

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение**  
**высшего образования**  
**«КУЗБАССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**имени Т.Ф. Горбачева»**

Институт экономики и управления  
Направление 38.04.02 «Менеджмент»  
Магистерская программа «Управленческий учет и анализ»  
Кафедра управленческого учета и анализа

**ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА**  
***к выпускной квалификационной работе***

Симолян Сюзанны Ромаовны  
(фамилия, имя, отчество)

Тема ВКР: Совершенствование системы управленческого учета на предприятиях энергетики

Заведующий кафедрой Кучерова Е.В.

Руководитель ВКР Тюленева Т.А.

Консультанты:

---

---

---

---

Кемерово 2018

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение**  
**высшего образования**  
**«КУЗБАССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**имени Т.Ф.Горбачева»**

Кафедра управленческого учета и анализа

У Т В Е Р Ж Д А Ю

Дата \_\_\_\_\_  
Зав. кафедрой \_\_\_\_\_  
(подпись)

**ЗАДАНИЕ ПО ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ**

Обучающемуся Симонян Сюзанне Ромаовне

1. Тема ВКР Совершенствование системы управленческого учета на предприятиях энергетики

утверждена приказом по вузу от \_\_\_\_\_

2. Срок сдачи законченной ВКР \_\_\_\_\_

3. Исходные данные к ВКР результаты научно-исследовательской работы, материалы преддипломной практики

4. Объем и содержание пояснительной записки (основных) вопросов общей и специальной части) и графического материала

Введение      2 страницы

Раздел 1      26 страниц

Раздел 2      27 страниц

Раздел 3      42 страницы

Заключение      5 страницы

Графическая часть      \_\_ страниц

5. Консультанты по ВКР (с указанием относящихся к ним разделов)

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_
4. \_\_\_\_\_
5. \_\_\_\_\_
6. \_\_\_\_\_

Дата выдачи задания «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**Руководитель** \_\_\_\_\_  
(подпись)

6. Основная литература и рекомендуемые материалы:

1. Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Федеральный закон от 26.03.2003г. №35-ФЗ «Об электроэнергетике».
3. Постановление Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178 «О ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике» (ред. от 31.12.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.01.2016г.).
4. Волошин, Д.А. Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии // Экономический анализ: теория и практика. 2016. – 13 с.
5. Герасимова, Л. Н. Методы управленческого учета: учебник/ Л. Н. Герасимов. – М.: Проспект, 2016. – 184 с.
6. Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебник / К. Друри; под ред. Л.В. Речицкая ; пер. В.Н. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 735 с.
7. Казакова, О. В. Особенности внедрения управленческого учета на предприятии электроэнергетической отрасли // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. №5.
8. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 400 с.

Задание принял к исполнению (дата) \_\_\_\_\_

ПРИМЕЧАНИЕ: 1. Это задание прилагается к законченному проекту и вместе с проектом представляется в ГАК.

2. Кроме задания, студент должен получить от руководителя календарный график работы над проектом на весь период проектирования (с указанием срока выполнения и трудоемкости отдельных этапов).

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение**  
**высшего образования**  
**«КУЗБАССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**имени Т.Ф.Горбачева»**

**КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН**  
**подготовки выпускной квалификационной работы**

1. Институт экономики и управления
2. Направление подготовки 38.04.02 «Менеджмент», магистерская программа «Управленческий учет и анализ»
3. Кафедра управленческого учета и анализа
4. Фамилия, имя, отчество Симонян Сюзанна Ромаовна
5. Тема ВКР Совершенствование системы управленческого учета на предприятиях энергетики
6. Руководитель ВКР Тюленева Татьяна Александровна
7. Консультанты \_\_\_\_\_

№	ФАМИЛИЯ, ИМЯ, ОТЧЕСТВО	Разделы и специальные вопросы
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		

Зав. кафедрой \_\_\_\_\_

Директор \_\_\_\_\_

## Календарный рабочий план

ЭТАПЫ ИЛИ РАЗДЕЛЫ РАБОТЫ	МЕСЯЦЫ И НЕДЕЛИ																								
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1. Введение																									
2. Раздел I																									
3. Раздел II																									
4. Раздел III																									
5. Заключение																									
6. Графическая часть																									
7.																									
8.																									
9.																									
10.																									
11.																									
12.																									
13.																									
14.																									
15.																									
16.																									
Дата выдачи	Срок начала дипломирования	Срок сдачи ВКР на кафедру					Срок защиты в ГЭК					Приложение -					Утверждено: зав. каф.								

На основании результатов просмотра ВКР магистранта Симонян С.Р. кафедра считает возможным допустить его к защите в ГЭК.

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 г.

Зав. кафедрой \_\_\_\_\_

## АННОТАЦИЯ

Выпускная квалификационная работа на тему «Совершенствование системы управленческого учета на предприятиях энергетики» выполнена на 109 страницах машинописного текста, включает 8 таблиц, 13 рисунков. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех разделов, включающих одиннадцать параграфов, заключения, списка литературы из 20 наименований.

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, ЭЛЕМЕНТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, БЮДЖЕТИРОВАНИЕ, ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ, АНАЛИЗ, УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.

Объектом исследования в выпускной квалификационной работе явились методические аспекты организации управленческого учета и особенности их реализации на предприятиях энергетики. Цель выпускной квалификационной работы – совершенствование системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго».

Методология выполненного в выпускной квалификационной работе исследования основывалась на движении от общего к частному, сравнительном анализе.

В результате выполненного исследования были предложены мероприятия по совершенствованию состава элементов управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго» на основе анализа состояния управленческого учета на данном предприятии, а также исследования особенностей предприятий энергетической отрасли.

Выводы и положения по теме исследования, отраженные в выпускной квалификационной работе, могут быть использованы для повышения эффективности принятия управленческих решений ПАО «Кузбассэнерго».

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	8
1.1 Обзор исторических подходов к созданию управленческого учета.....	8
1.2 Понятие и сущность управленческого учета .....	12
1.3 Российский и зарубежный опыт организации управленческого учета.....	18
1.4 Автоматизация как средство организации управленческого учета на предприятии.....	28
РАЗДЕЛ II. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОСОБЕННОСТИ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЭНЕРГЕТИКИ.....	34
2.1 Анализ финансовых результатов как элемент системы управленческого учета.....	34
2.2 Ценообразование и бюджетирование как элементы системы управленческого учета.....	42
2.3 Бухгалтерский учет и управленческая отчетность как элементы системы управленческого учета.....	51
РАЗДЕЛ III. МЕРОПРИЯТИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПАО «КУЗБАССЭНЕРГО».....	61
3.1 Характеристика основных показателей деятельности и элементов системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго».....	61
3.2 Мероприятия по совершенствованию плана счетов в рамках системы управленческого учета.....	85
3.3 Мероприятия по совершенствованию бюджетирования и состава показателей форм внутренней отчетности в рамках системы управленческого учета.....	88
3.4 Мероприятия по совершенствованию средств анализа финансовых результатов в рамках системы управленческого учета.....	95
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	103
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	108

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направления развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику, то возникает потребность накапливать информацию, получать необходимые учетные данные для принятия управленческих решений. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющих руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

Таким образом, актуальность темы проявляется в том, что эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления. Основным критерием действенности системы управления является эффективное использование финансовых, материальных и людских ресурсов. Управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм, позволяющий комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности предприятия.

Цель выпускной квалификационной работы – совершенствование системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго». Для достижения поставленной цели требуется решение ряда задач:

- рассмотрение теоретических аспектов организации управленческого учета;
- изучение нормативно-правовой базы, исторических аспектов и накопленного в Российской Федерации и за рубежом опыта организации управленческого учета;
- изучение отраслевых особенностей деятельности предприятий энергетики, обуславливающих особенности организации системы управленческого учета;



- изучение текущего состояния элементов системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго»;

- внедрение мероприятий по совершенствованию элементов системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго».

Основные положения и выводы, сформулированные в выпускной квалификационной работе, нашли отражение в следующих публикациях по теме исследования:

1) Симонян, С.Р. Особенности ценообразования на предприятиях энергетики как элемента системы управленческого учета [Текст] / С.Р. Симонян // Современная экономика: актуальные вопросы, достижения, инновации: сборник материалов XII Международной научно-практической конференции, г. Пенза, 20 декабря 2017 г. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2017. – С. 39-43.

2) Симонян, С.Р. План счетов как элемент системы управленческого учета предприятия энергетики [Текст] / С.Р. Симонян // Экономика и управление в XXI веке: стратегии устойчивого развития: сборник материалов IV Международной научно-практической конференции, г. Пенза, 5 марта 2018 г. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение». – 2018.

# РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

## 1.1 Обзор исторических подходов к созданию управленческого учета

Поиск эффективных методов управления современным промышленным предприятием в условиях смены управленческих парадигм становится одной из приоритетных задач современного менеджмента. Одним из новых подходов к управлению становится управленческий учет. Исторически российский бухгалтерский учет ориентирован на интересы единственного пользователя – государства. Поэтому учет и отчетность на большинстве российских предприятий носят явно выраженный налоговый характер. Однако развитие рыночных отношений в нашей стране и появление большого числа негосударственных (коммерческих) отечественных и зарубежных организаций поставили перед бухгалтерским учетом новые задачи. Одной из них стало предоставление информации менеджерам для принятия управленческих решений. В связи с этим возникла необходимость создания системы внутренней информации – управленческого учета.

Основой создания управленческого учета как отдельной системы явились значительные изменения в области бухгалтерского учета в странах с развитой рыночной экономикой в конце 40-х и начале 50-х гг. XX в. Эти изменения были обусловлены тем, что традиционный бухгалтерский учет не давал информации для прогноза хозяйственной деятельности и принятия актуальных управленческих решений, что особенно актуально в условиях рыночных отношений. Начавшейся в России процесс интеграции отечественной учетной теории и практики с международной системой учета и необходимость переориентации части учета на нужды внутреннего управления требовал деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. В России выделяют следующие предпосылки создания управленческого учета:

- экономические, связанные с переходом к рыночным отношениям;

- теоретические, представляющие совокупность отечественных и западных теорий управления, адаптация которых в усложняющихся структурах бизнеса предполагает эффективное управление;
- технологические, состоящие в активном процессе автоматизации и внедрении на предприятиях современных информационных технологий;
- законодательные, обеспеченные нормативными документами, представляющими возможность организовать управленческий учет на российских предприятиях;
- процессы интеграции и глобализации национальной экономики<sup>1</sup>.

Процесс развития управленческого учета в развитых странах представляют в виде следующих этапов<sup>2</sup>. Этап 1 – до 1950 г. целью управленческого учета было определение затрат и финансовый контроль посредством применения бюджетирования и методов калькуляции себестоимости. Этап 2 – к 1965 г. фокус сместился в сторону предоставления информации в целях управленческого планирования и контроля посредством использования таких методов, как анализ принятия решений и учет по центрам ответственности. Предпосылкой данного перехода явилась научно-техническая революция, повлекшая за собой ускорение развития производства и усиление конкуренции между предприятиями одной сферы деятельности. Этап 3 – к 1985 г. внимание сосредоточилось на сокращении потерь ресурсов, задействованных в бизнес-процессах, посредством управления затратами. Этап 4 – к 1995 г. внимание обращается к области управления созданием дополнительной стоимости путем эффективного использования ресурсов, применения методов оценки и планирования показателей стоимости.

Управленческий учет стал формироваться с развитием бухгалтерской науки. И началом эволюции собственно управленческого учета считают конец XIX века, когда в условиях быстрого повсеместного роста промышленности и возникновения различных теорий учета, позволяющих по-новому подходить к истолкованию

---

<sup>1</sup> Дуйшеналиева, А.М. Внедрение управленческого учета на предприятии: цели, задачи и этапы // Интерактивная наука – 2017. – №1 (11). – С. 170-173.

<sup>2</sup> Хасанова, Н.Н., Галустов В.У. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета // Учет и статистика. 2015. №1 (37). С. 27-35.

информационных показателей, начинает развиваться промышленный учет. В России в это время происходило становление крупных государственных предприятий. Очень характерной для российского способа хозяйствования была коллективная ответственность, которая также отразилась на развитии национального учета. Весь опыт России XVIII и начала XIX веков говорит о достаточно успешном развитии системы производственного счетоводства, совершенствовавшегося в промышленных и строительных организациях России. Здесь широко применялось использование смет, что явилось прообразом современного бюджетирования.

Потребность в учете затрат и калькулировании себестоимости продукции возникла в период зарождения и расцвета мануфактурного производства. Первыми методами, используемыми для целей производственного учета, были попроцессная и позаказная калькуляции. Окончательное разделение финансового и управленческого учета и формирование двух самостоятельных подсистем бухгалтерского учета, имеющих различные цели и задачи, произошло в начале XX века<sup>3</sup>.

Выделяют следующие исторические этапы развития управленческого учета в России<sup>4</sup>: промышленный аналитический учет (конец XIX в – 1917 г.); развал старых систем и форм бухгалтерского учета и попытки создания новых учетных измерителей (1918-1923 гг.); новая экономическая политика, возврат к аналитическим формам учета (1923-1929 гг.); развитие принципов хозяйственного расчета, возникновение нормативного учета (1930-1953 гг.); развитие калькуляционного учета, попытки введения нормативного метода учета затрат в промышленности (1953-1970-е гг.). Баканов М.И., Шеремет А.С.<sup>5</sup>, Шапошников А.А. относят возникновение нормативного учета и его введение в промышленности к 20-30 годам, когда «всякий шаг хозяйственников обставлялся все новыми и новыми предписа-

---

<sup>3</sup> Хасанова, Н.Н., Галустов В.У. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета // Учет и статистика. 2015. №1 (37). С. 27-35.

<sup>4</sup> Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебник / К. Друри; под ред. Л.В. Речицкая ; пер. В.Н. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 735 с.

<sup>5</sup> Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Санкт-Петербург : Питер. Кн. 2., 2014. – 373 с.

ниями»; массовый переход на нормативный учет (начало 80-х гг.), совершенствование производственного учета (с 1984 г.).

Сегодня протекает процесс развития управленческого учета в учетной практике РФ, его признание как самостоятельного вида экономической деятельности экономического субъекта. Существует четыре обстоятельства, которые влияют на становление управленческого учета на отечественных предприятиях: «чернобелый» учет; отсутствие методики управленческого учета; оптимизация налогов за счет использования нескольких юридических лиц; невысокий уровень квалификации сотрудников финансовой службы<sup>6</sup>. Перечисленные обстоятельства приводят к тому, что системы и стандарты, хорошо зарекомендовавшие себя за рубежом, в России внедряются медленно и не всегда приносят ожидаемые плоды. Кроме того, есть принципиальное отличие между построением системы управленческого учета в российских и зарубежных компаниях. В США и Европе анализ деятельности предприятия начинается именно с управленческого учета. Данные из него перемещаются в финансовую отчетность, а затем и в бухгалтерскую. В России же наоборот – первичные данные собирает бухгалтерия, затем данная информация попадает в налоговый и финансовый учет. И лишь потом эти сведения перерабатываются для нужд управленческого учета<sup>7</sup>.

В литературе выделяют следующие основные факторы, определяющие развитие системы управленческого учета: поддержка стратегического развития и планирования; поддержка принятия решений в таких областях, как инвестиционные проекты, приобретение нового бизнеса и запуск новой продукции; принятие решений по ценообразованию; необходимость отвечать все увеличивающимся потребностям рынка на предмет информации о результатах деятельности, как фактических, так и прогнозируемых; необходимость понимать сравнительные результаты деятельности различных частей бизнеса, чтобы принимать взвешенные и обоснованные решения в отношении будущего направления развития каждого от-

---

<sup>6</sup> Котова, К.Ю., Балеевских, В.Г. Управленческий учет в России: предпосылки становления и перспективы развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. №14 (349). С.16-29.

<sup>7</sup> Филиппов, М. Р. Управленческий учет его цели и задачи / М.Р. Филиппов. – М.: Лаборатория книги, 2012. – 139 с.

дельного бизнеса<sup>8</sup>.

Таким образом, можно сделать вывод, что основой создания управленческого учета как отдельной системы явился тот факт, что в начале 50-х гг. XX в. произошли значительные изменения в области бухгалтерского учета в странах с рыночной экономикой. Эти изменения связаны были с тем, что традиционный бухгалтерский учет не давал требующуюся информацию для прогноза хозяйственной деятельности и принятия менеджерами эффективных управленческих решений, что особенно актуально в условиях рыночных отношений.

## **1.2 Понятие и сущность управленческого учета**

Выделение управленческого учета из общей системы управленческих и учетных дисциплин прежде всего было связано с проблемой повышения эффективности предпринимательской деятельности. Однако в настоящее время нет единого понимания сути управленческого учета. Существуют различные подходы к определению понятия управленческий учет. Все многообразие мнений по поводу методологии управленческого учета обобщенно можно разделить на две группы.

Первая группа рассматривает управленческий учет как систему сбора и интерпретации информации о себестоимости продукции, при этом большое внимание уделяется значению подобной информации для получения отчетности предприятия. Упрощенно можно считать, что это расширенная система организации учета для целей контроля за деятельностью предприятия. Многие российские специалисты определяют управленческий учет как подсистему или самостоятельное направление бухгалтерского учета организации. Основное назначение такого учета состоит в обеспечении управленческого аппарата информацией для приня-

---

<sup>8</sup> Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебник / К. Друри; под ред. Л.В. Речицкая ; пер. В.Н. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 735 с.

тия решений, планирования, собственно управления и контроля<sup>9</sup>. «Учетно-информационную» направленность управленческого учета подчеркивают О. Е. Николаева и Т. В. Шишкова: «Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием». А. П. Михалкевич укрупняет состав объектов управленческого учета, утверждая, что в управленческой бухгалтерии также ведется учет поступления и расходования товарно-материальных ценностей и осуществляется контроль над их использованием и сохранностью. В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев и Г. А. Краюхин утверждают, что управленческий учет – это не столько учет, сколько получение и обработка экономической информации, необходимой для принятия хозяйственных решений о развитии предприятия. Обобщая определения других авторов, мнения которых относительно направленности управленческого учета выделены в первую группу, В. Э. Керимов в монографии «Теория и практика организации управленческого учета на производственных предприятиях» делает вывод о том, что «управленческий учет – это интегрированная система внутривозвратного учета, представляющая информацию о затратах и результатах деятельности предприятия и его структурных подразделений в разрезе прошлого, настоящего и будущего времени»<sup>10</sup>.

Подходы второй группы основываются на том, что основной задачей любой учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений, и что имеет место «системнозависимый» характер учетной деятельности, то есть тесная связь технологий учета с технологиями управления компанией в целом или ее частями. Управленческий учет охватывает всю систему формирования и использования информации для управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, планирование и контроль хозяйственной деятельности,

---

<sup>9</sup> Казакова, О. В. Особенности внедрения управленческого учета на предприятии электроэнергетической отрасли // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. №5.

<sup>10</sup> Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебник / К. Друри; под ред. Л.В. Речицкая ; пер. В.Н. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 735 с.

обеспечение оптимального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. При таком подходе к понятию «управленческий учет» относятся не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами и оценки деятельности подразделений, то есть более управленческие, нежели бухгалтерские технологии. Система бухгалтерского учета при этом входит в управленческий учет в той части, в которой ее данные используются для внутреннего управления<sup>11</sup>.

В соответствии с определением Канадского технологического института Южной Альберты, данном на одном из проводимых в России семинаров, «Управленческий учет (Management Accounting) позволяет измерять и сообщать финансовую информацию, а также другие виды информации, которая помогает в достижении целей организации, в частности, о приобретении или потреблении ресурсов. Управленческий учет обеспечивает итоговые данные для предоставления сведений по оперативным результатам всем уровням руководства, выявляя возможности и проблемы организации»<sup>12</sup>. По мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов». Этой же точки зрения придерживаются специалисты Минэкономразвития РФ – авторы проекта методических рекомендаций по организации и ведению управленческого учета: «Управленческий учет – процесс измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения».

Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер дают следующее определение: «Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разло-

---

<sup>11</sup> Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 400 с.

<sup>12</sup> Герасимова, Л. Н. Методы управленческого учета: учебник/ Л. Н. Герасимов. – М.: Проспект, 2016. – 184 с.



жение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами». Предметом управленческого учета, по мнению данных авторов, являются бюджетное планирование, ценообразование, анализ прибылей и издержек и отчеты по текущей деятельности. По мнению К. Друри, «управленческий учет предназначен для предоставления соответствующей информации, необходимой менеджерам для принятия решений, планирования, осуществления контроля и оценивания показателей функционирования»<sup>13</sup>. В. Палий и Р. Вандер Вил рассматривают управленческий учет прежде всего как систему управления, как способ управления. В работе «Управленческий учет» под редакцией А. Д. Шеремета приводится определение, сходное с представленным выше: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций». Т. П. Карпова, В. А. Чернов и М. А. Вахрушина определяют управленческий учет как интегрированную систему учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития. В состав объектов управленческого учета включаются производственные ресурсы, хозяйственные процессы и результаты<sup>14</sup>.

В. Б. Ивашкевич определяет управленческий учет как составную часть системы управления предприятием, которая обеспечивает формирование информации для контроля текущей деятельности предприятия, планирования будущей стратегии его развития, измерения и оценки эффективности хозяйствования и корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализации». Созвучное определение дает в работе «Бухгалтерский управленческий учет» М.

---

<sup>13</sup> Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Санкт-Петербург : Питер. Кн. 2., 2014. – 373 с.

<sup>14</sup> Шеремет, А. Д. Управленческий учет: Учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. Под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

А. Вахрушина: «Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений. Объектами бухгалтерского управленческого учета являются издержки (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность». Состав объектов управленческого учета расширен за счет включения внутреннего ценообразования, бюджетирования и внутренней отчетности. Более широкую трактовку используют Г. Ю. Касьянова и С. Н. Колесников: «...к понятию «управленческий учет» относится не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (то есть планирования) и система оценки деятельности подразделений, то есть в большей степени управленческие, чем бухгалтерские технологии».

Обобщив изложенные в литературе мнения, полагаем, что первая точка зрения на предмет управленческого учета является более узкой, так как затрагивает часть объектов бухгалтерского финансового учета (затраты, финансовые результаты, производственные запасы) и ориентирует управленческий учет только на предоставление информации текущего периода для принятия решений в перспективе. Исторически она более характерна для нашей страны, поскольку долгое время разработка планов и бюджетов являлось прерогативой вышестоящих организаций, отраслевых министерств и ведомств, а предприятия в данной системе выступали лишь исполнителями плановых заданий. Однако в условиях рыночной экономики понятие управленческого учета должно включать, помимо учета затрат, и инструменты управления.

Рассмотрим объекты управленческого учета, которые объединяются в две группы: производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия (основные средства, не-

материальные активы, материальные ресурсы); хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия (процессы заготовления, производства, реализации, управления).

Главной целью управленческого учета является обеспечение руководителей и менеджеров необходимой информацией для принятия решений и эффективного управления предприятием. Основные задачи управленческого учета, решаемые в рамках поставленной цели: планирование; определение затрат и контроль; принятие решений.

Планирование – процесс определенных действий, которые должны быть выполнены в будущем. В основе планирования лежит анализ прошлой финансовой и нефинансовой информации. Финансовая информация собирается и обрабатывается в системе бухгалтерского учета. Планирование в рамках управленческого учета называется бюджетным планированием – самое детализированное планирование.

Определение затрат (учет затрат и калькулирование себестоимости продукции) представляет собой процесс, начинающийся со сбора всей информации, относящейся к затратам, возникающим при покупке или производстве готовой продукции, услуг предприятием. Большое значение для правильной организации учета затрат имеет научно обоснованная классификация затрат<sup>15</sup>.

Система контроля, как установление обратной связи, должна обеспечивать, с одной стороны, планирование затрат, взаимосвязанное с реальной деятельностью, прошлыми и будущими событиями в организации. С другой стороны, система контроля обеспечивает четкое отслеживание исполнения планов, учет отклонений фактических показателей от запланированных ранее, а также анализ данных отклонений.

Принятие решений является конечной, итоговой задачей ведения управленческого учета. Именно на обеспечение возможности принимать верные решения направлен управленческий учет. Предметом управленческого учета является про-

---

<sup>15</sup> Герасимова, Л. Н. Методы управленческого учета: учебник/ Л. Н. Герасимов. – М.: Проспект, 2016. – 184 с.

изводственная и коммерческая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления. Хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, арендные и лизинговые операции и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета<sup>16</sup>.

Система управленческого учета состоит из множества процедур, которые могут меняться в зависимости от целей управления. Тем не менее, они должны отвечать определенным принципам. К принципам, применимым в управленческом учете, можно отнести: непрерывность деятельности организации; использование единых для планирования и учета единиц измерения; оценка результатов деятельности подразделений организации; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления; формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета; периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой. Совокупность перечисленных принципов должна обеспечить действенность системы управленческого учета, но никоим образом не должна унифицировать учетный процесс.

### **1.3 Российский и зарубежный опыт организации управленческого учета**

Западные системы управленческого учета можно классифицировать по ряду признаков. В качестве первого признака классификации можно предложить принцип взаимосвязи обеих учетных подсистем предприятия – финансовой и управленческой. В практике западного учета применяются два варианта связи между

---

<sup>16</sup> Филиппов, М. Р. Управленческий учет его цели и задачи / М.Р. Филиппов. – М.: Лаборатория книги, 2012. – 139 с.

управленческой и финансовой бухгалтериями. Эта связь может осуществляться при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами говорят об интегрированной (монистической, однокруговой) системе учета на предприятии. В этом случае речь идет о первом варианте связи. Если система управленческого учета автономная, замкнутая, то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета, или счета - экраны. Это второй вариант.

В настоящее время общая бухгалтерия на Западе подразделяется, как правило, на две подсистемы внешнюю – финансовую и внутреннюю – управленческую (производственную, эксплуатационную). Такое подразделение обусловлено различием в целях и задачах внешней и внутренней бухгалтерии<sup>17</sup>. Международные бухгалтерские стандарты, основные принципы учета имеют отношение именно к системам финансового учета. Что касается внутренней учетной системы на предприятии, то вопрос о том, создавать ее или нет, решает сама администрация фирмы. В системе внутреннего учета создается, прежде всего, информация об издержках. Издержки производства – один из основных объектов управленческого учета. Они группируются и учитываются по видам, местам их возникновения и носителям затрат. Места возникновения затрат – это структурные единицы и подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов. Под носителями затрат понимают виды продукции (работ, услуг) данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке<sup>18</sup>.

В системе управленческого учета обязательно выделяются такие объекты учета, как центры ответственности. Управление издержками происходит через деятельность людей, которые должны отвечать за целесообразность возникновения того или иного вида расходов. Центр ответственности – структурный элемент

---

<sup>17</sup> Котова, К.Ю., Балеевских, В.Г. Управленческий учет в России: предпосылки становления и перспективы развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. №14 (349). С.16-29.

<sup>18</sup> Хасанова, Н.Н., Галустов В.У. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета // Учет и статистика. 2015. №1 (37). С. 27-35.

предприятия, в пределах которого менеджер ответственен за целесообразность понесенных расходов. Администрация решает сама, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности.

Другим объектом управленческого учета являются результаты, которые могут также учитываться по местам возникновения затрат и по носителям затрат. В процессе сопоставления затрат и результатов различных объектов учета выявляется эффективность производственно – хозяйственной деятельности. Для обеспечения хозяйственных связей между внутренними подразделениями предприятия создается система трансфертного ценообразования. Трансфертная цена (также представляющая собой объект управленческого учета) – это цена, используемая при расчетах между внутренними структурными подразделениями предприятия за передаваемые друг другу продукцию, работы и услуги. Информация управленческого учета обычно представляет собой коммерческую тайну предприятия, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав, сроки и периодичность представления внутренней отчетности, которая является также одним из объектов управленческого учета. Эта учетная система практически не регламентируется западным законодательством.

Важнейшая характеристика западных систем управленческого учета – оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе «стандарт-кост». Система стандарт-кост включает разработку стандартов на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов с целью контроля за формированием фактической себестоимости и активного управления процессом ее формирования<sup>19</sup>.

Третьим признаком классификации систем управленческого учета является

---

<sup>19</sup> Котова, К.Ю., Лукиных, А.В. Совершенствование теории и практики управленческого учета в российских организациях на основе саморегулирования и стандартизации // Проблемы современной экономики. 2017. №2 (62).

полнота включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг). Здесь можно говорить о двух вариантах. Первый – традиционный вариант учета затрат на производство и калькулирования себестоимости предполагает разделение всех текущих издержек производства на прямые (непосредственно относимые на объекты калькулирования) и косвенные (относимые на объекты калькулирования только в конце отчетного периода при распределении между ними пропорционально той или иной базе). Это так называемый метод учета и калькулирования полной себестоимости.

Под другим вариантом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается подход, когда в разрезе объектов калькулирования планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Себестоимость может включать только прямые затраты; только переменные, то есть зависящие от изменения объемов производства, затраты; она может калькулироваться на основе только производственных расходов, связанных с изготовлением данной продукции, выполнением работ или оказанием услуг, даже если они носят косвенный характер. Но, несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования различных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляют часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а возмещаются единой суммой из выручки (или валовой прибыли). В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости.

В условиях постоянно развивающегося рынка администрация и менеджеры должны всегда иметь под рукой оперативную информацию о том, во что же обходится предприятию производство продукции, оказание услуг, осуществление того или иного вида деятельности вне зависимости от того, каков размер оклада у директора или главного бухгалтера, каковы затраты на содержание офисов или другие подобные управленческие расходы. Поэтому сегодня часто в теории и практике управления себестоимостью и прибылью на Западе декларируется и применяется следующий принцип: самая точная калькуляция изделия не та, которая наи-

более полно после многочисленных расчетов и распределений включает в себя все виды расходов предприятия, а та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, выполнением работ и услуг.

В настоящее время на Западе более популярны подходы к ценообразованию, при которых, прежде всего, учитываются факторы, более относящиеся к спросу, чем к предложению, то есть оценка того, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар. После того, как установлена цена равновесия, предприятие должно проанализировать все свои затраты и постараться максимально сократить их<sup>20</sup>. Помимо информации о величине затрат, связанных непосредственно с производством того или иного изделия, менеджерам предприятия нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Поэтому в западном управленческом учете существуют понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены. Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт товара; он равен полной себестоимости изделий. Краткосрочный нижний предел цены ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты; он равен себестоимости в части только прямых (переменных или производственных) затрат.

Для успешной организации управленческого учета, в зависимости от отраслевых особенностей производства и целевой установки, прежде всего, целесообразно разработать экономически обоснованную классификацию затрат. Это позволит определить и сформировать: места возникновения затрат; центры ответственности; носители затрат. Затем необходимо выбрать наиболее приемлемый вариант, по которому будет организован управленческий учет. Рассмотрим широко применяемую схему управленческого учета за рубежом. На предприятиях воз-

---

<sup>20</sup> Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебник / К. Друри; под ред. Л.В. Речицкая ; пер. В.Н. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 735 с.



можно четыре варианта организации управленческого учета<sup>21</sup>.

При первом варианте управленческий учет полностью выделяется из финансового посредством ведения специальных отражающих, зеркальных счетов. Первый вариант организации управленческого учета принят во Франции, Бельгии и некоторых африканских и латиноамериканских государствах. Для учета затрат и результатов используются синтетические счета и субсчета первого порядка, а также аналитические счета. При первом варианте специальный счет, связывающий финансовый учет с управленческим, ведется в управленческой бухгалтерии, а при втором варианте – в финансовой.

При втором варианте управленческий учет по отношению к финансовому становится автономным и в нем используются три класса счетов. Счета управленческого учета ведутся параллельно со счетами финансового учета, а взаимосвязь между ними осуществляется при помощи системы распределительных счетов. Второй вариант организации управленческого учета распространен в США, Канаде, Германии и во многом совпадает с первым вариантом. При этом варианте учет затрат в разрезе элементов ведется в финансовой бухгалтерии, а в разрезе статей калькуляции – в управленческой.

При третьем варианте управленческий учет не ведется, а учет затрат по их носителям для исчисления себестоимости продукции осуществляется оперативным путем, т.е. вне системы бухгалтерского учета. Этот вариант предполагает синтетический учет затрат по укрупненным статьям в единой финансовой и управленческой бухгалтерии на основе учета затрат в разрезе экономических элементов. Этот вариант использовался в основном в Германии, Венгрии, Бельгии и не оправдал себя. В настоящее время сфера распространения этого варианта управленческого учета весьма узка.

При четвертом варианте управленческий учет отсутствует, а учет производственных затрат осуществляется в системе финансового учета. Четвертый вариант организации управленческого учета основан на полной интеграции довольно гро-

---

<sup>21</sup> Волошин, Д.А. Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии // Экономический анализ: теория и практика. 2016. – 13 с.

моздкой системы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в общую бухгалтерию. Этот вариант возник на этапе становления промышленного учета и прекратил свое существование с возникновением аналитического управленческого учета.

При современном уровне развития рыночных отношений на Западе неизменно усложняется ориентация предприятия, что ведет не просто к возрастанию роли управления им, а к качественным изменениям во всей структуре и методах управления. Довольно быстро происходит процесс интеграции традиционных методов учета, анализа, нормирования, планирования и контроля в единую систему получения, обработки информации и принятия на ее основе управленческих решений, систему, которая управляет предприятием, будучи ориентирована на достижение не только оперативных текущих целей получения прибыли того или иного размера, но и на глобальные стратегические цели, выживание предприятия, его экологический нейтралитет, сохранение рабочих мест, то есть на социальные факторы, систему, в которой преобладающим становится не узкое, конкретное, ортодоксальное мышление управляющих делами, а системное, комплексное решение проблем. Эти объективные тенденции и процессы на Западе в основном и определяют термином управленческий учет.

Таким образом, особенностью развития западного учета в современных условиях является его модификация в сложные системы управления предприятиями и фирмами, важнейшей составной частью которых является управленческий учет. На каждом западном предприятии или фирме существует своя система управленческого учета.

Основными центрами формирования методологической базы и обеспечения унифицированного квалификационного уровня специалистов и анализа в международной практике обычно выступают саморегулируемые профессиональные объединения в области управленческого учета. Так, в США таким профессиональным объединением является Институт управленческого учета (Institute of Management Accountants – IMA), в Великобритании – Chartered Institute of

Management Accountants (CIMA). Данные организации координируют работу по развитию методологической базы управленческого учета и анализа в национальном и международном контексте, разрабатывают требования к уровню квалификации специалистов по управленческому учету, совместно с университетами разрабатывают программы обучения в области управленческого учета, обеспечивают проведение сертификации специалистов, а также непрерывного повышения квалификации.

В России в настоящее время в качестве развития управленческого учета активно популяризируется маржинальный подход, который основывается на классификации затрат на переменные и постоянные, калькулировании ограниченной (маржинальной) себестоимости (только в части переменных затрат), а также имеются попытки адаптации на предприятиях и других методов. Данные, полученные в системе счетов управленческого учета, должны обеспечивать сопоставимость затрат предприятия и результатов его производственно-коммерческой деятельности. В нашей стране для получения учетных данных, обеспечивающих сопоставимость выручки от продаж продукции, товаров, работ, услуг и осуществленных затрат, широко используется так называемый метод "издержек наоборот". Этот метод основан на том, что часть издержек предприятия на приобретение материально-технических ресурсов, потребленных в течение отчетного периода и относящихся к незавершенному производству и остаткам нереализованной продукции, учитывается в национальной системе бухгалтерских счетов, т.е. на балансовых счетах учета затрат. В международной практике при этом методе управленческих затрат, а также запасов нереализованной продукции ведется не на балансовых, а на внебалансовых счетах.

Вместе с тем за рубежом широко распространен так называемый метод учета «совокупных затрат». Он организован в системе обособленных управленческих счетов, записи на которых осуществляются вне балансовых счетов. На них списываются необходимые обороты, равные алгебраической сумме изменений бухгалтерского сальдо за отчетный период по счетам учета затрат и остатков нереализо-

ванной продукции (товаров, работ и услуг). Несмотря на то, что западная система управленческого учета представляет собой намного более обширную систему, нежели только учет, организацию и создание системы управленческого учета в России следует рассматривать через призму, прежде всего, бухгалтерской системы<sup>22</sup>.

К позитивным сдвигам в корпоративном управлении в последние годы относится улучшение качества финансовой отчетности. Крупные российские компании стали предоставлять отчетность, составленную по международным стандартам. Анализ современного состояния системы управленческого учета в России, показывает, что существенная часть хозяйствующих субъектов пользуется теми или иными элементами управленческого учета.

Управленческий учет необходим как некоммерческому или государственному предприятию, так и коммерческим производителям продукции или организациям, предоставляющим услуги. Управленческий учет в России получает все более широкое распространение в филиалах западных и крупных российских компаниях. В последнее время появляются предприятия, пытающиеся использовать и расширить мировой опыт управленческого учета, адаптировать его к условиям российского рынка. В целом российские предприятия довольно успешно перенимают опыт зарубежных стран в сфере управленческого учета. Внедряют элементы западных систем учета в своей практике. Управленческий учет в нашей стране находится в стадии становления и потребует еще некоторое время для освоения его в полной мере отечественными организациями. Таким образом, для дальнейшего развития управленческого учета необходимо четко определять управленческие потребности предприятия, обеспечивать качественной и своевременной информацией различные уровни управления для оптимизации затрат, что является важной инновационной целью управленческого учета.

Далее рассмотрим нормативно-правовое регулирование управленческого учета в России. Большинство ученых рассматривают систему нормативного регу-

---

<sup>22</sup> Хасанова, Н.Н., Галустов В.У. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета // Учет и статистика. 2015. №1 (37). С. 27-35.

лирования бухгалтерского учета как основу нормативного регулирования управленческого учета. В общем виде система нормативных правовых актов РФ включает семь уровней: Конституция РФ; федеральные конституционные и федеральные законы; указы Президента РФ; постановления Правительства РФ; нормативные акты министерств и ведомств; нормативные акты органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления; локальные нормативные акты государственных и негосударственных организаций различных форм собственности. Однако при рассмотрении вопросов нормативного регулирования бухгалтерского финансового и управленческого учета необходимо руководствоваться не только общепринятой классификацией нормативных правовых актов, но и учитывать нормы Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Согласно ст. 21 данного нормативного акта к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта. Большинство исследователей к стандартам экономического субъекта, регулирующим ведение управленческого учета относят: положение об учетной политике для целей управленческого учета; положение о финансовой структуре организации, регламенты бизнес-процессов, организационно-распорядительные документы, утвердившие формы первичных документов управленческого учета, формы внутренней управленческой отчетности, классификаторы управленческого учета, план счетов для целей управленческого учета<sup>23</sup>.

Таким образом, необходимо отметить, что анализ литературы показал отсутствие единого подхода к выделению уровней нормативного регулирования управленческого учета. При этом большинство исследователей считают необходимым использование нормативных актов в области бухгалтерского учета, так как независимо от варианта организации управленческого учета следует опираться на нормы гражданского и налогового законодательства.

---

<sup>23</sup> Кулакова, Ю. В., Лобковская, О. З. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского финансового и управленческого учета в России // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2014. №2-1.

## **1.4 Автоматизация как средство организации управленческого учета на предприятии**

В соответствии с требованием экономической эффективности стоимость получения информации не должна превышать эффект от её использования. Если руководство предприятия не устраивает скорость подачи и обработки информации, полнота и качество исходных данных, то возникает необходимость автоматизации управленческого учета. Последовательность внедрения управленческого учета в информационную систему предприятия можно представить в виде следующих этапов.

1. Принятие руководством организации решения о внедрении системы управленческого учета и проведение необходимых для этого организационных мероприятий.

2. Формализация организационно-финансовой структуры предприятия: выделение центров ответственности и их специализация.

3. Обеспечение соответствия вводимых аналитических счетов и кодирование затрат принятому перечню статей управленческого учета, разработка методики взаимосвязи данных бюджетов и финансового учета и отчетности.

4. Выработка организационного и календарного регламента ведения управленческого учета.

5. Выбор варианта автоматизации системы управленческого учета (отдельная специализированная программа либо объединенный программный комплекс, обеспечивающий ввод и обработку информации в единой базе данных).

6. Создание проекта автоматизации: разработка схем и графика документооборота с использованием автоматизированной системы, кодификация нормативно-справочной информации, распределение функций системы по конкретным рабочим местам, проработка взаимодействия со сложными системами автоматизации.

7. Опытная эксплуатация в системе управленческого учета.

## 8. Ввод системы в постоянное функционирование.

В зависимости от целей и ресурсов, которые руководство компании готово выделить на проект, внедрение системы управленческого учета может быть выполнено на базе электронных таблиц «Excel» или с использованием специализированной автоматизированной системы.

Наиболее распространенным способом решения задач автоматизации управленческого учета являются собственные разработки или адаптируемые продукты. Набор взаимосвязанных таблиц, несколько макросов на Visual Basic, разработанная программистами выгрузка данных напрямую в Excel, Access или другую базу данных является наиболее приемлемым с точки зрения соотношения «цена – качество». Также это оптимальное временное решение в случае, если требуется в кратчайшие сроки оценить состояние бизнеса. Система управленческого учета на базе электронных таблиц «Excel», по сравнению с более сложной автоматизированной системой, имеет ряд ограничений по сложности и оперативности обработки данных, поскольку предполагает значительную долю ручного ввода и обработки информации. Но бесспорным преимуществом является то, что такая система значительно дешевле в разработке, внедрении и эксплуатации, она не зависит от качества работы информационной сети предприятия, предъявляет минимальные требования к вычислительной технике.

Вторым подходом являются специализированные системы, реализованные программистами предприятия или фирмами-разработчиками программного обеспечения. Важно также, что в такой системе автоматически обеспечивается взаимосвязь всех данных и, таким образом, исключаются случайные ошибки, допускаемые при ручной обработке информации. Но данный подход предъявляет повышенные требования к техническим и кадровым ресурсам<sup>24</sup>.

Наиболее известная компьютерная система, которую используют для управленческого учета крупные компании во всем мире, – ERP (Enterprise Resource Planning – планирование корпоративных ресурсов). Бухгалтерская и

---

<sup>24</sup> Остаев, Г. Управленческий учет: учебник/ Г. Остаев. – М.: Дело и Сервис, 2015. – 272 с.

управленческая отчетность в данной системе составляются на основе одной и той же первичной информации. Однако недостатком внедрения данной системы является то, что описание бизнес-процессов и внедрение единой учетной системы занимают несколько лет. Получать и анализировать управленческую отчетность можно при помощи системы на базе OLAP-технологии (OLAP - особая компьютерная технология, позволяющая анализировать данные в любых разрезах). В этом случае информация из бухгалтерских программ и других учетных систем выгружается в аналитическую систему и на основе полученных данных по установленным правилам в ней формируются управленческие отчеты.

Наиболее известными для применения в российской практике программами автоматизации управленческого учета являются «КИС Монополия», «1С: Предприятие 8.3». Корпоративная информационная система Монополия предназначена для учета, контроля, анализа и оптимизации финансово-хозяйственной деятельности небольших и средних предприятий. Имеет гибко настраиваемую бизнес-логику, что позволяет настраивать систему на работу в самых различных областях бизнеса, а также оперативно реагировать на быстро меняющиеся условия рынка. Процесс управления компанией в КИС Монополия организован при помощи введения следующих понятий: основание, этап основания (хозоперация) и первичный документ. Таким образом, вся аналитическая информация содержится именно в первичных документах. Эти данные хранятся в КИС и могут быть подвергнуты обработке средствами системы. Как результат, отпадает необходимость в ведении аналитических счетов.

Система программ «1С:Предприятие» включает в себя платформу и прикладные решения, разработанные на ее основе, для автоматизации деятельности организаций и частных лиц. Даная система программ может применяться в таких областях, как автоматизация производственных и торговых предприятий, бюджетных и финансовых организаций, предприятий сферы обслуживания, ведение управленческого учета и построение аналитической отчетности, решение задач планирования, бюджетирования и финансового анализа; расчет зарплаты и управ-



ление персоналом. С помощью них, например, решаются следующие задачи: план-фактный анализ продаж за определенный период, сравнительный анализ продаж за различные периоды, например за текущий период и аналогичный прошлого года, сравнение планов продажи с одинаковой детализацией за различные периоды времени, например, ежемесячные планы на декабрь текущего и прошлого года, сравнение планов с различной детализацией за один и тот же период, например, поквартальные и ежемесячные планы на первое полугодие текущего года.

Специалисты в области автоматизации учета описывают несколько вариантов увязки информационных потоков между отдельными частями информационной системы предприятия<sup>25</sup>.

1. Трансформация бухгалтерской отчетности. Данный процесс включает в себя устранение влияния инфляции, уточнение стоимости основных средств, складских запасов, задолженностей и других статей баланса. Основное достоинство метода трансформации - небольшая трудоемкость, при условии, что все хозяйственные операции имеют документальное отражение в бухгалтерии. Для трансформации отчетности многими компаниями используется продукт Audit Expert, предлагаемый российской компанией Про-Инвест.

Использование единой информационной базы данных, в которую заносятся все документы. Эта система генерирует налоговую, управленческую и оперативную отчетность для соответствующих служб компании. Такие программы требуют весьма квалифицированного внедрения и обслуживания. Особое внимание следует обратить на полноту и правильность их адаптации к условиям предприятия. Для ведения учета в единой базе данных существует множество программных комплексов различной мощности и стоимости. Как правило, это сложные и дорогие корпоративные системы, распространенные во всем мире, поддерживающие стандарты MRP/ERP – это разработанные фирмами: SAP AG, Oracle, Baan, J.D.Edwards, People Soft.

Основными принципами зарубежных систем автоматизации управления яв-

---

<sup>25</sup> Там же

ляются: комплексность подхода к решению задач автоматизации управления; соответствие современным западным стандартам управления и учета; высокий уровень масштабируемости; модульность; интернациональность; полномасштабное использование возможностей современных информационных технологий.

2. Трансформация проводок. Он позволяет организовать в одной физической базе данных накопление двух логических баз данных одновременно. Для этого, как правило, используется специальная настройка бухгалтерской базы данных, которая позволяет на каждую проводку, сделанную по бухгалтерскому плану счетов, сгенерировать проводку по управленческому или международному плану счетов. При этом в программе заранее прописываются правила, по которым происходит перевод проводок между планами счетов. Данный метод достаточно прост в использовании, однако рекомендовать его можно лишь небольшим и простым предприятиям, поскольку при усложнении структуры потребуется проверка управленческой отчетности и ее исправление вручную. Трансформация проводок между несколькими планами счетов поддерживается в относительно небольших бухгалтерских программах, таких как БЭСТ.

3. Использование нескольких функциональных программ. Это один из самых дешевых способов автоматизации, который позволяет дополнить информационную систему предприятия новыми модулями, не ломая уже существующих учетных программ. При этом программы бухгалтерского и управленческого учета используются отдельно, периодически производится передача и синхронизацию общих данных. Основным недостатком данного метода является необходимость создания специальных шлюзов экспорта-импорта данных. Для схемы с использованием нескольких программ возможно применение любых учетных комплексов, начиная с Excel и заканчивая отдельными модулями крупных корпоративных систем. В качестве программы непосредственно для управленческого учета можно использовать небольшие зарубежные комплексы (например, MYOB Accounting, BS/1, Sage), либо специально настроенные 1С-Предприятие, Инфо-Бухгалтер, или даже Access.

По результатам проведенного в данном разделе исследования можно сделать следующие выводы.

1. Обзор исторических подходов к формированию системы управленческого учета на предприятиях показал, что необходимость его выделения в отдельное направление было вызвано информационными потребностями системы управления, когда традиционный бухгалтерский учет не давал необходимые данные для прогноза хозяйственной деятельности и принятия менеджерами эффективных управленческих решений, что стало особенно актуальным в условиях рыночных отношений. Исследование точек зрения российских и зарубежных экономистов на предмет управленческого учета позволило выделить «узкий» и «широкий» подходы к его определению – от исключительно объектов бухгалтерского учета до инструментов управления различными участками деятельности организации.

2. По результатам изучения российского и зарубежного опыта нормативно-правового регулирования управленческого учета определено принципиальное отличие. Так, на Западе то вопрос о том, создавать ее или нет, решает сама администрация фирмы с использованием самостоятельно разработанных стандартов. В Российской Федерации основой нормативного регулирования управленческого учета является система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

3. Необходимым средством повышения оперативности получения информации в системе управленческого учета для принятия решений является автоматизация. Обзор программных продуктов, используемых в целях автоматизации управленческого учета, выявил широкий диапазон средств – от собственных разработок с использованием электронных таблиц Microsoft Excel и возможностью получения необходимых показателей с минимальными затратами с учетом специфики деятельности до корпоративных информационных систем управления всеми участками деятельности, адаптированных специалистами под потребности конкретного предприятия. Решение вопроса об использовании того или иного средства автоматизации зависит от потребностей системы управленческого учета и экономической эффективности внедрения.

## **РАЗДЕЛ II. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОСОБЕННОСТИ ИХ РЕАЛИЗАЦИИ НА ПРЕДПРИЯТИХ ЭНЕРГЕТИКИ**

### **2.1 Анализ финансовых результатов как элемент системы управленческого учета**

Управление невозможно без информации, или совокупности сведений о состоянии управляемой системы, управляющих действий и внешней среде. Все стадии и этапы процесса управления связаны с переработкой информации. Без информации невозможно определить цели управления, оценить ситуацию, сформулировать проблему, принять решение и проконтролировать его выполнение.

Основным принципом управленческого учета является его ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления. При этом информация должна опережать принимаемые решения. Из различных вариантов развития предприятия выбирается оптимальный, именно он включается в план и бюджет, выполнение которых контролируется методами учета фактических величин. На основе выявленных отклонений принимаются меры, чтобы результаты были обеспечены на уровне заданных величин, или корректируется сам план. Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, то есть отслеживать протекающие процессы и оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения выявленных недостатков. На основе мониторинга делаются выводы о сильных и слабых сторонах деятельности предприятия, динамике их изменения, о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних условий, в которых работает предприятие<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Дуйшеналиева, А.М. Внедрение управленческого учета на предприятии: цели, задачи и этапы // Интерактивная наука – 2017. – №1 (11). – С. 170-173.

Согласно определению, данному в толковых словарях, система представляет собой «совокупность закономерно связанных друг с другом элементов (предметов, явлений, взглядов, знаний и т. д.), представляющее собой определенное целостное образование, единство». Элемент – это компонент, составная часть чего-либо. При определении элементов системы управленческого учета мы опираемся на точку зрения Ч. Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, которые выделяют следующие<sup>27</sup>.

1. Ценообразование. Данный элемент предполагает формирование цены на продукцию в соответствии с запланированным объемом продаж и затратами на ее производство и реализацию. На основе установления цены и объема продаж продукции предприятия составляются прогнозы финансовых результатов, движения денежной наличности и изменения финансового состояния предприятия.

2. Бюджетирование. Данный элемент предполагает наличие системы производственных планов и программ, а также системы измерения фактических результатов и выявления различий между выполнением производственных программ и планируемыми результатами. Сравнение полученных результатов с результатами прогнозов отражается в специально разработанных формах отчетности.

3. Анализ финансовых результатов. Использование данного элемента предполагает, с одной стороны, ретроспективную оценку запланированных данных и фактически полученных доходов и расходов, чтобы выявить актуальность заложенных в них параметров и принципов расчета. С другой стороны, сравнение экономически оцененных будущих результатов нескольких альтернативных стратегий и последующий выбор одной из альтернатив лежит в основе управленческих решений.

4. Бухгалтерский учет и управленческая отчетность. В управленческом учете данный элемент используется для подготовки оперативных данных с целью последующего принятия решений по действиям в последующие периоды.

---

<sup>27</sup> Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Санкт-Петербург : Питер. Кн. 2., 2014. – 373 с.

Взаимосвязь выделенных элементов системы управленческого учета предлагаем представить в виде следующей схемы (рис. 1).



Рисунок 1 – Элементы системы управленческого учета

В рамках бюджетирования разрабатываются планы производства и продаж, соотносительно с планируемым объемом продаж устанавливается цена на производимую продукцию, на основе этих показателей рассчитывается планируемое изменение прибыли. На основе данных планов составляются прогнозы финансового состояния, изменения прибылей и убытков и движения денежных потоков. На основе учета фактов хозяйственной деятельности и данных бюджетов составляется управленческая отчетность, в которой плановые данные сопоставляются с отчетными. На основе информации, получаемой из управленческой отчетности, проводится анализ финансовых результатов, по результатам которого разрабатываются бюджеты на следующий период<sup>28</sup>. На данной схеме блок «Ценообразование» «накладывается» на блок «Бюджетирование», так как расчет цены на продукцию производится в бюджете при формировании плановых показателей. Однако данные блоки обособлены друг от друга как элементы системы управленческого учета, так как для расчета цены и других показателей бюджета применяются самостоятельные способы и методики исчисления. Между данными блоками

<sup>28</sup> Шеремет, А. Д. Управленческий учет: Учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. Под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

имеется и обратная связь, изображенная на рис. 1 двойной стрелкой. Это объясняется тем, что, установив цену, можно на ее основе рассчитать планируемую сумму прибыли от продажи продукции по данной цене, и наоборот, на основе установленной суммы прибыли можно произвести расчет необходимой для ее получения цены.

Аналогично происходит «наложение» блока «Бюджетирование» на блок «Бухгалтерский учет и управленческая отчетность», так как в бухгалтерском учете в сопоставлении с данными бюджета формируется информация об отклонениях от плана, которая отражается в отчетности вместе с плановыми и фактическими значениями показателей. Блоки «Бюджетирование» и «Бухгалтерский учет и управленческая отчетность» обособлены друг от друга как элементы системы управленческого учета, так как информация, которую представляет каждый из них, различна по периодам формирования (соответственно до начала отчетного периода и по его окончании) и целям (соответственно планируемые к получению показатели деятельности предприятия и фактически им полученные). Показатели бюджетов и управленческой отчетности используются для анализа финансовых результатов, что показано на рис. 1 стрелками, соединяющими блоки «Бюджетирование» и «Бухгалтерский учет и управленческая отчетность» с данным блоком. По итогам анализа финансовых результатов формируются показатели бюджета на следующий отчетный период, таким образом, между блоками «Бюджетирование» и «Анализ финансовых результатов» существует обратная связь.

Исходя из этого, понятие «управленческий учет» предлагаем уточнить следующей формулировкой: «управленческий учет – это система сбора информации о текущей деятельности организации и формирования данных о ее развитии, предназначенная для управления финансовыми результатами организации путем корректировки формирующих его доходов и расходов по итогам оценки отклонений от ожидаемых значений».

Проектом методических рекомендаций «Концепции и принципы управленческого учета», разработанном ТАСИС совместно с Фондом развития бухгалтер-

ского учета в 2001 году, предложено применение концепции маржинальной прибыли для принятия управленческих решений и выработки ценовой политики предприятия. Основу концепции маржинальной прибыли составляет метод «директ-костинг», при котором затраты включаются в себестоимость по признаку зависимости от объема производства<sup>29</sup>.

Применение маржинального подхода в практической деятельности позволяет решать такие важные задачи управления предприятием, как определение нижней границы цены и объема продаж; оценка прибыльности различных видов продукции; разработку оптимальной программы выпуска и реализации продукции для получения необходимой прибыли. В целях калькулирования себестоимости в «директ-костинг» осуществляется классификация затрат на постоянные и переменные. В действующей практике деление затрат на переменные и постоянные осуществляется двумя основными способами: аналитическим и статистическим. По нашему мнению, использование аналитического способа деления затрат на постоянные и переменные является более предпочтительным, так как на основе сведений о характере поведения определенных затрат в прошлых периодах можно провести достоверную их классификацию на постоянные и переменные.

Далее рассмотрим выделенные ранее элементы системы управленческого учета: ценообразование, бюджетирование, анализ финансовых результатов и бухгалтерский учет и управленческая отчетность.

Анализ финансовых результатов проводится на основе сопоставления плановых и фактических данных отчетного периода для оценки эффективности деятельности предприятия. Когда причина отклонения известна, руководитель центра ответственности может предпринять соответствующие действия для решения проблемы и тем самым оптимизировать финансовые результаты деятельности. Только сравнивая всю сумму фактических затрат с совокупными плановыми затратами по каждой операции центра финансовой ответственности за период, можно эффективно контролировать затраты. Отклонения по каждому центру

---

<sup>29</sup> Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 400 с.



должны определяться по каждому элементу и анализироваться в соответствии с ценами и количеством ресурсов.

Использование метода «директ-костинг» в анализе финансовых результатов позволяет рассчитывать ряд экономических показателей, на основании которых можно делать выводы о рентабельности и устойчивости производства продукции, выполнения работ центром финансовой ответственности, прогнозировать изменение прибыли и рентабельности в зависимости от изменения объема производства, выполнения работ (продаж), цен на продукцию и работы, величины переменных или постоянных затрат. Для руководства точка безубыточности является важным ориентиром в анализе, так как она показывает уровень продаж, ниже которого предприятие будет нести убытки.

Информационным обеспечением анализа финансовых результатов являются бюджеты отчетного периода и управленческая отчетность. Проведение данного анализа имеет две основные цели: плановую (на основе полученных выводов вносятся корректировки в хозяйственную стратегию и тактику предприятия и разрабатывается бюджет на следующий период) и контрольно-стимулирующую (спецификация отклонений фактических показателей от плановых осуществляется по центрам финансовой ответственности)<sup>30</sup>.

Мы предлагаем проводить анализ финансовых результатов в системе управленческого учета по схеме, изображенной на рис. 2. В ее основу положен факторный анализ изменений составляющих, формирующих соответствующий вид финансового результата, дохода или расхода. Первоначально определяется влияние на изменение чистой прибыли таких факторов, как прибыль до налогообложения, налог на прибыль, ОНА и ОНО, также прочие налоговые платежи. Затем устанавливается, какой из факторов оказал определяющее влияние на изменение налогов и сборов.

---

<sup>30</sup> Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Санкт-Петербург : Питер. Кн. 2., 2014. – 373 с.

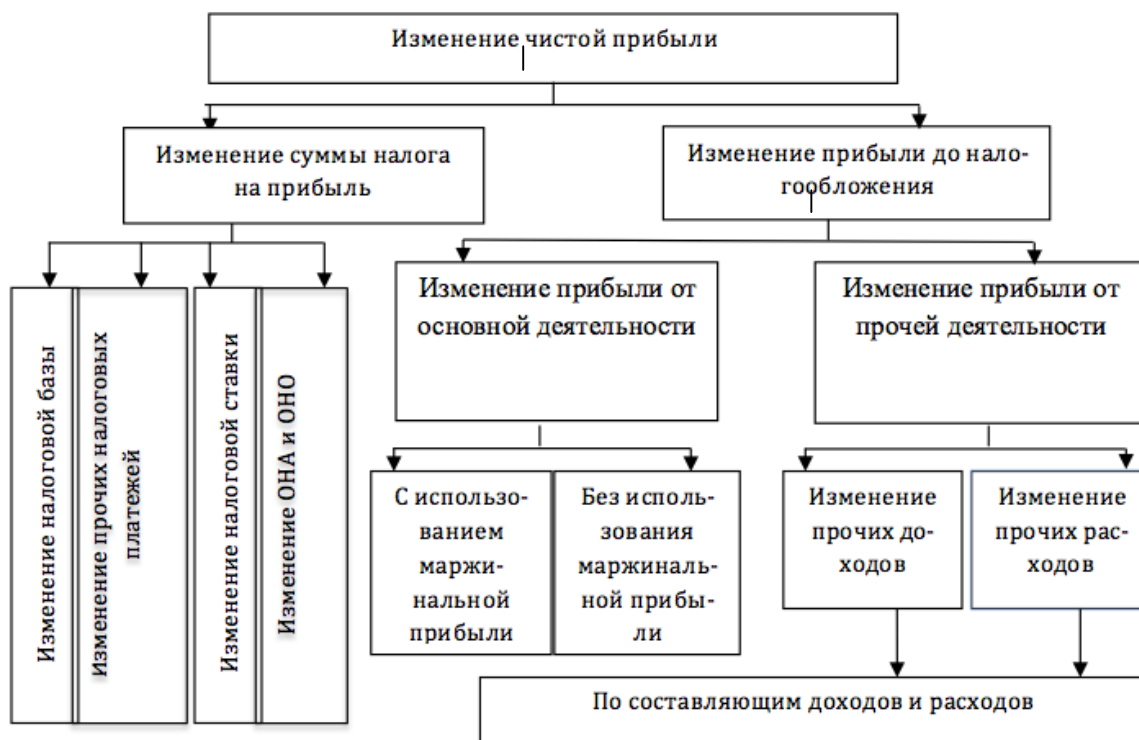


Рисунок 2 – Порядок проведения факторного анализа финансовых результатов

Далее оценивается влияние факторов на изменение финансового результата до налогообложения. В качестве таких показателей используются финансовый результат от основной деятельности, изменение прибыли от прочей деятельности. Изменение прибыли от прочей деятельности раскладывается по составляющим доходов и расходов, участвующих в формировании результата.

Оценка влияния факторов на изменение результата по основной деятельности (рис. 3) может быть проведена по двум направлениям.

1) Без определения маржинальной прибыли – изменение выручки от продажи оценивается под влиянием изменения цены продаж и объема продаж, изменение себестоимости продаж оценивается под влиянием постоянных и переменных расходов.

2) С определением маржинальной прибыли (на рис. 3 выделено двойной рамкой) – изменение выручки от продаж оценивается под влиянием изменения маржинальной прибыли и изменения постоянных расходов. Далее анализируется

влияние на изменение маржинальной прибыли изменения объема продаж, маржинального прибыли на единицу и переменных расходов.

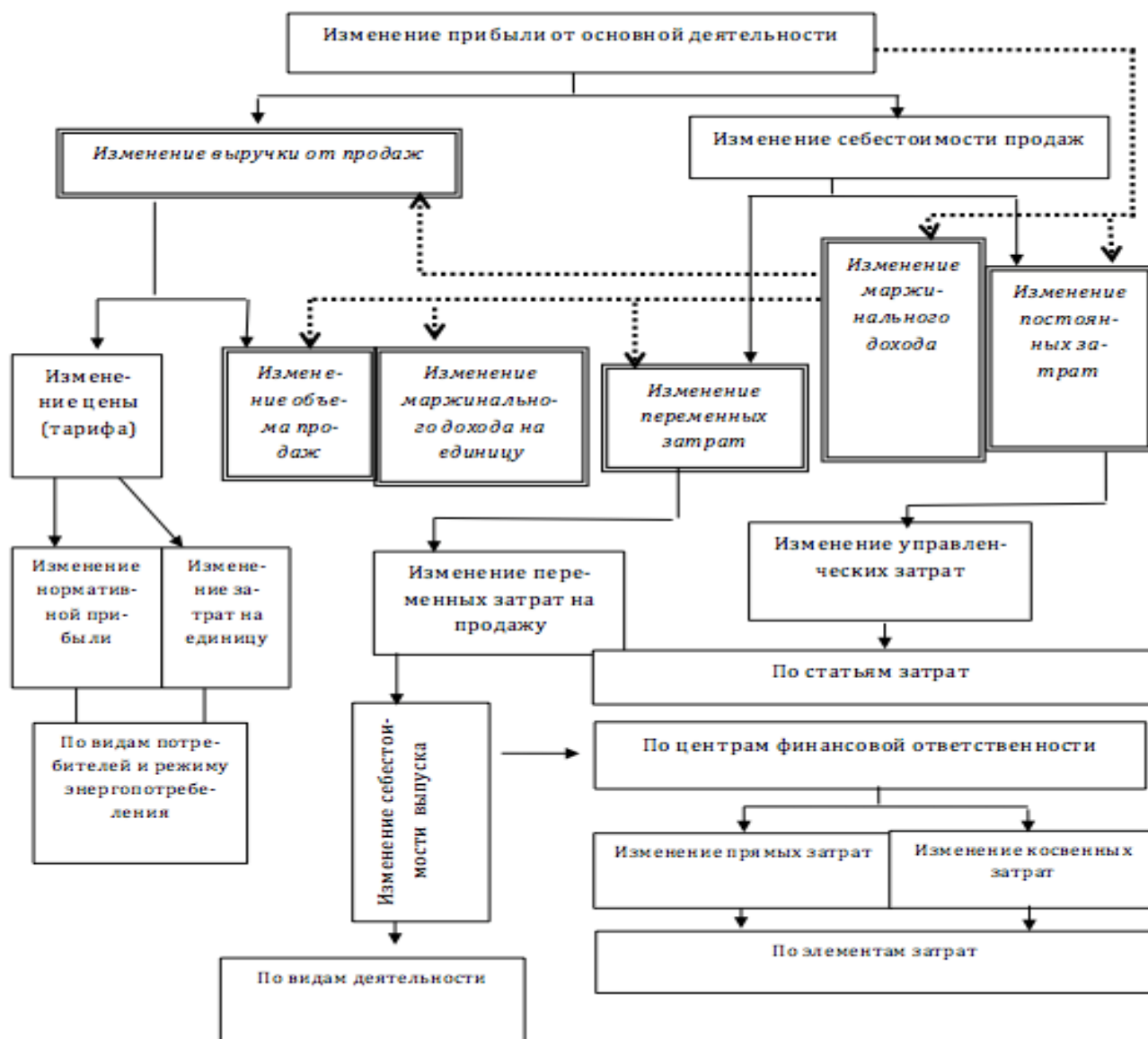


Рисунок 3 – Порядок проведения факторного анализа финансового результата от основной деятельности

Первый подход может быть использован для оценки всей совокупности доходов и расходов предприятия по основной деятельности. Второе направление может быть использовано для расчета маржинальной прибыли по каждому центру финансовой ответственности и оценки эффективности их деятельности. По постоянным расходам определяется влияние на их изменение управленческих и коммерческих расходов. В свою очередь, изменение данных затрат оценивается под

влиянием формирующих их статей. В дальнейшем проводится оценка влияния на изменение общей суммы переменных расходов отклонений переменных расходов по проданной продукции. В отношении удельной себестоимости проводится оценка влияния факторов на изменение этого показателя. В качестве данных факторов используются затраты по калькуляционным статьям. Выявленные отклонения обосновываются. В отношении переменных расходов по проданной продукции анализируется влияние изменения себестоимости выпуска. Анализ изменения суммы переменных расходов на выпуск выполняется по каждому центру финансовой ответственности отдельно по прямым и косвенным затратам. Изменение каждой группы этих затрат оценивается по элементам.

## **2.2 Ценообразование и бюджетирование как элементы системы управленческого учета**

Наряду с анализом финансовых результатов, важным элементом управленческого учета является ценообразование, так как в результате формирования цены на продукцию обеспечивается тот или иной объем выручки от реализации продукции и, соответственно, прибыли. Различают две основные системы ценообразования: рыночное ценообразование на основе взаимодействия спроса и предложения; централизованное государственное ценообразование на основе назначения цен государственными органами. Характер взаимодействия спроса и предложения определяется типом модели рыночных отношений. В энергетической отрасли используются оба способа ценообразования. В электроэнергетической отрасли функционирует система энергорынков. Она включает потребительский, оптовый (ФОРЭМ) и организованный конкурентный рынки.

На потребительском и оптовом энергорынках ценообразование осуществляется в форме тарифного регулирования специальными государственными органами: Региональными энергетическими комиссиями (РЭК) и Федеральной энерге-

тической комиссией (ФЭК). На конкурентном рынке ценообразование осуществляется под воздействием ценовой конкуренции, в результате чего устанавливается равновесная цена. Реализация тепловой энергии осуществляется через потребительский и локальный рынки. Оба рынка регулируются Региональными энергетическими комиссиями. Цены на энергетическую продукцию называют тарифами (по аналогии с отраслями, оказывающими услуги производственного характера: связь и транспорт). Тарифы, или тарифные ставки, устанавливаются дифференцированно по видам потребителей (население, сельское хозяйство, промышленность, общественные организации) и в зависимости от режима энергопотребления<sup>31</sup>.

Ценообразование на энергетическую продукцию, как и на любую другую, происходит по определенным экономическим законам, действительным и для промышленной энергетики. Каждый производитель должен получить за свою продукцию валютную сумму, нужную для покрытия издержек производства и получения малой прибыли – для подмены оборудования, развития производства и т.п. Тогда стоимость на продукцию энергохозяйства промышленного предприятия, называемая ценой производства, может быть представлена как сумма себестоимости и малой (нормативной) прибыли. В простых вариантах внутризаводского коммерческого расчета энергетики устанавливают конкретно такую минимальную стоимость на энергию и энергосервисы. Когда промышленная энергетика выходит на наружный рынок (оказание ремонтных услуг, продажа газа в баллонах и т.п.), то вступают в силу экономические законы спроса и предложения. В случае получения энергии от энергосистемы промышленное предприятие покупает ее по регулируемым муниципальным ценам<sup>32</sup>.

При установлении цен на энергетическую продукцию необходимо учесть индивидуальности энергетического производства:

1) себестоимость продукции изменяется под влиянием конфигурации струк-

---

<sup>31</sup> Рогалев, Н. Д. Экономика энергетики : учебник для вузов / под ред. Н. Д. Рогалева. – Москва: Изд-во МЭИ, 2015. – 320 с.

<sup>32</sup> Там же

туры генерирующих мощностей и используемых энергоресурсов. Это вызывает необходимость установления дифференцированных цен по районам и регионам для обеспечения обычных уровней рентабельности;

2) себестоимость единицы энергетической продукции зависит от момента времени ее производства. Это соединено с тем, что в зависимости от режима употребления в энергосистеме нужна разная установленная мощность оборудования, а следовательно, и разные эксплуатационные расходы.

Рассмотрим систему тарифов на электроэнергию для населения России. Во-первых, тарифы на электроэнергию зависят от типа населенного пункта, в котором проживает потребитель. Если он проживает в сельской местности, то тариф будет на 30% ниже, чем в городе. В этот вопрос, впрочем, есть одна тонкость. Действие льготного, сниженного тарифа распространяется лишь на сельские населенные пункты. Если же дачный или коттеджный поселок (СНТ, ДНТ и тому подобное) не имеет статуса сельского муниципального образования (как вариант – не располагается на территории сельского населенного пункта), то его жители обязаны платить за электроэнергию по городскому тарифу. То же самое касается «поселков городского типа». Тарифы на электроэнергию для населения, проживающего в городских населенных пунктах, в свою очередь, делятся на тарифы для домов с газовыми плитами и тарифы для домов с электроплитами (электроотопительными установками). Для населения сельской местности градация тарифов на электроэнергию в зависимости от того, есть ли у них газ в доме или нет, не предусмотрено.

Тарифы на электроэнергию могут рассчитываться, исходя из различных ставок в различное время суток. Большинство жителей платит по так называемому простому одноставочному тарифу, при котором стоимость 1 киловатт/часа не зависит от времени суток. Однако все большее количество людей переходит на двухзонный (день-ночь) или даже трехзонный тариф. Тарифы на электрическую энергию устанавливаются местными органами исполнительной

власти в области регулирования тарифов (региональные энергетические комиссии, департаменты цен и тарифов, управление по тарифам и ценам и прочие).

Расчет тарифа для категории потребителей «Население» и приравненных к нему категорий производится на основе методик, разработанных Федеральной службой тарифов. После того, как тариф рассчитан, местный орган исполнительной власти обязан выпустить соответствующее постановление, опубликовать его в средствах массовой информации, а также на сайте самого местного органа исполнительной власти. Обычно тарифы на электроэнергию меняются один раз в год. Раньше изменение тарифа происходило в январе, однако несколько лет назад повышение тарифов было перенесено на середину года – июль. Такое изменение срока пересчета тарифов связано со стремлением органов исполнительной власти ограничить рост инфляции, которая, обыкновенно, «разгоняется» в начале года. В каждом регионе России свой орган, утверждающий тарифы (цены) на электроэнергию, в Кемеровской области, например, таким органом является «Региональная энергетическая комиссия Кемеровской области».

Роль бюджетирования в системе управленческого учета заключается в том, чтобы запланировать и представить соответствующие показатели хозяйственной деятельности в наиболее приемлемом для принятия эффективных управленческих решений виде. Одной из главных функций бюджетирования является прогнозирование (доходов, расходов и финансовых результатов). Именно этим бюджетирование и ценно для принятия управленческих решений. Технология бюджетирования представляет собой цикл, где планирование на следующий период проводится на основе план-фактного анализа исполнения бюджета отчетного периода.

Для внедрения системы бюджетирования необходимо выполнение следующих условий<sup>33</sup>.

1. Предприятие должно располагать методологической базой разработки, контроля и анализа исполнения сводного бюджета.

---

<sup>33</sup> Селин, С.А. Совершенствование управленческого учета и отчетности // АСИ. 2016. №1.

2. На предприятии должна быть разработана система управленческого учета, регистрирующая факты хозяйственной деятельности, необходимые для обеспечения процесса составления контроля и анализа сводного бюджета.

3. Использование в процессе бюджетирования программно-технических средств для повышения оперативности обработки информации, разработки, контроля и анализа исполнения бюджета.

Сводный бюджет объединяет планируемые показатели трех направлений деятельности: текущей (основной), инвестиционной и финансовой. Центральной формой сводного бюджета, отражающей планируемые показатели по основной деятельности предприятия, является операционный бюджет. Выходной формой операционного бюджета является отчет о финансовых результатах, в которой приводятся плановые и фактические данные о доходах и расходах предприятия. На основе анализа доходов и расходов принимаются управленческие решения.

Порядок разработки операционного бюджета традиционно представляется в виде следующих этапов.

1. Составление прогнозного объема продаж на бюджетный период в стоимостном и физическом выражении по каждому виду продукции. В зависимости от прогнозного объема продаж на последующих этапах планируется производственная программа, величина и структура запасов. Верхний предел физического объема продаж определяется существующими производственными мощностями и величиной запасов в разрезе видов продукции на начало бюджетного периода. В рамках этого лимита, варьируя различные факторы (отпускные цены, период рассрочки платежа и т.д.), определяется физический объем сбыта. Для определения данных факторов используется маржинальный подход и оценка на его основе фактически полученных в истекшем периоде и возможных прибылей и издержек.

2. Разработка производственной программы и целевого уровня запасов готовой продукции.

3. Определение потребности в основных материалах.

4. Определение прямых затрат труда.



5. Определение потребности во вспомогательных материалах.
6. Составление бюджета основных материалов.
7. Составление бюджета общепроизводственных расходов.
8. Составление калькуляции производственных затрат и коммерческих расходов.
9. Составление бюджета постоянных расходов.
10. Расчет плановой себестоимости реализации по видам продукции и определение их рентабельности.
11. Составление прогнозного отчета о финансовых результатах, в котором отражаются прогнозная выручка от продаж по видам продукции себестоимость продаж в части переменных и постоянных расходов, а также предварительный налог на прибыль и использование полученной от продажи прибыли после уплаты налога.

Движение информации в процессе бюджетирования на предприятиях энергетики представлено на рис. 4.

На схеме применяются следующие условные обозначения:

**Бухгалтерия** – центры финансовой ответственности (структурные подразделения предприятия или должностные лица, имеющие исключительное право на определение основных тенденций работы предприятия). В соответствии со схемой, центрами финансовой ответственности являются бухгалтерия, планово-экономический отдел, отдел капитального строительства.

**Склад** – центры затрат (обособленные структурные подразделения предприятия, в которых имеется возможность организовать нормирование, планирование и учёт издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования). В соответствии со схемой, центрами затрат на предприятии являются структурные подразделения, склад и административно-хозяйственный отдел, цехи.



**Директор** – центры планирования (структурные подразделения предприятия или должностные лица, в функциональные обязанности которых входит контроль за составлением плана деятельности предприятия, а также за движением материально-финансовых ресурсов по закрепленным за ними статьям на этапе фактической реализации запланированных мероприятий). В соответствии со схемой центрами планирования на предприятии являются директор по экономике, финансовый отдел, генеральный директор и совет директоров.

На тепловых электростанциях, вырабатывающих электрическую и тепловую энергию, издержки производства в основном формируются по следующим подразделениям (местам возникновения): топливно-транспортному цеху; котло-турбинному цеху (включая химводоочистку); теплофикационному отделению; электрическому цеху.

По нашему мнению, управление затратами целесообразно осуществлять на основе выполнения таких общих функций, как прогнозирование, планирование, организация, координация и регулирование, калькулирование, учет, контроль (мониторинг) и анализ. Представим данную систему управления затратами с разбивкой на уровни и обозначим для каждого центра управления затратами соответствующие ему функции управления затратами (рис. 5). В схему включены все важнейшие центры управления затратами и укрупнено – центры формирования затрат. Применение предлагаемой схемы позволяет полноценно реализовать все функции управления затратами, что является необходимым условием успешного функционирования структуры.

На оперативном уровне управления затратами целью является поддержание величины затрат на определенном уровне, на тактическом – сокращение затрат, на стратегическом – сокращение затрат при укреплении стратегической позиции предприятия.

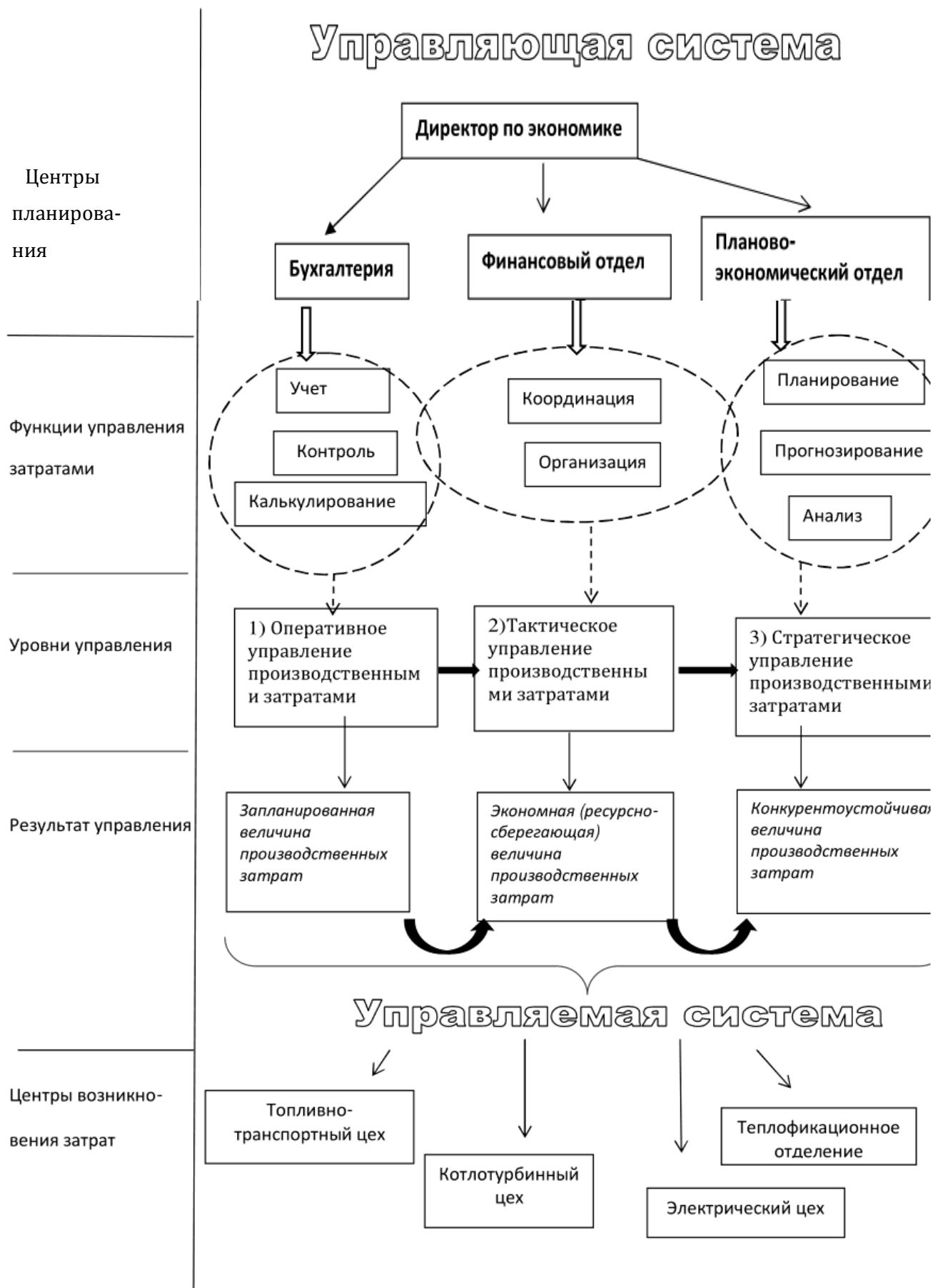


Рисунок 5 – Система управления затратами энергетического предприятия

### 2.3 Бухгалтерский учет и управленческая отчетность как элементы системы управленческого учета

Для представления информации в виде отчетов необходима соответствующая организация бухгалтерского учета различных групп доходов, расходов и финансовых результатов организации. Использование маржинального подхода в учетной политике стало возможным в связи с выделением финансового и управленческого учета. В этих условиях возникает необходимость перехода от однорядной к двухрядной системе счетов.

Инструкция по применению Плана счетов, утвержденная Приказом Минфина России от 31 октября 2000 года № 94н, рекомендует использовать счета 20-29 для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), а счета 30-39 – для учета расходов по элементам<sup>34</sup>. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов-экранов. Состав и методику использования счетов 20-39 при таком варианте учета организация устанавливает исходя из особенностей деятельности, структуры, методов управления на основе рекомендаций Минфина России. В отношении управленческого учета затрат специалисты предлагают использовать два подхода<sup>35</sup>.

Вариант первый. Счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе бухгалтерского учета без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. В разделе III Плана счетов специалисты рекомендуют открыть счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», 37 «Отражение общих затрат». Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают в дебет отражающего счета записью: «Дебет счета 37, кредит счетов 30, 31, 32, 33, 34». Собранные на счете 37

<sup>34</sup> Остаев, Г. Управленческий учет: учебник/ Г. Остаев. – М.: Дело и Сервис, 2015. – 272 с.

<sup>35</sup> Герасимова, Л. Н. Методы управленческого учета: учебник/ Л. Н. Герасимов. – М.: Проспект, 2016. – 184 с.

суммы распределяют между калькуляционными счетами и записывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44.

Вариант второй основывается на выделении счетов 20-29 по учету затрат на производство в самостоятельную систему счетов управленческого учета, отделенную от системы других синтетических счетов бухгалтерского учета. Для этого к имеющимся счетам необходимо добавить специальный отражающий счет 27 «Распределение общих затрат», зеркально противоположный счету 37. Как и в первом варианте, все расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете группируют на счетах 30-34 по элементам затрат. Ежемесячно эти счета закрывают в дебет счета 37. Одновременно те же суммы расходов записывают по кредиту другого отражающего счета 27 в корреспонденции со счетами 20, 23, 25, 26, 29. Чтобы обеспечить баланс в системе счетов бухгалтерского учета (после отделения от нее счетов управленческого учета), используют синтетический счет 38 «Незавершенное производство» для учета стоимости заделов незавершенного производства и остатков полуфабрикатов собственной выработки.

Кроме того, по поручению Минфина России специалисты ЗАО «Союзаудит»<sup>36</sup> в течение 4 лет разрабатывали проект плана счетов бухгалтерского учета европейского типа. Он состоит из 10 классов счетов, каждый из которых включает до 9 групп счетов, а в каждой группе может быть до 9 синтетических счетов. Все счета разбиты на 3 раздела: счета финансового учета (7 классов счетов); счета управленческого учета (объединяют 2 класса: 7 «Учет издержек и расходов» и 8 «Учет запасов и обязательств»); счета забалансового учета (1 класс). Входящие в класс 7 счета позволяют перегруппировать расходы и доходы, отражаемые на счетах финансового учета, для получения, обобщения и детализации информации об издержках производства в калькуляционном разрезе, для контроля по аналитическим центрам, структурным единицам, по любым другим параметрам, не получающим отражения в финансовом учете. Финансовые результаты, полученные на счетах управленческого и финансового учета, в конечном итоге равнозначны, что

---

<sup>36</sup> Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебник / К. Друри, под ред. Л.В. Речицкая ; пер. В.Н. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 735 с.

повышает значение и ценность информации управленческого учета. Класс 8 содержит счета для получения дополнительной информации о состоянии материальных оборотных активов, их качественном вещественном содержании, количественных параметрах и оценке, а также детальной информации о коммерческих расчетах, других показателях о формировании и состоянии оборотных запасов и расчетов. Необходимость применения счетов, объединяемых классом 8, возникает тогда, когда руководство организации не удовлетворяет содержание и детализация информации, формируемой на счетах финансового учета. Решение о применении счетов класса 8 выносится при утверждении учетной политики организации с указанием характеристики информации, отвечающей потребностям организации. В данный класс входят следующие группы счетов: 71 «Издержки производства по продукции, работам и услугам», 72 «Издержки производства по аналитическим центрам», 73 «Издержки отчетного периода», 74 «Прочие расходы и доходы», 75 «Выпуск и продажа продукции», 76 «Финансовые результаты», 77 «Перераспределение расходов», 78 «Перераспределение доходов», 79 «Другие перераспределения и закрытие счетов», 81 «Приобретение материалов», 82 «Материальные запасы», 84 «Товары и готовая продукция», 85 «Обязательства по коммерческим расчетам», 86 «Прочие обязательства».

Рассмотрев предложенные подходы к организации бухгалтерского учета для целей управленческого учета и накопленный специалистами опыт анализа европейского плана счетов, мы можем заключить, что использование первого подхода к организации учета затрат более предпочтительно. Это объясняется тем, что применение единой системы счетов финансового и управленческого учета позволит формировать отчеты не только по центрам финансовой ответственности, что может быть реализовано и с использованием второго варианта, но и по элементам и статьям калькуляции. Применение первого подхода дает широкий диапазон форм представления информации, а соответственно, большую возможность оценки причин возможных отклонений фактических данных от запланированных.

Однако предлагаемые подходы касаются возможности управленческого учета затрат по основной деятельности, оставляя без внимания остальные хозяй-

ственные операции (доходы, формирование финансовых результатов и т.д.). План счетов европейского типа позволяет представить в составе отчетности развернутую информацию для принятия управленческих решений. Однако он не был адаптирован к применению для российского плана счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности предприятий.

Прежде всего, управленческий план счетов должен позволять легко делать выборки данных по определенному признаку, например по центрам ответственности, видам продукции, сотрудникам, временным периодам и т. д. Для этого необходимо каждой статье доходов и расходов, каждому центру ответственности и каждому виду деятельности присвоить соответствующие коды. Система кодов должна быть построена таким образом, чтобы обеспечить взаимосвязь учета и бюджетирования. Для этого оба процесса разрабатываются на основе одной организационно-функциональной модели предприятия. Для систем учета и бюджетирования разрабатывается одинаковая номенклатура статей затрат и доходов, при этом каждой из статей присваивается определенный код, позволяющий легко находить и группировать данные.

Чтобы обеспечить взаимосвязь управленческой отчетности с бюджетированием, мы предлагаем использовать единую систему счетов бухгалтерского управленческого учета. В табл. 1 представлен порядок формирования счетов второго и третьего порядка в управленческом учете на примере некоторых счетов учета доходов и расходов для предприятий энергетики.

Таблица 1 – Система счетов управленческого учета для предприятий энергетики

Синтетические счета	Счета второго порядка	Счета третьего порядка
<b>20 «Прямые производственные затраты»</b>	По цехам, видам продукции.	
<b>25 «Общепроизводственные затраты»</b>	-	Аналитический учет по элементам затрат
<b>26 «Управленческие затраты»</b>	-	То же
90 «Продажи»	90.1 «Выручка»	90.1.1 «Выручка от продажи электроэнергии»
		90.1.2 «Выручка от продажи мощности»
		90.1.3 «Выручка от продажи теплоэнергии»
		90.1.4 «Выручка от продажи услуг подключения теплосети»



Продолжение табл. 1

		90.1.5 Выручка от продажи химически очищенной воды»
		90.1.6 Выручка по производству горячей воды» и тд.
	90.2 «Себестоимость продаж»	90.2.1 «Себестоимость продажи электроэнергии»
		90.2.2 «Себестоимость продажи мощности»
		90.2.3 «Себестоимость продажи теплоэнергии»
		90.2.4 «Себестоимость продажи услуг подключения теплосети»
		90.2.5 Себестоимость продажи химически очищенной воды»
		90.2.6 Себестоимость производства горячей воды» и тд.
	90.3 «Налог на добавленную стоимость»	90.3.1 «НДС от продажи электроэнергии»
		90.3.2 «НДС от продажи мощности»
		90.3.3 «НДС от продажи теплоэнергии» и тд.
	90.5 «Прибыль/убыток от продаж»	90.5.1 «Прибыль/убыток от продажи электроэнергии»
		90.5.2 «Прибыль/убыток от продажи мощности»
90.5.3 «Прибыль/убыток от продажи теплоэнергии» и тд.		
91 «Прочие доходы и расходы»	91.1 «Прочие доходы »	91.1.1 « Аналитический учет по видам доходов»
	91.2 «Прочие расходы»	91.2.1 « Аналитический учет по видам расходов»
	91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	-
99 «Прибыли и убытки»	99.1 «Прибыль/убыток от основной деятельности»	99.1.1 «Прибыль/убыток от продажи электроэнергии»
		99.1.2 «Прибыль/убыток от продажи мощности» и тд.
	99.2 «Прибыль/убыток от прочей деятельности»	99.2.1 «Прибыль/убыток от финансовой деятельности»
		99.2.2 «Прибыль/убыток от инвестиционной деятельности»
		99.2.3 «Прибыль/убыток по прочим доходам/расходам»

В предложенной нами системе выделены счета бухгалтерского учета, названия которых изменены по сравнению с названиями в соответствии с приказом № 94н. Изменения коснулись счетов 20, 23, 25, 26 и 29, то есть счетов учета затрат на производство. Это обусловлено необходимостью отдельного учета переменных и постоянных затрат основного, вспомогательных и обслуживающих производств в связи с использованием метода «директ-костинг». Сущность предлагаемого разделения затрат в бухгалтерском учете заключается в следующем. Все

косвенно распределяемые затраты можно разделить на следующие группы: управленческие затраты, которые учитываются и планируются на уровне предприятия в целом, и общепроизводственные затраты, учитываемые и планируемые на уровне цехов основного, вспомогательного и обслуживающих производств. Общехозяйственные расходы имеют четко выраженный постоянный характер. Прямые затраты соответствующих цехов и хозяйств учитываются непосредственно на счетах 20, 23 и 29. Косвенно распределяемые общепроизводственные затраты отражаются на счете 25, затраты по управлению предприятием – на счете 26, а затраты, связанные с продажей продукции – на счете 44.

Учет по методу «директ-костинг» может быть организован как учет фактических затрат и результатов, либо как учет плановых затрат и результатов и отклонений от них. Для обеспечения взаимосвязи бюджетирования и бухгалтерского учета в рамках единой системы управленческого учета мы считаем более предпочтительным применение второго варианта. Поэтому в предлагаемой структуре плана счетов бухгалтерского учета предусмотрены субсчета и счета аналитического учета для отражения плановых величин и отклонений<sup>37</sup>.

Успех управленческой деятельности в значительной степени зависит от того, насколько быстро и качественно происходит обработка всей необходимой документации, движение которой осуществляется по определенным маршрутам от места составления или поступления в организацию до отправки заинтересованным организациям или сдачи на хранение в архив. В регламенте документооборота должен определяться не только порядок отражения хозяйственной деятельности в управленческом учете, но и состав управленческой отчетности. Каждому из отчетов должна быть дана краткая характеристика, необходимо также определить периодичность формирования отчетов и представления их руководству<sup>38</sup>.

В соответствии с определением, данным Министерством финансов РФ, «Управленческая отчетность предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). В

---

<sup>37</sup> Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 400 с.

<sup>38</sup> Селин, С.А. Совершенствование управленческого учета и отчетности // АСИ. 2016. №1.

связи с этим содержание, периодичность, сроки, формы и порядок ее составления определяется самостоятельно хозяйствующим субъектом. <...> Главная задача в области управленческой отчетности заключается в широком распространении передового опыта ее организации, а также опыта использования ее в управлении хозяйствующим субъектом».

Основными факторами, влияющими на выбор способа представления, формата и структуры определенного управленческого отчета, являются содержание предоставляемой информации, потребности пользователей отчетов, соображения экономичности их получения и передачи. Главными требованиями к формату и содержанию управленческой отчетности являются доступность для восприятия, степень детализации информации, порядок оформления отчетов, необходимость их стандартизации.

Подводя итоги исследования, можно представить общую схему этапов калькулирования себестоимости продукции предприятий энергетики (рис. 6).

На первом этапе все плановые первичные затраты на производство, управление и продажу и отклонения фактических затрат от плановых отражаются на счетах учета затрат по элементам (30-34). На втором этапе определяются все прямые затраты на производство относительно всех существующих цехов на предприятии. На третьем этапе формируются косвенные затраты, также по цехам. На четвертом этапе происходит распределение косвенных затрат по видам продукции, относительно условного расхода топлива. На последнем этапе происходит передача энергии потребителям за вычетом понесенных потерь энергии.

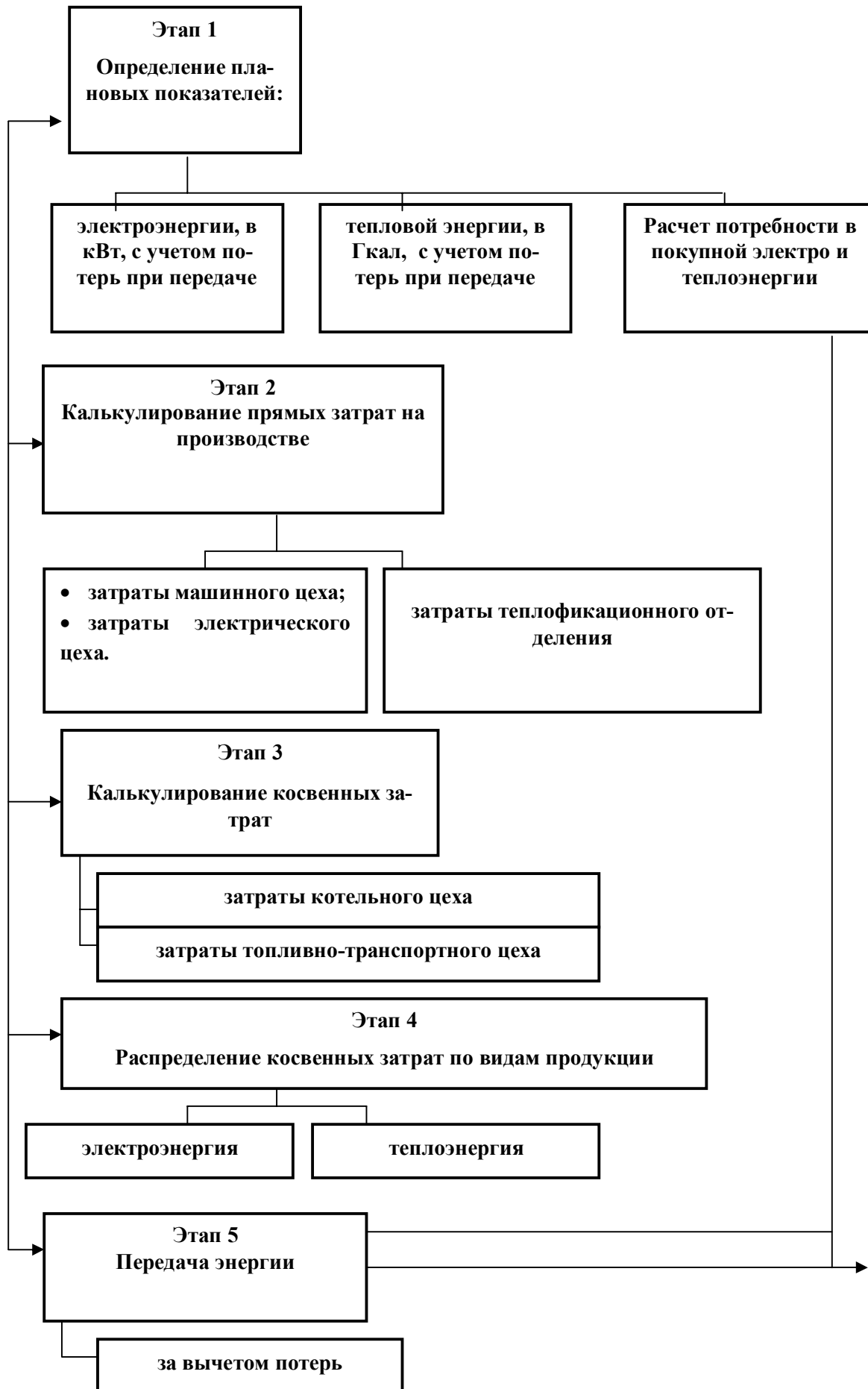


Рисунок 6 – Этапы калькулирования себестоимости продукции предприятий энергетики

По результатам проведенного в данном разделе исследования можно сделать следующие выводы.

1. При определении элементов системы управленческого учета мы опираемся на точку зрения Ч. Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, которые выделяют в качестве их ценообразование, бюджетирование, анализ финансовых результатов, бухгалтерский учет и управленческую отчетность. В рамках бюджетирования разрабатываются планы производства и продаж, соотносительно с планируемым объемом продаж устанавливается цена на производимую продукцию, на основе этих показателей рассчитывается планируемое изменение прибыли. На основе данных планов составляются прогнозы финансового состояния, изменения прибылей и убытков и движения денежных потоков. На основе учета фактов хозяйственной деятельности и данных бюджетов составляется управленческая отчетность, в которой плановые данные сопоставляются с отчетными. На основе информации, получаемой из управленческой отчетности, проводится анализ финансовых результатов, по результатам которого разрабатываются бюджеты на следующий период.

2. Основным методом организации системы управленческого учета с использованием указанных элементов мы предлагаем использовать маржинальный подход, применение которого в практической деятельности позволяет решать такие важные задачи управления предприятием, как определение нижней границы цены и объема продаж; оценка прибыльности различных видов продукции; разработку оптимальной программы выпуска и реализации продукции для получения необходимой прибыли.

3. Использование маржинального подхода в анализе финансовых результатов позволяет рассчитывать ряд экономических показателей, на основании которых можно делать выводы о рентабельности и устойчивости производства продукции, выполнения работ центром финансовой ответственности, прогнозировать изменение прибыли и рентабельности в зависимости от изменения объема производства, выполнения работ (продаж), цен на продукцию и работы, величины переменных или постоянных затрат. Бухгалтерский учет с использованием маржи-

нального подхода предлагается организовать как учет плановых затрат и результатов и отклонений от них для обеспечения взаимосвязи бюджетирования и бухгалтерского учета в рамках единой системы управленческого учета. С этой целью в рабочий план счетов предлагается введение счетов управленческого учета 30-39. На первом этапе все плановые первичные затраты на производство, управление и продажу и отклонения фактических затрат от плановых отражаются на счетах учета затрат по элементам (30-34). На втором этапе определяются все прямые затраты на производство относительно всех существующих цехов на предприятии. На третьем этапе формируются косвенные затраты, также по цехам. На четвертом этапе происходит распределение косвенных затрат по видам продукции, относительно условного расхода топлива. На последнем этапе происходит передача энергии потребителям за вычетом понесенных потерь энергии.

4. При внедрении элементов системы управленческого учета на предприятиях энергетики требуется учитывать отраслевые особенности их деятельности, к числу важнейших из которых отнесены: использование рыночного ценообразования с сочетанием государственных регулируемых цен и тарифов; влияние конфигурации структуры генерирующих мощностей и используемых энергоресурсов и сезонных факторов на себестоимость, вызывающая необходимость установления дифференцированных цен по районам и регионам.

## РАЗДЕЛ III. МЕРОПРИЯТИЯ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПАО «КУЗБАССЭНЕРГО»

### 3.1 Характеристика основных показателей деятельности и элементов системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго»

Данные для анализа основных показателей деятельности ПАО «Кузбассэнерго» представлены в табл. 2.

Таблица 2 – Динамика основных показателей деятельности ПАО «Кузбассэнерго» за 2015-2017 гг.

Показатели	2015г.	2016г.	2017г.	Отклонение			
				За 2015-17 гг.		За 2016-2017гг.	
				В сумме	В %	В сумме	В %
Выручка, млн.руб.	14 322	18 704	29 724	+15 402	2р.	+11 020	1,6р.
Среднегодовая стоимость основных фондов, млн.руб.	5 628	27 562	46 941	+41 313	8р.	+19 379	1,8р.
Среднесписочная численность АУП, чел.	11	12	14	+3	127,3	+2	116,7
Среднесписочная численность рабочих, чел.	1278	1395	1505	+227	117,76	+110	107,89
Себестоимость продаж, млн.руб.	13 443	14 295	20 416	+ 6 973	1,5р.	+ 6 121	1,4р.
Прибыль от продаж, млн.руб.	852	4 391	9 284	+ 8 432	10,9р	+ 4 893	2р.
Чистая прибыль(убыток), млн.руб.	-288	1 434	5 864	+6 152	-	+ 4 430	4р.
Затраты на 1 руб. выручки, коп.	94,05	76,53	68,76	- 25,29	73,11	- 7,77	89,85
Рентабельность (убыточность) основных фондов, %	- 4,91	12,32	15,38	+20,29	-	+3,06	-
Рентабельность продаж, %	5,95	23,47	31,24	+ 25,29	-	+7,77	-
Коэффициент независимости на конец года	0,162	0,133	0,250	+0,088	-	+0,117	-
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	5,17	6,53	3,15	-2,02	-	-3,38	-
Коэффициент реальной стоимости основных и материальных оборотных средств в имуществе предприятия	0,19	0,83	0,83	+0,64	-	0	-
Коэффициент реальной стоимости основных средств в имуществе предприятия	0,16	0,82	0,81	+0,65	-	-0,01	-
Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств	0,43	0,73	0,63	+0,2	-	-0,1	-
Коэффициент абсолютной ликвидности на конец года	0,04	0,29	0,01	-0,03	-	-0,28	-
Коэффициент критической ликвидности	0,21	0,18	0,25	+0,04	-	+0,07	-
Коэффициент текущей ликвидности на конец года	0,25	0,32	0,43	+0,18	-	+0,11	-

Приведенные данные свидетельствуют о том, что предприятием ОАО «Кузбассэнерго» в 2015 г. был получен убыток. Положительным моментом несомненно является получение прибыли организацией в 2016 и 2017 гг.: в 2017 г. по сравнению с 2016 г. прибыль увеличилась в 4 р. (на 4 430 млн. руб.). Это произошло в результате увеличения прибыли от продаж с 2016 по 2017 гг. В целом за период 2015-2017 гг. выручка ПАО «Кузбассэнерго» увеличилась в 2р., а именно на 15 402 млн. руб. Основное увеличение произошло в период с 2016 по 2017 гг. (на 11 020 млн. руб.). Отрицательным моментом является снижение общей величины источников в период 2016-2017гг. Затраты на 1 руб. выручки с 2015-2017 гг. снизились на 7,77 коп., а в период 2015-2017 гг. и вовсе на 25,29 коп., что составляет снижение на 26,89 % и 10,15 % соответственно. Среднегодовая стоимость основных фондов организации увеличилась в 8 р. (на 41 313 млн. руб.). Это свидетельствует о положительных тенденциях в динамике и расширении материально-технической базы производства.

Рассматривая среднесписочную численность административно-управленческого персонала, можно сказать о том, что на протяжении всего анализируемого периода она продолжала расти: в период 2015-2017 гг. возросла на 27,3 %, что может говорить о том, что персонал не справляется со своими обязанностями, тем самым появляется необходимость в увеличении численности управленческого персонала.

По рассчитанным коэффициентам можно говорить о финансовой неустойчивости предприятия. Так, лишь 25% имущества сформировано за счет собственного капитала при нормативе 50%. Также у предприятия отсутствуют собственные оборотные средства, что говорит о том, что собственного капитала предприятия недостаточно для покрытия внеоборотных активов, то есть для осуществления нормальной финансово-хозяйственной деятельности. Предприятие неплатежеспособно. На каждый рубль краткосрочных обязательств приходится 43 коп. ликвидных активов и лишь 1 % обязательств предприятие сможет оплатить немедленно после отчетной даты.



Далее рассмотрим состояние элементов системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго».

Основными видами деятельности ПАО «Кузбассэнерго» являются производство электроэнергии тепловыми электростанциями; передача пара и горячей воды (тепловой энергии); оптовая торговля электрической и тепловой энергией (без их передачи и распределения); консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления.

Приказом от 25.12.2014 г. № 117 «О формировании учетной политики» установлен следующий порядок организации учетного процесса и отражения в учете отдельных видов хозяйственных операций.

1. Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности осуществляется с привлечением специализированной организации – общего центра обслуживания (ОЦО). Для учета и обработки учетной информации применяется интегрированная система управления SAP ERP. Для учета и обработки учетной информации по потребителям тепловой энергии применяется программное обеспечение КИС «Теплосбыт-СГК» (Omni-US). Компания применяет электронный документооборот для обмена первичными документами по операциям покупки и реализации товаров (работ, услуг) с контрагентами, с которыми заключены соответствующие соглашения.

2. В течение отчетного месяца формируются собственные (первичные) затраты всех типов участков на 30-х счетах с указанием видов деятельности, выполняемых участками. Расходы, собираемые по дебету счетов 23 и 26 распределяются между видами продукции пропорционально сумме прямых затрат. Незавершенное производство по видам продукции отсутствует. Коммерческие расходы полностью признаются в текущем периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности и списываются в дебет счета 90 «Себестоимость продаж» по аналитическому признаку «Расходы на продажу». Управленческие расходы распределяются между производственными единицами (станциями сетями) и видами продукции пропорционально условно-постоянным затратам.

3. Калькулирование затрат формируется по следующим элементам: материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

4. Доходами по обычным видам деятельности признаются поступления от продажи электрической энергии, продажи мощности, продажи тепловой энергии, продажи теплоносителя в виде химочищенной воды, горячее водоснабжение, от продажи товаров, работ, услуг (услуг по подключению к тепловым сетям, услуги по тех. присоединению к электрическим сетям, компенсации реактивной мощности, от предоставления имущества в аренду (лизинг, сублизинг), услуг по посредническим договорам, консультационных и маркетинговых услуг, прочих услуг по информационному обеспечению и обучению и т.д.).

5. Расходами по обычным видам деятельности Компании признаются расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов (МПЗ); расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки МПЗ для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи; расходы, возникающие в процессе продажи (перепродажи товаров) – коммерческие расходы, управленческие расходы и др.; расходы по предоставлению имущества в аренду (лизинг, сублизинг); суммы налога на имущество, земельного налога, водного налога, транспортного налога, рассчитанные в соответствии с налоговым законодательством.

Для целей управленческого учета на предприятии не проводится анализ отчетности внутренними пользователями для принятия решений. Анализ финансовых результатов должен проводиться на основе сопоставления плановых и фактических данных отчетного периода, необходимо сравнивать всю сумму фактических затрат с совокупными плановыми затратами по каждой операции центра финансовой ответственности, что позволит эффективно управлять затратами. Однако по каждому центру на предприятии не определяются отклонения по элементам и не анализируются в соответствии с ценами и количеством ресурсов. Также не рассчитываются экономические показатели, на основании которых можно было бы сделать выводы об устойчивости производства продукции, выполнении работ

центрами финансовой ответственности, прогнозировании изменения прибыли и рентабельности в зависимости от продаж, цен на продукцию, величины переменных и постоянных затрат.

Что касается ведения управленческого учета, то на предприятии составляется документ в Microsoft Excel, в котором лишь формируют доходы и расходы по всем производственным единицам, также накопительно. В этом документе отражается информация как планируемая, так и фактическая о доходах от основной деятельности, прочей деятельности, прочих доходах, также обычных расходов по экономическим элементам и прочих расходах. Несмотря на это, план-фактный анализ не проводится, сформированная информация о доходах и расходах не анализируется для принятия каких-либо дальнейших решений.

Также на предприятии формируется раз в год бюджет движения денежных средств (БДДС) специализированным отделом. Бюджет движения денежных средств – это план движения расчётного счёта и наличных денежных средств в кассе предприятия, отражающий все прогнозируемые поступления и изъятия денежных средств в результате хозяйственной деятельности. БДДС показывает возможные поступления предоплаты за поставляемую продукцию (на расчётный счёт или в кассу), авансовые платежи, задержки поступлений за отгруженную ранее продукцию. БДДС отражает потребность во внешнем финансировании (объем кредитов, инвестиций), а также способствует более точному определению объемов внешнего финансирования. Назначение документа состоит в обеспечении сбалансированности поступлений денежных средств (соответствующих планируемому доходу) и их списании (в соответствии с запланированными расходами по бюджетным периодам). БДДС составляется на весь бюджетный период с ежемесячной детализацией.

На анализируемом предприятии для учета и обработки учетной информации применяется интегрированная система управления SAP ERP. SAP ERP (SAP Enterprise Resource Planning – планирование ресурсов предприятия) – это платформа, созданная для поддержки компаний любого размера и любой отрасли. Доступ на основе ролей к важнейшим данным, приложениям и аналитическим

инструментам позволяет оптимизировать процессы закупок, производства, обслуживания, сбыта, управления финансами и кадрами.

Сама система представляет собой «конструктор» из связанных между собой модулей, каждый из которых отвечает за определенные задачи предприятия. Названия модулей – сокращения от функционала: FI – finance (финансы), LO – logistic (логистика), SD – sales and distribution (продажи и дистрибуция), HR – human resources (персонал), и т.д. Поскольку на Западе финансы и бухгалтерия – это тождественные понятия, поэтому в SAP ERP данный модуль предназначен для бухгалтерии. Таким образом, в зависимости от целей внедрения решения SAP ERP им могут пользоваться различные сотрудники, которым для работы необходима информация, хранящаяся в системах. Это – сотрудники коммерческого отдела, отделов ИТ, маркетинга, бухгалтерии и др. Помимо стандартного функционала существует еще большое количество расширений для SAP ERP, также разрабатываемых SAP. Данная система управления предполагает ведение и управленческого учета, однако на ПАО «Кузбассэнерго» для целей управленческого учета она не используется.

Как уже было сказано ранее, установление регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике осуществляется регулирующими органами в соответствии с целями и принципами государственного регулирования, предусмотренными Федеральным законом от 26.03.2003г. №35-ФЗ «Об электроэнергетике» и нормативными правовыми актами, в том числе устанавливающими правила функционирования оптового и розничных рынков<sup>39</sup>. Что же касается непосредственно порядка расчета и установления тарифов регулирующими органами (Федеральной службой по тарифам, Региональными энергетическими комиссиями и Региональными Службами по тарифам) для субъектов естественных монополий, то он определен Постановлением Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178 «О ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике». На ПАО «Кузбассэнерго» существует отдел тарифообразования, занимающийся расчетом тарифов на тепловую энергию, теплоноситель, горячую воду, а также электроэнер-

---

<sup>39</sup> Федеральный закон от 26.03.2003г. №35-ФЗ «Об электроэнергетике».

гию(мощность). Энергетическое производство отличается рядом особенностей, которые значительно влияют на организацию учета затрат и калькулирование себестоимости продукции. Рассмотрим, как же формируется себестоимость на анализируемом предприятии энергетики.

Себестоимость электрической и тепловой энергии – важнейший экономический показатель работы энергопредприятий, представляет собой совокупность затрат в денежном выражении овеществленного и живого труда в процессе производства на электростанциях, передачи и распределения энергии в сетях. Для энергетического производства характерно комплексное использование топлива для выработки одновременно тепло- и электроэнергии, что вызывает необходимость распределения топлива между указанными видами продукции.

В полную себестоимость продукции, наряду с затратами на производство включаются и расходы на ее передачу до потребителя, т.е. определяется полная себестоимость энергии на условиях франко-потребитель. Полная себестоимость энергии складывается из производственной себестоимости энергии на электростанциях, производственной себестоимости передачи и распределения энергии в теплосетях и электросетях и расходов по содержанию аппарата энергоуправления. Цикл производства энергии на электростанции завершается отпуском электроэнергии с шин, а теплоэнергии – с коллекторов станции. Передача и распределение электроэнергии вызывает необходимость её трансформации с низкого на высокое напряжение (на повысительных подстанциях) и с высокого на низкое напряжение (на понизительных) подстанциях, что связано с технологическими потерями электроэнергии как при трансформации, так и при её передаче по сетям, однако эти потери не отражаются отдельной статьёй.

На ПАО «Кузбассэнерго» применяется простой, попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. На электростанциях калькулируют себестоимость не выработанной, а отпущенной в сеть энергии, т.е. всей выработанной энергии за минусом расхода ее на собственные нужды. Отличительной чертой себестоимости энергии является наличие расходов по содержанию резерва мощности на электростанциях и в сетях в целях обеспечения беспере-

ребойности энергоснабжения потребителей, а также наличие расходов, вызванных ограничением объема производства электроэнергии на отдельных электростанциях диспетчерским графиком энергосистемы.

На ПАО «Кузбассэнерго» особенностью производства является наличие цехов или стадий производства (места возникновения затрат) на ее производственных единицах: топливно-транспортный, котельный, машинный, электрический и теплофикационное отделение. Каждый из этих цехов и является объектом учета затрат. Перечень затрат, включаемых в себестоимость каждого цеха, представлен в табл. 3.

Таблица 3 – Состав затрат, включаемых в себестоимость цехов энергетического производства

Название цеха	Перечень затрат
Топливо-транспортный цех	Расходы на содержание складов хранения топлива, на доставку топлива от поставщика до топливного склада, по переброске топлива со складов до разгрузочных устройств, по механической подаче топлива и тп.
Котельный цех, включая химводоочистку	Стоимость используемого топлива, расходы лабораторий по измерению и регистрации показателей, затраты на очистку воды и т.д.
Машинный цех	Затраты по эксплуатации, текущему ремонту и амортизации зданий и оборудования цеха, зарплата цеха с отчислениями и т.д.
Теплофикационное отделение	Затраты по котлам и бойлерным установкам, включая расход топлива; зарплата и др.
Электрический цех	Расходы на эксплуатацию и обслуживание энергоустановок, на производство электроэнергии и т.д.

На порядок исчисления себестоимости оказывает влияние номенклатура вырабатываемой продукции. Поскольку на анализируемом предприятии вырабатывается два вида продукции – электрическая и тепловая энергия, то все затраты должны быть распределены между этими видами. Эта продукция и является в энергетике объектом калькулирования. Калькуляционной единицей на энергопредприятиях является себестоимость единицы электроэнергии – 1 кВт и тепловой энергии – 1 Гкал.

В соответствии с требованиями управленческого учета в учетных системах обеспечивается классификация всех статей затрат по обычным видам деятельности на условно-постоянные и условно-переменные. Условно-постоянными расходами на анализируемом предприятии являются такие, которые почти не зависят от объема производимой продукции (затраты на вспомогательные материалы,

амортизационные отчисления, общестанционные расходы). Условно-переменные затраты – это затраты, которые в основном прямо пропорциональны объему продукции (выработке энергии), к ним относятся затраты на топливо, плата за воду, погрузка и разгрузка топлива и т.д.

Затраты группируются по экономическим элементам затрат и по статьям калькуляции. На основе калькуляции рассчитывается себестоимость единицы продукции, затраты распределяются между видами продукции и услуг. В калькуляции затраты группируются по следующим статьям: топливо на технологические цели; вода на технологические цели; основная заработная плата производственных рабочих и дополнительная (данная заработная плата на ОАО «Кузбассэнерго» предназначена для создания резерва денежных средств, необходимых для оплаты отпусков работников, и зависит от продолжительности отпуска); отчисления на социальные нужды; расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, в том числе: амортизация производственного оборудования; отчисления в ремонтный фонд; расходы по техническому обслуживанию сетей и устройств; расходы по подготовке и освоению производства (пусковые расходы); цеховые расходы (заработная плата аппарата управления цехом, амортизация и расходы по содержанию и ремонту зданий и инвентаря общецехового назначения, расходы по охране труда); общезаводские (общестанционные) расходы (заработная плата административно-управленческого аппарата, командировочные, канцелярские расходы, амортизация и расходы по содержанию и ремонту общестанционных средств и др.); покупная энергия. Как видно из перечня, номенклатура производственных затрат в энергетике отличается от общепринятой. Кроме этого, отличие выявляется еще и в том, что на энергопредприятиях расходы, связанные со сбытом энергии, по сути являющиеся внепроизводственными расходами, включаются в производственную себестоимость.

По статье «Топливо на технологические цели» в энергетике отражается фактически израсходованное на производство электрической и тепловой энергии топливо в натуральных измерителях. Расход топлива зависит от количества вырабатываемой энергии согласно данным оперативного и бухгалтерского учета. На

электростанции расход натурального твердого топлива определяют путем взвешивания, количество мазута замеряют в расходных баках, а газа – при помощи газомеров. При планировании себестоимости энергии и годовых издержек производства расход топлива определяется на основе планового энергобаланса станции, рассчитываемого исходя из плановых заданий станции на данный период времени по выработке и отпуску тепла.

Учет забранной и израсходованной воды ведется на основании водомеров по статье «Вода на технологические цели». По этой же статье отражаются расходы на химическую очистку воды, включая заработную плату персонала с отчислениями в социальные фонды, занятого очисткой, и материалы для очистки воды.

Расходы на зарплату промышленного персонала отражаются по статье «Заработная плата производственных рабочих». По этой статье отражают расходы на оплату труда производственных рабочих и прочих работников, обслуживающих процесс производства, передачи и распределения энергии. Фонд оплаты труда определяется исходя из штатного расписания и других документов по оплате труда, установленных законодательно и утвержденных на предприятии. Дополнительная заработная плата включает в себя оплату отпусков, премий и прочие выплаты.

Статья «Амортизация производственного оборудования» наряду с затратами на топливо и расходами на оплату труда занимает 90–95 % от общей суммы затрат на предприятии. Начисление амортизации производится по всем видам основных фондов, используемых на энергопредприятиях.

Расходы по подготовке и освоению производства представляют собой пусковые затраты, связанные с введением в производство линий электропередач, монтажом, наладкой и испытанием оборудования на новых и реконструированных электростанциях.

По статье «Цеховые расходы» отражаются затраты, связанные с пусковыми расходами и обслуживанием цехов производственного назначения. Статья «Общестанционные расходы» аналогична по составу и экономической сущности общехозяйственным и общепроизводственным расходам.

Особенность выработки энергии оказывает влияние на структуру производ-



ственных затрат и номенклатуру статей калькуляции. Наибольший удельный вес в себестоимости энергии занимает топливо на технологические цели (75-80 %), поскольку энергетика характеризуется высокой фондоёмкостью и топливоёмкостью с относительно низкой трудоемкостью.

Значительная фондоемкость тепловых сетей предопределяет высокий удельный вес амортизации в себестоимости энергии.

Энергосистемы отпускают потребителям, как энергию своих электростанций, так и покупную. В связи с этим в номенклатуру статей включается статья «Покупная энергия», что усложняет учет и вызывает необходимость расчетов за покупную энергию. Продукция анализируемого предприятия не состоит из отдельных деталей, узлов, для её производства не требуются полуфабрикаты и др., поэтому в номенклатуру статей не включаются статьи «Сырьё и материалы», «Возвратные отходы», «Потери от брака», «Покупные изделия и полуфабрикаты».

Калькулирование на энергопредприятиях начинается с распределения расхода условного топлива между видами энергии. Для этого на основании расхода условного топлива в натуральном выражении на производство каждого вида энергии рассчитывается его удельный вес. Расход условного топлива устанавливается технической службой предприятия. Далее подсчитываются затраты по каждому цеху по статьям расходов. Особенность энергетического производства в том, что затраты отдельных цехов полностью относятся на себестоимость продукции, а некоторые распределяются между тепловой и электрической энергией.

Рассмотрим, каким образом формируется себестоимость тепловой и электрической энергии на ПАО «Кузбассэнерго» (табл. 4).

Таблица 4 – Механизм формирования себестоимости тепловой и электрической энергии на ОАО «Кузбассэнерго»

Вид продукции	Электроэнергия	Тепловая энергия
Прямые затраты	Машинный цех	Теплофикационное отделение
	Электрический цех	
Косвенные затраты	Котельный цех	
	Топливо-транспортный цех	

Как видно из табл. 4, между видами энергии распределяются затраты котельного и топливо-транспортного цехов; теплофикационное отделение относится только на себестоимость тепловой энергии, а машинный и электрический

цеха – на стоимость электрической энергии. Чтобы сформировать полную себестоимость энергии, необходимо также распределить между видами энергии общестанционные расходы. Общестанционные расходы на анализируемом предприятии перераспределяются на определенные виды деятельности пропорционально условно-постоянным затратам, сформированным по видам деятельности на момент распределения. При этом расходы на услуги по передаче и распределению тепловой энергии исключаются из условно-постоянных затрат.

Методика калькулирования себестоимости позволяет разграничивать составляющие себестоимости не только по их экономическому содержанию, но и по направлению затрат, устанавливать фактический уровень затрат по каждой стадии производства и отдельным статьям калькуляции, а в сопоставлении с плановыми заданиями – выявлять отклонения, предотвращать перерасходы и устранять причины их образования. Затраты управленческих участков производственных единиц (ТЭЦ, ГРЭС) квалифицируются как общепроизводственные расходы. Затраты управленческих участков Исполнительного Аппарата (ИА)/управленческих МВЗ управления ПАО «Кузбассэнерго» признаются общехозяйственными расходами.

Расходы основного производства по изготовлению готовой продукции, осуществленные, на производственных единицах, передаются на Исполнительный аппарат, где формируется себестоимость готовой продукции. Управленческие расходы распределяются между производственными единицами (станциями сетями) и видами продукции пропорционально условно-постоянным затратам, сформированным на станциях, сетях по соответствующим видам продукции, кроме электроэнергии. Исключение составляют управленческие расходы, которые могут быть отнесены на конкретные производственные единицы адресно на основании первичных документов, и прямые первичные затраты по видам деятельности, которые распределяются на соответствующие виды деятельности производственных единиц (ТЭЦ, ГРЭС, ТС) пропорционально прямым затратам.

Для учета прямых затрат и контроля за исполнением утвержденной сметы затрат на ПАО «Кузбассэнерго» используется счет 20 «Основное производство», на котором исчисляется фактическая себестоимость услуг по производству и пере-

даче энергии. Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется в разрезе следующих субсчетов (табл. 5).

Таблица 5 – Счета аналитического учета к сету 20 «Основное производство» на ПАО «Кузбассэнерго»

Шифр субсчета	Наименование субсчета
1	2
20.1	Затраты на производство энергии
20.2	Затраты на услуги по передаче энергии
20.3	Затраты на прочие услуги
20.4	Расходы от сдачи в аренду электрических сетей
20.5	Расходы по осуществлению строительного контроля

К счету 20.1 «Затраты на производство энергии» открыты счета второго уровня: 20.1.1 «Затраты на производство электроэнергии»; 20.1.2 «Затраты на производство тепловой энергии». К счету 20.2 «Затраты на услуги по передаче энергии» открыты следующие счета второго уровня: 20.2.1 «Затраты на услуги по передаче электроэнергии»; 20.2.2 «Затраты на услуги по передаче тепловой энергии». А к счетам второго уровня к счету 20.3 «Затраты на прочие услуги» относятся следующие: 20.3.1 «Затраты по покупной электроэнергии»; 20.3.2 «Затраты по покупной электрической мощности»; 20.3.3 «Затраты по эксплуатации сетей»; 20.3.4 «Затраты по текущему ремонту сетей»; 20.3.5 «Затраты по капитальному ремонту сетей»; 20.3.6 «Затраты по аварийно-восстановительным работам»; 20.3.7 «Затраты по услугам смежных сетей»; 20.3.8 «Затраты цехов по ремонту оборудования». К 26 счету «Общехозяйственные расходы» открыты следующие субсчета: 26.1 «Общехозяйственные расходы АУП»; 26.2 «Прочие общехозяйственные расходы»; 26.3 «Расходы по службе сбыта».

Управленческий учет затрат на ПАО «Кузбассэнерго» ведется по экономическим элементам с применением следующих счетов: 31 «Материальные затраты»; 32 «Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды»; 33 «Амортизация»; 34 «Прочие расходы»; 35 «Налоги в себестоимости».

В целях организации аналитического управленческого учета затрат в соответствии с организационно-производственной структурой ПАО «Кузбассэнерго» выделены следующие места возникновения затрат (МВЗ), которые являются и центрами затрат соответственно (рис. 7):

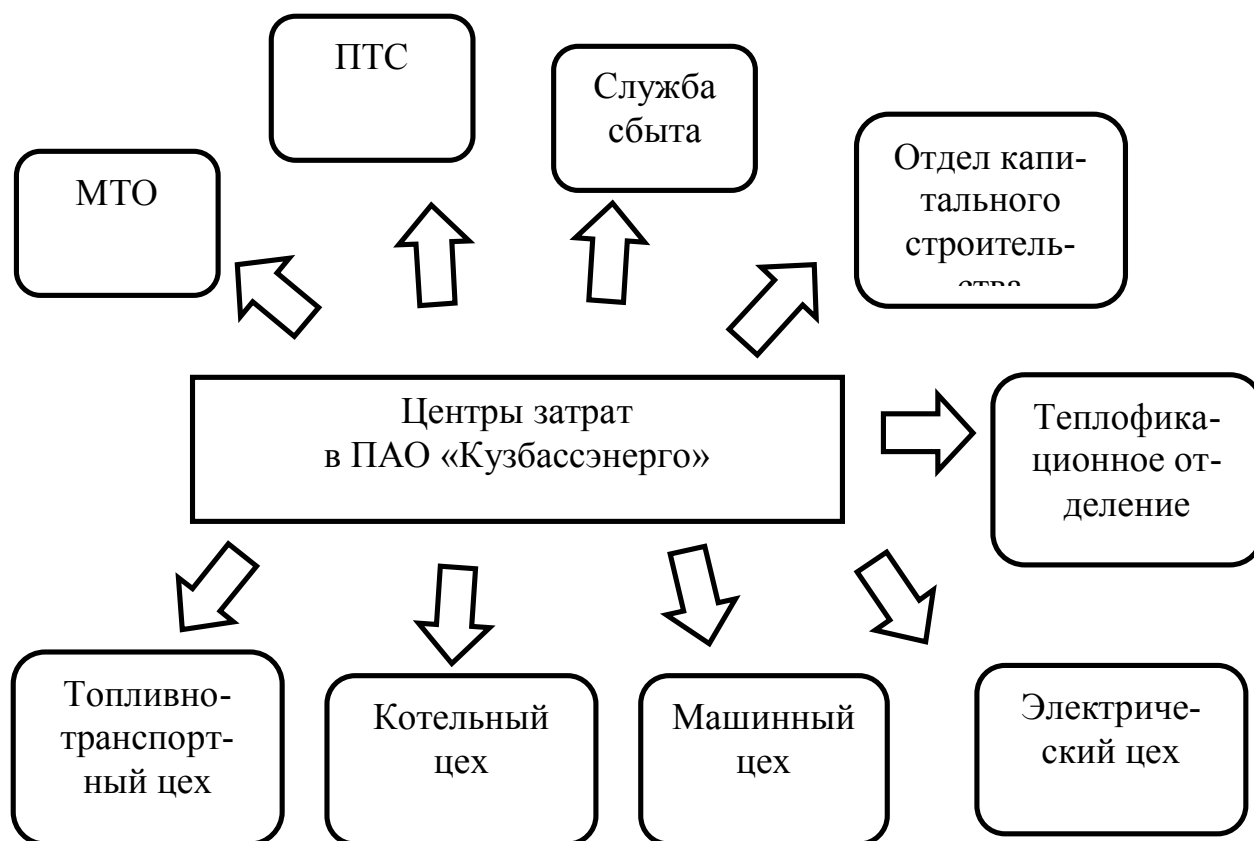


Рисунок 7 – Центры затрат в ПАО «Кузбассэнерго»

- производственно-техническая служба (ПТС) – организует работы по внедрению новой техники и технологий, занимается подготовкой и переподготовкой работников;
- собственная служба сбыта (СС), в задачи которой входит отпуск электроэнергии и теплоэнергии заказчикам, обследование узлов учета;
- отдел материально-технического снабжения (МТО) – занимается техническим оснащением компании современным электрическим оборудованием;
- отдел капитального строительства (ОТС) – организует строительство и реконструкцию производственных мощностей предприятия;
- цехи, а именно: топливо-транспортный цех – транспортировка топлива от пункта его прибытия или складов до разгрузочной котельной; котельный цех, включая химводоочистку – подготовка топлива к сжиганию и сжигание его; вода в паровых котлах под действием высокой температуры при сжигании топлива превращается в сухой пар, который под высоким давлением подается в следую-

щий цех; машинный цех – преобразование тепловой энергии в электрическую; энергия пара приводит в движение паровую турбину, а последняя – электрогенератор, вращение которого даёт электрический ток; электрический цех – трансформация электрической энергии – приём, трансформация и отпуск электроэнергии потребителям. Также помимо центров затрат, на анализируемом предприятии существуют центры ответственности и центры планирования, которые в совокупности представляют собой финансово-экономический блок ПАО «Кузбассэнерго» (рис. 8). Рассмотрим подробнее функции данных центров.

Отдел тарифообразования (ОТО) – подразделение, занимающееся расчетом тарифов на тепловую энергию, теплоноситель, горячую воду; занимающееся составлением отчета регулирующим органам о фактическом использовании топлива, также экономическим обоснованием по тепловой энергии, горячей воде, электроэнергии и мощности, химически очищенной воде. К прочим функциям можно отнести подготовку запрашиваемой информации, а также участие в инвентаризационной комиссии.

Отдел осуществления платежей казначейства (ООП) – в функции входит обеспечение и исполнение платежей, процесс обеспечения бесперебойной работы с банками, составление дополнительных материалов и отчетов, например, составление и предоставление справок, отчетов и обоснований по запросам, поступившим от работников управлений, служб, отделов предприятия, банков, предоставление информации в планово-экономическое управление по услугам банков для формирования годового бюджета предприятия, а также организационные и сопутствующие функции.

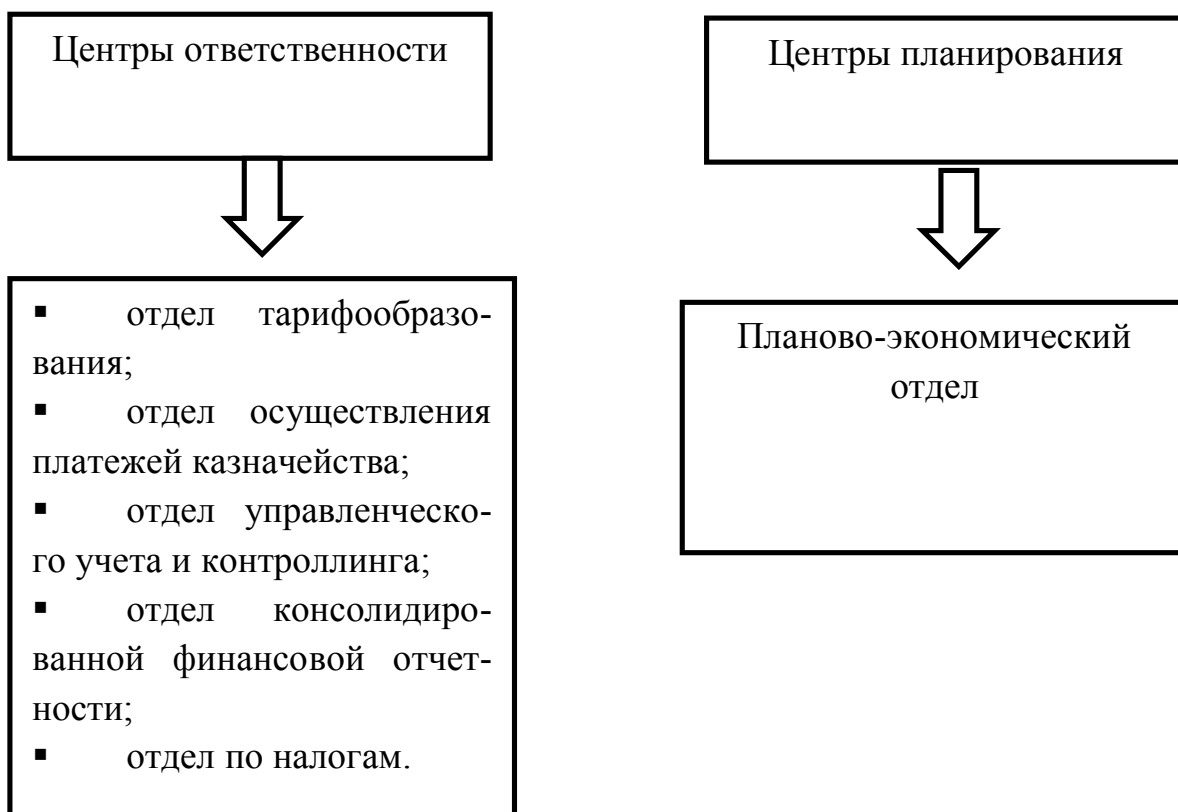


Рисунок 8 – Финансово-экономический блок ПАО «Кузбассэнерго»

Отдел управленческого учета и контроллинга (ОУУК) – занимается договорной работой (сверка расчетов с контрагентами), проведением инвентаризаций, сопровождением аудиторской проверки, занимается работами, связанными с бухгалтерской и статистической отчетностью (подготовка распорядительных документов, ругламентирующих сроки предоставления статических форм отчетности, ответственных лиц за формирование и предоставления форм отчетности, а также порядок заполнения при возникновении спорных ситуаций, согласование статических форм отчетности, участие в подготовке Пояснительных записок к годовым отчетам по управляемым обществам, согласование), занимается работой с дебиторской и кредиторской задолженностью (организация работы по списанию дебиторской и кредиторской задолженности, формирование сводного реестра, контроль расчетов с дебиторами и тп.). В функции входит сопровождение работы в системе SAP ERP (оказание консультаций пользователям данной системы, оценка качества функционирования системы, запросы в службу поддержки различного

характера), также прочие функции, такие как рассмотрение, согласование, разработка мероприятий, исполнение мероприятий по отчету о результатах внутренней аудиторской проверки.

Отдел консолидированной финансовой отчетности (ОКФО) – в функции входит расчет прогнозных данных по амортизационным отчислениям и отложенным налогам, внесение данных в SAP, консолидация отчетности в соответствии с МСФО, подготовка консолидированной финансовой отчетности, а также прочие функции (свод по движению резервов, подготовка ответов на запросы «СГК», анализ амортизационных отчислений, отклонений отложенного налога).

Отдел по налогам (ОН) – заполнение ставок и страховых взносов в SAP, формирование аналитической таблицы для расчета эффективной ставки страховых взносов, расчет и занесение данных по налогу на прибыль (начисление, оплата), расчет плановых показателей ОНА, ОНО, ПНА, ПНО, расчет плановой амортизации в НУ, расчет ОНА / ОНО по амортизации, расчет налогов: НДС, транспортного налога, налога на имущество (начисление, оплата), подготовка отчета «Карта налоговых рисков», формирование оперативного прогноза бюджета уплаты налогов (БДДС), подготовка пояснений причин отклонений данных оперативного прогноза от плановых показателей, формирование резерва по сомнительным долгам.

Планово-экономический отдел (ПЭО) – формирование БДДС, кредитной позиции, формирование рабочего капитала, составление плановой общей сметы затрат, прогноз исполнения бюджета, формирование среднесрочных (1-3 лет) планов БДДС по запросам и в форматах банков, контроль исполнения бюджета (контроль лимитов, формирование и согласование корректировок), отчеты по БДДС, кредитной позиции, рабочему капиталу и прочие, участие в подготовке пояснительной записки к годовому бухгалтерскому отчету, согласование финансовых разделов, подготовка материалов к балансовым комиссиям, статистическая отчетность (подготовка информации для мониторинга предприятия для ЦБ РФ, «Сведения о финансовом состоянии организации» Форма № П-3 (месяц) в части просроченной задолженности), отчет Минэнерго, отчет регулирующим органам

(информация о процентах за пользование кредитами и займам по направлениям использования, расшифровка ДЗ и КЗ по строкам баланса для региональной энергетической комиссии), тарифные заявки и экономическое обоснование по тепловой энергии, по электроэнергии и мощности, финансовая отчетность по РСБУ (подготовка информации к аудиту отчетности по РСБУ за аудируемый период в соответствии с запросами, предоставление пояснений по запросам), подготовка информации к аудиту отчетности по МСФО за аудируемый период в соответствии с запросами, проведение инвентаризации статей баланса, работа с банками по установлению лимитов кредитования, мониторинг и анализ банковских предложений, сопровождение действующих договоров заимствования, нормативно-регламентирующая документация, делопроизводство и прочее.

Далее рассмотрим порядок формирования документооборота процесса калькулирования затрат на «Кузбассэнерго».

1. Планово-экономический отдел (ПЭО) составляет плановую общую смету затрат (ПОСЗ) на основе следующих документов: плановых показателей работы филиала, доводимых генеральной дирекцией, с учетом согласованных тарифов, потребности в производимой продукции, специфики работы филиала и др.; штатного расписания; договоров с поставщиками и подрядчиками на поставку продукции, выполнение работ и оказание услуг; данных производственно-технической службы (ПТС) относительно ТЭП (планируемые объемы выработки, удельный расход топлива, воды и другие показатели); законодательства (ставки платы за воду); норм расхода сырья и материалов; типовых норм расхода спецодежды, спецпитания и т.д.

2. ПЭО на основе ПОСЗ формирует плановые сметы по каждому цеху и доводит эту информацию до начальников соответствующих цехов.

3. ПЭО путем разнесения ПОСЗ формирует плановую калькуляцию,

4. Для расчета отчетной калькуляции вначале в ПЭО собираются затраты по статьям калькуляции с каждого цеха (ведомости), затем они объединяются в сводную ведомость по станции и лишь после этого формируют итоговый документ (фактическую калькуляцию за определенный период времени), где все сово-



купные затраты разбиты по видам продукции. На основе этого документа рассчитывается фактическая себестоимость электроэнергии и теплоэнергии.

5. ПЭО с использованием отчетной калькуляции и исходных документов создает фактическую смету затрат по станции, используемую для анализа деятельности предприятия.

Также производственно-техническим блоком ПАО «Кузбассэнерго» по процессу «Учет затрат и формирование себестоимости» составляются следующие документы: производственные отчеты; отчет по тоннам условного топлива; справка потребления электроэнергии на хозяйственные нужды; справка потребления теплоэнергии на хозяйственные нужды; справка о распределении затрат по видам объектов ремонта. Формы производственного отчета и отчета по тоннам условного топлива утверждены Учетной политикой организации, а формы остальных документов имеют произвольный характер.

Информационные потоки ПАО «Кузбассэнерго» обобщенно представлены в виде матрицы следующего вида (табл. 6).

Таблица 6 – Информационные потоки на ПАО «Кузбассэнерго»

Кому / От кого	Отдел тарифообразования	Отдел осуществления платежей казначейства	Отдел управленческого учета и контроллинга	Отдел консолидированной финансовой отчетности	Отдел по налогам	Производственно-техническая служба	Планово-экономический отдел	Цехи	Собственная служба сбыта
Отдел тарифообразования	расчет тарифов	x	x	x	x	x	передача информации о рассчитанных тарифах	x	x
Отдел осуществления платежей казначейства	x	сбор и обобщение данных о платежах банка и казначейства	информация по поступающим запросам о состоянии расчетов	отчеты об исполнении платежей	x	x	информация по услугам банков	x	x
Отдел управленческого учета и контроллинга	x	x	сверка расчетов с контрагентами, проведение инвентаризаций, контроль расчетов с дебиторами	оказание консультаций по системе SAP	x	x	оказание консультаций по системе SAP	x	x

Продолжение табл.6

Отдел консолидированной финансовой отчетности	x	x	x	консолидация отчетности в соответствии с МСФО, внесение данных в SAP	информация о прогнозных данных по отложенным налогам	x	информация о прогнозных данных по амортизационным отчислениям	x	x
Отдел по налогам	x	x	x	данные по налогам	внесение данных в SAP по налогам, формирование прогноза БДДС	x	расчет плановой амортизации в НУ, плановых показателей ОНА, ОНО, прогноз БДДС	x	x
Производственно-техническая служба	x	x	справка о распределении затрат по видам объектов ремонта	производственные отчеты		подготовка кадров, внедрение новой техники и технологий	планируемые объемы выработки, удельный расход топлива, воды и тд.	внедрение новой техники и технологий	передача произведенной энергии для отпусков заказчикам
Планово-экономический отдел	тарифные заявки и экономическое обоснование по энергии	x	плановая общая смета затрат	фактическая смета затрат	x	x	формирование БДДС, рабочего капитала, отчеты Минэнерго, регулирующим органам	плановые показатели тарифов на энергию, плановые сметы по цехам	x
Цехи	x	x	x	x	x	x	затраты по статьям калькуляции с каждого цеха для расчета отчетной калькуляции	производство энергии	передача энергии для дальнейшего отпуска потребителям
Собственная служба сбыта	x	x	x	x	x	x	x	x	обследование узлов учета, отпуск энергии

Далее проанализируем применяемое средство автоматизации на ПАО «Кузбассэнерго». Используемая на ПАО «Кузбассэнерго» интегрированная система управления SAP ERP, с помощью которой ведется бухгалтерский учет на предприятии, для целей управленческого учета не используется. В связи с этим, необ-

ходимо проанализировать положительные и отрицательные стороны данной системы управления, с целью выявления причин, по которым анализируемая организация, являющаяся крупным энергетическим предприятием, за многие годы использования данной программы так и не решилась использовать ее для ведения управленческого учета. Система SAP ERP повышает валовую прибыль компании и увеличивает рост объема продаж, дает возможность открытия новых филиалов, повышает привлекательность компании для инвесторов. Архитектура системы SAP – модульная: она содержит ядро, вокруг которого скомпонованы модули, такие как финансы, основные средства, проекты, контроллинг и тд.

Рассмотрим также и недостатки данной системы. Система сложна в использовании. Например, в программе все основано на кодах: для поиска необходимо знать и вводить код (код договора, контрагента, организации, номер таблицы, документа). Соответственно, номера нужно знать / запоминать / иметь при себе. В связи со сложностью в использовании, требуются постоянные услуги консультантов, которые на всем рынке консультационных услуг являются самыми дорогими.

SAP не учитывает специфику ПАО «Кузбассэнерго». Несмотря на то, что существуют расширения системы, предназначенные для тех или иных отраслей, программа SAP не имеет разработок для предприятий энергетики, тем самым не способна отразить особенности организации данной отрасли. SAP также отличается некоей самобытностью в плане терминологии. Например, «транзакция» – это программа, «выравнивание» – это корреспонденция счетов.

В SAP план счетов никоим образом не ориентирован на РСБУ – он примерно МСФО-подобный (ориентирован на принципы «Западного» учета). В плане счетов отсутствует иерархия, как и во всей системе в принципе. Там есть линейный список, и если необходим процедура поиска, то для этого учатся у консультантов. Поскольку ориентир идет на «западный» учет, в SAP не принята корреспонденция счетов в том виде, в котором она существует в российском учете, отсутствует для привычных российских бухгалтеров двойная запись. Для того, чтобы работать в с проводками в привычном для российских бухгалтеров виде, нужно специально установить SAP RussianAddon и настроить «правила выравнива-

ния». Соответственно, чтобы из стандартной записи проводки в SAP получать привычные проводки по РСБУ, нужно нанимать консультантов, а это – отдельные люди, которые получают большие деньги. И для всей настройки необходим целый месяц работы. Себестоимость и НДС также не соответствуют РСБУ. По поводу признания расходов и выручки – используется общий подход МСФО: признание осуществляется на момент совершения операций, а не на момент получения документов. Кроме того, в SAP нет «красного сторно».

Стоит отметить, что проанализировав найденную информацию, нам стало известно, что для ПАО «Кузбассэнерго» лицензия на программу SAP согласно договору составляет примерно 68 млн. руб. Таким образом, система SAP ERP сложна в использовании и очень затратна.

Что касается ведения управленческого учета на предприятии, то один из вариантов, который можно предложить – это попытаться разобраться в существующем модуле системы SAP, отвечающем за управленческий учет, что несомненно потребует дополнительных затрат на ПАО «Кузбассэнерго», также большого количества времени для освоения всех тонкостей данной системы именно в этой сфере учета.

Рассмотрев недостатки имеющейся на ПАО «Кузбассэнерго» системы управления, а также состояние ведения управленческого учета на предприятии на данный момент, несомненно хотелось бы предложить и второй вариант – это отказаться от данной системы и внедрить проект по введению другой системы управления предприятием.

Проанализировав множество систем, имеющих на рынке, нами предлагается новое решение для предприятия – это 1С:ERP. Данная система является мощным и эффективным инструментом управления бизнесом, который может составить конкуренцию зарубежным программным продуктам. А учитывая, что данное решение заточено под Российское законодательство, весьма доступно по цене, аналогов «1С:ERP Управление предприятием 2.1» вообще нет.

«1С:ERP Управление предприятием 2.1» основывается на платформе «1С:Предприятие 8.3» и фактически это кардинально усовершенствованное

«1С:Управление производственным предприятием» версии 1.3. Данный программный продукт ориентирован как на производственные, так и любые другие крупные предприятия. Новаторским решением стал в программе «1С:ERP Управление предприятием 2.1» механизм включения-выключения элементов, который позволяет «включать» или «выключать» различные функциональные части прикладного решения без программирования. Это решение позволяет очень гибко настраивать эту программу и избавиться от «громоздкого», запутанного, непонятного «внешнего вида».

Функциональные возможности данной системы представлены на рис. 9.

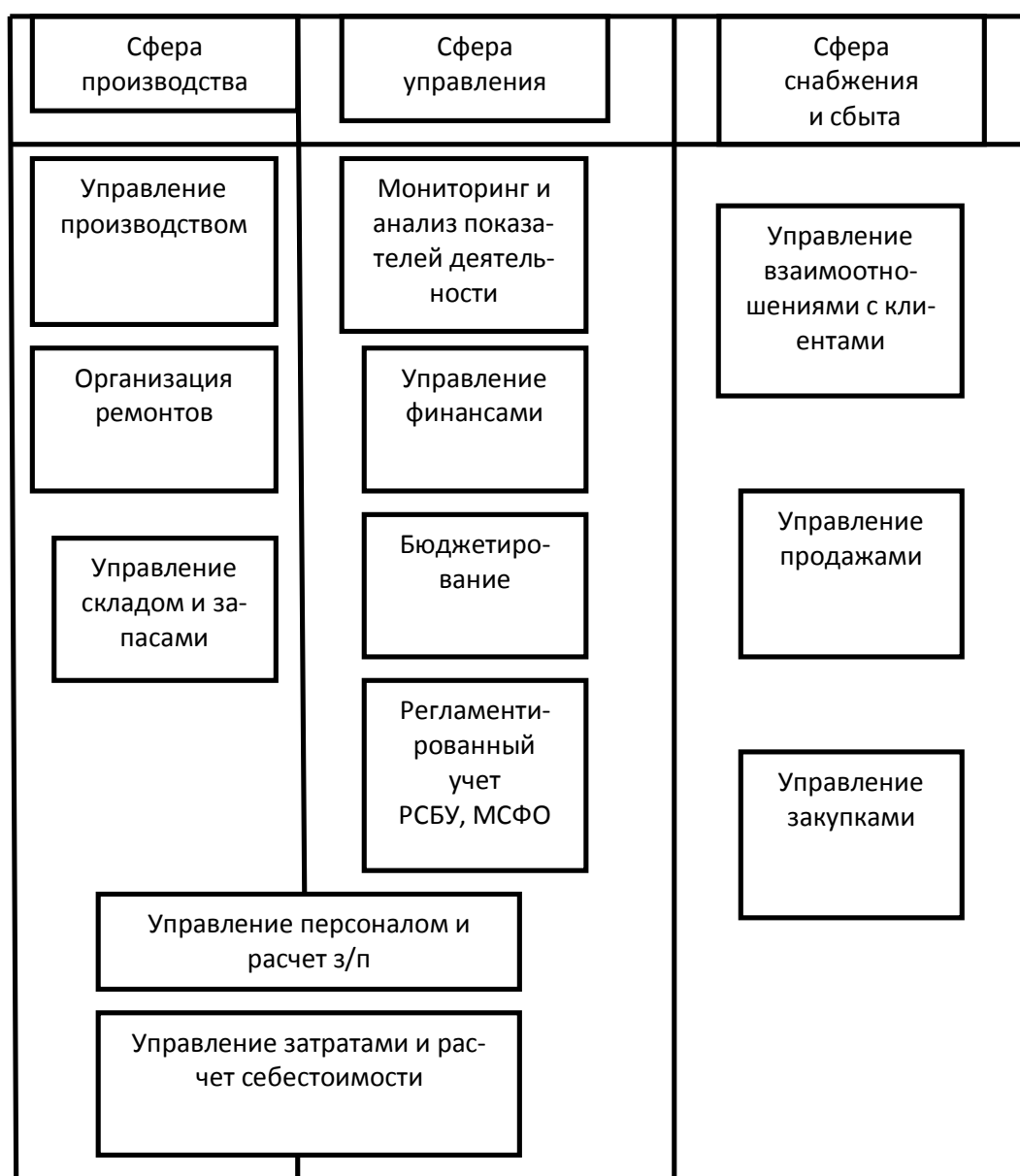


Рисунок 9 – Функциональные возможности 1С:ERP Управление предприятием 2.1.

Несомненно, ключевыми преимуществами системы являются широкие функциональные возможности на уровне ERP-систем международного класса; большое количество специализированных решений, расширяющих возможности системы, невысокая стоимость владения и возможность получения существенного экономического эффекта с ростом производительности труда и быстрым возвратом инвестиций. Кроме всего вышесказанного, вышло новое решение от 1С для энергетики: «1С: Предприятие 8.ERP Энергетика 2», которое является дополнением для «1С:ERP Управление предприятием 2.1». Данное решение содержит практически полностью открытый программный код, который даёт возможность настройки программы под индивидуальные особенности каждого пользователя. Таким образом, программа помогает автоматизировать учет и увеличить эффективность работы распределительных сетевых компаний, обеспечивающих передачу электроэнергии конечным потребителям. Однако внедрение нового программного продукта – это весьма сложный процесс, поскольку полномочия единоличного исполнительного органа ПАО «Кузбассэнерго» осуществляет ООО «Сибирская генерирующая компания» (ООО «СГК»). Все производственные единицы ООО «СГК» для учета и обработки учетной информации применяют систему SAP ERP. Таким образом, для использования нового программного продукта необходимо решение исполнительного органа о внедрении новой системы на всех его производственных единицах.

В качестве третьего варианта, нами предлагается создание электронных таблиц. Электронные таблицы Microsoft Excel при автоматизации управленческого учета могут выступать вспомогательным средством, являющимся одновременно источником информации и дополнением к имеющейся программе. Для применения данного средства организации управленческого учета на ПАО «Кузбассэнерго» на базе электронных таблиц следует разработать формы бюджетов и управленческой отчетности, а также необходимо рассчитать влияния факторов на изменение конечного финансового результата деятельности предприятия.

### 3.2 Мероприятия по совершенствованию плана счетов в рамках системы управленческого учета

Управленческий учет затрат на ПАО «Кузбассэнерго» ведется по экономическим элементам с применением следующих счетов: 31 «Материальные затраты»; 32 «Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды»; 33 «Амортизация»; 34 «Прочие расходы»; 35 «Налоги в себестоимости». Для отражения информации в управленческом учете в разрезе экономических элементов и выделенных центров затрат рекомендуется ввести следующие аналитические счета, представленные в табл. 7.

Таблица 7 – Рекомендованные аналитические счета для ПАО «Кузбассэнерго»

Шифр и наименование синтетического счета	Шифр и наименование аналитического счета	
	Первого порядка	Второго порядка
31 «Материальные затраты»	31.1 «Прямые материальные затраты по производству электроэнергии»	31.1.1 «Машинный цех»; 31.1.2 «Электрический цех».
	31.2 «Прямые материальные затраты по производству теплоэнергии»	31.2.1 «Теплофикационное отделение».
	31.3 «Косвенные затраты»	31.3.1 «Топливо-транспортный цех»; 31.3.2 «Котельный цех»; 31.3.3 «Производственно-техническая служба»; 31.3.4 «Служба сбыта»; 31.3.5 «Отдел материально-технического снабжения»; 31.3.6 «Отдел капитального строительства».
32 «Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды»	32.1 «Прямые затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды по производству электроэнергии»	32.1.1 «Машинный цех»; 32.1.2 «Электрический цех».
	32.2 «Прямые затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды по производству теплоэнергии»	32.2.1 «Теплофикационное отделение».
	32.3 «Косвенные затраты на оплату труда»	32.3.1 «Топливо-транспортный цех»; 32.3.2 «Котельный цех»; 32.3.3 «Производственно-техническая служба»; 32.3.4 «Служба сбыта»; 32.3.5 «Отдел материально-технического снабжения»; 32.3.6 «Отдел капитального строительства»

Продолжение табл.7

33 «Амортизация»	33.1 «Прямые затраты на амортизацию ОС и НМА, связанных с производством электроэнергии»	33.1.1 «Машинный цех»; 33.1.2 «Электрический цех».
	33.2 «Прямые затраты на амортизацию ОС и НМА, связанных с производством теплоэнергии»	33.2.1 «Теплофикационное отделение».
	33.3 «Косвенные затраты на амортизацию»	33.3.1 «Топливо-транспортный цех»; 33.3.2 «Котельный цех»; 33.3.3 «Производственно-техническая служба»; 33.3.4 «Служба сбыта»; 33.3.5 «Отдел материально-технического снабжения»; 33.3.6 «Отдел капитального строительства».
34 «Прочие расходы»	34.1 «Топливо-транспортный цех»; 34.2 «Котельный цех».	
35 «Налоги в себестоимости»	35.1 «Налоги в себестоимости»	По видам уплачиваемых налогов

Рекомендуемый порядок отражения затрат в системе бухгалтерских счетов сократит трудоемкость работ по оформлению учетных бухгалтерских записей за счет многократных переносов сумм с одних счетов на другие, позволит оперативно контролировать затраты в местах их возникновения, предоставит возможность отслеживать расходы по элементам с момента их возникновения, а не в конце отчетного периода. Распределение расходов по центрам затрат позволит в дальнейшем проводить анализ отклонений, тем самым контролировать затраты по центрам затрат. Взаимосвязь счетов управленческого учета затрат анализируемого предприятия предствалена на рис. 10.

Также для обеспечения эффективного финансового планирования в отчете о передаче и распределении электро и теплоэнергии по ПАО «Кузбассэнерго» предлагается дополнить показатель «потери электроэнергии» такими показателями, как «технические потери» и «коммерческие потери» электро и теплоэнергии. Расчет таких потерь производится в соответствии с Методикой расчета нормативных (технических) потерь электроэнергии в электрических сетях №21, утвержденной приказом Минпромэнерго России от 3 февраля 2005 г.



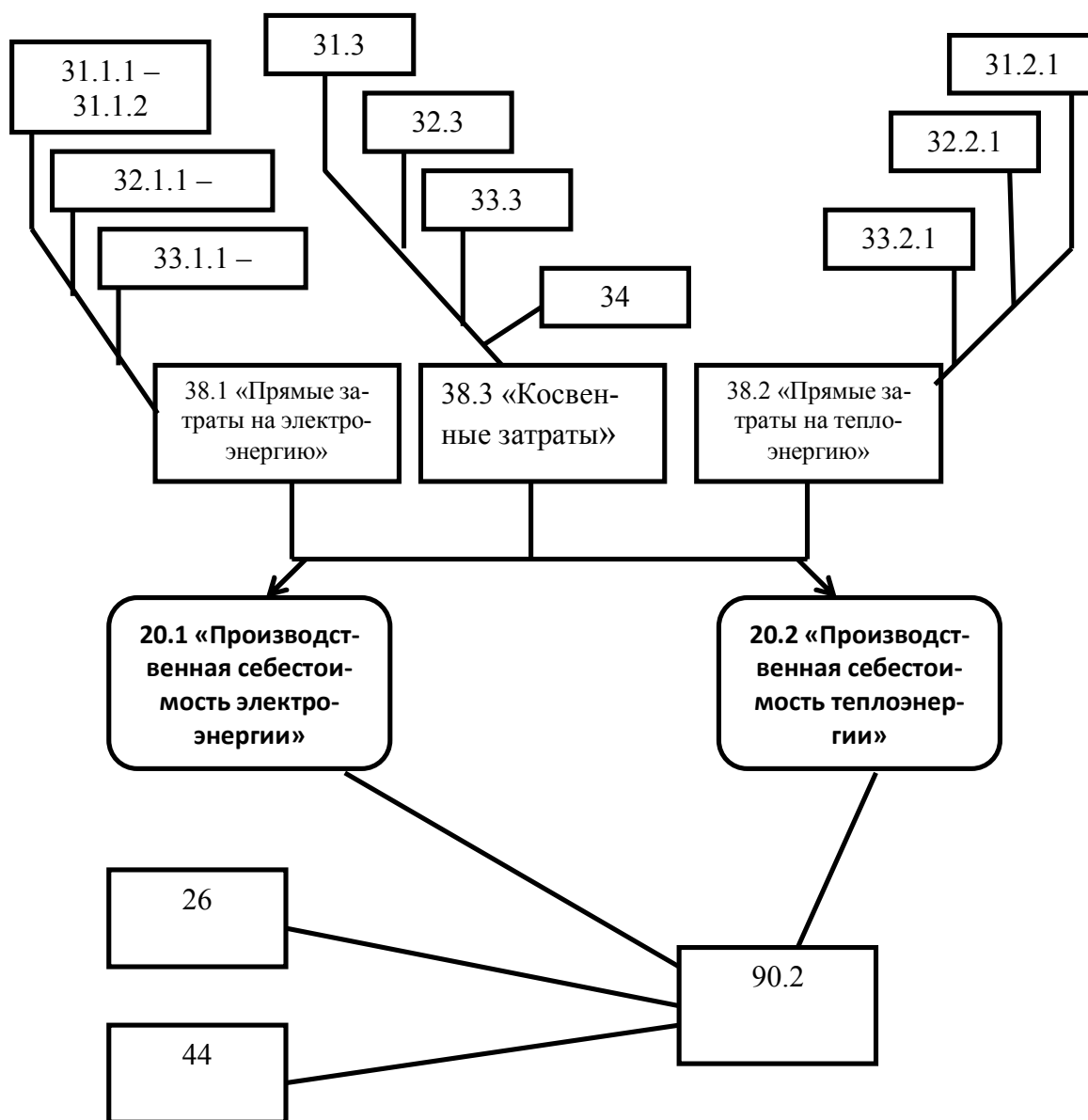


Рисунок 10 – Взаимосвязь счетов управленческого учета затрат ПАО «Кузбассэнерго»

Потери энергии на производственных единицах ПАО «Кузбассэнерго» происходят преимущественно по техническим причинам, на что следует обратить внимание управленческому персоналу. Строительство новых линий электропередач и повышение пропускной способности существующих могут быть рассмотрены, как альтернативные варианты при обосновании управленческих решений. Для внутреннего контроля потерь рекомендуется вести их учет на свободных забалансовых счетах предприятия 017 и 018, которые будут названы «Потери электроэнергии» и «Потери теплоэнергии» соответственно. По дебету данных счетов бу-

дуг отражаться рассчитанные нормативы в соответствии с утвержденной методикой, а по кредиту – фактические величины. После выявления сальдо руководству, при получении потерь сверх норм, будет необходимо установить причины данных потерь и принять меры по их устранению, при необходимости наказать виновных лиц, если таковые будут выявлены, для предотвращения сверхнормативных потерь.

### **3.3 Мероприятия по совершенствованию бюджетирования и состава показателей форм внутренней отчетности в рамках системы управленческого учета**

В данном разделе предлагаются формы электронных документов, разработанные для ПАО «Кузбассэнерго», создаваемые в среде Microsoft Excel, которые могут выступать вспомогательным инструментом к программному обеспечению на предприятии, позволяющим представить информацию, отражающую специфику деятельности в сфере производства и реализации продукции. Данные документы представляют собой комплект электронных таблиц, отображающих формы разработанных бюджетов и управленческой отчетности и содержащих выполняемые автоматически на основе введенных исходных данных расчеты итоговых и промежуточных показателей. Все они сведены в файл «УпрУчет.xls». Каждый из документов является отдельной страницей книги Microsoft Excel. Схема взаимосвязки показателей электронных документов приведена на рис. 11.

Первоначально создается копия книги «УпрУчет.xls», которой присваивается имя отчетного периода. Перед началом работы в книге должны быть пустыми ячейки, предназначенные для ввода исходных данных (на рисунках они выделены более темным цветом и обведены двойной рамкой).

Ниже приведены формы бюджетов и отчетов, формируемых с помощью электронных таблиц, а также описание их назначения и инструкция по заполнению. Рассмотрим их в последовательности заполнения.

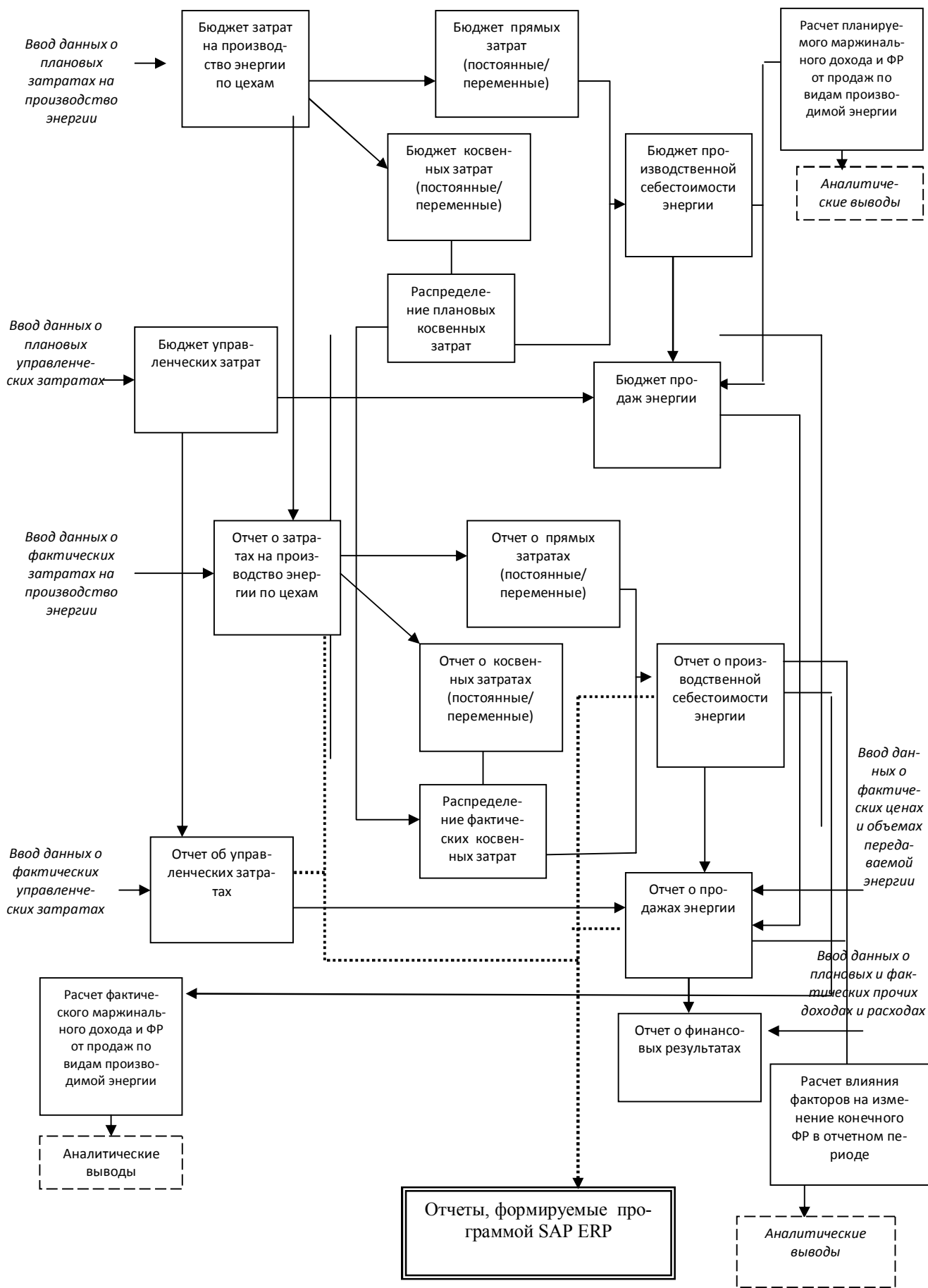


Рисунок 11– Формирование информации в управленческом учете с использованием средств автоматизации на ПАО «Кузбассэнерго»

1. Форма № 1(8)-ОБ «Расчет планируемого маржинального дохода и финансового результата от продаж по видам производимой энергии». В данном электронном документе формируется информация о возможных вариантах изменения объемов производства, возможных величинах материалов, маржинального дохода и финансового результата от продаж по каждому из видов. Последовательность действий пользователя по заполнению данного документа: по каждому виду продукции предприятия заносятся данные о фактических тарифах и объемах продаж за последний отчетный период и период, предшествовавший отчетному; в соответствующие ячейки заносятся планируемые изменения объемов производства. При этом одновременно может быть просчитано до 6 вариантов; на основании расчетов планируемого изменения объемов продаж каждого вида продукции при реализации каждого вида продукции при реализации соответствующего варианта, выполненных автоматически Microsoft Excel, пользователь выбирает оптимальный. Оптимальным следует считать вариант, максимизирующий прибыль и маржинальные доходы по всем видам продукции; в дальнейшем выбранный для реализации вариант используется в качестве исходных данных для формирования соответствующего бюджета. Данный документ обычно заполняется по окончании отчетного периода на последующий плановый период, так как выполняемые Microsoft Excel расчеты основываются на фактических данных истекшего периода.

2. Форма № 2-Б «Бюджет затрат на производство энергии по цехам». В данном электронном документе производится расчет общей суммы плановых затрат по цехам. Пользователь заносит в соответствующие ячейки плановые суммы затрат отдельно по каждому цеху. В соответствии с данным документом Microsoft Excel автоматически составляет бюджеты прямых и косвенных затрат, после чего происходит распределение косвенных затрат по видам продукции.

3. Форма № 3-Б «Бюджет управленческих затрат». В данном электронном документе производится расчет общей суммы плановых управленческих затрат. Пользователь заносит в соответствующие ячейки плановые суммы затрат.

4. Форма № 4-Б «Бюджет производственной себестоимости энергии». В данном электронном документе производится расчет плановой себестоимости продукции. Пользователь вносит в соответствующую ячейку плановую цену единицы исходного сырья. Все остальные расчеты Microsoft Excel выполняет автоматически.

5. Форма № 5-Б «Бюджет продаж энергии». В данном электронном документе рассчитываются плановые показатели доходов и расходов по продаже каждого вида продукции, необходимые для проведения последующего анализа с применением и без применения маржинального подхода. Данный документ формируется полностью автоматически Microsoft Excel.

6. Форма № 1-О «Отчет о затратах на производство энергии по цехам». В данном электронном документе производится расчет общей суммы фактических затрат по цехам. Пользователь вносит в соответствующие ячейки фактические суммы затрат отдельно по каждому цеху. В соответствии с данным документом Microsoft Excel автоматически составляет отчеты прямых и косвенных затрат, после чего происходит распределение косвенных затрат по видам продукции.

7. Форма № 2-О «Отчет об управленческих затратах». В данном электронном документе отражаются плановые и фактические суммы управленческих затрат и производится расчет отклонений от плана. Пользователь вносит фактические суммы соответствующих затрат, расчет которых производится аналогично форме № 3-Б. Microsoft Excel автоматически определяет итоги и рассчитывает также отклонения от плана.

8. Форма № 3-О «Отчет о производственной себестоимости энергии». В данном электронном документе рассчитываются фактические затраты на производство продукции, а также их отклонения от запланированных сумм (по всему объему производства и на единицу выпуска). Расчет производственной себестоимости готовой продукции производится по элементам затрат. Пользователь вносит в соответствующие ячейки Отчета о затратах по переделам фактический объем и тариф на продукцию отчетного периода. Все остальные расчеты Microsoft Excel выполняет автоматически.

9. Форма № 4-О «Отчет о продажах энергии». В данной электронном документе рассчитываются фактические суммы доходов, расходов и финансовых результатов от продажи продукции в целом по ее видам, а также выявленные отклонения от плана. Эти данные используются в дальнейшем для оценки влияния факторов на изменение конечного финансового результата без использования и с использованием маржинального подхода. Пользователь вводит данные о фактических ценах и объемах продаж каждого вида продукции. Все остальные расчеты выполняются автоматически.

10. Форма № 5-ОБ «Отчет о финансовых результатах». В данном электронном документе сопоставляются плановые и фактические суммы доходов, расходов и финансовых результатов, рассчитываются отклонения каждой составляющей от ее плановой величины и ее количественное влияние на изменение конечного финансового результата. Данные по доходам и расходам по обычным видам деятельности формируются Microsoft Excel автоматически на основе ранее выполненных отчетов. Плановые и фактические суммы прочих доходов и расходов, а также составляющих налога на прибыль заносятся пользователем, на основании которых автоматически рассчитываются финансовые результаты. Если по итогам отчетного периода данные о прочих доходах и расходах отсутствуют, соответствующие ячейки Отчета о финансовых результатах оставляют пустыми, и тогда в графах отклонений ставятся нули.

11. Форма № 6-ОБ «Расчет влияния факторов на изменение конечного финансового результата в отчетном периоде». Данный электронный документ используется для формулировки выводов о полученных результатах деятельности предприятия в отчетном периоде по отношению к плану и оценки влияния каждого из факторов для принятия решений о деятельности предприятия в последующем периоде. Этот документ формируется Microsoft Excel автоматически.

При организации управленческого учета в условиях автоматизации следует создать в рамках единой информационной системы предприятия автоматизированные рабочие места лиц, ответственных за сбор информации по основным составляющим доходов и расходов, формирующих конечный финансовый резуль-

тат. Дальнейшую работу по анализу выполнения плана и расчету финансового результата в последующем плановом периоде на основе этой информации выполняет планово-экономический отдел.

Применительно к рассматриваемому предприятию обязанности между сотрудниками по подготовке информации в управленческом учете будут распределены в соответствии со схемой, представленной на рис. 12. Подготовкой информации будут заниматься следующие сотрудники:

- ведущий экономист планово-экономического отдела – осуществляет ввод данных о плановых и фактических затратах на производство;

- экономист планово-экономического отдела – осуществляет ввод данных о плановых и фактических управленческих затратах, отвечает за своевременность составления формы № 2-О и № 3-Б;

- главный экономист – осуществляет ввод данных о плановых и фактических прочих доходах и расходах в форму №5-ОБ, делает выводы по результатам анализа формы № 6-ОБ, принимает решения об объемах продаж и затратах на продукцию в последующие плановые периоды, отвечает за правильность отражения данных на счетах управленческого учета;

- ведущий инженер по снабжению – осуществляет ввод данных о фактическом объеме и тарифе;

- ведущий инженер отдела сбыта – осуществляет ввод данных о фактических ценах и объеме продаж продукции и вариантах изменения объемов продаж продукции по видам;

- инженер отдела сбыта – осуществляет ввод данных о ценах и объеме продаж продукции за два смежных периода.

Как было указано выше, электронные таблицы Microsoft Excel при организации управленческого учета на предприятии выполняют функцию вспомогательного средства. Иными словами, с помощью электронных таблиц нельзя автоматизировать весь учет на предприятии. В этом нет необходимости, так как в настоящее время существует большое количество специализированных бухгалтерских программ и на ПАО «Кузбассэнерго» используется одна из них.

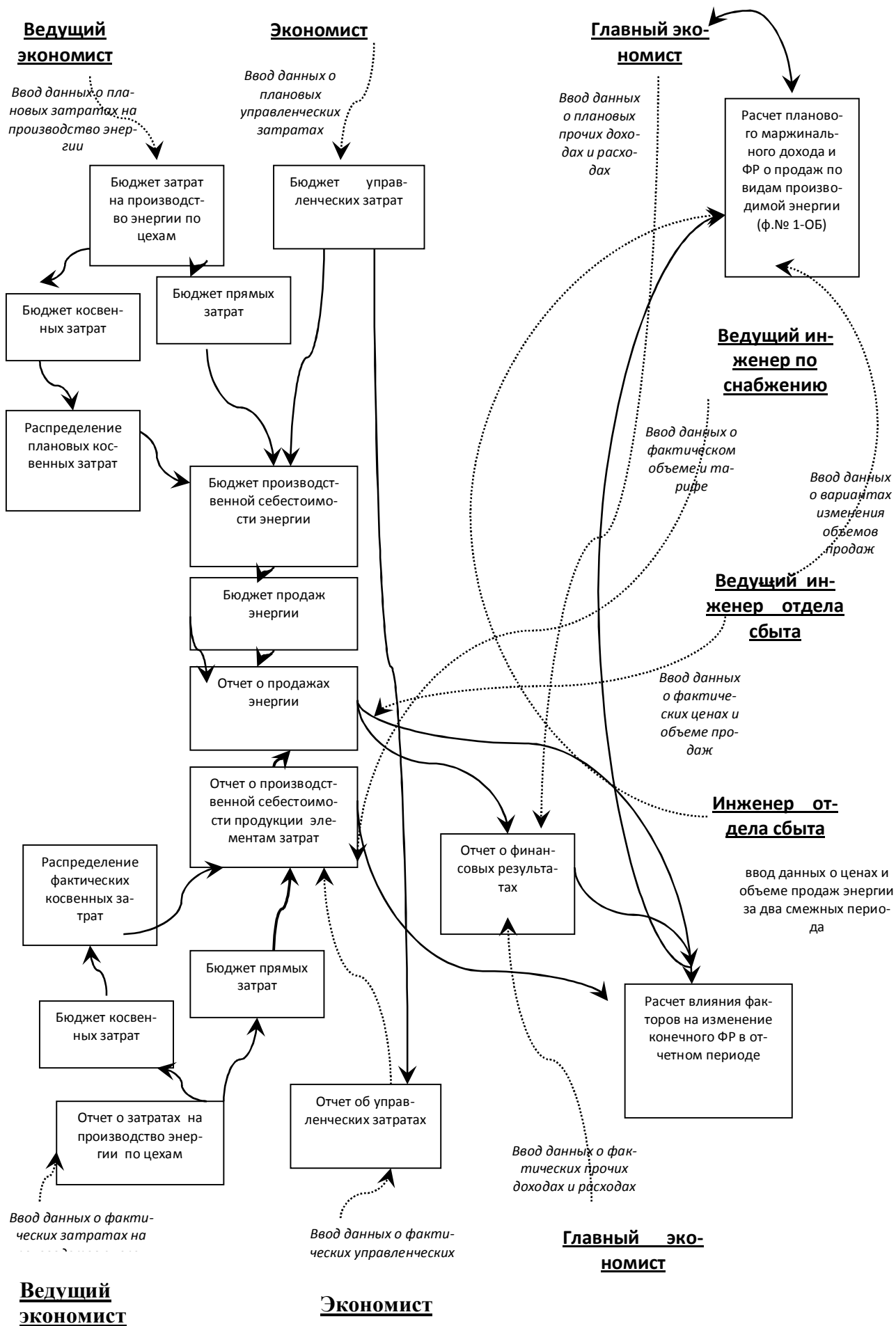


Рисунок 12 – Распределение обязанностей по подготовке информации в управленческом учете на ПАО «Кузбассэнерго»



Разработанные таблицы могут являться источником информации для ввода данных в журнал хозяйственных операций в виде бухгалтерских проводок. Для этого нужно настроить применяемую в организации бухгалтерскую программу на предложенный выше план счетов управленческого учета, отражающий специфику деятельности исследуемого предприятия. В соответствии с данным планом счетов и используя формы управленческой отчетности, пользователь может составить проводки на совершаемые в отчетном периоде хозяйственные операции по формированию доходов и расходов организации по обычным видам деятельности, а программа на основании этих данных сформирует заложенные в ней разработчиками отчеты.

### **3.4 Мероприятия по совершенствованию средств анализа финансовых результатов в рамках системы управленческого учета**

Поскольку на ПАО «Кузбассэнерго» не развит такой элемент системы управленческого учета, как «анализ финансовых результатов», нами предлагается проводить план-фактный анализ финансовых результатов для выявления факторов, оказавших наибольшее влияние на формирование прибыли организации. А так как на анализируемом предприятии не формируются плановые показатели, для анализа мы будем использовать период 2016-2017 гг. Часть схемы проведения анализа с использованием обоих подходов (с использованием маржинального подхода и без) представлена на рис. 13.

Так как на анализируемом предприятии основными видами деятельности являются продажа электрической и тепловой энергии, то анализ мы будем проводить именно по этим составляющим. Рассчитанные числовые влияния факторов на изменение конечного финансового результата представлены в табл. 8.

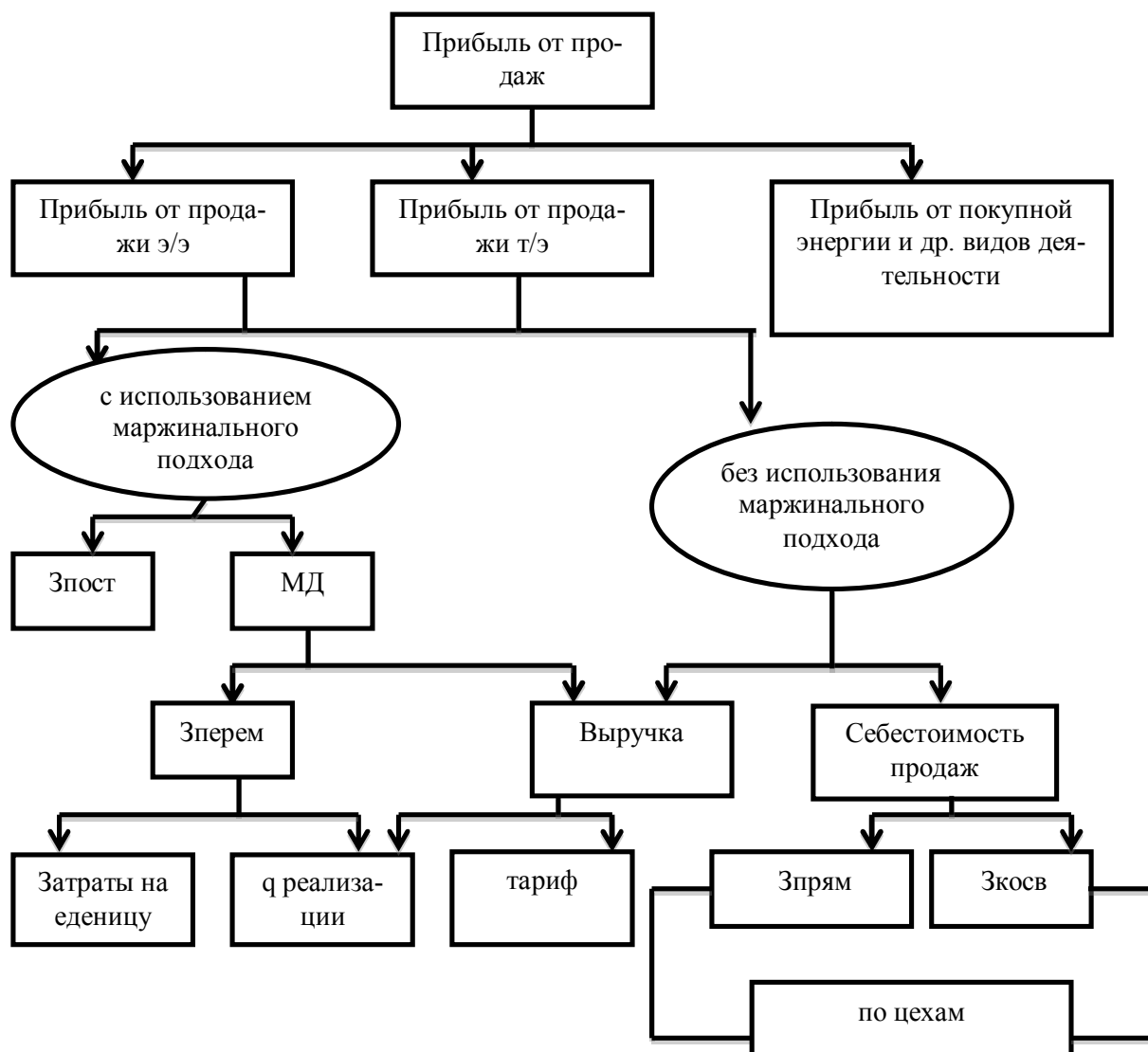


Рисунок 13 – Схема проведения анализа прибыли от продаж ПАО «Кузбассэнерго»

Таблица 8 – Расчет влияния факторов на изменение конечного финансового результата деятельности ПАО «Кузбассэнерго», тыс. руб

Содержание фактора	Фактические данные, тыс. руб.	Плановые данные, тыс. руб	Результат, %
1. Изменение финансового результата от продаж, в том числе:	+ 4 893 539	+ 5 692 988,8	116,34
2. По видам продукции:			
2.1 э/энергии	+ 3 595 712	+ 4 253 987,8	118,31
2.2 т/энергии	+ 10 088	+ 151 262	15р
2.3 покупной энергии и др. видов деятельности	+ 1 287 739		
3. По группировке затрат:			
<i>Вид деятельности – производство и передача э/энергии:</i>			
<i>3.1 с использованием маржинального подхода:</i>			
2.1.3.1.1 за счет изменения постоянных затрат	- 1 510 199		
2.1.3.1.2 за счет изменения МД:	+ 5 105 911		
2.1.3.1.2.1 за счет изменения выручки:	+ 9 014 859		

2.1.3.1.2.1.1 за счет изменения тарифов	+3 766 644		
2.1.3.1.2.1.2 за счет изменения объема реализации	+ 5 248 215		
2.1.3.1.2.2 за счет изменения переменных затрат	- 3 908 948		
<i>3.2 без использования маржинального подхода:</i>			
2.1.3.2 за счет изменения с/с продаж:	- 5 419 147	- 4 760 871,2	87,85
2.1.3.2.1 за счет изменения прямых затрат:	- 2 470 463		
2.1.3.2.1.1 за счет изменения затрат машинного цеха	- 602 643		
2.1.3.2.1.2 за счет изменения затрат электрического цеха	- 878 352		
2.1.3.2.1.3 за счет изменения затрат теплофикационного отделения	- 989 468		
2.1.3.2.2 за счет изменения косвенных затрат	- 2 353 030	- 1 992 581,2	84,68
2.1.3.2.2.1 за счет изменения затрат котельного цеха	- 182 305		
2.1.3.2.2.2 за счет изменения затрат топливно-транспортного цеха	- 312 659		
2.1.3.2.2.3 за счет изменения затрат ПТС	- 50 700		
2.1.3.2.2.4 за счет изменения затрат службы сбыта	- 1 201 496	- 841 047,2	70
2.1.3.2.2.5 за счет изменения затрат МТО	- 100 050		
2.1.3.2.2.6 за счет изменения затрат отдела капитального строительства	- 105 820		
<i>Вид деятельности – производство и передача т/энергии:</i>			
<i>3.1 с использованием маржинального подхода:</i>			
2.2.3.1.1 за счет изменения постоянных затрат	- 1 644 982		
2.2.3.1.2 за счет изменения МД:	+ 1 655 070		
2.2.3.1.2.1 за счет изменения выручки:	+ 2 030 070		
2.2.3.1.2.1.1 за счет изменения тарифов	+ 560 080		
2.2.3.1.2.1.2 за счет изменения объема реализации	+ 1 469 990		
2.2.3.1.2.2 за счет изменения переменных затрат	- 375 000		
<i>3.2 без использования маржинального подхода:</i>			
2.2.3.2 за счет изменения с/с продаж:	- 2 019 982	- 1 878 808	93,01
2.2.3.2.1 за счет изменения прямых затрат:	- 1 230 040		
2.2.3.2.1.1 за счет изменения затрат машинного цеха	- 340 780		
2.2.3.2.1.2 за счет изменения затрат электрического цеха	- 500 400		
2.2.3.2.1.3 за счет изменения затрат теплофикационного отделения	- 388 860		
2.2.3.2.2 за счет изменения косвенных затрат	- 789 942	- 648 768	82,13
2.2.3.2.2.1 за счет изменения затрат котельного цеха	- 38 650		
2.2.3.2.2.2 за счет изменения затрат топливно-транспортного цеха	- 73 400		
2.2.3.2.2.3 за счет изменения затрат ПТС	- 23 870		

2.2.3.2.2.4 за счет изменения затрат службы сбыта	- 470 580	- 329 406	70
2.2.3.2.2.5 за счет изменения затрат МТО	- 86 500		
2.2.3.2.2.6 за счет изменения затрат отдела капитального строительства	- 96 942		

По результатам анализа данных табл. 3.7 можно заключить, что конечный финансовый результат деятельности предприятия в 2017 г. вырос по сравнению с предыдущим годом на 4 893 539 тыс. руб. Наибольшее влияние на увеличение прибыли от продаж из всех видов продукции оказала продажа электроэнергии, на изменение которой приходится 3 595 712 тыс. руб., то есть 73% от всего изменения суммы продаж. В свою очередь, на изменение финансового результата от продаж электроэнергии определяющее влияние оказало увеличение маржинального дохода (на 5 105 911 тыс. руб.), что вызвано увеличением выручки на 9 014 859 тыс. руб. Увеличение выручки связано с ростом объема реализации на 5 248 215 тыс. руб. Если рассматривать изменения без использования маржинального подхода, то можно сказать, что увеличение себестоимости произошло за счет увеличения затрат теплофикационного цеха на 989 468 тыс. руб. и увеличения затрат службы сбыта на 1 201 496 тыс. руб.

Что касается теплоэнергии, то ее продажи увеличились на 10 088 тыс. руб., что произошло за счет увеличения выручки на 2 030 070 тыс. руб. Если же не использовать маржинальный подход, можно говорить о том, что увеличение себестоимости продукции произошло за счет увеличения затрат электрического цеха на 500 400 тыс. руб., а также в наибольшей степени за счет увеличения затрат службы сбыта на 470 580 тыс. руб.

Совмещая результаты традиционного и маржинального анализа влияния факторов на изменение финансового результата от продаж, можно сделать следующие выводы. Благодаря введению аналитических счетов удалось выявить увеличение непроизводственных затрат, а именно затрат службы сбыта, повлиявших на изменение финансового результата предприятия.

Учитывая отраслевые особенности анализируемого предприятия, в функции данного отдела не входит как таковой отпуск энергии заказчикам. В функциональные обязанности сотрудников данного отдела входит контроль за отпуском энергии заказчикам, обследование узлов, участие в переговорах с клиентами, работа в системе управления проектами, изучение рынка конечных потребителей, также повышение эффективности и безопасности работ, участие в масштабных строительных проектах. В связи с чем предлагается снизить затраты службы сбыта на 30% с помощью сокращения сотрудников данного отдела. Поскольку анализируемая Компания является предприятием-монополистом, неэффективно держать такой штат сотрудников. Что касается функциональных обязанностей, то ключевые функции по контролю за эффективностью работы и работе с клиентской базой предлагается возложить на руководителя данного отдела, а функции по контролю за отпуском энергии, обследованию узлов передать главному инженеру службы сбыта. Также возможен вариант аутсорсинга службы сбыта для работы с заказчиками. Снижение затрат данного отдела на 30% приведет к увеличению финансового результата предприятия на 16,34 %, что видно из данных табл. 3.7.

Обобщив результаты проведенного анализа можно сделать вывод: предусмотренные счета 2го и 3го порядка по центрам затрат позволят оперативно контролировать затраты в местах их возникновения, проведение анализа на основе этих данных выявить непроизводительные затраты на ПАО «Кузбассэнерго», благодаря предложенным формам бюджетов рассчитать плановые показатели и предотвратить увеличение затрат в последующих периодах. Предложенные варианты автоматизации помогут в значительной степени упростить описанную работу и оперативно вести управленческий учет.

По результатам проведенного в данном разделе выпускной квалификационной работы исследования сделаны следующие выводы.

1. Исследовано состояние элементов системы управленческого учета предприятия энергетики – ПАО «Кузбассэнерго». Деятельность исследуемого пред-

приятия в 2015-2017 годах характеризуется расширением масштабов деятельности организации и объемов использованных в ней ресурсов, также повышением прибыльности и преодолением убыточности. Однако, несмотря на положительные тенденции, на 2017г. предприятие остается финансово зависимым от внешних источников средств и неплатежеспособным.

2. В ходе исследования системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго» выявлены следующие проблемы: применяемая схема учета затрат с использованием счетов управленческого учета основана на дублировании данных о затратах в системе бухгалтерских счетов, что повышает риск возникновения ошибок в учете; трудоемкость отражения учетных данных затрудняет наглядное представление информации во внутренних отчетах; используемые формы бюджетов и отчетов об их исполнении не отражают всех особенностей деятельности организации и тем самым не позволяют эффективно осуществлять финансовое планирование; используемая схема учета затрат не позволяет максимально эффективно сформировать информацию управленческого характера, так как в отчете по затратам данные отражаются в разрезе элементов без особой детализации.

3. Проанализировав организацию управленческого учета на ПАО «Кузбассэнерго», можно заключить, что на исследуемом предприятии развиты не все ранее выделенные элементы управленческого учета. Для целей управленческого учета на предприятии не проводится анализ отчетности внутренними пользователями для принятия решений. По каждому центру на предприятии не определяются отклонения по элементам и не анализируются в соответствии с ценами и количеством ресурсов. Также не рассчитываются экономические показатели, на основании которых можно было бы сделать выводы об устойчивости производства продукции, выполнении работ центрами финансовой ответственности, прогнозировании изменения прибыли и рентабельности в зависимости от продаж, цен на продукцию, величины переменных и постоянных затрат. Информация о доходах и расходах не анализируется для принятия каких-либо дальнейших решений. Используемая на ПАО «Кузбассэнерго» схема учета затрат не позволяет максимально эффективно сформировать информацию управленческого характера, так как в от-

чете по затратам данные отражаются в разрезе элементов без особой детализации. Несмотря на то, что организацией применяется интегрированная система управления SAP ERP, на предприятии управленческий учет как таковой не ведется: не разработаны достаточное количество форм бюджетов и управленческой отчетности, что не создает возможности планирования и оперативного контроля. Средства автоматизации в целях управленческого учета не применяются.

4. В связи с этим предложены мероприятия по совершенствованию таких элементов, как бюджетирование, анализ финансовых результатов, бухгалтерский учет и управленческая отчетность. Что касается ценообразования, то организации не нужно каким-либо образом развивать данный элемент системы управленческого учета по расчету и корректировке тарифов (цен), поскольку установление тарифов происходит на законодательном уровне. В направлении совершенствования элемента «Бухгалтерский учет» предложено усовершенствовать двухкруговую систему учета затрат с использованием счетов 30-39 с использованием счета 2 и 3 порядков по центрам затрат. Рекомендуемый порядок отражения затрат в системе бухгалтерских счетов сократит трудоемкость работ по оформлению учетных бухгалтерских записей за счет многократных переносов сумм с одних счетов на другие, позволит оперативно контролировать затраты в местах их возникновения, предоставит возможность отслеживать расходы по элементам с момента их возникновения, а не в конце отчетного периода. Распределение расходов по центрам затрат позволит в дальнейшем проводить анализ отклонений, тем самым контролировать затраты по центрам затрат.

5. В отношении совершенствования элементов бюджетирования и управленческой отчетности предлагается разработать схемы бюджетов и управленческой отчетности для ПАО «Кузбассэнерго». Конечным результатом применения форм бюджетов и управленческой отчетности является формирование отчета о продажах, который предоставляет исходные данные для ввода в бухгалтерскую программу.

6. Предложенные мероприятия по совершенствованию элемента «Анализ финансовых результатов» предполагают возможность его проведения как без ис-

пользования маржинального подхода, так с его использованием. Первый подход может быть использован для оценки всей совокупности доходов и расходов предприятия по основной деятельности. Второе направление может быть использовано для анализа затрат по местам из возникновения, а также по экономической сущности.

7. Также, проанализировав применяемые ПАО «Кузбассэнерго» средства автоматизации, к которым относится программный продукт SAP ERP, мы пришли к выводу о его недостаточной эффективности, в связи с чем были рассмотрены возможности применения альтернативных программных продуктов.

8. В результате усовершенствования элементов системы управленческого учета удалось выявить увеличение непроизводственных затрат, а именно: затрат службы сбыта, повлиявших на изменение финансового результата предприятия. Учитывая отраслевые особенности анализируемого предприятия и его монополистическое положение на рынке, был сделан вывод об экономической нецелесообразности его существования в организационной структуре предприятия. В связи с чем предлагается снизить затраты службы сбыта на 30% за счет сокращения штата сотрудников данного отдела, ключевые функции по контролю за эффективностью работы и работе с клиентской базой предлагается возложить на руководителя данного отдела, а функции по контролю за отпуском энергии, обследованию узлов передать главному инженеру службы сбыта. Также возможен вариант аутсорсинга службы сбыта для работы с заказчиками. Снижение затрат данного отдела на 30% приведет к увеличению финансового результата предприятия на 16,34 %. Таким образом, предложенные мероприятия по совершенствованию системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго» подтвердили свою эффективность.



## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность темы исследования в представленной выпускной квалификационной работе проявляется в том, что эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления. Обзор исторических подходов к формированию системы управленческого учета на предприятиях показал, что необходимость его выделения в отдельное направление было вызвано информационными потребностями системы управления, когда традиционный бухгалтерский учет не давал необходимые данные для прогноза хозяйственной деятельности и принятия менеджерами эффективных управленческих решений, что стало особенно актуальным в условиях рыночных отношений. По результатам изучения российского и зарубежного опыта нормативно-правового регулирования управленческого учета определено принципиальное отличие. Так, на Западе то вопрос о том, создавать ее или нет, решает сама администрация фирмы с использованием самостоятельно разработанных стандартов. В Российской Федерации основой нормативного регулирования управленческого учета является система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Необходимым средством повышения оперативности получения информации в системе управленческого учета для принятия решений является автоматизация.

При определении элементов системы управленческого учета мы опираемся на точку зрения Ч. Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, которые выделяют в качестве их ценообразование, бюджетирование, анализ финансовых результатов, бухгалтерский учет и управленческую отчетность. В рамках бюджетирования разрабатываются планы производства и продаж, соотносительно с планируемым объемом продаж устанавливается цена на производимую продукцию, на основе этих показателей рассчитывается планируемое изменение прибыли. На основе данных планов составляются прогнозы финансового состояния, изменения прибылей и убытков и движения денежных потоков. На основе учета фактов хозяйственной деятельности и данных бюджетов составляется управленческая отчетность, в ко-

торой плановые данные сопоставляются с отчетными. На основе информации, получаемой из управленческой отчетности, проводится анализ финансовых результатов, по результатам которого разрабатываются бюджеты на следующий период.

Основным методом организации системы управленческого учета с использованием указанных элементов мы предлагаем использовать маржинальный подход, применение которого в практической деятельности позволяет решать такие важные задачи управления предприятием, как определение нижней границы цены и объема продаж; оценка прибыльности различных видов продукции; разработку оптимальной программы выпуска и реализации продукции для получения необходимой прибыли. Использование маржинального подхода в анализе финансовых результатов позволяет рассчитывать ряд экономических показателей, на основании которых можно делать выводы о рентабельности и устойчивости производства продукции, выполнения работ центром финансовой ответственности, прогнозировать изменение прибыли и рентабельности в зависимости от изменения объема производства, выполнения работ (продаж), цен на продукцию и работы, величины переменных или постоянных затрат. Бухгалтерский учет с использованием маржинального подхода предлагается организовать как учет плановых затрат и результатов и отклонений от них для обеспечения взаимосвязи бюджетирования и бухгалтерского учета в рамках единой системы управленческого учета. С этой целью в рабочий план счетов предлагается введение счетов управленческого учета 30-39. На первом этапе все плановые первичные затраты на производство, управление и продажу и отклонения фактических затрат от плановых отражаются на счетах учета затрат по элементам (30-34). На втором этапе определяются все прямые затраты на производство относительно всех существующих цехов на предприятии. На третьем этапе формируются косвенные затраты, также по цехам. На четвертом этапе происходит распределение косвенных затрат по видам продукции, относительно условного расхода топлива. На последнем этапе происходит передача энергии потребителям за вычетом понесенных потерь энергии.

При внедрении элементов системы управленческого учета на предприятиях энергетики требуется учитывать отраслевые особенности их деятельности, к чис-

лу важнейших из которых отнесены: использование рыночного ценообразования с сочетанием государственных регулируемых цен и тарифов; влияние конфигурации структуры генерирующих мощностей и используемых энергоресурсов и сезонных факторов на себестоимость, вызывающая необходимость установления дифференцированных цен по районам и регионам.

Для решения задач исследования в выпускной квалификационной работе изучено состояние элементов системы управленческого учета предприятия энергетики – ПАО «Кузбассэнерго». В ходе исследования системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго» выявлены следующие проблемы: применяемая схема учета затрат с использованием счетов управленческого учета основана на дублировании данных о затратах в системе бухгалтерских счетов, что повышает риск возникновения ошибок в учете; трудоемкость отражения учетных данных затрудняет наглядное представление информации во внутренних отчетах; используемые формы бюджетов и отчетов об их исполнении не отражают всех особенностей деятельности организации и тем самым не позволяют эффективно осуществлять финансовое планирование; используемая схема учета затрат не позволяет максимально эффективно сформировать информацию управленческого характера, так как в отчете по затратам данные отражаются в разрезе элементов без особой детализации.

Проанализировав организацию управленческого учета на ПАО «Кузбассэнерго», можно заключить, что на исследуемом предприятии развиты не все ранее выделенные элементы управленческого учета. Для целей управленческого учета на предприятии не проводится анализ отчетности внутренними пользователями для принятия решений. По каждому центру на предприятии не определяются отклонения по элементам и не анализируются в соответствии с ценами и количеством ресурсов. Также не рассчитываются экономические показатели, на основании которых можно было бы сделать выводы об устойчивости производства продукции, выполнении работ центрами финансовой ответственности, прогнозировании изменения прибыли и рентабельности в зависимости от продаж, цен на продукцию, величины переменных и постоянных затрат. Информация о доходах и рас-

ходах не анализируется для принятия каких-либо дальнейших решений. Используемая на ПАО «Кузбассэнерго» схема учета затрат не позволяет максимально эффективно сформировать информацию управленческого характера, так как в отчете по затратам данные отражаются в разрезе элементов без особой детализации. Несмотря на то, что организацией применяется интегрированная система управления SAP ERP, на предприятии не разработаны достаточное количество форм бюджетов и управленческой отчетности, что не создает возможности планирования и оперативного контроля. Средства автоматизации в целях управленческого учета не применяются.

В связи с этим предложены мероприятия по совершенствованию таких элементов, как бюджетирование, анализ финансовых результатов, бухгалтерский учет и управленческая отчетность. Что касается ценообразования, то организации не нужно каким-либо образом развивать данный элемент системы управленческого учета по расчету и корректировке тарифов (цен), поскольку установление тарифов происходит на законодательном уровне. В направлении совершенствования элемента «Бухгалтерский учет» предложено усовершенствовать двухкруговую систему учета затрат с использованием счетов 30-39 с использованием счета 2 и 3 порядков по центрам затрат. Рекомендуемый порядок отражения затрат в системе бухгалтерских счетов сократит трудоемкость работ по оформлению учетных бухгалтерских записей за счет многократных переносов сумм с одних счетов на другие, позволит оперативно контролировать затраты в местах их возникновения, предоставит возможность отслеживать расходы по элементам с момента их возникновения, а не в конце отчетного периода. Распределение расходов по центрам затрат позволит в дальнейшем проводить анализ отклонений, тем самым контролировать затраты по центрам затрат.

В отношении совершенствования элементов бюджетирования и управленческой отчетности предлагается разработать схемы бюджетов и управленческой отчетности для ПАО «Кузбассэнерго». Конечным результатом применения форм бюджетов и управленческой отчетности является формирование отчета о продажах, который предоставляет исходные данные для ввода в бухгалтерскую про-

грамму. Предложенные мероприятия по совершенствованию элемента «Анализ финансовых результатов» предполагают возможность его проведения как без использования маржинального подхода, так с его использованием. Первый подход может быть использован для оценки всей совокупности доходов и расходов предприятия по основной деятельности. Второе направление может быть использовано для анализа затрат по местам их возникновения, а также по экономической сущности. Также, проанализировав применяемые ПАО «Кузбассэнерго» средства автоматизации, к которым относится программный продукт SAP ERP, мы пришли к выводу о его недостаточной эффективности, в связи с чем были рассмотрены возможности применения альтернативных программных продуктов.

В результате усовершенствования элементов системы управленческого учета удалось выявить увеличение непроизводительных затрат, а именно: затрат службы сбыта, повлиявших на изменение финансового результата предприятия. Учитывая отраслевые особенности анализируемого предприятия и его монополистическое положение на рынке, был сделан вывод об экономической нецелесообразности его существования в организационной структуре предприятия. В связи с чем предлагается снизить затраты службы сбыта на 30% за счет сокращения штата сотрудников данного отдела, ключевые функции по контролю за эффективностью работы и работе с клиентской базой предлагается возложить на руководителя данного отдела, а функции по контролю за отпуском энергии, обследованию узлов передать главному инженеру службы сбыта. Также возможен вариант аутсорсинга службы сбыта для работы с заказчиками. Снижение затрат данного отдела на 30% приведет к увеличению финансового результата предприятия на 16,34 %. Таким образом, предложенные мероприятия по совершенствованию системы управленческого учета ПАО «Кузбассэнерго» подтвердили свою эффективность.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Федеральный закон от 26.03.2003г. №35-ФЗ «Об электроэнергетике».
3. Постановление Правительства РФ от 29.12.2011 № 1178 «О ценообразовании в области регулируемых цен (тарифов) в электроэнергетике» (ред. от 31.12.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.01.2016г.).
4. Волошин, Д.А. Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии // Экономический анализ: теория и практика. 2016. – 13 с.
5. Герасимова, Л. Н. Методы управленческого учета: учебник/ Л. Н. Герасимов. – М.: Проспект, 2016. – 184 с.
6. Друри, К. Управленческий и производственный учет: Вводный курс : учебник / К. Друри; под ред. Л.В. Речицкая ; пер. В.Н. Егоров. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2015. – 735 с.
7. Дуйшеналиева, А.М. Внедрение управленческого учета на предприятии: цели, задачи и этапы // Интерактивная наука – 2017. – №1 (11). – С. 170-173.
8. Казакова, О. В. Особенности внедрения управленческого учета на предприятии электроэнергетической отрасли // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. 2013. №5.
9. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 400 с.
10. Котова, К.Ю., Балеевских, В.Г. Управленческий учет в России: предпосылки становления и перспективы развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. №14 (349). С.16-29.
11. Котова, К.Ю., Лукиных, А.В. Совершенствование теории и практики управленческого учета в российских организациях на основе саморегулирования и стандартизации // Проблемы современной экономики. 2017. №2 (62).

12. Кулакова, Ю. В., Лобковская, О. З. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского финансового и управленческого учета в России // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2014. №2-1.

13. Остаев, Г. Управленческий учет: учебник/ Г. Остаев. – М.: Дело и Сервис, 2015. – 272 с.

14. Печенкина, Е.М. Девять шагов к постановке управленческого учета в компании. Инструкция к действию // Управленческий учет и финансы. 2015. №4.

15. Рогалев, Н. Д. Экономика энергетики : учебник для вузов / под ред. Н. Д. Рогалева. – Москва: Изд-во МЭИ, 2015. – 320 с.

16. Селин, С.А. Совершенствование управленческого учета и отчетности // АСИ. 2016. №1.

17. Филиппов, М. Р. Управленческий учет его цели и задачи / М.Р. Филиппов. – М.: Лаборатория книги, 2012. – 139 с.

18. Хасанова, Н.Н., Галустов В.У. Исторические аспекты возникновения и развития управленческого учета // Учет и статистика. 2015. №1 (37). С. 27-35.

19. Хорнгрен, Ч. Т. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – Санкт-Петербург : Питер. Кн. 2., 2014. – 373 с.

20. Шеремет, А. Д. Управленческий учет: Учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова. Под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.