

## 2.6. ПРОБЛЕМЫ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ ПО ЦЕНТРАМ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗАТРАТ

Ульянова Н.В., к.э.н., ст. преподаватель кафедры учета, анализа и аудита

*Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*

В статье предложены методологические подходы к решению проблемы организации учета затрат по местам возникновения и центрам финансовой ответственности. Сформулированы условия введения аналитики центров ответственности, определены принципы формирования бухгалтерских записей при калькулировании себестоимости, проанализирована отчетность по центрам финансовой ответственности. На практическом примере рассмотрен порядок бюджетирования и учета затрат по центрам ответственности при полуфабрикатном способе производства.

### ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время во многих российских компаниях бюджетирование стало обычным инструментом управления. Однако при использовании этого инструмента практически все компании сталкиваются со следующей проблемой: отсутствие сопоставимости прогнозных и фактических значений бюджетов или отсутствия фактических значений бюджетов в системе бухгалтерского учета.

Несопоставимость показателей является следствием несогласованности целей и задач, которые ставятся перед системой бюджетирования и системой бухгалтерского учета.

В широком смысле бюджетирование является инструментом стратегического управления компании. Прогнозные показатели бюджета являются ожидаемым результатом, который достигается при выполнении поставленных стратегических целей. Анализ отклонений позволяет регулировать оперативную деятельность компании и, тем самым, приводит стратегию в действие. Содержание, структура и детализация бюджета определяются стратегией бизнеса; а решения, принимаемые на основании проведенного анализа отклонений, относятся к сфере оперативного управления.

Традиционно западные ученые относят бюджетирование к сфере управленческого учета. Вопросам организации бюджетирования и учета по центрам ответственности посвящены работы таких известных авторов как, Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. [5, с. 248], Друри К. [6, с. 433], Энтони А. Атkinson, Раджиев Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг [4, с. 743].

Бюджетирование и учет по центрам ответственности рассматриваются этими авторами как единый инструмент координации действий разных подразделений компании при достижении заданных целей. «Бюджетирование и учет по центрам ответственности взаимосвязаны, вместе они помогают управлять деятельностью, особенно если менеджеры могут правильно интерпретировать обратную связь» [5, с. 271].

В западной литературе, как правило, постановка управленческого учета в целях контроля осуществления бюджетов не описывается, так как эта задача относится к внутренней сфере деятельности компании и решается внутри каждой компании самостоятельно.

Используя иностранный опыт, многие российские компании пытаются сформулировать стратегические цели, разумно выделить центры финансовой ответственности, рассчитать бюджет. Однако обратная связь осуществляется посредством анализа данных бухгалтерского финансового, а не управленческого учета. В бухгалтерском финансовом учете, в большей степени ориентированном на внешних пользователей, а не на решение стратегических и оперативных задач бизнеса, центры ответственности не выделяются. Это означает либо отсутствие обратной связи вообще, либо фактические значения для бюджетов рассчитываются вне системно,

путем ручной корректировки данных бухгалтерского учета, что не может не сказаться на их достоверности и эффективности управления.

Почему в российских компаниях бюджетирование осуществляется на основе бухгалтерских данных, а постановка управленческого учета, как полноценной учетной системы, происходит крайне затруднительно?

По нашему мнению, это объясняется следующими причинами.

- Во-первых, влияние богатого наследия и традиций отечественного бухгалтерского учета. На протяжении десятилетий бухгалтерский учет в СССР выполнял одновременно функции оперативного, статистического, финансового учета. Существовали подробные инструкции и рекомендации по учету и движению запасов, калькулированию затрат, проведению инвентаризации. Важно, что эти документы учитывали отраслевую специфику деятельности организаций.

И хотя условия хозяйствования в настоящее время кардинально изменились, однако инструменты, навыки, опыт постановки и ведения единой системы учета остались и, по нашему мнению, развиваются дальше. Подтверждением этому являются работы российских ученых Шеремета А.Д. [1, с. 265], Кондракова Н.П. [2, с. 291], Палия В.Ф. [3, с. 5] и др. Признавая значимость и необходимость ведения управленческого учета, российские ученые, тем не менее, не отрицают возможность его постановки в системе бухгалтерского учета: «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий также представляет потенциальную возможность разделения общей бухгалтерии предприятия на внешнюю (финансовую) и внутреннюю (управленческую или производственную)» [1, с. 265].

- Во-вторых, управленческая бухгалтерия, как правило, исполняет в своей деятельности управленческий или бюджетный план счетов, что фактически означает создание второй параллельной системы учета. В результате требуется постоянный контроль достоверности данных бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности, и установление взаимосвязи между этими системами. Поддержание двух систем учета связано с привлечением дополнительных трудовых и денежных ресурсов.

- В-третьих, невозможно для решения каждой управленческой задачи создавать систему управленческого учета. Например, задача калькулирования затрат и задача учета затрат по центрам ответственности относятся к сфере управленческого учета. Однако это не означает, что для решения каждой из этих задач будет создаваться отдельный план счетов и соответствующая аналитика. Таким образом, идея разработки универсальной аналитики и интеграция различных видов отчетности присутствует как в системе управленческого учета, так и в единой гармонизированной системе бухгалтерского учета.

Развивая дальше мысли российских ученых о потенциальных возможностях использования единой системы бухгалтерского учета, мы хотели бы рассмотреть способы интегрирования учета по центрам финансовой ответственности в единую гармонизированную учетную систему. В этой связи нам необходимо решить следующие задачи:

- сформулировать условия, необходимые для интеграции учета по центрам ответственности в бухгалтерский учет;
- обозначить принципы выделения аналитики «Центры финансовой ответственности»;
- сформировать правила записей по аналитическим счетам центров финансовой ответственности при калькулировании себестоимости;
- проанализировать отчетность по центрам ответственности, которая может быть сформирована на соответствующих аналитических счетах.

Решение поставленных задач мы проиллюстрируем на примере учета затрат по центрам финансовой ответственности при полуфабрикатном способе производства и калькулировании затрат в кондитерской промышленности.

В качестве примера используется полуфабрикатный способ производства, поскольку он связан со сложной системой

калькулирования; его применение на практике вызывает множество вопросов по формированию фактических значений бюджетов затрат.

### Условия интеграции учета по центрам ответственности в учетную систему

Под учетной системой мы понимаем создание единой информационной базы, на основе которой формируется финансовая, управленческая, статистическая и любая другая отчетность в соответствии с требованиями бизнеса и законодательства. Гармонизация и инвариантность учетной системы достигаются за счет применения единого плана счетов с расширенной многомерной аналитикой, что позволяет получать любой срез финансово-экономической деятельности компании.

Создание единой учетной системы становится возможным при внедрении автоматизированной систем планирования и управления ресурсами (**ERP**-систем). В рамках данной публикации мы не будем анализировать все возможности **ERP**-системы. Отметим лишь, что с точки зрения организации бухгалтерского учета **ERP**-система имеет следующие отличительные черты:

- высокая оперативность бухгалтерского учета (все операции, кроме расчета себестоимости, отражаются в режиме реального времени);
- высокая степень детализация учета (возможность ведения складского и производственного учета на базе одного программного решения);
- перераспределение функций по ведению учета, что повышает достоверность отчетности (например, кладовщики формируют операции по движению запасов; бухгалтера проверяют первичную документацию, добавляют необходимую аналитику, контролируют отчетность по движению запасов);
- возможность поддерживать необходимое количество аналитической информации в одной системе.

Выше перечисленные особенности современного автоматизированного бухгалтерского учета указывают на то, что бухгалтерская служба может нести ответственность как за достоверность финансовой, так и оперативной управленческой отчетности. Это первое условие организации эффективной работы бюджетирования и учета по центрам ответственности в рамках единой учетной системы.

Следующее условие заключается в однозначном определении показателей, по которым будут анализироваться прогнозные и фактические значения. Как мы говорили выше, структура бюджета, его детализация и функциональная информативность определяются стратегией развития компании. Этот вопрос находится в ведении высшего звена руководства компании.

Однако на уровне финансовой службы необходимо определить методику расчета каждого показателя. На практике, зачастую встречаются ситуации, когда отклонения между прогнозными и фактическими значениями возникают из-за отсутствия единой методики расчета и оценки сравниваемых значений.

Например, в бюджете стоимость запасов формируется без учета стоимости транспортно-заготовительных расходов, в бухгалтерском учете транспортно-заготовительные расходы распределяются на остаток запасов на конец месяца; в бюджете статья «Материальные расходы» увеличивается на стоимость недостач, которые не могут быть взысканы с материально-ответственных лиц, в бухгалтерском учете такие недостачи отражают в составе внереализационных расходов; в бюджете себестоимость полуфабрикатов, реализуемых на

сторону, формируется с учетом общепроизводственных и общехозяйственных расходов, в бухгалтерском учете применяется система «директ-кост» и т.д.

Для формирования единой методологии бюджетирования и ведения бухгалтерского учета, в первую очередь, необходимо досконально изучить учетную политику, утвержденную в компании, а также рассмотреть возможность применения различных способов учета и оценки активов или обязательств, которые в наибольшей степени отвечали бы выбранной стратегии управления.

Единая методология бюджетирования и ведения учета должна быть установлена внутренним нормативным документом (регламент, инструкция, учетная политика для учетной системы), который закрепляет хотя бы следующие положения:

- перечень показателей, которые формируются в бюджетах и бухгалтерской отчетности, в соответствии с выбранной стратегией управления;
- порядок формирования показателей бюджета и бухгалтерской отчетности, для которых установлены различные способы оценки в российских стандартах бухгалтерской отчетности;
- порядок формирования показателей бюджета и бухгалтерской отчетности, для которых способы оценки не регламентируются на законодательном уровне;
- способы расчета прогнозных значений указанных показателей для целей составления бюджета (например, по данным прошлых периодов или по прогнозным значениям исходя из условий хозяйствования);
- способы формирования фактических значений показателей в системе бухгалтерского учета (например путем формирования оборотно-сальдовой ведомости на конец отчетного периода по счетам затрат по аналитике статьей затрат, или оборотно-сальдовой ведомости по счетам запасов по номенклатурным группам запасов и т.д.);
- лица, ответственные за достоверность указанных показателей как в части прогнозных, так и фактических значений.

На основе этого документа может быть разработана учетная политика для бухгалтерского финансового учета. Очевидно, что учетная политика для финансовой отчетности не должна противоречить учетной политике всей учетной системы, но при этом может быть менее детализированной и должна содержать формулировки, предусмотренные российскими стандартами бухгалтерской отчетности.

Наконец, третье условие интегрирования бюджетирования и учета по центрам ответственности в учетную систему - это применение единого рабочего плана счетов с расширенной многомерной аналитикой. Введение того или иного аналитического счета должно быть строго нацелено на формирование фактических значений функциональных бюджетов по центрам ответственности, без дополнительных расчетов и корректировок.

### Принципы выделения аналитики учета затрат по центрам финансовой ответственности

В бухгалтерском учете в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, затраты на счетах 20-29 группируются по статьям, местам возникновения и другим признакам.

Какая связь может быть установлена между местами возникновения затрат и центрами ответственности?

Необходимость группировки затрат по местам возникновения связана с калькулированием себестоимости. Место возникновения затрат указывает, на какую номенклатуру и каким способом должны быть распределены затраты. К местам возникновения затрат относят рабочее место, участок, производственную линию, цех.

Например, в вафельном цехе производят начинку (полуфабрикат), тесто (полуфабрикат) и вафли с начинкой (готовая продукция). Часть начинки передается в карамельный цех для производства карамельных конфет с начинкой (готовая продукция). В качестве места возникновения затрат в бухгалтерском учете вафельного цеха необходимо выделить участок по производству начинки. Затраты этого участка будут распределяться как на выпуск вафель, так карамельных конфет. Затраты других участков этого цеха распределяются только на вафли.

В научной литературе приводится множество определений центров финансовой ответственности. Обобщая теоретические разработки и практические рекомендации в этом вопросе, будем считать, что в управленческом учете центром финансовой ответственности является подразделение компании, которое несет ответственность за достижение целевого значения финансового показателя бюджета. Центром ответственности могут быть: производственный участок, отделение, линия, цех, отдел, дивизион и т.д.

Таким образом, места возникновения затрат выделяют для калькулирования затрат; центры финансовой ответственности – для контроля физических и стоимостных показателей затрат.

Возникает вопрос, можно ли отождествить место возникновения затрат и центр ответственности?

Можно, при выполнении следующих условий:

- калькулирование затрат в месте возникновения осуществляется способами, отличными от других мест возникновения затрат;
- назначен руководитель места возникновения затрат, который принимает решение и несет ответственность за количество (и стоимость) затрат, потребленных в этом месте.

Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, то на счетах учета затрат необходимо вводить аналитический счет «Центры финансовой ответственности».

Как правило, в цехах основного производства при выпуске полуфабрикатов места возникновения затрат соответствуют номенклатурам выпускаемым полуфабрикатов, так как полуфабрикаты могут направляться в другие цеха (как в нашем примере) и затраты на их производство распределяются в разных направлениях и различными способами.

Количество требуемого сырья определяется в целом по цеху для всех мест возникновения затрат, так как зависит от остатков незавершенного производства на всех стадиях производства полуфабрикатов, качества сырья и технологии его обработки. Лицом, ответственным за расход сырья, обычно назначается начальник цеха. Как видно, при полуфабрикатном способе производства выше перечисленные условия не выполняются – центр ответственности (цех) крупнее, чем места возникновения затрат (участки производства полуфабрикатов).

Вспомогательные производства и отделы общепроизводственных затрат выделяются по видам производства, поэтому вышеназванные условия могут соблюдаться: затраты цехов распределяются разными способами, каждый цех возглавляет ответственное лицо. Обычно места возникновения затрат, учитываемых

на счетах 23 и 25, могут быть отождествлены с центрами ответственности.

Примером соотношения мест возникновения затрат и центров финансовой ответственности производственных затрат могут быть участки и цеха кондитерского производства (табл. 1).

Таблица 1

**СОПОСТАВЛЕНИЕ СПРАВОЧНИКА МЕСТА ВОЗНИКНОВЕНИЯ ЗАТРАТ (МВЗ) И СПРАВОЧНИКА ЦЕНТРА ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ (ЦФО) ДЛЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ, ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И ЗАТРАТ ЦЕХОВ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА**

Справочник МВЗ	Справочник ЦФО	Счет учета
Карамельный цех: • участок приготовления сахаро-паточного сиропа; • участок приготовления карамельной массы; • участок формования; • участок упаковки	Начальник карамельного цеха	20
Вафельный цех: • участок приготовления теста; • участок выпечки; • участок приготовления начинки; • участок намазки начинки; • участок формования вафельных пластов; • участок резки; • участок упаковки	Начальник вафельного цеха	20
Ремонтно-механический цех	Главный инженер	23
Парокотельный цех. Электро-ремонтное хозяйство	Главный энергетик	23
Транспортный цех	Начальник транспортного цеха	23
Отдел главного технолога	Главный технолог	25
Отдел охраны труда	Главный инженер по охране труда	25

Таким образом, если точки возникновения и распределения затрат не совпадают с точками контроля потребления этих затрат, то вводится аналитика «Места возникновения затрат» (для калькулирования затрат) и аналитика «Центры финансовой ответственности» (для контроля затрат).

Если точки возникновения, распределения и контроля затрат совпадают, то места возникновения затрат и центры финансовой ответственности отождествляются и может использоваться единая аналитика.

При этом следует иметь в виду, если места возникновения затрат и центры ответственности тождественны только в отдельных точках, то аналитика «Центры финансовой ответственности» поддерживается для всех мест возникновения затрат, в том числе, и для тождественных.

**Правила формирования бухгалтерских записей по калькулированию затрат при введении аналитики «Центры финансовой ответственности»**

Предположим, что в нашем примере согласно принятой учетной политике по бухгалтерскому учету и бюджетированию к прямым расходам относятся сырье и оплата труда производственных рабочих. Расходы 23 и 25 счета распределяются на все номенклатуры вы-

пускаемых полуфабрикатов и готовой продукции. Общехозяйственные расходы списываются на уменьшение финансовых результатов. Стоимость незавершенного производства на начало месяца равна нулю.

В бухгалтерском учете прямые затраты, связанные с производством полуфабрикатов и готовой продукции, отражаются следующим образом (табл. 2).

Таблица 2

**ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ  
ПО ЗАТРАТАМ 20 СЧЕТА**

Дт	Аналитика дебета счета	Кт	Содержание операции	Сумма, усл. ед.
20	Статья затрат – сырье (сахар-песок, патока); МВЗ – Участок приготовления сахарно-паточного сиропа; ЦФО – Начальник карамельного цеха	10	Отпущены сахар-песок и патока	100 000
20	Статья затрат – оплата труда производственных рабочих; МВЗ – Участок приготовления сахарно-паточного сиропа; ЦФО – Начальник Карамельного цеха	70	Начислены затраты по оплате труда	80 000
20	Статья затрат – сырье (молочные продукты, загустители); МВЗ – Участок приготовления карамельной массы; ЦФО – Начальник карамельного цеха	10	Отпущены молочные продукты и загустители	40 000
20	Статья затрат – оплата труда производственных рабочих; МВЗ – Участок приготовления карамельной массы; ЦФО – Начальник карамельного цеха	70	Начислены затраты по оплате труда	30 000
20	Статья затрат – сырье (парафин и какао-порошок); МВЗ – Участок формования; ЦФО – Начальник карамельного цеха	10	Отпущены парафин и какао-порошок	44 000
20	Статья затрат – оплата труда производственных рабочих; МВЗ – Участок формования; ЦФО – Начальник карамельного цеха	70	Начислены затраты по оплате труда	50 000
20	Статья затрат – упаковочные материалы; МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Начальник карамельного цеха	10	Отпущены упаковочные материалы	36 000
20	Статья затрат – оплата труда производственных рабочих; МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Начальник карамельного цеха	70	Начислены затраты по оплате труда	68 000

По вспомогательным цехам и общепроизводственным затратам сделаны бухгалтерские записи в Журнале хозяйственных операций по затратам 23 и 25 счета (табл. 3).

Таблица 3

**ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ  
ПО ЗАТРАТАМ 23 И 25 СЧЕТА**

Дт	Аналитика дебета счета	Кт	Содержание операции	Сумма, усл. ед.
23	Статья затрат – запасные части; МВЗ – Ремонтно-механический цех; ЦФО – Главный инженер	10	Отпущены запасные части	12 000
23	Статья затрат – оплата труда рабочим ремонтно-механического цеха; МВЗ – Ремонтно-механический цех; ЦФО – Главный инженер	70	Начислены затраты по оплате труда	50 000
23	Статья затрат – материалы; МВЗ – Парокотельный цех; ЦФО – Главный энергетик	10	Отпущены материалы	14 000
23	Статья затрат – оплата труда рабочих парокотельного цеха; МВЗ – Парокотельный цех; ЦФО – Главный энергетик	70	Начислены затраты по оплате труда	65 000
23	Статья затрат – покупная электроэнергия; МВЗ – Электро-ремонтное хозяйство; ЦФО – Главный энергетик	60	Начислено за потребление электроэнергии	180 000
23	Статья затрат – ГСМ; МВЗ – Транспортный цех; ЦФО – Начальник транспортного цеха	10	Отпущены ГСМ	150 000
23	Статья затрат – оплата труда работников транспортного цеха; МВЗ – Транспортный цех; ЦФО – Начальник транспортного цеха	70	Начислены затраты по оплате труда	90 000
25	Статья затрат – проверка качества сырья; МВЗ – Отдел главного технолога; ЦФО – Главный технолог	60	Начислено за исследование проб сырья	45 000
25	Статья затрат – материалы по охране труда; МВЗ – Отдел охраны труда; ЦФО – Главный инженер по охране труда	10	Отпущены материалы	7 000

При калькулировании себестоимости затраты 23 и 25 счета распределяются в дебет счета 20 на подразделения-потребители в соответствии с заданными базами распределения.

Предположим, что на участок приготовления сахаропаточного сиропа были распределены затраты парокотельного цеха, электро-ремонтного хозяйства, отдела главного технолога и отдела главного инженера. Коэффициенты распределения составили, соответственно, 8%, 6%, 10%, 9%.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи в Журнале хозяйственных операций по затратам 20 счета (табл. 4).

При калькулировании (списании) затрат места возникновения затрат 23 и 25 счета меняются на места возникновения затрат 20 счета, тем самым показывая, что затраты вспомогательных и общепроизводственных подразделений распределились (были потреблены) в основном производстве.

Таблица 4

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ЗАТРАТАМ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА

Дт	Аналитика дебета счета	Кт	Аналитика кредита счета	Содержание операции	Сумма, усл. ед.
20	Статья затрат – материалы Парокотельного цеха; МВЗ – Участок приготовления сахаро-паточного сиропа; ЦФО – Главный энергетик	23	Статья затрат – материалы парокотельного цеха; МВЗ – Парокотельный цех; ЦФО – Главный энергетик	Распределены материалы Парокотельного цеха	14 000 * 8% = 1 120
20	Статья затрат – расходы на оплату труда в парокотельном цехе; МВЗ – Участок приготовления сахаро-паточного сиропа; ЦФО – Главный энергетик	23	Статья затрат – расходы на оплату труда в парокотельном цехе; МВЗ - Парокотельный цех; ЦФО – Главный энергетик	Распределены расходы на оплату труда Парокотельного цеха	65 000 * 8% = 5 200
20	Статья затрат – покупная электроэнергия; МВЗ – Участок приготовления сахаро-паточного сиропа; ЦФО – Главный энергетик	23	Статья затрат – покупная электроэнергия; МВЗ - Электро-ремонтное хозяйство; ЦФО – Главный энергетик	Распределены расходы на покупную электроэнергию	180 000 * 6% = 10 800
20	Статья затрат – проверка качества сырья; МВЗ – Участок приготовления сахаро-паточного сиропа; ЦФО – Главный технолог	25	Статья затрат – проверка качества сырья; МВЗ – Отдел главного технолога; ЦФО – Главный технолог	Распределены расходы на проверку качества сырья	45 000 * 10% = 4 500
20	Статья затрат – материалы по охране труда; МВЗ – Участок приготовления сахаро-паточного сиропа; ЦФО – Главный инженер по охране труда	25	Статья затрат – материалы по охране труда; МВЗ - Отдел главного по охране труда; ЦФО – Главный инженер по охране труда	Распределены расходы на материалы по охране труда	7 000 * 9% = 630

Таблица 5

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТУ 21

Дт	Аналитика дебета счета	Кт	Аналитика кредита счета	Содержание операции	Сумма
21	Номенклатура – сахаропаточный сироп	20	Статья затрат – сырье (сахар-песок и патока); МВЗ – Участок приготовления сахаропаточного сиропа; ЦФО – Начальник карамельного цеха	Распределено сырье на выпуск полуфабриката	100000 – 12000 – 18000 = 70000
21	Номенклатура – сахаропаточный сироп	20	Статья затрат – оплата труда; МВЗ – Участок приготовления сахаропаточного сиропа; ЦФО – Начальник карамельного цеха	Распределены расходы на оплату труда на выпуск полуфабриката	80000
21	Номенклатура – сахаропаточный сироп	20	Статья затрат – материалы парокотельного цеха; МВЗ – Участок приготовления сахаропаточного сиропа; ЦФО – Главный энергетик	Распределены материалы Парокотельного цеха на выпуск полуфабриката	1120
21	Номенклатура – сахаропаточный сироп	20	Статья затрат – расходы на оплату труда в парокотельном цехе; МВЗ – Участок приготовления сахаропаточного сиропа; ЦФО – Главный энергетик	Распределены расходы на оплату труда Парокотельного цеха на выпуск полуфабриката	5200
21	Номенклатура – сахаропаточный сироп	20	Статья затрат – покупная электроэнергия; МВЗ – Участок приготовления сахаропаточного сиропа; ЦФО – Главный энергетик	Распределены расходы на покупную электроэнергию на выпуск полуфабриката;	10800
21	Номенклатура – сахаропаточный сироп	20	Статья затрат – проверка качества сырья; МВЗ – Участок приготовления сахаропаточного сиропа; ЦФО – Главный технолог	Распределены расходы на проверку качества сырья на выпуск полуфабриката	4500
21	Номенклатура – сахаропаточный сироп	20	Статья затрат – материалы по охране труда; МВЗ – Участок приготовления сахаропаточного сиропа; ЦФО – Главный инженер по охране труда	Распределены расходы на материалы по охране труда на выпуск полуфабриката	630
20	Статья затрат – полуфабрикаты (сахаро-паточный сироп); Подразделение – Участок приготовления карамельной массы; ЦФО – Начальник карамельного цеха	21	Номенклатура – Сахаро-паточный сироп	Отпущен полуфабрикат	70000 + 80000 + 1120 + 5200 + 10800 + 4500 + 630 = 172250

Однако центры ответственности в этих бухгалтерских записях не меняются. Это обусловлено тем, что несмотря на калькулирование (перераспределение) затрат, ответственность за их количество (и стоимость) несет руководитель центра, в котором затраты возникли впервые.

Такое же правило действует и для статей затрат. Если затраты, списанные со счета 25, на счете 20 будут иметь общее наименование «Общепроизводственные затраты», то нельзя проанализировать конкретные статьи затрат и установить лиц, ответственных за количество (и стоимость) этих затрат.

Таким образом, при формировании бухгалтерских записей по калькулированию себестоимости центры финансовой ответственности и статьи затрат сохраняют свое уникальное наименование, присвоенное им в месте возникновения.

### Общий принцип формирования бюджетов и отчетности по центрам финансовой ответственности затрат

Предположим, что в нашем примере незавершенное производство оценивается по стоимости сырья. На участке приготовления сахаро-паточного сиропа, осталось незавершенное производство в виде сахара-песка на сумму 12 000 и патоки на сумму 18 000. Остальные расходы списываются на выпуск полуфабриката – сахаро-паточного сиропа. Полуфабрикат передается на участок приготовления карамельной массы.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи (см. табл. 5).

По дебету 20 счета по участку приготовления карамельной массы собираются прямые расходы (сахаро-паточный сироп, молочные продукты и загустители, расходы на оплату труда). При калькулировании себестоимости затраты 23 и 25 относятся на этот участок. Все затраты, собранные по этому участку, за вычетом

сырья в незавершенном производстве, распределяются на выпуск полуфабриката карамельная масса.

Аналогичным образом формируются бухгалтерские записи по калькулированию себестоимости и выпуску других полуфабрикатов. Последняя запись по выпуску готовой продукции будет сделана в дебет счета 43 «Готовая продукция». Затраты последнего участка распределяются на все номенклатуры готовой продукции – карамельные конфеты, выпускаемые в этом цехе.

Предположим, что в нашем примере в течение отчетного периода выпускался один вид номенклатуры – карамель «Малиновая». На участок упаковки были отпущены полуфабрикат – карамель формованная – на сумму 405 000, упаковочные материалы на сумму 36 000, начислены затраты на оплату труда в сумме 68 000. Незавершенное производство на конец периода на этом участке отсутствует. На участок упаковки были распределены затраты электро-ремонтного хозяйства, транспортного цеха, отдела по охране труда. Коэффициенты распределения – 12%, 15%, 6%.

Для номенклатуры карамель «Малиновая» в учете сформируются следующие записи в журнале учета хозяйственных операций по выпуску готовой продукции (табл. 6).

При анализе сделанных записей, следует обратить внимание на то, что аналитика «Статьи затрат» и «Центры финансовой ответственности» не сохраняются на счетах учета запасов, в частности на счетах 21 и 43. На этих счетах в управленческом учете используется аналитика для детального контроля движения запасов: «Номенклатура», «Склады», «Партии». Это указывает на то, что по кредиту 21 и 43 счета нельзя проанализировать затраты, приходящиеся на израсходованные полуфабрикаты или реализованную продукцию.

Следовательно, главный принцип постановки системы бюджетирования по центрам финансовой ответственности состоит в том, чтобы функциональные бюджеты затрат формируются на выпуск полуфабрикатов и готовой продукции.

Таблица 6

#### ЖУРНАЛ УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТУ 43.

Дт	Аналитика дебета счета	Кт	Аналитика кредита счета	Содержание операции	Сумма
43	Номенклатура – карамель «Малиновая»	20	Статья затрат – полуфабрикат (карамель формованная); МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Начальник карамельного цеха	Распределено сырье на выпуск готовой продукции	405 000
43	Номенклатура – карамель «Малиновая»	20	Статья затрат – сырье (упаковочные материалы); МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Начальник карамельного цеха	Распределены упаковочные материалы на выпуск готовой продукции	36 000
43	Номенклатура – карамель «Малиновая»	20	Статья затрат – оплата труда; МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Начальник карамельного цеха	Распределены расходы на оплату труда на выпуск готовой продукции	68 000
43	Номенклатура – карамель «Малиновая»	20	Статья затрат – покупная электроэнергия; МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Главный энергетик	Распределена покупная электроэнергия на выпуск готовой продукции	$180\,000 \cdot 12\% = 21\,600$
43	Номенклатура – карамель «Малиновая»	20	Статья затрат – ГСМ; МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Начальник транспортного цеха	Распределены расходы на ГСМ	$150\,000 \cdot 15\% = 22\,500$
43	Номенклатура – карамель «Малиновая»	20	Статья затрат – оплата труда работников транспортного цеха; МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Начальник транспортного цеха	Распределены расходы на оплату труда работников транспортного цеха на выпуск продукции	$90\,000 \cdot 15\% = 13\,500$
43	Номенклатура – карамель «Малиновая»	20	Статья затрат – материалы по охране труда; МВЗ – Участок упаковки; ЦФО – Главный инженер по охране труда	Распределены расходы на материалы по охране труда на выпуск готовой продукции	$7\,000 \cdot 6\% = 420$

Если бизнес ставит задачу сформировать бюджет затрат на реализованную продукцию, то фактические данные для этого бюджета при описанной выше аналитике необходимо будет рассчитывать внесистемно, так как на счетах учета 21 и 43 такая аналитического информация отсутствует.

Возможно другое решение поставленной проблемы – введение аналитики «Статьи затрат» и «Центры финансовой ответственности» на счета 21 и 43. Это позволит получить данные о фактических затратах на реализованную продукцию (переданные полуфабрикаты) по центрам финансовой ответственности непосредственно из оборотно-сальдовой ведомости на счете 43 (21).

Если ведется партионный учет, то номенклатура каждой партии полуфабрикатов и готовой продукции будет сохранять свой уникальный состав затрат, пока указанная партия не будет реализована (израсходована).

Если партионный учет не ведется, то для оценки статей затрат каждой номенклатуры необходимо определить порядок списания затрат (например, методом ФИФО, средней взвешенной или средней скользящей). В настоящее время порядок оценки статей затрат, приходящихся на реализованную продукцию (переданные полуфабрикаты), в стандартах по ведению бухгалтерского учета не установлен. Поэтому указанные положения должны быть проработаны в учетной политике для учетной системы.

### Порядок формирования отчетности по центрам финансовой ответственности затрат в бюджетах затрат основного производства

Рассмотрим, какая отчетность может быть сформирована по аналитическому счету «Центр финансовой

ответственности» в основном производстве при полуфабрикатном способе производства.

Как мы говорили выше, в настоящее время существующая аналитика на счетах 21,43 позволяет анализировать только затраты на выпуск полуфабрикатов и готовой продукции. Поэтому отчетность по центру финансовой ответственности формируется по кредитовым оборотам счета 20 в корреспонденции со счетом 21 или 43.

В нашем примере незавершенное производство осталось на участке приготовления сахаро-паточного сиропа – по стоимости сахара-песка (12 000) и патоки (18 000). На остальных участках незавершенное производство на конец месяца отсутствует.

Для формирования отчетности по центру ответственности – Начальник карамельного цеха – используется отчет со следующими отборами и детализацией:

- отбор по выбранному центру ответственности;
- отбор по кредиту счета 20 с детализацией кредитовых оборотов по местам возникновения и статьям затрат;
- детализацией дебетовых оборотов по номенклатуре (табл. 7).

Следует заметить, что составляя отчет по центру ответственности начальника карамельного цеха, мы не суммируем затраты всех участков, выпускающих полуфабрикаты (**150 000 + 242 250 + ... + 509 000**). Анализ затрат производится по каждому подразделению, выпускающему полуфабрикаты и готовую продукцию.

Это объясняется тем, что на каждом участке может оставаться незавершенное производство. В состав незавершенного производства включается полуфабрикат из предыдущего участка и собственно сырьевые затраты последнего участка. Поэтому, просуммировав кредитовые обороты по каждому участку, мы бы получили сумму затрат, завышенную на стоимость внутренних полуфабрикатов, оставшихся в незавершенном производстве на следующих участках.

Таблица 7

#### ОТЧЕТ О ЗАТРАТАХ ПО ЦЕНТРУ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НАЧАЛЬНИК КАРАМЕЛЬНОГО ЦЕХА

МВЗ и статьи затрат на выпуск / Номенклатура выпуска	Фактические затраты по ЦФО, усл. ед.
<b>МВЗ и статьи затрат на выпуск (Кредитовый оборот 20)</b>	
Участок приготовления сахаро-паточного сиропа	150 000
Сырье (сахар-песок и патока)	100 000 – 12 000 – 18 000 = 70 000
Оплата труда	80 000
<b>Номенклатура выпуска (Дебетовый оборот 21)</b>	
Сахаро-паточный сироп	150 000
<b>МВЗ и статьи затрат на выпуск (Кредитовый оборот 20)</b>	
Участок приготовления карамельной массы	242 250
Сахаро-паточный сироп	172 250
Сырье (молочные продукты и загустители)	40 000
Оплата труда	30 000
Номенклатура выпуска (Дебетовый оборот 21). Карамельная масса	242 250
<b>МВЗ и статьи затрат на выпуск (Кредитовый оборот 20)</b>	
Участок формования	44 000 + 50 000 + 242 250 + затраты 23 и 25 счета, приходящиеся на карамельную массу
Карамельная масса	242.250 + затраты 23 и 25 счета, приходящиеся на карамельную массу
Сырье (парафин и какао-порошок)	44 000
Оплата труда	50 000
Номенклатура выпуска (Дебетовый оборот 21). Формованная карамель	44 000 + 50 000 + 242 250 + затраты 23 и 25 счета, приходящиеся на карамельную массу
<b>МВЗ и статьи затрат на выпуск (Кредитовый оборот 20)</b>	
Участок упаковки	509 000
Формованная карамель	405 000 (сумма по условиям примера)
Сырье (упаковочные материалы)	36 000
Оплата труда	68 000
Номенклатура выпуска (Дебетовый оборот 21). Кара-	509 000

МВЗ и статьи затрат на выпуск / Номенклатура выпуска	Фактические затраты по ЦФО, усл. ед.
мель «Малиновая»	

Кроме этого следует заметить, что в приведенном выше отчете затраты на выпуск полуфабриката, контролируемые начальником цеха, отличаются от стоимости полуфабриката. Так, например, начальник цеха контролирует затраты на сахар-песок и патоку (70 000) и оплату труда (80 000) для производства сахаро-паточного сиропа, однако стоимость сиропа, поступающего на участок приготовления карамельной массы, составляет не 150 000, а 172 250. Удорожание стоимости сиропа произошло за счет распределения затрат 23 и 25 счета, приходящихся на выпуск этого полуфабриката на участке приготовления сахаро-паточного сиропа.

Поэтому возникает необходимость анализировать затраты каждого участка, при этом затраты на сырье показываются отдельно от затрат на потребление внутренних полуфабрикатов.

Как следует из проведенного анализа, если несколько мест возникновения затрат по производству полуфабрикатов объединены в один центр ответственности, то для установления обратной связи между учетной системой и системой бюджетирования необходимо составлять бюджет по каждому месту возникновения затрат, т.е. бюджет на выпуск каждого полуфабриката и затем на выпуск готовой продукции. В этом случае, можно говорить о единой методологии бюджетирования и учета: каждому бюджету на выпуск полуфабрикатов или готовой продукции будет соответствовать отчет по кредиту счета 20 в корреспонденции со счетом 21 или 43 по соответствующему центру ответственности.

Однако составление бюджетов на выпуск каждого полуфабриката достаточно трудоемкий процесс даже при полной автоматизации системы бюджетирования. По нашему мнению, можно предложить решение поставленной проблемы следующими способами.

- Во-первых, анализ принятых способов калькулирования с целью упрощения процедуры калькулирования. Например, рассмотрение вопроса оценки полуфабрикатов только по стоимости сырья и применение «жесткого директ-костинга» для списания затрат. Следует иметь в виду, что способ «жесткого директ-костинга» (списание затрат 23 и 25 счета на счет учета реализации готовой продукции), не установлен законодательством для бухгалтерского финансового учета. Поэтому такой способ не может быть применен в единой учетной системе и пригоден для использования только в управленческом учете.
- Во-вторых, отступление от единой методологии учетной системы. В этом случае в бухгалтерском учете отражается последовательно выпуск каждого полуфабриката и готовой продукции, а в бюджете рассчитываются значения статей затрат сразу на выпуск готовой продукции. Это означает, что в бюджете рассчитываются только затраты на сырье и заработную плату; затраты на расход полуфабрикатов, выпущенных и потребленных в одном цехе, в бюджет не включаются.

В этом случае учетная система не представит аналитическую информацию о затратах на выпуск готовой продукции в целом по центру ответственности в «чистом» виде, т.е. без дополнительных расчетов.

Однако на основе данных учетной системы такой расчет может быть выполнен.

Для расчета может использоваться следующая формула:

$$\text{Затраты цфо} = \text{Затраты мвз1} - \text{НЗП ПФ мвз 1} + \text{п} + \text{Затраты мвз2} - \text{НЗП ПФ мвз2} + \text{п} \dots,$$

где *Затраты цфо* – затраты по центру ответственности на выпуск готовой продукции;

*Затраты мвз1* – затраты на выпуск полуфабрикатов в первом месте возникновения затрат (Дт 21 Кт 20);

*НЗП ПФ мвз 1+п* – затраты в виде полуфабрикатов в незавершенном производстве во втором (следующем) месте возникновения затрат (Дт 20 на конец месяца).

При выполнении такого расчета следует обратить внимание на следующие факты.

- Во-первых, в расчет не включаются стоимость внутренних полуфабрикатов, которые производятся и потребляются внутри одного центра ответственности.
- Во-вторых, из суммы затрат вычитается стоимость внутренних полуфабрикатов, оставшихся в незавершенном производстве.
- В-третьих, чтобы сделать такой расчет полуфабрикаты в незавершенном производстве должны быть переведены в сырьевые составляющие. В противном случае из затрат на сырье (сахар-песок и патока) нельзя вычесть стоимость полуфабриката (сахаро-паточного сиропа), оставшегося в незавершенном производстве на следующем участке.

Мы не исключаем возможности использования различной методологии учета затрат и контроля затрат, однако необходимо принимать во внимание, что любые расчеты, которые не формируются непосредственно в учетной системе могут иметь ту или иную степень погрешности.

В нашем примере погрешность расчета может быть связана с «переводом» полуфабрикатов в незавершенном производстве в сырье или с накоплением полуфабрикатов в незавершенном производстве и изменением их стоимости.

### Порядок формирования отчетности по центрам финансовой ответственности в бюджетах вспомогательных цехов и общепроизводственных затрат

Порядок формирования отчетности по центрам ответственности по счетам 23 и 25 зависит от способа оценки незавершенного производства.

Если незавершенное производство оценивается по затратам основного производства (т.е. без учета затрат 23 и 25 счета), то отчеты по центрам ответственности представляют собой кредитовые обороты общепроизводственных затрат и затрат вспомогательных цехов в корреспонденции со счетами списания этих затрат.

Почему для получения фактических значений бюджетов затрат следует анализировать кредитовый оборот затратных счетов?

Потому что кредитовый оборот показывает не только величину произведенных затрат, но и направление их списания. Так, часть затрат 23 и 25 могут быть списаны, например, на внереализационные расходы. Поэтому фактическими значениями функциональных бюджетов являются обороты по кредиту счетов 23 и 25 в корреспонденции со счетом 20.

В нашем примере формирование фактических показателей бюджетов 23 и 25 счета производится в отчете со следующими отборами и детализацией:

- отбор по выбранному центру ответственности;
- отбор по кредиту счета 23 (25) с детализацией кредитовых оборотов по местам возникновения затрат; с детализацией корреспондирующих дебетовых оборотов по местам возникновения и статьям затрат (табл. 8).

Если незавершенное производство оценивается, в том числе, по статьям затрат 23 и 25 счета, то при расчете фактических показателей бюджетов общепро-

изводственных затрат и затрат вспомогательных цехов можно анализировать только обороты по кредиту счета 20 в корреспонденции с дебетом счета 21 или 43 по заданным центрам ответственности.

Таблица 8

**ОТЧЕТ О ЗАТРАТАХ ПО ЦЕНТРУ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ГЛАВНЫЙ ЭНЕРГЕТИК**

Усл. ед.

ЦФО / МВЗ / статья затрат	Фактические затраты по ЦФО
ЦФО Главный энергетик	79 000 + 180 000 = 259 000
МВЗ Парокотельный цех (Кредитовый оборот 23) Парокотельный цех	14 000 + 65 000 = 79 000
Распределены статьи затрат (Корреспонденция дебетовых оборотов 20) <sup>1</sup>	79 000
Участок приготовления сахаро-паточного сиропа	6 320
Запасные части	1 120
Оплата труда	5 200
МВЗ Электро-ремонтное хозяйство (Кредитовый оборот 23). Электро-ремонтное хозяйство	180 000
Распределены статьи затрат (Корреспонденция дебетовых оборотов 20) <sup>2</sup>	180 000
Участок упаковки	21 600
Покупная электроэнергия	21 600

При этом независимо от способа оценки незавершенного производства функциональные бюджеты составляются только на выпуск полуфабрикатов и готовой продукции. Если необходимо анализировать затраты, приходящиеся на реализованную продукцию (израсходованные полуфабрикаты), то, как мы говорили выше, необходимо введение аналитики статей затрат и центров финансовой ответственности на счета учета запасов полуфабрикатов и готовой продукции.

**Порядок формирования отчетности по себестоимости готовой продукции по центрам финансовой ответственности**

Введение аналитики по центрам финансовой ответственности на счета затрат позволяет также анализировать себестоимость готовой продукции по статьям затрат и ответственным лицам.

В нашем примере такой отчет может быть составлен следующим образом:

- отбор по выбранной номенклатуре готовой продукции;
- отбор по кредиту счета 20 с детализацией кредитовых оборотов по центрам финансовой ответственности, местам возникновения затрат и статьям затрат (табл. 9).

Таблица 9

**ОТЧЕТ О ЗАТРАТАХ НА ВЫПУСК КАРАМЕЛИ «МАЛИНОВОЙ» ПО ЦЕНТРАМ ФИНАНСОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И СТАТЬЯМ ЗАТРАТ**

Усл. ед.

Номенклатура / ЦФО / МВЗ / статьи затрат	Фактические затраты на выпуск по ЦФО
Выпуск номенклатуры (корреспондирующий Дебетовый оборот 43). Карамель «Малиновая»	523 000
<b>Фактические затраты по ЦФО, МВЗ и статьям затрат (кредитовый оборот 20)</b>	
ЦФО – начальник Карамельного цеха	509 000
Участок упаковки	509 000
Полуфабрикаты (карамель формованная)	405 000
Сырье (упаковочные материалы)	36 000
Оплата труда	68 000
ЦФО – Главный энергетик	21 600
Участок упаковки	21 600
Покупная электроэнергия	21 600
ЦФО – Начальник транспортного цеха	36 000
Участок упаковки	36 000
ГСМ	22 500
Оплата труда работников транспортного цеха	13 500
ЦФО – главный инженер по охране труда	420
Участок упаковки	420
Материалы по охране труда	420

При составлении такого отчета при полуфабрикатном способе производства следует иметь в виду, что по центру финансовой ответственности – начальник Карамельного цеха – анализируются затраты участка по выпуску готовой продукции. Это обусловлено тем, что затраты предыдущих участков включены в стоимость полуфабриката «карамель формованная», поступившего на этот участок для производства готовой продукции.

Таким образом, рассмотрев возможность интегрирования учета по центрам финансовой ответственности в систему бухгалтерского учета, мы можем делать следующие выводы.

- Во-первых, как система управленческого, так и система бухгалтерского учета нуждаются в разработке инструментов, технических приемов, расширяющих возможности использования аналитической информации для решения различных задач бизнеса.
- Во-вторых, эффективность бюджетирования значительно повышается, если обратная связь осуществляется на основе единой гармонизированной учетной системы. Это позволяет обеспечить достоверность фактических значений бюджетов и сократить методологические разрыв в принципах бюджетирования и учета. Принципы бюджетирования и учета должны быть закреплены во внутрифирменном стандарте (например, учетной политике для учетной системы).
- В-третьих, при бюджетировании затрат по центрам финансовой ответственности аналитику «Центры финансовой ответственности» разумно вводить на счета синтетического учета затрат только в том случае, если точки возникновения, распределения и контроля затрат не совпадают. В этом случае для калькулирования затрат выделяют места возникновения затрат; для контроля затрат – центры финансовой ответственности.
- Во-четвертых, при калькулировании себестоимости затраты должны сохранять центр ответственности, который им был присвоен в момент возникновения. В противном случае затраты по центрам ответственности можно анализировать только в момент их возникновения (в незавершенном производстве), так как при калькулировании затраты перераспределяются и будут относиться к другим центрам ответственности.

<sup>1</sup> В нашем примере все затраты парокотельного цеха распределены на счет 20, поэтому их сумма равна 79 000. При этом на участок приготовления сахаро-паточного сиропа распределилось 6 320. Распределение затрат на другие участки в примере не иллюстрируется.

<sup>2</sup> В нашем примере все затраты электро-ремонтного хозяйства распределены на счет 20, поэтому их сумма равна 180 000. При этом на участок упаковки распределилось 21 600. Распределение затрат на другие участки в примере не иллюстрируется.

- В-пятых, при существующей аналитике затраты следует бюджетировать на выпуск полуфабрикатов и готовой продукции. Расчет затрат на реализованную продукцию можно производить любым экономически обоснованным способом, но вне системы бухгалтерского учета. Другой путь решения этой задачи – введение аналитики «Статьи затрат» и «Центры финансовой ответственности» на счета 21 и 43 для контроля затрат до момента реализации готовой продукции.
- В-шестых, при полуфабрикатном способе производства, когда несколько участков производства полуфабрикатов объединяются в один центр ответственности, бюджет затрат целесообразно рассчитывать на выпуск каждого полуфабриката и готовой продукции. Если бюджет рассчитывается на выпуск готовой продукции в целом по центру ответственности, то аналитическая информация учетной системы может быть использована для расчета фактических значений такого бюджета, однако полученные показатели всегда будут содержать в себе некоторый процент погрешности, в отличие от показателей, которые формируются непосредственно на аналитических счетах учета.

## Литература

1. Шеремет А.Д. *Управленческий учет* [Текст]: учебное пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 274 с.
2. Кондраков Н.П. *Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет* [Текст]: учебник / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2009. – 448 с.
3. Палий В.Ф. *Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета)* [Текст] / В.Ф. Палий. / М.: Инфра-М, 2006. – 279 с.
4. Энтони А. Аткинсон, Раджиев Д. Банкер, Роберт С. Каплан, с. Марк Янг. *Управленческий учет*. [Текст] / Энтони А. Аткинсон, Раджиев Д. Банкер, Роберт С. Каплан, с. Марк Янг/ 3-е изд. – М.: издательский дом «Вильмс», 2005. – 872 с.
5. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. *Управленческий учет* [Текст]: учебное пособие / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. / – 10-е изд. - СПб: Питер, 2005. – 1007 с.
6. Друри К. *Управленческий и производственный учет* [Текст]: Вводный курс: учебник для студентов вузов / Колин Друри. / – 5-е изд. - М.: Юнити-Дана, 2005. – 734 с.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Электронный ресурс]: утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
8. *Корпоративные финансы* [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.cfin.ru>

## Ключевые слова

Управленческий учет; бухгалтерский учет; единая учетная система; бюджетирование; бюджеты затрат; место возникновения затрат; центр финансовой ответственности; калькулирование себестоимости; полуфабрикатный способ производства; аналитический счет.

*Ульянова Наталья Васильевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Эффективность бюджетирования затрат по центрам финансовой ответственности зависит от установления обратной связи: возможности выявления отклонений от бюджета и анализа причин их возникновения. В этой связи требуется методологическая разработка способов и инструментов бухгалтерского учета затрат по центрам финансовой ответственности. Сложность поставленной задачи обусловлена необходимостью группировки затрат как в целях калькулирования себестоимости, так и в целях контроля затрат по центрам ответственности. Эта проблема актуальна как для отдельной системы управленческого учета, так и системы интегрированного управленческого бухгалтерского учета.

В статье предложено методологическое решение поставленной проблемы путем введения дополнительной аналитической информации на счета учета затрат; проанализированы понятия места возникновения затрат и центры финансовой ответственности, выявлена их взаимосвязь, определены принципы бухгалтерских записей по калькулированию себестоимости при введении аналитики центров финансовой ответственности.

На основе практического примера сформулированы принципы единой методологии бюджетирования и учета затрат по центрам ответственности при полуфабрикатном способе производства, приведены формы отчетности затрат по центрам ответственности и даны рекомендации по их анализу.

Теоретический материал проиллюстрирован на практическом цифровом примере, что повышает степень его доступности.

Вышеизложенное дает основание считать, что актуальность темы, новизна ее детальной проработки и практическая востребованность определяют научную и практическую ценность статьи. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Суиц В.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*