

*Подоплелов В.И.,  
студент магистратуры  
2 курс, институт «Экономики и финансов»  
Государственный университет управления  
Россия, г. Москва  
Научный руководитель: к.э.н., доц. Корзоватых Ж.М.*

## **КЛЮЧЕВЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ КОНДИТЕРСКОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

***Аннотация:** В данной статье рассматриваются ключевые аспекты формирования управленческого учёта на предприятиях кондитерской промышленности. Были выделены характерные особенности управленческого учёта для предприятий кондитерской отрасли. Также обозначены центры ответственности для организации системы бюджетирования. Была попытка усовершенствовать учет затрат на предприятиях кондитерской промышленности на основе методики расчета «стандарт-кост»*

***Ключевые слова:** Управленческий учёт, центры ответственности, метод «стандарт-кост», отклонения первого и второго уровня, отрасль кондитерской промышленности.*

***Annotation:** This article discusses the key aspects of the formation of management accounting at the enterprises of the confectionery industry. The characteristic features of management accounting for the confectionery industry were highlighted. Also designated responsibility centers for the organization of the budgeting system. There was an attempt to improve cost accounting at the enterprises of the confectionery industry on the basis of the standard cost calculation method.*

***Keywords:** Management accounting, responsibility centers, the standard-cost method, first and second level deviations, the confectionery industry.*

В настоящее время особенно важно, чтобы руководство получало своевременную, достоверную и систематическую информацию о деятельности предприятия. Необходимо вести не только общий учет предприятия, но и быстро определять наиболее прибыльные виды продукции, гибко управлять имеющимися финансовыми ресурсами, осуществлять непрерывное планирование и составление бюджета.

В рамках традиционных систем бухгалтерского учета решение вышеуказанных проблем недостижимо. Инструментом, позволяющим решить вышеуказанные проблемы, является актуальность внедрения управленческого учета на основе современных методов и принципов. В целом организация на предприятиях управленческого учета не предполагает «постановки с нуля». Было бы неразумно отказываться от положительного опыта планово-хозяйственной и бухгалтерской работы, которая уже имеет место на предприятии. Поэтому правильнее говорить не об утверждении (организации), а о реорганизации системы управленческого учета.

С точки зрения управленческого учета, кондитерская отрасль обладает рядом особенностей бизнес-процессов и производственных процессов по сравнению с другими отраслями, поэтому требуется адаптация и разработка методов управленческого учета. В данном случае речь идет о создании не просто информационной системы учета, а аналитической системы поддержки принятия решений, в основе которой лежат как системы учета, так и различные дополнительные аналитические инструменты, а также программно-аппаратные и технологические инструменты.

Актуальные системы управленческого учета в кондитерской промышленности не просто представляют системы учета, они являются частью системы управления организации и могут быть ее основой. Более того, на динамично развивающихся предприятиях управленческий учет представляет собой систему управления предприятием, которая объединяет различные подсистемы и методы управления для достижения единой цели.

На российских предприятиях кондитерской промышленности, как правило, ведется традиционный учет. Управленческий учет на большинстве предприятий не ведется или развивается очень плохо. Многие из его элементов включены в консолидированный учет (учет себестоимости и расчет затрат на производство), в оперативный учет (операционная отчетность), в экономический анализ (анализ затрат на производство, обоснование принятых решений, оценка плановых показателей и т. д.). В то же время отечественная практика бухгалтерского учета еще не привязана к маркетингу, и она не определяет отклонения фактических затрат от расчетных. Поэтому необходимость внедрения управленческого учета и калькулирования затрат в кондитерской промышленности считается актуальной.

Кондитерская промышленность является одним из важных секторов экономики страны, который призван обеспечивать стабильные поставки высококачественных продуктов питания в объеме и ассортименте населения с целью формирования здорового, сбалансированного питания на уровне физиологически рекомендуемых норм потребления.

Управленческий учет является основной коммуникационной системой на кондитерских предприятиях. Основой этой системы является учет прямых затрат, а также учет и распределение накладных расходов [4].

Целью организации управленческого учета на кондитерских предприятиях является предоставление руководителям соответствующей информации, отвечающей за достижение конкретных производственных целей. При создании учетной информации, используемой менеджерами для принятия соответствующих управленческих решений, применяются иные правила, чем для формирования информации, предназначенной для внешних пользователей, которые не работают на предприятии.

На современных кондитерских предприятиях управленческий учет характеризуется [7]:

1) отсутствием стандартизации - способы и формы управленческого учета не ограничиваются регулированием; формы представления данных могут быть

любыми; используемые термины могут использоваться различными способами, удобными для внутренних целей;

2) конфиденциальностью - информация управленческого учета предназначена исключительно для внутреннего потребления;

3) плановым характером - управленческий учет предназначен для предоставления прогнозов по различным аспектам деятельности организации (объем продаж, эксплуатационные расходы, расходы на персонал и т. д.);

4) измерением показателей, как в денежном, так и в натуральном выражении, например, измерение количества запасов в единицах, метрах, тоннах и т. д. Аналогичное измерение применяется в аналитическом учете;

5) актуальностью предоставленной информации (за счет использования приблизительных оценок, неполного набора данных). Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит информацию об основных показателях за короткие периоды времени - день, пять дней, десятилетие и т.д. Эти данные используются для оперативного контроля и управления производственными процессами и продажами;

6) гибко определяемой индивидуальной частотой отчетов;

7) расширенным набором объектов учета - отдельные продукты, виды деятельности, центры ответственности могут выступать в качестве объектов учета.

В системе управленческого учета кондитерских предприятий формируется информация о себестоимости продукции в первую очередь. Управленческий учет предполагает организацию учета производственных затрат и расчет себестоимости продукции. Затраты группируются и учитываются по типу, их происхождению и объекту затрат. Центры затрат - структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление ресурсов (материальных, сырьевых, энергетических, трудовых, финансовых) - рабочих мест, производства, мастерских и т. д. [2].

Управление затратами кондитерских предприятий осуществляется через целевую деятельность работников. Следовательно, люди, вовлеченные в процесс

управления, должны нести ответственность за адекватность определенного вида расходов [3].

Центр ответственности является структурным элементом предприятия, в рамках которого менеджер отвечает за уместность понесенных расходов. Для организации системы бюджетирования кондитерских предприятий существует четыре центра ответственности [5]:

1. Управление доходами: управление маркетингом и коммерческим менеджментом;
2. ЦО по расходам: управление производством, техническое обслуживание и ремонт;
3. ЦО по прибыли: финансово-экономический менеджмент;
4. Центр управления инвестициями: управление техническим развитием и управление персоналом.

Поскольку организация управленческого учета предполагает подготовку различных смет, бюджетов и т. д., в результате сопоставления затрат и результатов различных объектов учета выявлена эффективность производственно-хозяйственной деятельности кондитерских предприятий. Система управленческого учета на кондитерских предприятиях предполагает взаимосвязь с планированием, контролем, анализом данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности в разрезе необходимых возможностей для управления, оперативного принятия обоснованных управленческих решений с целью оптимизации финансовых результатов.

В качестве улучшения можно попробовать усовершенствовать учет затрат на предприятиях кондитерской промышленности на основе методики расчета «стандарт-кост».

Данная методика расчета затрат подразумевает сравнение затрат и статей бюджета, и каждый показатель может использоваться для точности анализа отклонений [6].

Существует два уровня отклонений в анализе статей (первый и второй уровень):

1) отклонение первого уровня - разница значений для ограниченного бюджета (то есть абсолютные отклонения, (формула 1). Этот тип отклонения можно наблюдать при расчете разницы между фактическими затратами, умноженными на фактический объем производства, и нормативными затратами, умноженными на нормативный объем производства:

$$\Delta_1 = Ca * Qa - Cs * Qs, \quad (1)$$

где Ca = cost actual – фактические затраты,

Qa = quantity actual – фактический объем продукции,

Cs = cost standard – нормативные затраты,

Qs = quantity standard – нормативный объем продукции.

Чтобы адаптировать эту модель, необходимо принять тот факт, что у компании будут нормативные затраты, например, стоимость сырья и материалов по контракту, а нормативным объемом продукции будет количество продукции, реализованной за период. Аналогичным образом фактические затраты - это стоимость сырья и материалов, а фактический объем производства - фактическое количество реализованной продукции за период [1].

Положительная разница говорит о том, что произошел абсолютный перерасход средств - экономия по статье идет на прибыль компании.

2) Отклонения второго уровня - разница значений для гибкого бюджета (формула 2). Этот тип отклонения можно наблюдать при расчете разницы между фактическими затратами, умноженными на фактический объем производства, и стандартными затратами, умноженными на фактический объем производства:

$$\Delta_2 = Ca * Qa - Cs * Qa \quad (2)$$

Этот тип отклонения может быть рассчитан как для 1 единицы продукции, тогда формула будет иметь вид  $\Delta_2 = Ca - Cs$ , и она будет представлена в процентах, когда ранее рассчитанный норматив принят за 100% (однако, процентный вариант обычно не используется для отклонений первого уровня).

Для более полного анализа отклонений затрат методом стандарт-костинг следует представить анализ на оба вида отклонений в одной таблице. Допустим, в случае продажи 2 кг шоколадных конфет по плану и 3 по факту, а также вафель

и печенья, имеем следующее сопоставление нормативных и фактических данных (таблица 1).

**Таблица 1**

**Анализ отклонений фактических и нормативных затрат в целом на продажу шоколадных конфет, вафель и печенья**

Статья или показатель	План ( $q_s = 2$ кг)		Факт ( $q_a = 3$ кг)	
	Cs	Qs	Ca	Qa
Продажа шоколадных конфет	61	8	60	8
Продажа вафель	56	0	55	1
Продажа печенья	16	17	17	10
Итого себестоимость продукции, руб.	1520		2115	
Итого себестоимость единицы продукции, руб.	760		705	
Отклонение первого уровня, руб.	$2115 - 1520 = 595$			
Отклонение второго уровня, руб.	$2115 - 760 \cdot 3 = -165$			
Отклонение второго уровня на единицу продукции, руб.	$705 - 760 = -55$			
Отклонение второго уровня, %.	$-7,24\%$ (-55 от 760 или -165 от $760 \cdot 3$ )			

Значение стоимости продукции = 760 можно получить, подставив информацию о количестве кг шоколадных конфет в модель учета затрат, так что  $Y = 61 \cdot 8 + 56 \cdot 0 + 16 \cdot 17 = 760$  руб.

Исходя из расчетов, представленных в таблице, можно сделать следующие заключения:

- 1) жесткий бюджет на реализацию продукции превышен на 595 руб.;
- 2) гибкий бюджет на реализацию продукции снижен на 165 руб.;
- 3) себестоимость продукции уменьшена на 55 руб. или на 7,24%.

Чтобы понять, какие конкретно факторы привели к подобным результатам, используется постатейный факторный анализ. Каждая статья имеет две характеристики: ценовую (С) и количественную (Q), тогда имеет смысл введение следующих обозначений:

1)  $Q_A q_A C_A$  – фактический бюджет по статье, где  $q$  – затраты по статье на 1 кг,  $Q$  – количество кг;

2)  $Q_S q_S C_S$  - нормативный бюджет по статье;

3)  $Q_A q_S C_S$  - гибкий нормативный бюджет по статье (та сумма, которая была бы израсходована, если бы фактические цены оказались равны нормативным).

Для лучшего понимания того, какие имеются отклонения для каждой статьи затрат, обратимся к таблице с постатейным анализом отклонений (таблица 2).

**Таблица 2**

**Постатейный анализ отклонений**

Статья	План – 2 группы		План по статье	Факт - 3 группы		Факт по статье	Отклонения			
	Цена (C <sub>S</sub> )	Норма на ед. (q <sub>S</sub> )		Цена (C <sub>A</sub> )	Расход на ед. (q <sub>A</sub> )		1-го уровня	2-го уровня	2-го уровня на ед.	2-го уровня в %
Продажа шоколадных конфет	61	8	976	60	8	1440	464	-24	-8	-1,6%
Продажа вафель	56	0	0	55	1	165	165	165	55	0%
Продажа печенья	16	17	544	17	10	510	-34	-306	-102	-37,5%



Анализ отклонений первого уровня свидетельствует о перерасходе двух статей жесткого бюджета, тогда как по статье «продажа печенья» сохраняется экономия даже при увеличении цены.

Анализ отклонений второго уровня показывает, что существует экономия не только по статье «продажа печенья», но и по статье «продажа конфет» в рамках гибкого бюджета. Экономия в размере 24 и 306 рублей была получена за весь выпуск фактически проданной продукции, а также 8 и 102 рублей за единицу продукции, что в пересчете на постатейный процент обеспечивает экономию в 1,6 и 37,5%.

Однако даже при рассмотрении отклонений для каждой статьи в отдельности может не хватить информации для определения дальнейших действий, поэтому важно использовать основные показатели факторного анализа:

1. Абсолютного отклонения по цене материалов:  $(C_A - C_S) * Q_{sqS}$ ,
2. Абсолютного отклонения по количеству использованных материалов:  $(Q_{AqA} - Q_{sqS}) * C_A$ ,
3. Относительного отклонения по цене материалов:  $(C_A - C_S) * Q_{sqA}$
4. Относительного отклонения по количеству использованных материалов:  $(Q_{AqA} - Q_{sqA}) * C_A$ .

**Таблица 3**

**Постатейный факторный анализ**

Статья	План 2 группы		План по статье	Факт 3 группы		Факт по статье	Абсолютное отклонение		Относительно е отклонение		Удельное отклонение	
	Цена Cs	Норма qs		Цена Ca	Расход qa		По цене	По кол-ву	По цене	По кол-ву	По цене	По кол-ву
Продажа шоколадных конфет	61	8	976	60	8	1440	-16	480	-24	0	-8	0
Продажа вафель	56	0	0	55	1	165	0	165	0	165	0	55
Продажа печенья	16	17	544	17	10	510	34	-68	51	-357	17	-119

В частности, стоит отметить, что суммарные абсолютные отклонения для каждой статьи показывают отклонения первого уровня, а суммируя статью за статьей относительные отклонения, получаем отклонения второго уровня. Отрицательные значения, полученные при изменении цены и / или количества продуктов, указывают на экономию бюджета, например, снижение цены на продажу конфет дает компании прибыль в 1 руб. за каждый кг. Положительные значения являются сигналом для того, чтобы обратить внимание на стоимость этих продуктов, так как по ним наблюдается перерасход. В частности, большие и абсолютные, и относительные отклонения возникли при продаже вафель, так как изначально не предполагалось никаких затрат.

Таким образом, регулярный анализ отклонений в центрах затрат и статьях смет обеспечивает качественную и достоверную информацию для мониторинга изменения продаж продукции. Использование системы документирования отклонений от норм позволит установить причины отклонений от расчетной стоимости в момент их возникновения, что даст возможность оперативно влиять на оптимизацию затрат на предприятиях кондитерской промышленности.

Также хочется отметить, что действующая в настоящее время система управленческого учета на предприятиях кондитерской промышленности не позволяет получить информацию о фактическом состоянии проданной продукции. Для этого необходимо внедрение системы управленческого учета.

В построении системы управленческого учета, как и любой другой системы учета, основой является учетная политика организации. Вследствие того, что конкретных рекомендаций по формированию учетной политики для целей управленческого учета нет, поэтому целесообразно разработать каждому предприятию учетную политику самостоятельно, исходя из структуры и деятельности организации.

Как один из примеров можно разработать регламент УПУУ, которая будет состоять из трех разделов: организационный, технический, методический.

Организационный аспект управленческой учетной политики должен дать представление об организационной структуре компании, о построении учетного

блока хозяйствующего субъекта и его взаимосвязи с другими подразделениями — центрами ответственности.

Одной из первых задач в построении системы управленческого учета на предприятии должно быть установление новых целей. Определение новой цели организации включает в себе увязывание стратегии и тактики организации, что является одной из главных задач руководителя любого хозяйствующего субъекта. Когда хозяйствующий субъект определяется с выбором новой стратегической цели, она связывает себя им на длительный период времени.

Для достижения стратегических целей, организациям потребуется наличие оптимальной организационной структуры управленческой службы и определение лиц, ответственных за ведение управленческого учета. Создание такой структуры позволит наладить работу подразделений, обеспечит выполнение и разработку планов, а также контроль за их выполнением. Разработка организационной структуры управленческой службы может стать мощным инструментом для устранения угроз возникновения банкротства.

Ведение управленческого учета на предприятии и формирование внутренней отчетности может и должно происходить методами отличными от методов финансового и налогового учета. В УПУУ возможно использование способов ведения учета по правилам РСБУ, МСФО, US GAAP либо в смешанном варианте.

В учетной политике для целей финансового учета можно предложить создавать резервы по сомнительным долгам.

Также, можно предложить отражать дебиторскую задолженность в управленческом учете таким образом, чтобы можно было получать информацию о каждом контрагенте и каждом договоре на любую дату. Для этого необходимо вести оперативный учет расчетов с заказчиками.

Информация, собранная в ведомостях расчетов позволит организации определить «неблагополучные» договора, платежи по которым «отстают» от плановых, а также своевременно принимать меры для изменения сложившихся ситуаций. Аналогично можно организовать и учет по кредиторской

задолженности. В аналогичном порядке можно учитывать расчеты с поставщиками, для этого следует переименовать графу «Заказчик» в «Поставщик».

Технический аспект учетной политики содержит единство средств и приемов, используемых организацией при осуществлении ведения управленческого учета.

При формировании управленческой учетной политики предприятий кондитерской промышленности необходимо разработать внутренние формы первичных документов, регистров, управленческих отчетов и отчетности. При разработке внутренних форм отчетности нужно учитывать мнение специалистов производственных, планово-экономических, финансовых и других заинтересованных служб. Еще одним важным элементом технического аспекта формирования УПУУ является составление графика документооборота. График документооборота устанавливает сроки и направления движения документов в организации, ответственных лиц за их получение, обработку, регистрацию и хранение.

Главный бухгалтер и основные участники бухгалтерского процесса, которые являются специалистами в определенной области деятельности организации, должны участвовать в формировании графика документооборота. Такой подход к построению графика документооборота обеспечит рациональное взаимодействие между подразделениями организации и координирует обмен документами, сократит время на создание и обработку документов и улучшит движение первичных документов. Представим график рабочего процесса для управленческого учета предприятий кондитерской промышленности на рис. 1.

Построение графика документооборота закрепляет координацию обмена документами. Заключительным моментом процесса обмена документов является составление внутренней отчетности. Основным поставщиком для формирования управленческой отчетности могут стать данные финансового учета и информация из оперативных отчетов подразделений организации.



**Рис. 1. График документооборота предприятий кондитерской промышленности**

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

1. Кондитерская промышленность является одним из важных секторов экономики страны, который призван обеспечить стабильные поставки высококачественных продуктов питания в объеме и ассортименте населения с целью формирования здорового, сбалансированного питания на уровне физиологически рекомендуемые нормы потребления.

2. Управленческий учет является основной коммуникационной системой на кондитерских предприятиях. Основой этой системы является учет прямых затрат, а также учет и распределение накладных расходов. Было предложено усовершенствовать учет затрат на предприятиях кондитерской промышленности на основе стандартной методики расчета. Стандартный метод калькуляции затрат включает сравнение затрат и статей бюджета, и каждый показатель может использоваться для точности анализа отклонений.

3. Было предложено разработать регламент УПУУ, которая будет состоять из трех разделов: организационный, технический, методический.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Камышанов П.И. Финансовый и управленческий учет и анализ [Электронный ресурс]: учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — М.: ИНФРА-М, 2017.

2. Керимов, В.Э. Управленческий учет в государственных корпорациях [Электронный ресурс]: Монография / Керимов В.Э., Сорокина В.В. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013.

3. Бережной, В.И. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: Учебное пособие / В.И. Бережной, Г.Е. Крохочева, В.В. Лесняк. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014.

4. Вахрушина, М.А. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса [Электронный ресурс]: методика и организация постановки

5. Гордеева, О. Г. Учет и анализ в условиях ценностно-ориентированного управления [Электронный ресурс]: Монография / О.Г. Гордеева, Т.Ю. Серебрякова. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015.

6. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2015.

7. Ивашкевич, В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете [Электронный ресурс]: Учебное пособие / В.Б. Ивашкевич - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015.

8. Калиновский, С.А. Управленческий учет и анализ использования технологической оснастки [Электронный ресурс]: Монография / С.А. Калиновский. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013.