

УДК 657

**Н. Г. Смирнов,**  
старший преподаватель  
Белорусского торгово-экономического  
университета потребительской кооперации

## ВАРИАНТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ПРОМЫШЛЕННОСТИ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ

Представлены варианты и базовые принципы организации управленческого учета на производственных предприятиях потребительской кооперации. Рассматриваются интегрированная и автономная системы управленческого учета. Основой представленных разработок в области организации управленческого учета стали методические подходы, встречающиеся в экономической литературе и практической деятельности организаций экономически развитых стран.

The options and the basic principles of management accounting at industrial organisations of consumer cooperation have been presented. Both integrated and autonomous systems of management accounting have been examined. The presented developments in the field of management accounting are based on methodological approaches found in economic literature and practical activities of organisations in economically developed countries.

### Введение

По оценкам специалистов, в компаниях экономически развитых стран 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета и только 10% – на финансовую бухгалтерию или счетоводство. В организациях потребительской кооперации наблюдается обратное соотношение. Для кардинального изменения такого положения в пользу управленческого учета необходимы как заинтересованность руководителей и специалистов в его ведении, так и разработка методик, адаптированных к особенностям деятельности этой хозяйственной системы.

В настоящее время в специальной литературе, изданной в Республике Беларусь, проблемам управленческого учета уделяется недостаточно внимания, а для учебной и научной литературы, изданной по этой тематике в Российской Федерации, характерен чрезмерно обобщенный подход к методике управленческого учета. Отсутствие как адап-

тированных к особенностям хозяйственной деятельности небольших организаций (производственных организаций потребительской кооперации) методик, так и навыков ведения управленческого учета у работников их бухгалтерий обуславливает актуальность данной статьи для бухгалтерских служб производственных организаций системы Белкоопсоюза.

### ***1. Варианты дуалистического подхода к организации управленческого учета и причина невозможности их использования в производственных организациях потребительской кооперации***

В производственных организациях системы потребительской кооперации аналитический учет затрат очень часто ограничивается постатейной детализацией в лучшем случае по видам продукции. Задача учета затрат по сегментам хозяйственной деятельности организации, возглавляемым конкретными менеджерами, способными оказывать

непосредственное воздействие на результаты деятельности этих сегментов, которые несут ответственность за результаты принимаемых решений в рамках возлагаемых на них полномочий, в системе потребительской кооперации перед учетной службой производственных организаций не ставится. Это одна из основных задач управленческого учета, которую в системе потребительской кооперации предстоит решить в ближайшей перспективе.

Выбор варианта ведения бухгалтерского управленческого учета зависит от таких факторов, как размер организации, степень централизации учета, организационная и производственная структура и др. В настоящее время существует несколько основных способов организации управленческого учета, систематизация которых приведена на рисунке 1.

Для успешной организации управленческого учета необходимо прежде всего разработать экономически обоснованную классификацию затрат. Поскольку управленческий учет не подлежит централизованному регламентированию, для каждой производственной организации может быть разработана индивидуальная номенклатура затрат в зависимости от отраслевых особенностей производства и целевой установки. Разработка такой номенклатуры позволит определить и

сформировать в промышленной организации следующие основополагающие объекты управленческого учета:

- места возникновения затрат;
- центры ответственности;
- носители затрат.

Варианты организации управленческого учета могут быть самые разнообразные, однако базироваться они должны на общих принципах, основными из которых являются следующие:

- согласованность с общими принципами формирования организационно-производственной структуры управления;
- использование имеющейся информационной базы;
- соответствие целей и задач управленческого учета стратегии деятельности организации;
- преобладание доходов от внедрения управленческого учета над затратами на организацию учета.

Второй, не менее важной, задачей является выбор наиболее приемлемого организационно-методического варианта ведения управленческого учета, по которому он будет организован в конкретной организации. На практике возможны пять вариантов организации управленческого учета.

Основой двух первых вариантов является дуалистический подход к ведению управленческого и финансового учета. Дуализм в



Рисунок 1 — Варианты организации управленческого учета

бухгалтерском учете означает двухсистемное ведение учета. Применительно к управленческому учету это организационное и методическое разделение финансового и управленческого учета.

Первый вариант организации управленческого учета предполагает его полное выделение из финансового учета посредством введения в учетную систему специальных отражающих (зеркальных) счетов. Этот вариант организации управленческого учета принят во Франции, Бельгии и некоторых африканских и латиноамериканских государствах. При этом варианте учет затрат по элементам ведется в финансовой бухгалтерии, а по статьям калькуляции — в управленческой. В финансовом учете учет затрат ведется методом «затраты – выпуск» и требует применения специальных счетов для их отражения как в пределах установленных норм, так и отклонений от них.

При втором варианте управленческий учет по отношению к финансовому также становится автономным. 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. Однако если при первом варианте специальные счета, связывающие финансовый учет с управленческим, ведутся в управленческой бухгалтерии, то при втором – в финансовой.

Дуалистический подход к ведению финансового и управленческого учета широко используется в крупных и средних организациях, где необходимость детализированного и обособленного учета затрат для управленческих целей ощущается особенно остро. При варианте автономии каждая система учета (финансового и управленческого) является замкнутой. В плане счетов предусмотрена возможность реализации варианта с двумя системами счетов. При автономной системе каждый вид учета может иметь самостоятельный план счетов или в едином плане выделяют обособленные счета для управленческого учета, а все остальные используют в финансовой бухгалтерии. Финансовый и управленческий учет при этой системе могут вестись независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные, так как их цель и назначение различны. В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой – по статьям калькуляции. Связь между финансовой и производственной бухгалтерией рекомендовано организовывать с помощью так называемых отражающих счетов. Эти сче-

та могут еще называться счетами-экранами.

Отражающие счета, как и счета перераспределения доходов и расходов, предназначены для переноса важной для управленческого учета информации из финансовой бухгалтерии в управленческую и наоборот. Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом затрат, а потому содержит информацию только об общей их сумме безотносительно к местам возникновения и центрам ответственности. Финансовый результат определяется путем сопоставления общей выручки от реализации без налога на добавленную стоимость с себестоимостью продукции и расходами на реализацию.

Управленческий учет использует эти данные как итоговые, детализируя их на своих счетах в соответствии с потребностями управленческого учета с выделением нормативных расходов и отклонений от норм. В результате получают обобщенную и детализированную информацию о затратах по калькуляционным статьям, центрам ответственности и структурным единицам, а также по другим параметрам.

Аналитический учет на этих счетах ведут нарастающим итогом с начала отчетного года, а по его окончании все счета закрывают. Использование переходных счетов позволяет определить финансовый результат в пределах года в основном по данным управленческого учета без закрытия всех счетов финансовой бухгалтерии. Автономная система с использованием переходных счетов и зеркальным отражением затрат наиболее приспособлена для отражения их по аналитическим центрам с целью принятия оперативных управленческих решений. Она наиболее целесообразна, когда речь идет о территориально обособленных филиалах организации. При этом при сохранении единства финансового учета и управления всей организацией обеспечивается индивидуальный учет по каждому подразделению, что повышает степень ответственности их руководителей.

Вариант управленческого учета на основе использования дуалистического подхода к его ведению достаточно хорошо описан в учебной литературе как российских авторов, так и в переводных зарубежных изданиях [1, с. 657 – 672, 685 – 701, 727 – 735; 2, с. 501 – 502; 3, с. 98 – 119]. Однако для небольших производственных организаций потребительской кооперации он неприемлем по причине несоответствия сложности его ведения объемам хозяйственной деятельности субъектов данной системы.

**2. Варианты монистического подхода к организации управленческого учета и методика учета отклонений от норматив-**

**ных затрат с использованием счетов экономических элементов**

Основой третьего и четвертого организационных вариантов управленческого учета является монистический подход к его ведению. Монизм в бухгалтерском учете означает использование единой методологической и организационной учетной системы. Применительно к управленческому учету монистический подход означает получение информации для принятия управленческих решений на основе использования единого плана счетов без подразделения бухгалтерии на финансовую и управленческую.

Как дуалистический, так и монистический подходы имеют два варианта организации и ведения управленческого учета. Особенностью первого варианта управленческого учета на основе монистического подхода является то, что управленческий учет с использованием двойной записи в системе счетов не ведется. Ведение управленческого учета 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 их классификации по экономическим элементам. Подробный аналитический учет затрат в соизмерении с нормативами по изделиям, процессам, центрам ответственности и местам возникновения организуется вне системы бухгалтерского учета.

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 втором варианте управленческий учет производственных затрат также осуществляется в системе финансового учета. Он основан на полной интеграции системы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в общей бухгалтерии. Этот вариант возник на этапе становления промышленного учета и до сих пор используется в усовершенствованном виде в отечественных промышленных организациях. Поскольку данный вариант менее трудоемок, он принят в качестве методологической основы для разработки методик учета затрат в системе управленческого учета, рекомендуемой для производственных организаций потребительской кооперации.

Различие в методах и целях управленческого и финансового учета не исключает необходимости информационной взаимосвязи между ними. В частности, такую связь допускает действующий план счетов, который предполагает возможность учета затрат на

производство внутри единой системы бухгалтерского учета (финансового и управленческого) или обособленно с применением специализированной системы бухгалтерских счетов. Таким образом, допускается возможность существования однокруговой (монистической, интегрированной) и двухкруговой (вариант автономии) систем организации учета.

Единая система счетов – традиционный вариант для отечественного бухгалтерского учета. Он хорошо известен и применяется на практике. Конечный результат деятельности организации определяется путем вычитания из выручки от реализации без налога на добавленную стоимость расходов на реализацию и присоединения к полученному результату разницы прочих доходов и расходов. Для выявления финансового результата в пределах года в этом случае требуется закрытие всех основных счетов бухгалтерского учета. Интегрированная система обычно функционирует без использования специальных счетов управленческого учета, используется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Для целей управления она группирует информацию финансового учета в специальных накопительных регистрах, дополняя ее своими данными и результатами расчетов.

Для сохранения коммерческой тайны на счетах бухгалтерского учета регистрируется лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражаются в системе управленческого учета. Такой вариант учетной технологии предполагает, что счета управленческого и бухгалтерского учета, отражающие затраты на производство, ведутся в бухгалтерском учете без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. При этом обеспечивается прямая корреспонденция счетов расходов и доходов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами бухгалтерского учета.

Организация интегрированного учета может осуществляться по одному из двух вариантов. Первый вариант организации интегрированной системы управленческого учета связан с выделением для каждого элемента затрат специальных счетов управленческого учета. Инструкция по применению плана счетов разрешает самим организациям определять состав и методику использования счетов 30 – 39. В третьем разделе Плана счетов «Затраты на производство» можно открыть счета: 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», 37 «Отклонение от норм, расценок и плановых

смет затрат».

По дебету счета 30 «Материальные затраты» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается стоимость израсходованных на производство материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера, материальные составляющие других расходов в корреспонденции с соответствующими счетами. По кредиту счета 30 «Материальные затраты» отражается величина нормативных материальных затрат (рисунок 2). К счету 30 «Материальные затраты» открывают субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

По дебету счета 31 «Затраты на оплату труда» в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» отражаются суммы начисленной заработной платы, включая премии и другие формы оплаты труда персонала организации. В дебет данного счета относятся также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др. По кредиту счета 31 «Затраты на оплату труда» отражаются суммы нормативных затрат по заработной плате (рисунок 3). К этому счету необходимо открыть субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

По дебету счета 32 «Отчисления на со-

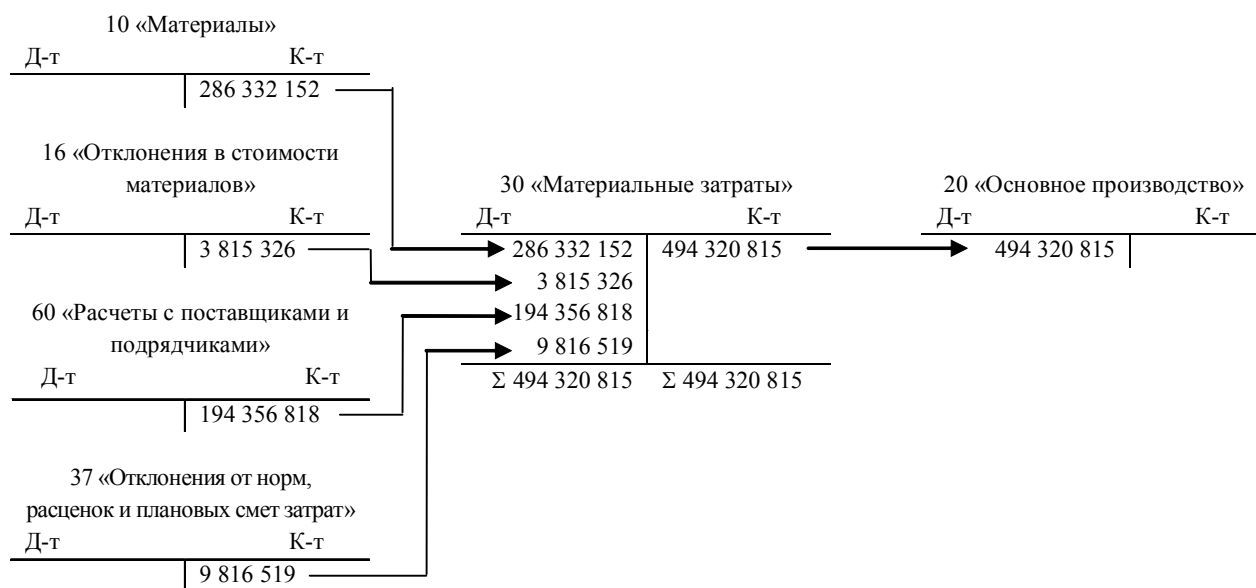


Рисунок 2 – Методика учета материальных затрат в интегрированной управленческой бухгалтерии

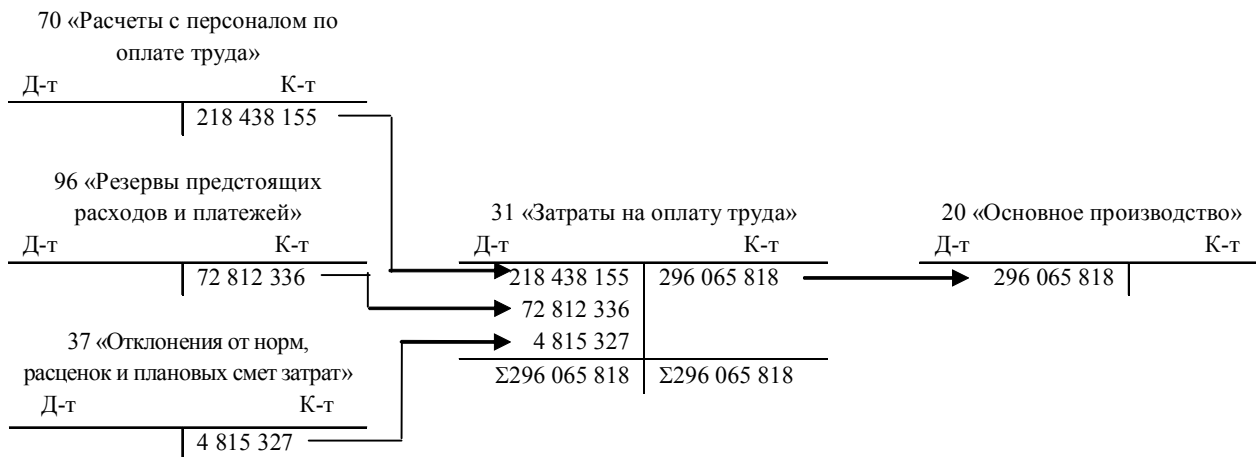


Рисунок 3 – Методика учета затрат на заработную плату в интегрированной управленческой бухгалтерии

циальные нужды» в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы, начисленные для формирования пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты. Предстоящие социальные выплаты отражаются по дебету счета 32 «Отчисления на социальные нужды» в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов». По кредиту счета 32 «Отчисления на социальные нужды» отражается величина нормативных затрат по отчислениям на социальные нужды и аналогичных платежей (рисунок 4). К счету 32 «Отчисления на социальные нужды» необходимо открывать субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

По дебету счета 33 «Амортизация» в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» отражаются расходы организации на амортизацию, начисленные в соответствии с принятыми ею методами и нормами амортизации. По кре-

диту счета 33 «Амортизация» отражается нормативная величина амортизационных отчислений (рисунок 5).

По дебету счета 34 «Прочие затраты» в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и другими счетами отражают расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов по экономическим элементам, так как они не относятся ни к одному из таких элементов (рисунок 6). Открытие субсчетов к счету 34 «Прочие затраты» обязательно, так как расходы, отражаемые на счете, слишком разнородны. По кредиту счета 34 «Прочие затраты» отражается нормативная величина прочих затрат.

Ежемесячно отклонения, образуемые на счетах учета элементов затрат, списывают на счет 37 «Отклонение от норм, расценок и плановых смет затрат» в корреспонденции со счетами 30 «Материальные затраты»,

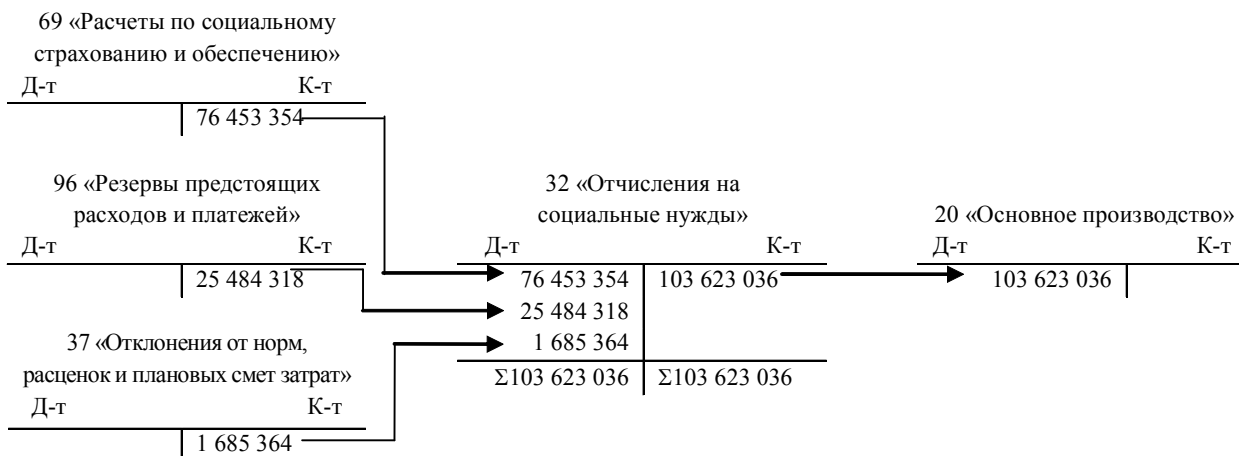


Рисунок 4 – Методика учета отчислений на социальные нужды в интегрированной управленческой бухгалтерии



Рисунок 5 – Методика учета амортизации в интегрированной управленческой бухгалтерии

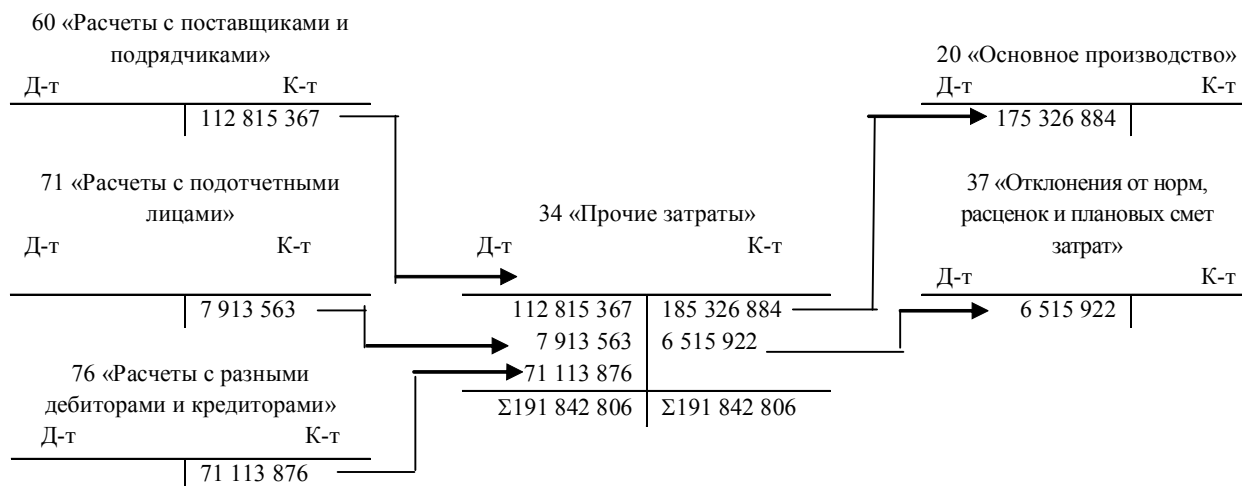


Рисунок 6 – Методика учета прочих затрат в интегрированной управленческой бухгалтерии

31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Таким образом, на счете 37 «Отклонение от норм, расценок и плановых смет затрат» формируется общая величина отклонений фактической себестоимости от нормативной, которая затем списывается на счет 90 «Реализация» субсчет 8 «Внутрихозяйственные результаты» (рисунок 7). Аналитический учет в управленческой бухгалтерии организуется по центрам ответственности, что позволяет определять места возникновения отклонений и эффективно воздействовать на них со стороны управленческого персонала.

### 3. Интегрированный вариант монистической системы управленческого учета на основе учета внутрихозяйственных расчетов между центром инвестиций и центрами затрат и прибыли

Интегрированный вариант монистической системы управленческого учета предусматривает использование счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», на котором открывается отдельный субсчет 4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету» для передачи данных из системы управленческого учета в систему финансового учета и наоборот. Кроме того, следует вос-

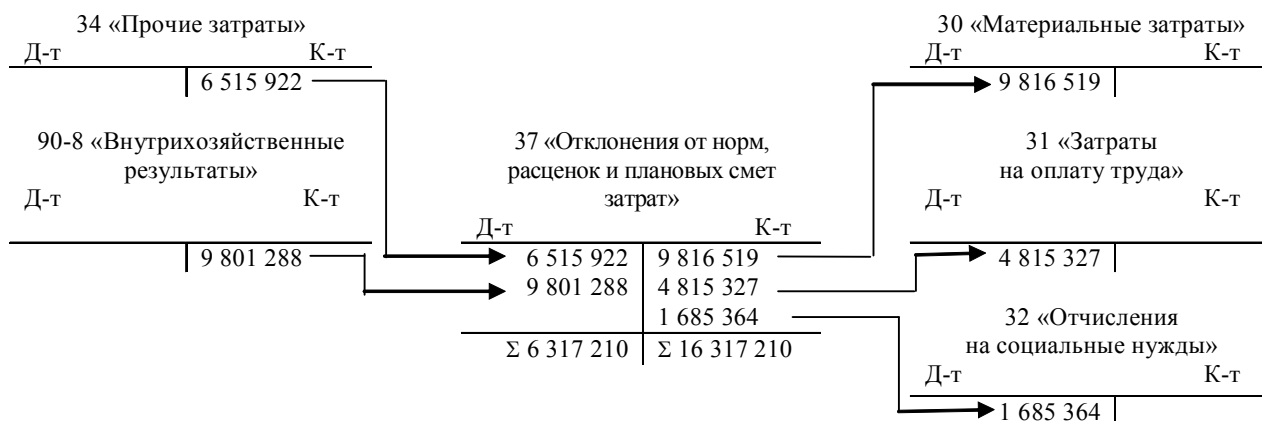


Рисунок 7 – Методика учета отклонений нормативной себестоимости от фактической в интегрированной управленческой бухгалтерии

пользоваться предложением профессора А. П. Шевлюкова и открыть к счету 90 «Реализация» субсчет 90-8 «Внутрихозяйственный результат» [4, с. 90–91]. Следует отметить, что на каждую отчетную дату субсчета 79-4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету» и 90-8 «Внутрихозяйственный результат» закрываются и сальдо не имеют. Пример записей на счетах хозяйственных операций производственных предприятий в управленческой и финансовой бухгалтерии представлен в нижеприведенной таблице.

Как видно из таблицы, в бухгалтерии организации открываются аналитические счета в развитие субсчетов 79-4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету» и 90-8 «Внутрихозяйственный результат» для каждого центра затрат и прибыли и отдельные аналитические счета для центра инвестиций. Аналитические счета центров затрат и прибыли являются зеркальными счетами по отношению к аналитическим счетам центра инвестиций. Записи таблицы начинаются с отражения ожидаемого внутрихозяйственного результата центра затрат и прибыли (строка 1). Таким образом, в системный учет вводятся прогнозные величины ожидаемых маржинальных доходов центров затрат и прибыли.

Следующие записи отражают начисление затрат, связанных с выпуском готовой продукции. При этом счета 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы» ведутся только в управленческом учете центра затрат и прибыли. Произведенные данным центром затраты передаются в финансовый учет центра инвестиций посредством субсчета 79-4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету». Кроме того, с использованием указанного субсчета в финансовый учет центра инвестиций передаются остатки неиспользованных сырья и материалов, а также незавершенного производства. В конечном итоге в управленческом учете центра затрат и прибыли формируется фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, выполненных работ или услуг, оказанных центром затрат и прибыли.

Выпущенная готовая продукция, как видно из таблицы (строка 14), передается в финансовый учет центра инвестиций по трансфертным ценам, которые включают как производственную себестоимость выпущенной продукции, так и доход соответствующего структурного подразделения организации, выделенного как центр затрат и прибыли. В приведенном примере, как видно из рисунка 8, производственная себестоимость выпущенной продукции составила 509 024 367 р. Допустим, центром инвестиций для данного

центра затрат и прибыли стоимость выпущенной продукции по трансфертным ценам оценена на сумму 629 663 142 р. Следовательно, маржинальный доход центра затрат и прибыли в виде разницы между стоимостью выпущенной продукции по трансфертным ценам и ее производственной себестоимостью составит:  $629\,663\,142 - 509\,024\,367 = 120\,638\,775$  (р.).

Выручка от реализации продукции и полученный финансовый результат учитываются в финансовом учете центра инвестиций. Как видно из таблицы (строка 20), общий финансовый результат составил 208 124 927 р. Указанная сумма включает как результат производственной деятельности (маржинальный доход центра затрат и прибыли), так и финансовый результат коммерческой деятельности, которую осуществляет центр инвестиций. Если исходить из приведенного числового примера, то финансовый результат, полученный от коммерческой деятельности центра инвестиций, составляет:  $208\,124\,927 - 120\,638\,775 = 87\,486\,152$  (р.).

Такая дифференциация финансового результата позволяет определить слабые стороны деятельности организации. В данном примере резервы увеличения доходов организации следует искать на уровне производства, поскольку, как следует из сальдо субсчетов 79-4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету» и 90-8 «Внутрихозяйственный результат», центром затрат и прибыли недополучено маржинального дохода в сумме 37 912 471 р. (рисунком 8).

Зеркальный учет по субсчетам 79-4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету» и 90-8 «Внутрихозяйственный результат» в финансовом учете центра инвестиций и управленческом учете центра затрат и прибыли обеспечивает взаимное перекрытие остатков по указанным субсчетам. Это означает, например, что по субсчету 79-4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету», который открыт в финансовом учете центра инвестиций, сальдо в сумме 37 912 471 р. будет кредитовое, а по этому же субсчету, открытому в управленческом учете центра затрат и прибыли – дебетовое. Следовательно, в целом по организации эти суммы будут взаимоисключать друг друга.

В интегрированной системе учета задача взаимодействия бухгалтерского и управленческого учета сводится к следующему. Внутренний бухгалтерский учет реорганизуется в основную информационную базу по формированию альтернативных управленческих решений, основываясь на требованиях утвержденной политики.

Предложенные варианты построения ин-



**Корреспонденция счетов интегрированной управленческой бухгалтерии с использованием счета 79  
«Внутрихозяйственные расчеты» субсчет 4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету»**

Содержание хозяйственных операций	Финансовый учет центра инвестиций			Управленческий учет центра затрат и прибыли		
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
1. Отражается ожидаемый внутрихозяйственный результат центра затрат и прибыли	79-4	90-8	158 551 246	90-8	79-4	158 551 246
2. Переданы центром инвестиций центру затрат и прибыли остатки на начало месяца:						
а) сырья и материалов	79-4	10	12 673 738	10	79-4	12 673 738
б) незавершенного производства	79-4	20	27 217 539	20	79-4	27 217 539
3. Отпущены центральным складом материалы в цеховую кладовую центра затрат и прибыли	79-4	10	239 552 125	10	79/4	239 552 125
4. Использованы центром затрат и прибыли материалы:						
а) для выпуска продукции	×	×	×	20	10	219 033 934
б) на общепроизводственные нужды	×	×	×	25	10	19 186 317
5. Переданы от центра затрат и прибыли центру инвестиций остатки неиспользованных на конец месяца сырья и материалов	10	79-4	14 005 612	79-4	10	14 005 612
6. Начислена заработная плата работникам центра затрат и прибыли, всего	79-4	70	114 206 460	×	×	×
В том числе:						
а) производственным рабочим центра затрат и прибыли	×	×	×	20	79-4	95 541 136
б) общепроизводственному персоналу центра затрат и прибыли	×	×	×	25	79-4	18 665 324
7. Произведены начисления для формирования средств фонда социальной защиты населения на заработную плату, всего	79-4	69	39 972 261	×	×	×
В том числе:						
а) производственных рабочих центра затрат и прибыли	×	×	×	20	79-4	33 439 398
б) общепроизводственного персонала центра затрат и прибыли	×	×	×	25	79-4	6 532 863
8. Начислено энергосбытовой организации за использованную электроэнергию	79-4	60	67 289 420	×	×	×
9. Израсходована центром затрат и прибыли полученная электроэнергия на:						
а) технологические нужды	×	×	×	20	79-4	42 673 948
б) общепроизводственные нужды	×	×	×	25	79-4	24 615 472
10. Начислена амортизация основных средств центра затрат и прибыли	79-4	02	45 783 649	25	79-4	45 783 649
11. Списаны на себестоимость выпущенной продукции общепроизводственные расходы центра затрат и прибыли	×	×	×	20	25	114 783 625
12. Переданы от центра затрат и прибыли центру инвестиций остатки на конец месяца незавершенного производства	20	79-4	23 665 213	79-4	20	23 665 213
13. Оприходована по фактической производственной себестоимости выпущенная готовая продукция	×	×	×	43	20	509 024 367

Окончание таблицы

Содержание хозяйственных операций	Финансовый учет центра инвестиций			Управленческий учет центра затрат и прибыли		
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
14. Передана по трансфертным ценам центру инвестиций выпущенная готовая продукция:						
а) производственная себестоимость выпущенной продукции	43	79-4	509 024 367	79-4	43	509 024 367
б) разница между стоимостью выпущенной продукции по трансфертным ценам и ее производственной себестоимостью	90-8	79-4	120 638 775	79-4	90-8	120 638 775
15. Отражаются общехозяйственные расходы организации	26	разные счета	76 329 341	×	×	×
16. Списываются на себестоимость реализованной продукции общехозяйственные расходы	90-2	26	76 329 341	×	×	×
17. Отгружена покупателям готовая продукция по фактической себестоимости	90-2	43	497 739 180	×	×	×
18. Начислен долг покупателю за отгруженную продукцию по отпускным ценам включая налог на добавленную стоимость	62	90-1	938 632 137	×	×	×
19. Начислен налог на добавленную стоимость	90-3	68	156 438 690	×	×	×
20. Отражается финансовый результат от реализации продукции	90-9	99	208 124 927	×	×	×

79-4 «Внутрихозяйственные расчеты по управленческому учету»

Д-т	К-т
5) 14 005 612	1) 158 551 246
12) 23 665 213	2а) 12 673 738
14а) 509 024 367	2б) 27 217 539
14б) 120 638 775	3) 239 552 125
	6а) 95 541 136
	6б) 18 665 324
	7а) 33 439 398
	7б) 6 532 863
	9а) 42 673 948
	9б) 24 615 472
	10) 45 783 649
Σ 667 333 967	Σ 705 246 438
37 912 471	

90-8 «Внутрихозяйственный результат»

Д-т	К-т
1) 158 551 246	14б) 120 638 775
	37 92 471

20 «Основное производство»

Д-т	К-т
2б) 27 217 539	
4а) 219 033 934	13) 509 024 367
6а) 95 541 136	
7а) 33 439 398	
9а) 42 673 948	
11) 114 783 625	
Σ 505 472 041	Σ 509 024 367
23 665 213	

Рисунок 8 — Схемы счетов управленческого учета центра затрат и прибыли

тегрированной системы учета не требуют значительных дополнительных затрат, так как существующая в организации бухгалтерская служба кроме традиционной задачи формирования внешней отчетности расширяет востребованность имеющейся бухгалтерской информации для внутрипроизводственных целей. Интегрированная система учета подходит для внедрения управленческого учета в основном в организациях малого бизнеса.

Развитая интегрированная система обес-

печивает динамичность учета, его приспособляемость к производственным условиям. Данная система находит применение в небольших организациях, где ограничены возможности контроля затрат и не допускаются различные оценки.

### Заключение

Выбор организацией варианта взаимодействия учетных систем, безусловно, зависит от ее масштаба и потребностей в управленческой информации. В отдельных организа-

циях малого бизнеса потребности в управленческой информации могут быть сведены к двум-трем блокам при ограниченном уровне требований к учетной системе.

Не подвергается сомнению то, что обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рен-

табельности отдельных видов выпускаемой продукции.

Однако важнейшим фактором при создании системы управленческого учета признается ее экономическая эффективность. Это те выгоды, которые организация получает как от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений, так и от оптимизации ее применения.

### Список литературы

1. **Палий, В. Ф.** Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.
2. **Управленческий** учет : учеб. пособие / под ред. А. Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. – 511 с.
3. **Яругова, А.** Управленческий учет: опыт экономически развитых стран : [пер. с пол.] / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
4. **Шевлюков, А. П.** Диграфизм в системе бюджетирования производственной организации: монография / А. П. Шевлюков. – Гомель : учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2011. – 128 с.

*Получено 01.07.2011 г.*