

## МОДЕЛИ СЧЕТНОГО ОТРАЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Н. Н. Князева

*Воронежский государственный университет*

Поступила в редакцию 10 мая 2012 г.

**Аннотация:** разработаны авторские модели счетного отражения в системе функционального калькулирования при автономном и интегрированном вариантах учета, нацеленные на формирование финансового результата в разрезе промежуточных объектов учета – видов деятельности.

**Ключевые слова:** функциональное калькулирование, виды деятельности, модель счетного отражения.

**Abstract:** the author's models of accounting of Activity-Based Costing in case of the autonomous and integrated versions of accounting is developed, aimed at forming of financial result in the context of the intermediate objects of accounting – activities.

**Keywords:** activity based costing, activities, functions, model of accounting of activity based costing.

Исследование особенностей практического применения системы функционального калькулирования следует начинать с раскрытия моделей ее счетного отражения.

Система функционального калькулирования (от англ. Activity Based Costing – система функционального калькулирования, калькулирование по видам деятельности, учет по видам деятельности, система ABC-калькулирования) основана на двухэтапном распределении затрат: сначала – по видам деятельности, затем – по продуктам производства (рис. 1).

Из рис. 1 видно, что организации могут осуществлять виды деятельности не только для нужд собственного производства с целью создания конечного продукта, но и для внешних потребителей (оказывают услуги сторонним организациям). В таких условиях возникает потребность определения финансового результата от оказания таких услуг. Следовательно, наряду с учетом, нацеленным на определение себестоимости конечного объекта распределения затрат (продукта производства) и финансового результата от его продажи, необходимо вести учет видов деятельности, реализуемых на сторону, с возможностью определения финансового результата от их реализации.

Модели организации учета расходов исследованы ранее в работах ученых (П. С. Безруких [2], М. А. Вахрушина [3], В. Б. Ивашевич [4], В. Ф. Палий [5]). Однако для реализации в учетной практике системы функционального калькулирования требуются:

– четкая характеристика моделей счетного отражения для функциональной калькуляционной системы;

– модель счетного отражения продаваемых на сторону видов деятельности с выявлением финансового результата от их продажи, наряду с отражением финансового результата от продажи продуктов производства.

Нами предпринята попытка разработки моделей счетного отражения для функциональной калькуляционной системы, которые предусматривают два варианта учета затрат: интегрированный (финансовый и управленческий учет не разделяются) и автономный (предполагает выделение финансовой и управленческой бухгалтерии в самостоятельные учетные системы). Это возможно достичь по аналогии с моделями [1, с. 119]:

1) посредством использования счета 20 «Основное производство» действующего Плана счетов с добавлением счета 30 «Затраты по видам деятельности» (интегрированный вариант);

2) посредством использования счетов 30–39 действующего Плана счетов в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» (автономный вариант).

Разработанные модели имеют следующие особенности:

– для отражения информации о затратах в разрезе калькуляционных объектов (виды деятельности, продукты производства), себестоимость которых определяется на двух этапах калькулирования, используются два отдельных синтетических счета (20 «Основное производство», 30 «Затраты по видам деятельности»).

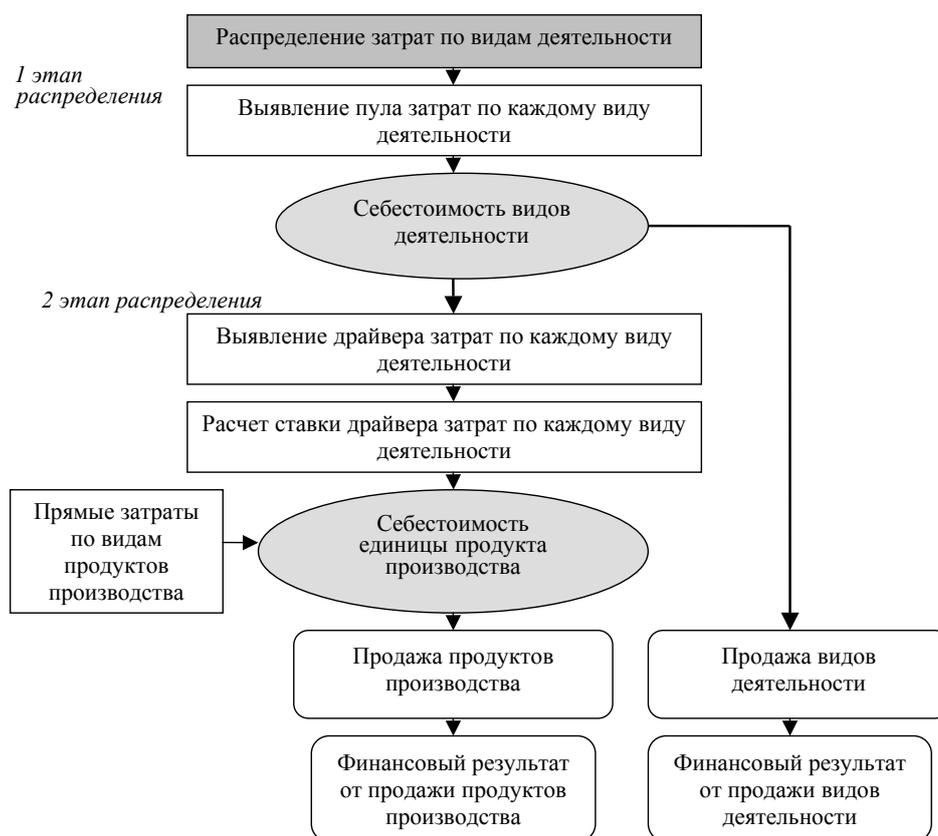


Рис. 1. Схема затрат в функциональной калькуляционной системе

– указанные модели могут применяться как с использованием, так и без использования счетов экономических элементов (счетов 31 «Материальные расходы», 32 «Расходы на оплату труда», 33 «Отчисления на социальные нужды, 34 «Амортизация», 35 «Прочие расходы») в целях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Первая модель основана на использовании синтетических счетов для организации учета по видам деятельности:

- счет 20 «Основное производство»
- счет 30 «Затраты по видам деятельности»;
- счет 43 «Готовая продукция»;
- счет 90 «Продажи».

На счете 20 «Основное производство» формируется себестоимость отдельных видов продуктов производства, которая затем списывается на счет 90 «Продажи», куда также относится выручка от продажи продуктов производства. На счете 90 «Продажи» выявляется конечный финансовый результат от продажи продуктов производства (табл. 1).

Данная модель учета затрат по видам деятельности имеет недостаток, обусловленный доступностью информации управленческого учета для

внешних пользователей, что невозможно допустить в связи с необходимостью сохранения коммерческой тайны об уровне затрат на отдельные виды продуктов производства. Эта проблема решается с помощью второй модели.

Вторая модель основана на использовании синтетических счетов для организации учета по видам деятельности:

- счет 20 «Основное производство»;
- счет 30 «Затраты по видам деятельности»;
- счет 37 «Затраты производственной деятельности»;
- счет 38 «Продажа продуктов производственной деятельности»;
- счет 39 «Результаты производственной деятельности».

Использование счетов 30–39 в корреспонденции со счетом 20 позволяет достичь полной автономии финансового и управленческого учетов. Отличие данной модели от предыдущей выявляется на этапе отражения выручки, списания себестоимости и выявлении конечного финансового результата от продажи продуктов производства (табл. 2).

Данной модели свойственны такие преимущества, как автономность и сохранность информации,

Модель счетного отражения в функциональной калькуляционной системе (интегрированный вариант)

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Использование материалов для осуществления видов деятельности: «стирка» «глажение»	30/1 30/2	10 10
2. Оплата труда персонала (операторов, гладильщиков) по осуществлению вида деятельности: «стирка» «глажение»	30/1 30/2	70 70
3. Отчисления на социальные нужды от оплаты труда персонала (операторов, гладильщиков) по осуществлению вида деятельности: «стирка» «глажение»	30/1 30/2	69 69
4. Амортизация оборудования, используемого при осуществлении видов деятельности: «стирка» «глажение»	30/1 30/2	02 02
5. Налоги, относимые на виды деятельности: «Стирка» «Глажение»	30/1 30/2	68 68
6. Распределение по конечным объектам учета затрат по видам деятельности «стирка» и «глажение»: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	20/А 20/Б 20/В	30/1, 30/2 30/1, 30/2 30/1, 30/2
7. Дополнительные материалы для стирки продукта А	20/А	10
8. Принятие к учету продуктов производства, изготовленных для продажи: продукт А продукт Б продукт В	43/А 43/Б 43/В	20/А 20/Б 20/В
9. Выручка от продажи продуктов производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	62 62 62	90/А 90/Б 90/В
10. Отражение себестоимости проданных продуктов производства: продукт А продукт Б продукт В	90/А 90/Б 90/В	43/А 43/Б 43/В
11. Финансовый результат: прибыль: продукт А продукт Б продукт В убыток: продукт А продукт Б продукт В	90/А 90/Б 90/В 99/А 99/Б 99/В	99/А 99/Б 99/В 90/А 90/Б 90/В

Модель счетного отражения в функциональной калькуляционной системе (автономный вариант)

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Принятие к учету продуктов производства, изготовленных для продажи: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	37/А 37/Б 37/В	20/А 20/Б 20/В
2. Выручка от продажи продуктов производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	62 62 62	38/А 38/Б 38/В
3. Отражение себестоимости проданных продуктов производства: продукт А продукт Б продукт В	38/А 38/Б 38/В	37/А 37/Б 37/В
4. Финансовый результат: прибыль: продукт А продукт Б продукт В убыток: продукт А продукт Б продукт В	38/А 38/Б 38/В 39/А 39/Б 39/В	39/А 39/Б 39/В 38/А 38/Б 38/В

являющейся коммерческой тайной. Однако в ней отсутствует учет по видам деятельности, проданным сторонним организациям, с возможностью выявления финансового результата от такой продажи.

Предлагаемая нами модель счетного отражения системы функционального калькулирования нацелена на формирование финансового результата не только в разрезе конечных объектов – продуктов производства, но и промежуточных объектов учета – видов деятельности. Она основана на использовании синтетических счетов для организации учета по видам деятельности, оказываемым для сторонних организаций:

- счет 20 «Основное производство»;
- счет 30 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд»;
- счет 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций»;
- счет 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций»;
- счет 37 «Затраты производственной деятельности»;
- счет 38 «Продажа продуктов производственной деятельности»;
- счет 39 «Результаты производственной деятельности»;
- счет 43 «Готовая продукция»;
- счет 90 «Продажи».

Таким образом, авторская разработка состоит в использовании счетов 35 «Затраты по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций» и 36 «Продажа видов деятельности для сторонних организаций», которые развивают ранее созданные модели счетного отражения системы функционального калькулирования и позволяют выявлять финансовый результат от продажи видов деятельности сторонним организациям.

Аналитический учет по счетам 35, 36 ведется в разрезе имеющейся номенклатуры видов деятельности, реализуемых сторонним организациям. Аналитический учет на счетах 90 и 39 при интегрированном учете (табл. 3) и автономном учете (табл. 4), соответственно, ведется как по проданным видам деятельности, так и проданным продуктам производства в разрезе отдельных субсчетов.

Преимущество предлагаемых моделей заключается в возможности выявления финансового результата от продажи видов деятельности сторонним организациям.

Практическая значимость разработанных учетных моделей для функциональной калькуляционной системы (АВС-калькулирования) заключается в том, что они позволяют вести обособленный учет по видам деятельности, в том числе осуществляемым для нужд сторонних организаций, что, в свою очередь, повышает информативность учета по

Модель счетного отражения в системе АВС при продаже видов деятельности сторонним организациям  
(интегрированный вариант)

Наименование учета	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Учет по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд организации	1. Затраты (материалы, оплата труда, отчисления, амортизация, налоги) по видам деятельности: «стирка» «глажение»	30/1 30/2	10, 70, 69, 02, 68 10, 70, 69, 02, 68
	2. Распределение затрат по видам деятельности «Стирка» и «Глажение» на продукты производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	20/А 20/Б 20/В	30/1, 30/2 30/1, 30/2 30/1, 30/2
	3. Принятие к учету продуктов производства, изготовленных для продажи: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	43/А 43/Б 43/В	20/А 20/Б 20/В
	4. Выручка от продажи продуктов производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	62 62 62	90/1/А 90/1/Б 90/1/В
	5. Отражение себестоимости проданных продуктов производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	90/1/А 90/1/Б 90/1/В	43/А 43/Б 43/В
	6. Определение финансового результата от продажи продуктов производства: прибыль: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.) убыток: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	90/1/А 90/1/Б 90/1/В 99/1/А 99/1/Б 99/1/В	99/1/А 99/1/Б 99/1/В 90/1/А 90/1/Б 90/1/В
Учет по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций	7. Затраты (материалы, оплата труда, отчисления, амортизация, налоги) по видам деятельности, осуществляемым на сторону: «комплектование» «транспортировка»	35/1 35/2	10, 70, 69, 02, 68 10, 70, 69, 02, 68
	8. Выручка от продажи видов деятельности на сторону: «комплектование» «транспортировка»	62 62	90/2/1 90/2/2
	9. Отражение себестоимости проданных сторонним организациям видов деятельности: «комплектование» «транспортировка»	90/2/1 90/2/2	35/1 35/2
	10. Финансовый результат от продажи видов деятельности на сторону: прибыль «комплектование» «транспортировка» убыток «комплектование» «транспортировка»	90/2/1 90/2/2 99/2/1 99/2/2	99/2/1 99/2/2 90/2/1 90/2/2

Модель счетного отражения в системе АВС при продаже видов деятельности сторонним организациям (автономный вариант)

Наименование учета	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Учет по видам деятельности, осуществляемым для собственных нужд организации	1. Затраты (материалы, оплата труда, отчисления, амортизация, налоги) по видам деятельности: «стирка» «глажение»	30/1 30/2	10, 70, 69, 02, 68 10, 70, 69, 02, 68
	2. Распределение затрат по видам деятельности «Стирка» и «Глажение» на продукты производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	20/А 20/Б 20/В	30/1, 30/2 30/1, 30/2 30/1, 30/2
	3. Принятие к учету продуктов производства, изготовленных для продажи: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	37/А 37/Б 37/В	20/А 20/Б 20/В
	4. Выручка от продажи продуктов производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	62 62 62	38/А 38/Б 38/В
	5. Отражение себестоимости проданных продуктов производства: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	38/А 38/Б 38/В	37/А 37/Б 37/В
	6. Определение финансового результата от продажи продуктов производства: прибыль: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.) убыток: продукт А (1 калькуляционная единица) продукт Б (1 загрузка на 160 кг) продукт В (170 ед.)	38/А 38/Б 38/В 39/1/А 39/1/Б 39/1/В	39/1/А 39/1/Б 39/1/В 38/А 38/Б 38/В
	Учет по видам деятельности, осуществляемым для сторонних организаций	7. Затраты (материалы, оплата труда, отчисления, амортизация, налоги) по видам деятельности, осуществляемым на сторону: «комплектование» «транспортировка»	35/1 35/2
8. Выручка от продажи видов деятельности на сторону: «комплектование» «транспортировка»		62 62	36/1 36/2
9. Отражение себестоимости проданных сторонним организациям видов деятельности: «комплектование» «транспортировка»		36/1 36/2	35/1 35/2
10. Финансовый результат от продажи видов деятельности на сторону: прибыль «комплектование» «транспортировка» убыток «комплектование» «транспортировка»		36/1 36/2 39/2/1 39/2/2	39/2/1 39/2/2 36/1 36/2

видам деятельности и качество управления организацией.

ЛИТЕРАТУРА

1. Булгакова С. В. *Управленческий учет : методология и организация : монография* / С. В. Булгакова ; Воронежский государственный университет. – Воронеж : Изд-во ВГУ, 2008. – 200 с.
2. *Бухгалтерский учет* / под ред. П. С. Безруких. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 736 с.

*Воронежский государственный университет*

*Князева Н. Н., соискатель*

*E-mail: knyazeva.nn@gmail.com*

*Тел.: 8 (909) 214-56-00*

3. Вахрушина М. А. *Бухгалтерский учет в сфере услуг* / М. А. Вахрушина. – М. : Рид Групп, 2011. – 576 с.

4. Ивашкевич В. Б. *Бухгалтерский управленческий учет* / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2004. – 624 с.

5. Палий В. Ф. *Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета* / В. Ф. Палий. – М. : Инфра-М, 2009. – 288 с.

*Voronezh State University*

*Knyazeva N. N., Post-graduate Student*

*E-mail: knyazeva.nn@gmail.com*

*Tel.: 8 (909) 214-56-00*