

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-49-61
УДК 657.1.011.56(045)
JEL M41

Пути интеграции управленческих показателей продаж в систему финансового учета на малых и средних предприятиях

И.В. Багаев

Казанский инновационный университет им. В.Г. Тимирязова (ИЭУП), Казань, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблемам организации управленческого учета на малых и средних предприятиях, многие из которых зачастую лишены возможности приобретения дополнительных управленческих программ или сложных ERP-систем. Поиск путей интеграции элементов управленческого учета непосредственно в бухгалтерскую программу, а также исследование на основе такой конфигурации существующих возможностей по формированию управленческих отчетов является **целью** настоящей работы. Так, на примере показателей продаж, формируемых в распространенной конфигурации «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0», предложены пути дальнейшей интеграции двух систем учета; обосновано использование синтетических счетов для усиления бухгалтерского контроля за формированием управленческих показателей, в том числе предложена система учетных записей с управленческим счетом 39 «Калькуляционные объекты продаж». Рассмотрена возможность применения ABC-метода – с предложением совершенствования его механизма распределения. **Методология** исследования базируется на диалектическом подходе, наблюдении, синтезе информации, анализе полученных результатов; а также методов бухгалтерского учета (счете и двойной записи, калькулировании и др.). В качестве примера применения указанных подходов к интеграции автором использованы типовые операции продаж в торговой организации со списанием издержек обращения и формированием финансового результата, однако практика производственных предприятий, а также Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета № 94н позволяет применять их и в небольших производственных организациях.

Ключевые слова: автоматизация; аналитический учет; издержки обращения; учет продаж; распределение затрат; управленческий учет; финансовый учет; activity-based costing; ABC-метод; 1С

Для цитирования: Багаев И.В. Пути интеграции управленческих показателей продаж в систему финансового учета на малых и средних предприятиях. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):49-61. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-49-61

ORIGINAL PAPER

Ways to Integrate Managerial Sales Indicators in the System of Financial Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises

I.V. Bagaev

Kazan Innovative University named after V.G. Timiryasov (IEML), Kazan, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to the problems of organizing management accounting in small and medium-sized enterprises, many of which are often deprived of the opportunity to purchase additional management software programs or complex ERP systems. Finding ways to integrate elements of management accounting directly into an accounting program, as well as research on the basis of such a configuration of existing capabilities to generate management reports is the **purpose** of this work. A natural alternative in such conditions is the introduction of management accounting elements directly into the financial accounting program, the most common configuration of which today is “1С: Enterprise Accounting 3.0”. Therefore, on the basis of this program, the existing opportunities for the formation of management reports – on the example of sales indicators are explored; and ways of further integration of the two accounting systems are proposed.

© Багаев И.В., 2023

The use of synthetic accounts to strengthen accounting control over the formation of management indicators in the context of integrating elements of management accounting into the accounting program is substantiated; including the proposed system of accounts with a management account 39 "Calculation objects of sales" which was also proposed in the article. The possibility of applying the ABC-method is considered with the proposal to improve distribution of costs. The subject of the research of the article is the process of integrating the elements of management accounting into the financial system. The research **methodology** is based on a dialectical approach, observation, synthesis of disparate information, analysis of the results obtained; as well as accounting methods such as costing, accounts, and double entry. As an illustration of applying these approaches to integration, the article uses typical sales transactions in a trade organization when the distribution costs are written-off and the formation of a financial result. However, the practice of manufacturing enterprises, as well as the instructions for the application of the Chart of Accounts No. 94n, make it possible to apply these approaches to integration at small manufacturing enterprises.

Keywords: accounting automation; analytical accounting; selling expenses; sales accounting; distribution of costs; management accounting; financial accounting; activity-based costing; ABC-method; 1C

For citation: Bagaev I.V. Ways to integrate managerial sales indicators in the system of financial accounting in small and medium-sized enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):49-61. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-49-61

ВВЕДЕНИЕ

Деятельность любой коммерческой организации предполагает выполнение операций продажи, включая их документальное оформление и отражение в регистрах бухгалтерского учета с последующим анализом финансовых результатов. Степень детализации данных о продажах зависит от вида учета и требований менеджеров разного уровня управления к учетно-информационному обеспечению. Последнее явилось следствием развития автоматизации, позволившей в какой-то момент обеспечить отделы и службы предприятия собственными «бухгалтериями», согласованными с функционалом этих служб. В результате учет стал «расползаться» между структурными подразделениями, и теперь данные о продажах формируются в отделах продаж; о потреблении материальных ценностей и выработке — в производственных цехах; о поставках — в отделах снабжения. Бухгалтерия же получает общую информацию с помощью выгрузки или на основе однократного ввода данных для разных учетных подсистем, после чего проверяет корректность полученных результатов, в том числе путем сверки с первичными документами.

Вместе с тем необходимо принимать во внимание объем деятельности организации. Предприятия малого и среднего бизнеса часто не имеют возможностей для построения указанной схемы управленческого учета — они не всегда могут позволить себе покупку дополнительного программного обеспечения, что к тому же сопряжено с неизбежными тратами на обучение персонала и поддержку актуальной версии приобретенных конфигураций.

Сложные ERP-системы обойдутся еще дороже, а потому вариантом также не являются. Стало быть, в небольших организациях ведение управленческого учета затруднено, при этом ручная выборка данных в эпоху автоматизации для этой цели не подходит либо подходит не в полной мере. С учетом изложенного важной составляющей научного исследования становится поиск путей для интеграции элементов управленческого учета в бухгалтерскую программу предприятия. В этой связи исследование проведено на базе распространенной типовой конфигурации «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0». В процессе работы автором изучались научные труды как отечественных [1–9], так и зарубежных авторов [10–16].

ДЕТАЛИЗАЦИЯ АНАЛИТИКИ В ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ

Традиционный учет, осуществляемый бухгалтерией предприятия, в специализированных источниках принято называть «бухгалтерским финансовым учетом», т.е. упор делается на его основную цель — составление финансовой отчетности; учет, осуществляемый в различных подразделениях предприятия и предназначенный для управления службами, принято называть «бухгалтерским управленческим учетом» или просто «управленческим учетом». Вследствие несовпадения целей различается, соответственно, и степень детализации данных, формируемых в рамках двух видов учета. Так, товары, хранящиеся на складах организации, детализируются в финансовом учете по следующим типовым аналитическим составляющим: склад (место хранения); кладовщик (материально-ответственное лицо); номенклатура (на-

Анализ продаж за 2022 г.					
Отбор:		Номенклатура В списке "Автошина TYPEX_CRG_VO-126...; Аккумулятор 190 Ah узкий; Аккумуляторная батарея 6СТ-60L гидравлическое Луко..."			
Сортировка:		Валовая прибыль По убыванию			
Номенклатура	Количество	Стоимость	Выручка без НДС	Рентабельность, %	Валовая прибыль
Автошина TYPEX_CRG_VO-1260 425/85 R21 160J	34,000	899 888	954 692	5,7	54 803
Аккумулятор 190 Ah узкий	2,000	21 333	26 880	20,6	5 547
Аккумуляторная батарея 6СТ-60L STANDARD о/п	44,000	105 838	110 946	4,6	5 107
Масло гидравлическое Лукойл ВМГЗ 216,5л	3,000	74 900	79 167	5,4	4 267
Итого		1 101 960	1 171 684	6,0	69 724

Рис. 1 / Fig. 1. Управленческий отчет «Анализ продаж» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» / Management report "Sales Analysis" in the program "1C: Enterprise Accounting 3.0"

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

именования товаров); партия (в случае ведения партионного учета).

На самом складе для целей учета товар может быть детализирован по множеству других аналитических признаков, не актуальных для бухгалтера, но заметно облегчающих работу кладовщика: характеристикам, в том числе их сочетаниям (указание цвета, материала и др.); степени годности (годен, ограниченно годен, не годен); срокам окончания годности; конкретным стеллажам и ячейкам хранения; свободным и зарезервированным для отгрузки единиц товара и др.

Таким образом, нет никакой необходимости в объединении двух подсистем учета в одну, так как в этом случае бухгалтерия получит множество дополнительных аналитик, совершенно ей не нужных; равно как и наоборот — та или иная служба предприятия (в данном случае, складская) столкнется с трудностями применения бухгалтерской специфики. Так, партионный учет в бухгалтерии предполагает применение метода ФИФО для оценки запасов при их списании. В то же время складской работник не может быть скован условной последовательностью списания и оценки товаров «в порядке их поступления на склад», ибо исходит из других критериев при выборе партий (окончание срока годности, близость к складскому выходу, конкретный цвет, материал, характеристика товара в партии или др.). Поэтому факт «расползания» учетных функций между службами организации нужно принять как объективно неизбежный, обусловленный возможностями современной автоматизации, в рамках которой даже непрофильный сотрудник способен отражать в программе выполняемые им операции и получать сводную картину работы в управленческих отчетах. Выгрузка же данных в бухгалтерскую подсистему позволяет

отсеять ненужные для бухгалтеров уровни аналитик, оставляя лишь те, которые соответствуют целям финансового учета.

Однако, как уже отмечалось, на небольших предприятиях реализация такой схемы управленческого учета, во многом автономного от финансового, труднодостижима. Вместо этого управленческие отчеты формируют сами бухгалтеры, использующие для этих целей возможности бухгалтерских программ. Если ознакомиться с наиболее популярной из них на сегодняшний день — «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0», то в разделе «Руководителю» можно увидеть отчеты, содержащие излишние данные с точки зрения финансового учета, но полезные для принятия управленческих решений. Приведем пример одного из таких отчетов (рис. 1), который называется «Анализ продаж» и предназначается для оценки эффективности продаж как номенклатурных групп, так и позиций номенклатуры (товаров, продукции и др.) по основному показателю — валовой прибыли, которая в подсистеме бухгалтерского учета отображается в отчете о финансовых результатах по строке «Валовая прибыль (убыток)» в обобщенном виде. Таким образом, управленческий отчет «Анализ продаж» детализирует в программе бухгалтерские данные, чтобы руководитель мог ознакомиться с результатами деятельности предприятия за определенный период и принять решение по конкретным наименованиям.

Вместе с тем возникает вопрос: каким образом удалось детализировать бухгалтерские показатели, которые, как правило, формируются в укрупненном виде? Для того чтобы на него ответить, необходимо ознакомиться с аналитикой субсчетов, открываемых к счету 90 «Продажи»: следует открыть План счетов в самой программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» (рис. 2) и проанализировать счет 90.

Код счета	Наименование счета	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3	Вид	Кол.
Т. 90	Продажи	Номенклатурные группы (об)			АП	
Т. 90.01	Выручка	Номенклатурные группы (об)	Ставки НДС (об)		П	
Т. 90.01.1	Выручка по деятельности с основной системой налогообложения	Номенклатурные группы (об)	Ставки НДС (об)	Номенклатура (об)	П	✓
Т. 90.02	Себестоимость продаж	Номенклатурные группы (об)			А	
Т. 90.02.1	Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения	Номенклатурные группы (об)			А	
Т. 90.03	Налог на добавленную стоимость	Номенклатурные группы (об)	Ставки НДС (об)		А	
Т. 90.04	Акцизы	Номенклатурные группы (об)			А	
Т. 90.05	Экспортные пошлины	Номенклатурные группы (об)			А	
Т. 90.07	Расходы на продажу				А	
Т. 90.07.1	Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения				А	
Т. 90.08	Управленческие расходы				А	
Т. 90.08.1	Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения				А	
Т. 90.08.2	Управленческие расходы по отдельным видам деятельности с особым порядком налогообложения				А	
Т. 90.09	Прибыль / убыток от продаж	Номенклатурные группы (об)			АП	

Рис. 2 / Fig. 2. Перечень субсчетов и аналитики, открываемых к синтетическому счету 90 «Продажи» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» / The list of sub-accounts and analytics, opened for synthetic account 90 "Sales" in the software program "1С: Enterprise Accounting 3.0"

Источник / Source: взято из типовой конфигурации «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0».

Как видно из рис. 2, основной аналитической позицией (субконто) для субсчетов к данному счету являются «номенклатурные группы», состоящие из множества видов товаров (продукции и др.), которые не являются вложениями или подчиненными элементами в иерархической структуре аналитики — программа просто объединяет в рамках каждой номенклатурной группы информацию о продажах, и эту обобщенную величину показывает в отчетах и ведомостях. Поэтому на основе номенклатурных групп невозможно составить отчет о продажах в разрезе конкретных позиций. Исключением является ситуация, когда такую группу приравнивают к определенному товару (продукции и др.), однако это противоречит идее использования номенклатурных групп, предназначенных именно для укрупнения аналитических данных.

Далее ознакомимся с корреспонденцией счетов по продаже одной из представленных в «Анализе продаж» позиций — товара «Аккумулятор 190 Ah узкий» (рис. 3). Документ продажи в программе формирует три типовых проводки: первая отражает себестоимость проданного товара; вторая — выручку от продажи вместе с НДС; и третья — НДС с данной продажи.

Согласно данным рис. 3 товар включен в номенклатурную группу «Торговля аккумуляторами».

Благодаря тому, что все три субсчета к счету 90 «Продажа» содержат указанную номенклатурную группу, управленческий отчет «Анализ продаж» (см. рис. 1) легко может быть сформирован в разрезе номенклатурных групп, для чего вносятся дополнительные изменения в его настройки. Со-поставление значений выручки и себестоимости продажи программа делает, опираясь на аналитику: в данном случае, сумма выручки в 32 256 руб. корректируется на величину НДС и себестоимости 21 333,33 руб. В аналитике счета 90.01.1 ставка НДС указана равной 20%, а значит, при формировании отчета выполняются стандартные действия деления выручки на 120% и умножения на 100%. При применении номенклатурных групп колонка «Количество» оказывается пустой, поскольку субсчет 90.02.1 количественным не является, а корреспондирующий кредит балансового счета № 41 номенклатурными группами не оперирует. По этой же причине не заполняются поля «Цена реализации» и «Стоимость за единицу» (они могут быть добавлены в настройках отчета) при использовании номенклатурных групп. В целом можно констатировать, что методология бухгалтерского финансового учета при формировании отчета «Анализ продаж» в разрезе номенклатурных групп, т.е. укрупненной аналитики, изменений не претерпевает.

Дата	Дебет	Кредит	Сумма
22.08.2022	90.02.1	41.01 Кол.: 2,000	21 333,33
1	Торговля аккумуляторами	Аккумулятор 190 Ah узкий Поступление (акт, накладная, УПД) 00БП-00...	Реализация товаров
22.08.2022	62.01	90.01.1 Кол.: 2,000	32 256,00
2	МИРОНОВ ИП Договор № 7 от 19.02.2022 г. Реализация (акт, накладная, УПД) 00БП-000...	Торговля аккумуляторами 20% Аккумулятор 190 Ah узкий	Реализация товаров
22.08.2022	90.03	68.02	5 376,00
3	Торговля аккумуляторами 20%	Налог (взносы): начислено / уплачено	Реализация товаров

Рис. 3 / Fig. 3. Проводки и аналитика продажи товара «Аккумулятор 190 Ah узкий» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» / Accounting entries and analytics of the sale of the product “Battery 190 Ah narrow” in the program “1C: Enterprise Accounting 3.0”

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Однако иначе обстоят дела, когда речь заходит о подготовке детализированных данных для данного отчета. Чтобы можно было сформировать его по позициям номенклатуры, разработчикам пришлось добавить еще один уровень аналитики к субсчету 90.01.1 — «Номенклатура», сделав его количественным (см. субконто 3 на рис. 2). Напомним, что счет 90 «Продажи» классифицируется как операционно-результатный, т.е. предназначенный для определения финансового результата. Однако в «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» субсчет «Выручки» балансового счета 90 приобрел признаки еще и инвентарного (материального).

Разумеется, данная аналитика не формирует отрицательного сальдо по субсчету, как как предназначена исключительно для детализации кредитового оборота (в терминологии программы — «оборотное субконто»). Однако свойства материального субсчета никуда при этом не денутся, ибо без них составить отчет о валовой прибыли в разрезе конкретных позиций номенклатуры не получится.

Механизм подготовки отчета «Анализ продаж» по номенклатуре отличается от его же формирования по номенклатурным группам. Если в последнем случае задействовалась аналитика субсчетов счета 90 «Продажи», то для первого используются уже разные счета (субсчета): субсчет выручки счета 90, а также счет 41 «Товары» с соответствующим ему субсчетом. Аналитика при этом используется одна — номенклатура («Аккумулятор 190 Ah узкий» — см. рис. 3), выручку от продажи которой (единицы и всей продажи за период) можно сопоставить с себестоимостью ее продажи (единицы и за период).

ставить с себестоимостью ее продажи (единицы и за период).

Приведенный пример показывает, что процесс детализации данных с точки зрения методологии финансового учета не является простым, поскольку ведет к необходимости добавления новых аналитических уровней, в свою очередь, придает синтетическим счетам новые свойства.

УГЛУБЛЕНИЕ РАСЧЕТНЫХ ДЕЙСТВИЙ В ФИНАНСОВОМ УЧЕТЕ

Интеграция элементов управленческого учета в систему финансового учета может осуществляться и в ином направлении, связанном с детализацией не аналитики счетов, а расчетных действий, причем таких, которые в рамках финансового учета (согласно его методологии) ограничиваются укрупненными результатами, в то время как расчеты могут уходить «вглубь» аналитики счетов. Типичным примером, иллюстрирующим данный подход, является распределение расходов на продажу торговой организации.

Согласно данной методике почти весь перечень статей этих расходов списывается в финансовом учете на уменьшение финансового результата, то есть на счет 90 «Продажи», и только в части транспортных расходов предусматривается распределение, основанное на применении среднего процента: при этом оно делается не по видам проданных товаров, а лишь между общим количеством проданного товара и его непроданным на конец месяца остатком.

Приведем следующий пример (табл. 1). Расходы на продажу в торговой организации для простоты представлены 4 статьями, в том числе транспортными расходами. Средний процент, применяемый для распределения последних, согласно методологии учета, определяется путем деления их общей суммы, включая начальный остаток, на величину проданных за месяц товаров и их непроданной части (кредитовый оборот по счету 90.01 и сальдо конечные счетов 41 «Товары» и 45 «Товары отгруженные»).

Если за месяц было продано товаров на сумму 15 млн руб., а остаток товаров на складе на конец месяца равен 2 млн руб., то средний процент составит:

$$(0 + 1\,000\,000) : (15\,000\,000 + 2\,000\,000) = 1\,000\,000 : 17\,000\,000 = 0,0588, \text{ или } 5,88\%.$$

Для простоты расчетов величина транспортных расходов на начало месяца принимается равной нулю. Далее в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» средний процент умножается на величину проданных товаров за месяц, после чего определяется сумма транспортных расходов, не подлежащая списанию:

- транспортные расходы к списанию = $0,0588 * 15\,000\,000 = 882\,352,94$ руб.;
- транспортные расходы на остаток = $1\,000\,000 - 882\,352,94 = 117\,647,06$ руб.

Все остальные статьи расходов на продажу, согласно методологии учета, подлежат списанию целиком: с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90.07 «Расходы на продажу». Таким образом, общая сумма списания с балансового счета 44 составит:

$$882\,352,94 + 812\,000 + 215\,000 + 125\,800 = 2\,035\,152,94 \text{ руб.}$$

Можно сомневаться в корректности формулы среднего процента [17] или в подходе к списанию расходов на продажу в целом, применяемом в финансовом учете, но нельзя не признать, что в рамках полученных результатов есть возможность для второго, более глубокого этапа распределения расходов на продажу — теперь уже между видами товаров, проданных за месяц. Алгоритм дополнительных расчетов для целей управленческого учета будет выглядеть так:

Распределение транспортных расходов, связанных с проданной частью:

- товара А = $882\,352,94 * 711 / 3169 = 197\,965,59$ руб.
- товара Б = $882\,352,94 * 2458 / 3169 = 684\,387,35$ руб.

Так как товар не отличается крупными габаритами или тоннажем, для распределения транспортных расходов использовался показатель «километры», а не «тонно-километры» (на доставку товара «А» — 711 км и товара «Б» — 2458 км); по этой же причине когда одной машиной доставляется груз сразу нескольких наименований, километраж равномерно делится между ними, поскольку влияние дополнительных позиций на отклонения в расходе топлива минимальный. Информация о километраже накапливается в добавленном регистре программы табличной формы, итоговые результаты которой служат для осуществления распределительных действий.

Оплата труда с начислениями страховых взносов касается лишь работников отдела продаж, так как зарплату других сотрудников трудно увязать с конкретными видами продаваемой номенклатуры. Расходы на упаковку (тару) фиксируются по конкретным товарам, требующим использования упаковки (одноразовой тары) в процессе доставки, и тоже группируются в течение месяца в дополнительном регистре.

Расходы на рекламу, согласно условиям примера, полностью были списаны на товар Б, участвующий в рекламной кампании. Таким образом, осуществленные действия позволили детализировать часть расходов на продажу в привязке к товарам А и Б, проданным за месяц, что позволило получить следующие значения:

- на продажу товара А затрачено ресурсов на сумму 324 425,59 руб.;
- на продажу товара Б затрачено ресурсов на сумму 996 846,35 руб.

Полученные результаты могут использоваться для совершенствования формы отчета «Анализ продаж» в программе «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» с выходом на показатель «Прибыль (убыток) от продаж», а также на скорректированную рентабельность в процентах по каждому наименованию. Как уже было сказано, для реализации подобного подхода в учетную программу требуется внедрить регистры для фиксации нефинансовых показателей, участвующих в распределении, — при этом формы регистров по определению должны быть увязаны с видами продукции, иначе оно становится невозможным. В конце месяца программа осуществляет завершение периода, которое предполагает также закрытие счета 44 «Расходы на продажу» с распре-

Таблица 1 / Table 1

Результаты распределения статей расходов на продажу между остатком и видами проданных товаров по итогам месяца / The results of the distribution of items of expenses for the sale between the balance and types of goods sold at the end of the month

Статьи расходов на продажу / Sales expense items	Сумма за месяц, руб. / Amount per month, rub.	Распределенные величины / Distributed quantities				Нераспределяемые статьи расходов на продажу / Non- distributable items of sales expenses
		На остаток / Balance of goods		На проданную часть / Goods sold		
		На товар А / Item A	На товар Б / Item B	На товар А / Item A	На товар Б / Item B	
1. Транспортные расходы, руб.	1 000 000	117 647,06		197 965,59	684 387,35	x
2. Оплата труда с отчислениями, руб.	812 000	-	-	55 460	42 659	713 881
3. Расходы на упаковку (тару), руб.	215 000	-	-	71 000	144 000	x
4. Расходы на рекламу, руб.	125 800	-	-	0	125 800	x
Итого	2 152 800	117 647,06		324 425,59	996 846,35	713 881

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

делением учтенных на нем транспортных расходов между остатком товаров и их проданной за месяц частью (через механизм среднего процента); а далее на основе данных дополнительных регистров относит списанные расходы на продажу на виды проданных за месяц товаров.

Результаты второго, более глубокого этапа распределения сводятся в финальном регистре, используемом для формирования усовершенствованной формы отчета «Анализ продаж», который строится, как и ранее, по данным аналитики счетов 90 и 41 для расчета валовой прибыли и соответствующего ей значения рентабельности; а дополнительные графы — по данным финального регистра. Теоретически в этом случае допустимо применять и номенклатурные группы, для чего дополнительные регистры должны содержать поле с подобной аналитикой.

ИЗМЕНЕНИЕ МЕХАНИЗМА ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ НА СИНТЕТИЧЕСКИХ СЧЕТАХ

Внедрение элементов управленческой подсистемы в программу бухгалтерского учета может затрагивать порядок применения синтетических счетов, хотя это и не обязательно, ведь отчеты предназначены для пользователей, не являющихся работниками бухгалтерии, а значит, не

знакомых с бухгалтерской спецификой. В академических источниках уже давно встречаются схемы применения счетов-экранов, обеспечивающих численное согласование данных финансового и управленческого учета [18]. Но для малых и средних предприятий такие громоздкие системы учетных записей вряд ли применимы. В этой связи необходимо ограничиваться небольшими изменениями, не приводящими ни к повышению сложности учетной системы, ни к резкому увеличению затрат на адаптацию бухгалтерской программы к требованиям руководства организации. При этом нужно четко понимать цель интеграции двух учетных подсистем на базе именно синтетических счетов. Такой подход может быть обусловлен, например, тем, что программа «1С: Бухгалтерия предприятия 3.0» является бухгалтерской, следовательно, ответственным за формирование в ней управленческих отчетов могут быть только бухгалтеры. А раз так, у них должны иметься инструменты, позволяющие контролировать процесс формирования управленческих данных, в том числе на базе синтетических счетов, с которыми бухгалтерия работает постоянно.

К сожалению, данное направление интеграции учетных подсистем имеет ограничения в виде запрета Минфином РФ ввода в учетную практику дополнительных синтетических счетов, не предус-

мотренных Планом счетов и Инструкцией по его применению № 94н. В последней, в частности, прописано, что «для учета специфических операций организация может по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов». Однако для малого бизнеса такое допущение является, скорее, запретом, нежели приглашением к действию. Поэтому указанное направление интеграции чаще всего реализуется путем ввода не счетов, а дополнительных субсчетов, ограничения на создание которых Минфин России не устанавливал.

Что касается приведенного выше примера, то использование субсчетов не является оптимальным решением с точки зрения полноты отражения происходящих в программе операций по распределению расходов на продажу. С этой целью необходимо вводить дополнительный управленческий счет 39 «Калькуляционные объекты продаж», на который транзитом будут попадать данные о себестоимости продаж товаров (работ, услуг) и о распределенных между проданной номенклатурой расходов на продажу. Таким образом, в рамках предлагаемой системы счетов (табл. 2) механизм отражения операций меняется, но данные бухгалтерского финансового учета остаются прежними, как если бы изменения не вводились. Приведем характеристику управленческого счета 39 «Калькуляционные объекты продаж». Он является транзитным, предназначенным для перевода данных из одной учетной подсистемы в другую.

По дебету на нем отражается информация в разрезе составных объектов калькулирования: «Покупатель — договор — номенклатура» — по аналогии со счетом 45 «Товары отгруженные» с той лишь разницей, что добавляется договор, по которому происходит отгрузка (в данном случае — продажа). Себестоимость проданного товара формируется с использованием средней взвешенной или ФИФО — в зависимости от настроек учетной политики в программе, и ее можно воспринимать как учетную стоимость проданных товаров, а сумму распределенных между номенклатурой расходов на продажу — как отклонение от учетной стоимости, которое необходимо списать на уменьшение финансового результата.

Кредит счета 39 показывает учетные данные, перенесенные в финансовую подсистему программы; при этом учетная стоимость автоматически перене-

сится в течение месяца на счет 90.02 «Себестоимость продаж» при формировании в системе каждого конкретного документа продаж; распределенные расходы на продажу, образующие по итогам месяца разницу между оборотами счета 39, списываются автоматически на счет 90.07 «Расходы на продажу» при закрытии периода. Таким образом, на счете 39 по итогам месяца собирается информация, совпадающая с данными усовершенствованной формы «Анализа продаж» в части себестоимости продаваемой номенклатуры. Эта информация отражается и в оборотно-сальдовой ведомости по счету 39. Кроме того, в программе можно предусмотреть составление справки «Калькуляция продаж» (аналог «Калькуляции себестоимости» продукции). Все это усиливает бухгалтерский контроль формирования управленческих показателей.

Возвращаясь к составной аналитике счета 39 «Покупатель — договор — номенклатура», отметим, что основным уровнем здесь является именно номенклатура, на которую распределяется часть расходов на продажу. Уровень «Покупатель» здесь выступает как дополнительный, ибо кому продаются единицы той или иной номенклатуры — программе известно, а значит, соотнесение в отчетах результатов продаж с конкретными покупателями и заключенными с ними договорами трудностей не вызывает.

В рамках предложенных изменений создание усовершенствованной формы отчета «Анализ продаж» может, как и прежде, происходить в разрезе номенклатурных групп, если дополнительные регистры, где накапливается нефинансовая информация для целей распределения, содержат поле с указанной аналитикой. В то же время счет 39, являясь во многом аналогом счета 45 «Товары отгруженные», такой аналитики не имеет. Это значит, что оборотно-сальдовые и другие ведомости, формируемые по счету 39, в отличие от отчета «Анализ продаж», не воспроизведут данный аналитический разрез. Учитывая транзитный характер счета, можно придать ему материальные и калькуляционные или свойства операционно-результатных счетов, тоже имеющих номенклатурные группы. Как было показано ранее, в условиях современной автоматизации обработки данных счета бухгалтерского учета вполне успешно сочетают аналитику, не «родственную» по методологии, но добавленную для достижения конкретных управленческих целей. В данном случае следует объединить в рамках счета 39 два субконто — «Номенклатура» и «Номенклатурные группы», при этом

Таблица 2 / Table 2

**Учетные записи для отражения результатов распределения расходов на продажу
для целей управленческого учета, интегрированные в систему финансового
учета / Accounting records to reflect the results of distribution of selling expenses for
management accounting purposes, integrated into the financial accounting system**

Содержание хозяйственной операции / Content of a business transaction	Сумма (руб.) / Amount (rub.)	Дебет / Debit	Кредит / Credit
1	2	3	4
1. Отражена выручка от продажи товаров – товар А – товар Б	15 000 000 7 000 000 8 000 000	62 62	90.01 90.01
2. Отражен НДС с продажи товаров	2 500 000	90.03	68
3. Отражена отгрузка товаров, в том числе – товар А – товар Б	8 000 000 3 600 000 4 400 000	39 39	41 41
4. Отражена себестоимость проданных товаров, в том числе – товар А – товар Б	8 000 000 3 600 000 4 400 000	90.02 90.02	39 39
5. Списание транспортных расходов (по итогам месяца для целей финансового учета)	882 352,94	90.07	39
6. Распределение расходов на продажу (по итогам месяца для целей управленческого учета), в том числе:			
6.1. Транспортные расходы: – на товар А – на товар Б	197 965,59 684 387,35	39 39	44.01 44.01
6.2. Оплата труда с отчислениями: – на товар А – на товар Б – на продажу (не распределяемые)	55 460 42 659 713 881	39 39 90.07	44.01 44.01 44.01
6.3. Расходы на упаковку (тару): – на товар А – на товар Б	71 000 144 000	39 39	44.01 44.01
6.4. Расходы рекламу: – на товар Б	125 800	39	44.01
7. Списание расходов на продажу (по итогам месяца для целей финансового учета)			
7.1. Оплата труда с отчислениями	98 119	90.07	39
7.2. Расходов на упаковку (тару)	215 000	90.07	39
7.3. Расходы на рекламу	125 800	90.07	39

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

последние должны совпадать с номенклатурными группами счета 90 «Продажи».

Заметим, что ведение учета по номенклатурным группам не ограничивается только однородными позициями товаров — на практике это позволяет укрупнять проданные товары по видам деятельности; видам торговли; вендорам; направлениям продаж; каналам сбыта; менеджерам по продажам (конкретные ФИО продавцов) и др.¹.

ВНЕДРЕНИЕ АВС-МЕТОДА В ПОДСИСТЕМУ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

Процесс совершенствования распределительного процесса расходов на продажу в рамках метода, основанного на внедрении элементов управленческого учета в систему бухгалтерского финансового учета, в завершённом виде может опираться и на алгоритмы так называемого АВС-метода (от англ. Activity-based costing), который в торговле является способом формирования данных о себестоимости реализуемых товаров (услуг), обслуживании клиентов и протекающих в организации бизнес-процессах и осуществляется путем распределения потребленных ресурсов на операции и последующим перенесением стоимости последних на конечные объекты калькулирования (товары, клиентов, каналы сбыта и пр.). В упрощённом виде АВС-метод может быть реализован на основе информации финансового учета о расходах на продажу. Основное условие, которое в рамках рассматриваемого подхода придется соблюдать, — это распределение только тех расходов на продажу, которые списываются в бухгалтерском (финансовом) учете, что ограничивает потенциал применения АВС-метода.

Применительно к приведенному в табл. 1 примеру распределения, расчет себестоимости по видам деятельности начинается с исследования состава расходов, которые должны быть объединены в пулы по целевому признаку. Например, в статье расходов на продажу «Оплата труда с отчислениями» присутствует в том числе зарплата водителей предприятия, осуществляющих грузоперевозки, за вычетом страховых взносов. Могут также присутствовать расходы на страхование автомобилей, техобслуживание,

мелкий ремонт собственными силами, амортизацию и др. Вместе указанные расходы образуют «пул» трат на выполнение конкретной операции по транспортировке товаров. Объединенные в группу расходы распределяются между видами доставленных и проданных товаров пропорционально базе, называемой в рамках АВС-метода «драйвером». Таким же образом объединению в «пулы» с последующим подбором «драйвера» и распределением подлежат остальные расходы на продажу. Заметим, что первые упоминания в научной литературе АВС-метода приходятся на конец 80-х гг. прошлого века [19–20], т.е. с тех пор прошло более тридцати лет. Уровень развития вычислительной техники сейчас во много раз выше и на данный момент программы, в том числе бухгалтерские, в состоянии распределять затраты с подбором индивидуальной базы для каждой статьи.

Если раньше объединенные в пул затраты распределялись пропорционально одной базе (драйверу), и это было шагом вперед, учитывая практику того времени, в современных реалиях они могут иметь разные базы (драйверы); при этом каждый пул разбивается на «подпулы» для большей точности результатов. Так, из перечисленных статей расходов, объединенных в пул «Транспортировка товаров», логичней выделять «подпулы», связанные с конкретными автомобилями (мелкий ремонт, страхование, амортизация, штрафы и пр.), формируя стоимость выполнения операции по перевозке не в среднем по предприятию, а по каждому авто. Это особенно актуально, когда какой-то из них специализируется на перевозке определенных грузов. Собранные по каждой машине пулы распределяются далее с учетом особенностей некоторых статей, к которым подбираются базы (драйверы), не совпадающие с драйвером всего пула, что в ряде случаев повышает точность распределительных действий. Так, затраты на мелкий ремонт автомобиля могут быть связаны не с километражем, а с конкретным направлением перевозки в силу плохого состояния дорожного покрытия. Следовательно, распределение этих расходов на ремонт должно осуществляться не между всеми товарами, доставленными этим автомобилем, пропорционально «километрам» или «тонно-километрам», а только между теми позициями, которые доставлялись в течение месяца по маршруту с плохой дорогой; при этом драйвером может служить стоимость перевезенных грузов, ибо километраж у таких позиций может совпадать,

¹ Номенклатура и номенклатурные группы в программах 1С. URL: <https://infostart.ru/1c/articles/71838/> Виды номенклатуры, группы номенклатуры и номенклатурные группы в типовой конфигурации 1С: Бухгалтерия предприятия ред. 3.0. URL: <https://ufa-1c.ru/content/articles/vidy-i-gruppy-nomenklatury-1c/?ysclid=ld8kk2xybr129298337>

что грозит перекосами в распределении, если не учитывать ценовые различия товаров.

Применение нескольких драйверов для распределения пула не ведет к сложностям в реализации ABC-метода, поскольку нет никакой разницы в том, устанавливается ли база распределения один раз сразу для всего пула затрат, или для каждой его статьи в отдельности, как это реализовано в учетных программах. В последнем случае всякая статья получает одну и ту же базу, за исключением отдельных (особенных), которым и подбирается уже другой, индивидуальный драйвер. Техника отражения операций на счетах в рамках ABC-метода не сильно отличается от того, что было показано ранее в табл. 2. При отсутствии на счете 44 аналитики для пулов затрат (например, номенклатурных групп, которые можно было бы задействовать для этих целей) можно использовать субсчета второго и третьего порядка с соответствующими названиями («Транспортировка товаров», «Хранение товаров» и др.). Накопление затрат по пулам происходит в процессе текущего учета. По итогам месяца делается распределение пулов — исходя из установленных драйверов и в части расходов, подлежащих списанию согласно методологии бухгалтерского (финансового) учета.

ВЫВОДЫ

Таким образом, малые и средние предприятия могут встраивать отдельные элементы управленческого учета в систему учета бухгалтерского (финансового). Многие из них не имеют возможности для организации и полноценного ведения учета сразу в обеих подсистемах, а значит, такой вари-

ант является естественной альтернативой покупке дополнительных управленческих программ или внедрению дорогих ERP-систем. При этом разработчики бухгалтерских конфигураций внедряют в коробочные версии программных продуктов отчеты, которые могут пригодиться руководству для принятия управленческих решений. Но состав показателей и количество этих отчетов ограничено по сравнению с их возможным потенциалом. Для устранения этого недостатка можно двигаться в трех направлениях:

- добавлять новые аналитические позиции к синтетическим счетам;
- углублять расчеты, в том числе проводимые на основе среднего процента;
- задействовать дополнительные синтетические счета (и/или субсчета).

Заметим, что интуитивно понятная бухгалтерам двойная запись в настоящее время почти не применяется для контроля формирования управленческих отчетов, хотя именно бухгалтеры отвечают за достоверность управленческих показателей в программе. В свою очередь, ограничения Минфина РФ по вводу новых синтетических счетов в учетную практику не способствуют развитию бухгалтерского контроля. Послабления со стороны данного финансового ведомства в этом вопросе могли бы решить проблему, особенно если внедрение новых счетов не приводит к искажению показателей финансовой отчетности, не усложняет систему учета, но при этом дает дополнительные возможности контроля формирования управленческих отчетов, как было показано в данной статье.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Баженов М.Б. Использование функционально-стоимостного анализа (Activity Based Costing, ABC) для дифференциации учета и контроля логистических затрат. *Логистика и управление цепями поставок*. 2019;(5):65–76.
2. Ванюкова Д.С., Конвисарова Е.В. Управленческий учет по методу ABC в оптовой торговле на примере холдинга «РУСАГРО». *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018;7(2):78–80.
3. Воронова Е.Ю., Пучкова С.И. К вопросу об учете затрат и исчислении себестоимости продукции. *Финансовый бизнес*. 2021;(10):22–24.
4. Герасимова Л.Н. Метод пооперационного калькулирования как элемент системы управления бизнес-процессами компании. *Аудиторские ведомости*. 2017;(7):87–92.
5. Королев Ю.Ю., Мышковец Ю.А. Особенности и преимущества использования метода Activity Based Costing (ABC). *Вестник Волжской государственной академии водного транспорта*. 2018;(55):93–99.
6. Кудрявцева Т.Ю., Кочетова О.О. Управление затратами многопрофильного предприятия на основе метода учета затрат по видам деятельности. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2021;(36):299–304.
7. Мизиковский И.Е. Распределение затрат на продажу продукции машиностроительного предприятия методом Activity-Based Costing. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки*. 2021;(1):7–13.

8. Мизиковский И. Е. Совершенствование процесса распределения косвенных затрат на себестоимость продукции (работ, услуг) промышленных предприятий. *Вопросы региональной экономики*. 2021;(2):179–184.
9. Рогуленко Т. М. Особенности системы управленческого учета в торговых организациях. *Вестник университета*. 2016;(2):22–26.
10. Бальтцер Б., Хойссер Л. Временной учет затрат по видам деятельности. *Контроллинг*. 2018;(69):61–65.
11. Cokins G., Paul, Douglas D. Time-Driven or Driver Rate-Based ABC: How do you choose? *Strategic Finance*. 2016;(2):20–29.
12. Durán O., Durán P. A. Activity based costing for wastewater treatment and reuse under uncertainty: a fuzzy approach. *Sustainability*. 2018;(10).
13. Dwivedi R., Chakraborty S. Adoption of an activity-based costing model in an Indian steel plant Business: *Theory and Practice*. 2016;17(4):289–298.
14. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014.
15. Mackevichius J., Tamulevichienė D. P. Methodology of introduction of activity based costing. *ЭТАП: Экономическая теория, анализ, практика*. 2018;(6):99–109.
16. Puspa D. F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2S 9):810–816.
17. Соколов Я. В., Патров В. В. Экономический смысл издержек обращения на остаток товаров. *Бухгалтерский учет*. 2003;(10):22–31.
18. Салахова Э. К. Управленческий учет в торговле: процессно-ориентированный подход. *Вестник пермского университета. серия: экономика*. 2016;(1):185–194.
19. Cooper, R. The Rise of Activity-Based Costing — Part One: What is an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(2):45–54.
20. Cooper, R. The Rise of Activity-Based Costing — Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(3):41–48.

REFERENCES

1. Bazhenov M. B. The use of functional cost analysis (Activity Based Costing, ABC) to differentiate the accounting and control of logistics costs. *Logistika i upravlenie cepjami postavok = Logistics and Supply Chain Management*. 2019;(5):65–76. (In Russ.).
2. Vanjukova D. S., Konvisarova E. V. Management accounting according to the ABC method in wholesale trade on the example of the RUSAGRO holding. *Azimuth nauchnykh issledovaniy: jekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Management*. 2018.7(2):78–80. (In Russ.).
3. Voronova E. Ju., Puchkova S. I. On the issue of cost accounting and calculation of the cost of production. *Finansovyy biznes = Financial Business*. 2021;(10):22–24. (In Russ.).
4. Gerasimova L. N. Operational costing method as an element of the company's business process management system. *Auditorskie vedomosti = Auditors' statements*. 2017;(7):87–92. (In Russ.).
5. Korolev Ju. Ju., Myshkovec Ju. A. Features and benefits of using the Activity Based Costing (ABC) method. *Vestnik Volzhskoj gosudarstvennoj akademii vodnogo transporta = Bulletin of the Volga State Water Transport Academy*. 2018;(55):93–99. (In Russ.).
6. Kudrjavceva T. Ju., Kochetova O. O. Cost management of a diversified enterprise based on the method of cost accounting by type of activity. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-humanitarian studies*. 2021;(36):299–304. (In Russ.).
7. Mizikovskij I. E. Distribution of costs for the sale of products of a machine-building enterprise using the Activity-Based Costing method. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N. I. Lobachevskogo. Seriya: Social'nye nauki = Bulletin of Lobachevsky State University of Nizhniy Novgorod. Series: Social Sciences*. 2021;(1):7–13. (In Russ.).
8. Mizikovskij I. E. Improving the process of distribution of indirect costs for the cost of production (works, services) of industrial enterprises. *Voprosy regional'noj jekonomiki = Questions of the regional economy*. 2021;(2):179–184. (In Russ.).

9. Rogulenko T.M. Features of the management accounting system in trade organizations. *Vestnik Universiteta = University Bulletin*. 2016;(2):22–26. (In Russ.).
10. Bal'tcer B., Hojsser L. Temporary cost accounting by types of activity. *Kontrolling = Controlling*. 2018;(69):61–65. (In Russ.).
11. Cokins G., Paul, Douglas D. Time-Driven or Driver Rate-Based ABC: How do you choose? *Strategic Finance*. 2016;(2):20–29.
12. Durán O., Durán P.A. Activity based costing for wastewater treatment and reuse under uncertainty: a fuzzy approach. *Sustainability*. 2018;(10).
13. Dwivedi R., Chakraborty S. Adoption of an activity-based costing model in an Indian steel plant Business: *Theory and Practice*. 2016;17(4):289–298.
14. Huang Q., Ye J., Du G. Value relevance of comprehensive income in small and medium-size enterprises. 11th Intern. Conf. on Service Systems and Service Management (ICSSSM) (Beijing, 25–27 June 2014) Beijing: IEEE; 2014.
15. Mackevichius J., Tamulevichienė D.P. Methodology of introduction of activity based costing. *JeTAP: Jekonomicheskaja teorija, analiz, praktika = ETAP: Economic Theory, Analysis and Practice*. 2018;(6):99–109. (In Russ.).
16. Puspa D.F., Srimulatsih L., Zaitul. Properties of accounting income in Indonesia: Net income and total comprehensive income. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2S 9):810–816.
17. Sokolov, Ja.V., Patrov, V.V. The economic meaning of distribution costs for the balance of goods. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2003;(10):22–31. (In Russ.).
18. Salahova Je.K. Management accounting in trade: a process-oriented approach. *Vestnik permskogo universiteta. Serija: Jekonomika = Bulletin of the Perm University. Series: economics*. 2016;(1):185–194. (In Russ.).
19. Cooper R. The Rise of Activity-Based Costing — Part One: What is an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(2):45–54.
20. Cooper R. The Rise of Activity-Based Costing — Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management*. 1988;(3):41–48.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Илья Владимирович Багаев — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Казанский инновационный университет им. В.Г. Тимирязова (ИЭУП), Казань, Россия

Iliya V. Bagaev — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department “Accounting and Auditing”, Kazan Innovative University named after V.G. Timiryasov (IEML), Kazan, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-5248-7533>

dr.bagaev2017@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 22.08.2022; после рецензирования 23.01.2023; принята к публикации 30.03.2023.

The article was submitted on 22.08.2022; revised on 23.01.2023 and accepted for publication on 30.03.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.