финансовом учете происходит следующим образом: суммы, собранные по дебету счета 1-2, списываются с кредита этих счетов в дебет счета 0-1; суммы, собранные по кредиту счета 2-2, дебетуются в кредит счета 0-1. Разница, образовавшаяся на счете 0-1, и представляет сальдо по счету "Материальные запасы". В аналогичном порядке происходит закрытие и неинвентарных счетов класса 1 и 2. Это затраты на заработную плату, амортизация, прочие расходы. Закрытие данных счетов происходит не на счета класса 0, а на счет 9-1.

Разница между кредитовым оборотом счетов класса 6 и дебетовым оборотом класса 5 является незавершенным производством. Сумма затрат, собранных по дебету пятиклассных счетов, списывается с кредита этих счетов в дебет счета 0-2 "Незавершенное производство", сумма затрат по кредиту счетов шестого класса списывается в кредит счета 0-2. Образовавшееся сальдо по счету 0-2 представляет собой остатки незавершенного производства.

Определение себестоимости готовой продукции производится проводкой Дебет 7-1 Кредит 6. Кредитовый оборот по счету 2-5 "Затраты на проданную продукцию" дебетуется на счет 0-3 "Остатки готовой продукции". Суммы по дебету счета 7-1 "Себестоимость готовой продукции" кредитуются в дебет счета 0-3. Таким образом, определяется наличие остатков непроданной продукции.

Отражение полученной выручки производится записью: Дебет счета 0-4 "Дебиторская задолженность покупателей" Кредит счета 8 "Доходы".

Определение себестоимости проданной продукции (оказанных услуг) производится проводкой Дебет 7-2 (7-3) Кредит 2-5.

Для определения финансового результата счет 8 дебетуется в кредит счета 9-3, а счета 7-2, 7-3, 4-4 кредитуются в дебет счета 9-3. Полученное сальдо по счету 9-3 будет представлять собой финансовый результат от основной деятельности периода.

Закрытие счетов затрат подразделений (3 и 4 классов) производится на счет 9-2. Выявленное сальдо на счете 9-2 свидетельствует о неполном отнесении образовавшихся затрат на продукцию (услугу) либо о произведенной ошибке.

Сопоставление счетов бюджета и счетов фактических затрат центров ответственности производится на счете 9-4. При этом необходимо отметить, что используется иной принцип сопоставления, нежели при применении отражающих счетов. При отражении плановых затрат на счетах класса Б используется принцип простой записи, эти затраты отражаются по дебету счетов класса Б в разрезе центров ответственности и элементов затрат. По мере формирования фактических затрат по счетам класса 3 выявляются отклонения. По дебету счета 9-4 отражают перерасход затрат, по кредиту - экономию. Применение счетов отражения отклонений фактических затрат от плановых по центрам ответственности позволяет руководству своевременно реагировать на них. В конце месяца сальдо по счетам класса Б и счету 9-4 обнуляются.

Внедрение предлагаемой методики целесообразно производить на базе автоматизированной обработки данных путем доработки существующей автоматизированной бухгалтерской программы либо разработки специальной программы для целей учета и бюджетирования.

Таким образом, преимущества предложенной нами методики интегрированной си-

стемы учета затрат проявляются в том, что, во-первых, данная система учитывает особенности предприятий отрасли водного транспорта, во-вторых, позволяет формировать информацию о произведенных затратах по центрам ответственности, в-третьих, позволяет оперативно выявлять и реагировать на выявленные отклонения от плановых данных, что дает возможность осуществлять более эффективное управление предприятием. Кроме того, взаимосвязь счетов управленческого и финансового учета делает такую методику более удобной, так как позволяет производить единовременное внесение данных в автоматизированную учетную систему.

---

<sup>1</sup> *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учета : учеб для вузов. М., 2004.

<sup>2</sup> *Schwarz E.F.* Internal accounting: advanced presentation of the chart of accounts for managerial cost accounting // Authorhouse. 2001. Aug. P. 128.

<sup>3</sup> Отраслевая инструкция по составу затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг предприятий основной деятельности речного транспорта (утв. заместителем Министра транспорта РФ В.Г. Артюховым 8 марта 1993 г. □ ВА-6/152).

<sup>4</sup> *Соколов А.Ю.* Управленческий учет затрат: целевой подход. Казань, 2007.

*Поступила в редакцию 10.11.2011 г.*