

УДК 657.22

Н.А. Бегешева

Кандидат педагогических наук, доцент кафедры экономики и финансов ФГБОУ ВО «Калининградский государственный технический университет», Калининград, email: nadezhda.begisheva@klgtu.ru

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ СНАБЖЕНЧЕСКО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Ключевые слова: управленческий учет, снабженческо-заготовительная деятельность, материальные ресурсы, планирование потребности в материалах, классификация затрат, затраты по хранению материалов, система учета затрат по направлениям, процедуры внутреннего контроля, аналитический учет сырья и материалов, анализ материальных ресурсов.

Статья посвящена рассмотрению вопросов практического применения различных инструментов управленческого учета на этапе снабженческо-заготовительной деятельности. Обосновывается важность использования системы управленческого учета при планировании закупок и снабжении предприятия материальными ресурсами. Определены цель и задачи управленческого учета на этапе заготовления и снабжения. Проанализирован этап планирования заготовительной деятельности, определены центры ответственности, программные продукты и логистические концепции. Детально приведен механизм планирования потребности в материалах. Предложены подходы к классификации, анализу и детализации затрат, связанных с хранением материальных ресурсов. Приведена аналитика по материальным ресурсам по направлениям. Предложены процедуры внутреннего контроля, которые можно осуществлять на этапе снабженческо-заготовительной деятельности. Обосновывается важность применения в практике управленческого учета результатов анализа поставок и использования материальных ресурсов. Внедрение предложенных в статье инструментов и механизмов системы управленческого учета позволит эффективно управлять материальными ресурсами, существенно снижать затраты на их приобретение, находить пути экономии.

N.A. Begisheva

FSBI "Kaliningrad state technical university", Kaliningrad, email: nadezhda.begisheva@klgtu.ru

MANAGEMENT ACCOUNTING OF SUPPLY AND PROCUREMENT ACTIVITIES OF ENTERPRISES

Keywords: management accounting, procurement and procurement activities, material resources, planning the need for materials, cost classification, material storage costs, cost accounting system for directions, internal control procedures, analytical accounting of raw materials and materials, analysis of material resources.

The article is devoted to the practical application of various management accounting mechanisms at the stage of supply and procurement activities. The importance of using the management accounting system when planning purchases and supplying an enterprise with material resources is substantiated. The purpose and tasks of management accounting at the stage of procurement and supply are determined. The planning stage of procurement activities is analyzed, responsibility centers, software products and logistics concepts are identified. The mechanism for planning the requirements for materials is given in detail. Approaches to the classification, analysis and specification of costs associated with the storage of material resources are proposed. The analytics on material resources by directions is given. The internal control procedures that can be carried out at the stage of procurement and procurement activities are proposed. The importance of applying the results of the analysis of supplies and the use of material resources in the practice of management accounting is substantiated. The internal control procedures that can be carried out at the stage of procurement and procurement activities are proposed. The importance of applying the results of the analysis of supplies and the use of material resources in the practice of management accounting is substantiated. The introduction of the tools and mechanisms of the management accounting system proposed in the article will make it possible to effectively manage material resources, significantly reduce the cost of their acquisition, and find ways to save.

Хозяйственная деятельность предприятия состоит из ряда последовательно осуществляемых процессов – заготовления, производства и реализации продукции (работ, услуг).

Прежде всего, предприятию нужно приобрести материальные ресурсы, сырье, основные средства, необходимые для осуществления производственной деятельности. Это важный этап, от ко-

того зависит бесперебойность производственного процесса, качество, количество и ассортимент выпускаемой продукции, а также финансово-экономические показатели деятельности предприятия.

Управление производственной деятельностью предприятия является эффективным тогда, когда оптимально используются материальные, финансовые и трудовые ресурсы. Для этого необходимо оперативно и на постоянной основе осуществлять планирование, анализ и контроль данных ресурсов.

В настоящее время использование инструментов управленческого учета является необходимым компонентом эффективного ведения хозяйственной деятельности любого предприятия, позволяющих руководству принимать решения, основанные на детальном анализе информации, поступающей из различных источников – данных бухгалтерского учета, отдела маркетинга, отдела закупок и других.

Использование инструментов управленческого учета на этапе снабженческо-заготовительной деятельности позволяет существенно снижать затраты на приобретение материальных ресурсов, анализировать их, находить пути экономии. Система управленческого учета контролирует количество имеющихся у предприятия сырья и материалов как на складе, так и отпущенных в производство, предотвращает возможные потери, не допускает чрезмерного накапливания запасов на складах [1].

Информация, получаемая на основе анализа данных управленческого учета, способствует принятию наиболее оптимальных управленческих решений по тем или иным хозяйственным направлениям, что в целом приведет к росту прибыли.

При отсутствии на предприятии оперативного учета и анализа затрат, материальные ресурсы часто расходуются бесконтрольно, неэкономно, наблюдается брак в производстве, сотрудники не заинтересованы в сокращении расходов и бережливом отношении к ресурсам.

Цель: рассмотрение вопросов практического применения различных инструментов управленческого учета на этапе снабженческо-заготовительной деятельности.

Результаты исследования

На этапе заготовления и снабжения ставятся следующие учетные задачи:

1. Определение потребности в конкретных видах сырья и материалов.
2. Составление сметы затрат на сырье и материалы. Нормирование.
3. Поиск наиболее подходящих поставщиков.
4. Организация доставки сырья и материалов до склада предприятия.
5. Организация приемки, хранения и отпуска в производство материальных ресурсов.
6. Контроль за расходом сырья и материалов.
7. Размещение сырья и материалов на складе.
8. Поиск ресурсов для наиболее эффективного и рационального использования материальных ресурсов.

Таким образом, целью организации управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности предприятия является своевременное и достаточное снабжение предприятия всеми необходимыми материальными ресурсами для обеспечения безостановочного производственного процесса согласно установленным производственным планам. Данная цель включает в себя также стремление к несению минимальных транспортных и складских расходов, приобретению качественных и эффективно используемых в производстве материальных ресурсов.

На средних и крупных предприятиях вышеперечисленные задачи выполняют отделы материально-технического обслуживания. Они также иногда называются отделами закупок. В их состав входят отдел планирования, материальный отдел, склады предприятия, диспетчерская служба.

На предприятии могут выделяться центры ответственности. Так, ответственным за затраты назначается центр затрат, куда входят отдел закупок, производственные и административные подразделения. Центр затрат оценивается руководством предприятия по эффективности, оперативности и экономической целесообразности приобретения и расходования материальных ресурсов [2].

Определение потребности предприятия в конкретных видах сырья и материалов начинается с планирования.

Целью планирования является наличие необходимого количества используемых в производстве сырья и материалов на период срока планирования с целью недопущения сбоев и простоев производства.

Крупные предприятия могут использовать автоматизированные программные продукты – MRP-системы, которые определяют нужные для производства виды и количество сырья и материалов, период времени, через который они будут необходимы в производстве, а также учитывают сроки доставки материальных ресурсов до склада предприятия [3].

Данные системы работают с учетом логистической концепции JIT (с англ. – “точно в срок”), согласно которой сырье, детали и компоненты материалов закупаются к моменту их непосредственного использования в производстве, не допускающая долгого складирования. Объем запасов сводится к минимально необходимому уровню [4].

В концепции JIT также существует отличие от традиционного бухгалтерского учета, которое заключается в том, что если в первом случае при закупке материальных ресурсов уделяется непосредственное внимание учету отклонений их стоимости от нормативной цены (и стремлению сравнить эти цены за счет приобретения больших партий материалов и получению скидки, либо за счет приобретения материалов более низкого качества), то в концепции JIT упор делается, в первую очередь, не только и не столько на закупочную стоимость материальных ресурсов, сколько на качество и общую стоимость производственных операций [4].

Преимуществом данной концепции является также то, что в результате такого подхода к планированию уменьшается уровень складированных запасов, расходы на организацию хранения этих запасов. Предприятие в состоянии быстро реагировать на изменение рыночных цен, а также на появление новых поставщиков (видов деталей и компонентов материалов) и осуществлять выгодные для себя закупки.

В то же время в российской практике учета малые и средние предприятия в большинстве случаев осуществляют планирование потребности в материалах самостоятельно без использования программных продуктов.

Для этого составляется спецификация каждого вида выпускаемой продукции. В спецификации точно прописано количество конкретных видов материалов (деталей, компонентов), необходимых для производства того или иного изделия. Кроме того, в спецификации прописывается последовательность использования этих материалов при изготовлении продукта, зависимость одного материала от другого.

По результатам составления спецификации формируется смета затрат на сырье и материалы, в которой прописаны планируемые расходы по количеству и стоимости по каждому виду сырья и материалов, необходимых как для производственного процесса, так и для ремонта и эксплуатации, НИОКР в планируемый отрезок времени – на год и с разбивкой по кварталам. При этом учитываются остатки по сырью и материалам на складе, а также возвратные отходы.

При осуществлении планирования необходимо стремиться к экономии материальных ресурсов за счет, например, уменьшения массы производимых продуктов, внедрения новых, более рациональных и экономичных технологий производства, уменьшающих отходы и потери, замены дорогих материалов более дешевыми и современными (но не менее качественными), многократного использования некоторых видов сырья и материалов и др.

Задачи, стоящие перед управленческим учетом – рассчитать потребности в конкретных видах материальных ресурсов, проанализировать эффективность их использования, изучить рынок материальных ресурсов, определить необходимость приобретения того или иного вида материалов, составить план закупок, составить смету затрат на сырье и материалы и, непосредственно, план материально-технического обеспечения.

Перед составлением сметы затрат рекомендуется подготовить справку-расчет потребности материалов на изго-

товление каждого вида продукции, в которой в виде таблицы указывается наименование материалов и изделий, необходимых для производства конкретного вида продукции, их нормативный расход на единицу продукции, объем производства и, как результат, общая потребность на программу производства.

Предприятия могут закупать материальные ресурсы разными способами – совершать оптовые закупки, либо закупки небольшими партиями на постоянной основе, совершать закупки по мере необходимости, самим изготавливать материальные ресурсы, необходимые для производства. Управленческий учет должен способствовать выбору наиболее оптимальной формы закупки с учетом анализа информации о длительности доставки того или иного материала, существующих предложений на рынке, ответственности поставщика, сроков и специфики хранения, цены материала.

Для того, чтобы руководство предприятия могло получать точную информацию о расходах, чтобы можно было ее анализировать, контролировать, в целом управлять затратами, сотрудникам предприятия, отвечающим за решение учетных задач, необходимо уделить большое внимание системе калькуляции затрат на данном предприятии. Должна быть выстроена детально проработанная и экономически обоснованная классификация затрат.

Каждое предприятие классифицирует затраты для целей управленческого учета в зависимости от отраслевой и производственной специфики своей деятельности, а также задач, которые ставит руководство.

Так, если задачей является оценить материальные ресурсы, то затраты можно подразделять на входящие и истекшие, основные и накладные, первичные и добавленные, прямые и косвенные, связанные с реализацией и административные. Если задачей является проконтролировать ресурсы и осуществить дальнейшее их планирование, то затраты можно классифицировать на нормативные и фактические, контролируемые и неконтролируемые. Для принятия управленческих решений классификация строится по переменным и постоянным, релевантным и нерелевантным,

устранимым и неустранимым, альтернативным, невозвратным, приростным затратам [5].

К. Друри указывает, что система учета затрат должна вестись по направлениям затрат (на материалы, на труд, накладные расходы и др.), по динамике расходов (постоянные и переменные затраты), по целевым затратам. Также предлагается анализировать затраты по релевантности (в случае принятия управленческого решения какие затраты изменятся, а какие – нет), по устранимости (в случае принятия конкретного решения на каких затратах можно сэкономить, устранить их, а какие останутся) [6].

На этапе снабженческо-заготовительной деятельности руководству предприятия необходимо также особое внимание уделять затратам, связанным с хранением материальных ресурсов. Эти затраты не включаются в стоимость приобретаемых материалов (за исключением ситуаций, когда хранение является необходимым элементом технологии подготовки материалов к дальнейшему использованию) (п.18 ФСБУ 5/2019 «Запасы») [7]. Зачастую стоимость затрат на хранение не является для руководства приоритетной задачей для анализа и контроля. Вместе с тем эта статья затрат может быть финансово очень существенной.

В целях экономии данной группы затрат, ее анализа и контроля в системе управленческого учета предприятия нужно грамотно закодировать и детализировать затраты на хранение по разным признакам:

- по центрам затрат;
- по цели затрат (по отдельным видам деятельности) (затраты на хранение собственной продукции, товаров, по оказываемым услугам, по тому или иному виду деятельности и т.д.);
- по полезности затрат (производительные и непроизводительные затраты) и т.д.

Система управленческого учета должна также предоставлять информацию о таких непроизводительных затратах, как неиспользуемые площади на складах, порча сырья и материалов, материалы с истекшим (истекающим) сроком хранения и т.п.

Система управленческого учета материальных ресурсов включает в себя:

1. Документальное оформление поступления и движения сырья и материалов.

2. Контроль за расходом материалов с учетом существующих норм.

3. Контроль за наличием и движением материалов на предприятии.

4. Отслеживание неиспользуемых материалов, недопущение нарастания складирования.

Данная система формирует и предоставляет руководству предприятия информацию о состоянии запасов, о запасах в разрезе складов или центров ответственности, об их использовании, списании, а также о наличии залежалых запасов, испорченных запасов, формируемых резервах на их уценку.

В связи с тем, что в производстве используется большое количество разнообразных материалов, которые отличаются по своему назначению, прежде всего, необходимо правильно организовать аналитический учет сырья и материалов.

В управленческом учете рекомендуется вести аналитику по материальным ресурсам по направлениям: по количеству, по наименованиям, по сортам, по материально ответственным лицам, по местам хранения, по центрам ответственности.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено открытие одиннадцати субсчетов к счету 10 «Материалы» [8].

Используя эти субсчета, а также открывая к ним аналитические счета разного порядка, сотрудники, отвечающие за учет на предприятии, могут грамотно классифицировать, организовать и распределить материалы внутри этих субсчетов. С учетом того, что предприятие может самостоятельно вводить дополнительные субсчета, открывать аналитические счета, работать с ними, то в зависимости от отраслевой специфики, от требований руководства по организации контроля и формированию управленческой информации, становится возможным грамотно и наиболее оптимально для каждого предприятия выстроить собственную классификацию сырья и материалов.

В целях управленческого учета к субсчетам можно открыть аналитические счета разной степени порядка. Так, например, аналитические счета второго порядка можно сформировать по цен-

трам ответственности. Аналитические счета третьего порядка можно открыть по роли в процессе производства. Аналитические счета четвертого порядка – по местам хранения и т.д.

Выбранный механизм аналитического учета должен также включать применяемые предприятием учетные регистры, а также порядок взаимодействия и обмена информации по запасам сотрудников, отвечающих за складской и бухгалтерский учет.

Информация, формируемая управленческим учетом, позволяет обеспечивать контроль за наличием и движением всех ресурсов предприятия.

Согласно ст.19 ФЗ №402 «О бухгалтерском учете» организация должна организовать и проводить внутренний контроль всех совершаемых операций [9].

Чтобы контроль за материальными ресурсами был эффективным, необходимо надлежащее информационное обеспечение, которое предоставляет система управленческого учета. В настоящее время только крупные предприятия с выделенными под управленческий учет отделами всесторонне используют весь инструментарий управленческого учета. Средние и малые предприятия используют лишь отдельные инструменты [10].

Среди процедур внутреннего контроля, которые можно осуществлять на этапе снабженческо-заготовительной деятельности, можно выделить следующие: проверка документального оформления операций, проведение сверки данных с поставщиками, проверка фактического наличия тех или иных материальных ресурсов, определение ответственного лица, проведение анализа с выявлением отклонений и определением причин их возникновения и др. [10].

С целью контроля использования сырья и материалов в управленческом учете можно использовать следующие методы [11]:

- Документирование, при котором документально оформляются все случаи отклонений расхода материалов от норм и нормативов, отпуска сырья и материалов в производство сверх лимита, замена похожих материалов при отпуске в производство и др.;

- Инвентарный метод, при котором периодически проводится инвентариза-

ция остатков неиспользованных материалов в производстве по истечении смены, рабочего дня, рабочей недели. По итогам формируется информация по движению сырья и материалов и определяется фактический расход на производство за указанный период. Одновременно определяется нормативный расход материалов на количество произведенной продукции. В результате фактический расход сопоставляется с нормативным расходом, выявляются отклонения, причины.

- Метод партионного раскрытия, при котором на каждую партию материалов, отпускаемых в производство, составляется так называемый «раскройный лист», в котором отмечается количество деталей и материалов, переданных в производство, количество изделий (заготовок) и отходов, которые планируют получить из отпущенных материалов, и которое фактически получили. Далее устанавливается фактическое количество изделий (заготовок), определяются фактические затраты. Параллельно определяется расход материалов на фактическое количество изделий по нормам. Полученные значения сопоставляются, выявляется экономия или перерасход по использованным материальным ресурсам. В раскройном листе указываются причины выявленных отклонений и ответственные за них лица.

- Предварительный метод заключается в выявлении отклонений фактического расхода от нормативного при помощи учетных документов, которые оформляются до отпуска материалов в производство. Этот метод возможен к использованию, когда заранее известна предполагаемая величина отклонений.

Здесь необходимо пояснить, что система управленческого учета позволяет анализировать отклонения от запланированных показателей и выявлять их причины. В управленческом учете активно используется нормативный метод учета затрат, который заключается в предварительном определении размера нормативных материальных затрат на производство отдельных видов продукции и в целом и его сравнении с фактически полученными затратами [5]. По каждому виду выпускаемого изделия составляется предварительная нормативная калькуляция согласно технически обо-

снованным нормам расхода материалов. Информация о выявленных отклонениях дает возможность аппарату управления контролировать и точно определять себестоимость выпускаемой продукции, анализировать причины отклонений, принимать решения о поиске виновных лиц, либо пересмотре норм.

В практике управленческого учета для принятия решений используются результаты анализа поставок и использования материальных ресурсов.

Анализ материальных ресурсов проводится с целью поиска возможных путей их экономии и более рационального использования.

В первую очередь проводится анализ эффективности использования ресурсов, анализ обеспеченности предприятия материальными ресурсами, а также анализ влияния эффективности использования материальных ресурсов на размер материальных затрат.

Оцениваются потери в производстве продукции по причине недопоставок ресурсов, их несоответствующего качества, изменения стоимости и др.

В ходе анализа также выявляется степень обеспеченности потребности предприятия в конкретных видах сырья и материалов наличием договоров на их поставку, а также фактическое выполнение этих договоров (рассчитываются коэффициенты обеспеченности ресурсами по плану и фактически).

Важным направлением анализа является определение ритмичности поставок материальных ресурсов с целью предотвратить простои производства, сверхурочные работы.

Выводы

Система управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности наилучшим образом функционирует тогда, когда она эффективно взаимодействует с бухгалтерским финансовым учетом. Именно информация, формируемая финансовым учетом, служит основой для составления управленческих отчетов.

Управленческий учет снабженческо-заготовительной деятельности предприятия способствует грамотному и рациональному планированию поставок, закупке материальных ресурсов и их дальнейшему использованию, эффек-

тивной и ответственной организации хранения. Результаты управленческого учета и анализа помогают руководству предприятия составлять планы, намечать перспективы, принимать верные управленческие решения по контролю, закупкам, использованию материальных ресурсов, выбору поставщиков.

При организации управленческого учета необходимо разработать и утвердить положение об управленческом

учете, либо отдельную учетную политику для целей управленческого учета, где перечислить используемые предприятием правила, механизмы и инструменты системы управленческого учета касательно всех фактов хозяйственной деятельности, всех учетных объектов, связанных со снабженческо-заготовительной деятельностью предприятия, с учетом материальных ресурсов.

Библиографический список

1. Егорушкина Т.Н., Кравченко Е.Н. Анализ проблем применения управленческого учета в условиях современной бизнес-среды // Управленческий учет. 2023. № 8. С. 263-270. DOI: 10.25806/uu82023.
2. Остаев Г.Я. Управленческий учет: учебник. М.: Дело и сервис, 2017. 272 с.
3. Что такое MRP (планирование потребности в материалах)? / Чем отличается MRP от ERP/ SAP Insights. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.sap.com/central-asia-caucasus/products/erp/what-is-mrp.html> (дата обращения: 01.08.2023).
4. Сергеева И.А., Губернаторова Н.Н. Управленческий учет: учебное пособие. М.: КноРус, 2022. 176 с.
5. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы: учебное пособие. 2-е изд., стер. М.: КноРус, 2013. 248 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учеб. для студентов вузов. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 735 с.
7. Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 № 57837).
8. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
9. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция).
10. Вахрушина М.А., Пруненко М.А. Взаимосвязь процедур управленческого учета и внутреннего контроля // Учет. Анализ. Аудит. 2020. № 7 (5). С. 80-90. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-5-80-90.
11. Васильева Л.С., Ряховский Д.И., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. М.: Эксмо, 2007. 368 с.