

**Бухгалтерский (управленческий) учет  
тема 2 «Организация бухгалтерского  
управленческого учета в организации»**

## П Л А Н

1. Понятие организации управленческого учета
2. Роль и функции бухгалтера – аналитика
3. Организационная структура системы управленческого учета
4. Варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы
5. Система записей фактов хозяйственной жизни на счетах управленческого и финансового учета

## 1. Понятие организации управленческого учета

- Под организацией управленческого учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью.
- Ответственность за организацию управленческого учета несут руководители организаций.
- В зависимости от объема учетной работы они могут:
  - а) учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем;
  - б) ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров – аналитиков);
  - в) передать на договорных началах ведение управленческого учета специализированной организации (например, аутсорсинг).

- Основное достоинство аутсорсинга заключается в том, что заказчику в этом случае гарантируется качественное обслуживание специализированной организацией.
- Недостатком управленческого аутсорсинга является снижение оперативности учета и риск нарушения конфиденциальности.
- При решении вопроса о целесообразности управленческого аутсорсинга надо сопоставить его договорную стоимость с затратами самой организации (заработная плата, социальные отчисления, оплата отпускных, больничных, расходы на повышение квалификации, техническое оснащение, программное обеспечение и др.).
- При заключении договора на управленческий аутсорсинг надо четко прописать обязанности, сроки их выполнения и ответственность сторон, особенно в части составления оперативной отчетности.

- При обеспечении *рациональной организации управленческого учета* большое значение имеет *разработка плана его организации*.
- План организации управленческого учета состоит из следующих элементов:
  - план документации и документооборота;
  - план счетов и их корреспонденции;
  - план отчетности;
  - план технического оформления учета;
  - план организации труда работников бухгалтерии.
- **В плане документации** указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках.
- При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно.
- После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на их приобретение.

- Основой организации первичного учета в организациях является **график документооборота**.
- *Под документооборотом* понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив.
- *В графике документооборота* определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.
- **При разработке плана счетов** для управленческого учета надо иметь в виду, что действующий в настоящее время **план счетов бухгалтерского учета**, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета.
- При этом допускается использование *однокруговой и двухкруговой систем учета производственных затрат*.

- **В плане отчетности** указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или другая форма отчета, сроки представления отчетности, наименование служб и подразделений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых работ.
- *План отчетности* состоит, как правило, из двух частей.
- В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой вышестоящим пользователям, во второй – по отчетности, получаемой от нижестоящих подразделений организации.
- **В плане технического оформления учета** указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации.
- Кроме использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и разного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков (электрических, газовых и др.).

- В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура данной службы, ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ.
- В средних организациях в состав службы управленческого учета можно включить следующие группы (отделы, бюро, секторы): планирование, материальную, учета затрат труда и его оплаты, производственно – калькуляционную, учета продажи продукции, аналитическую.
- Общая схема структуры службы управленческого учета средних и крупных предприятий представлена на рисунке 1:



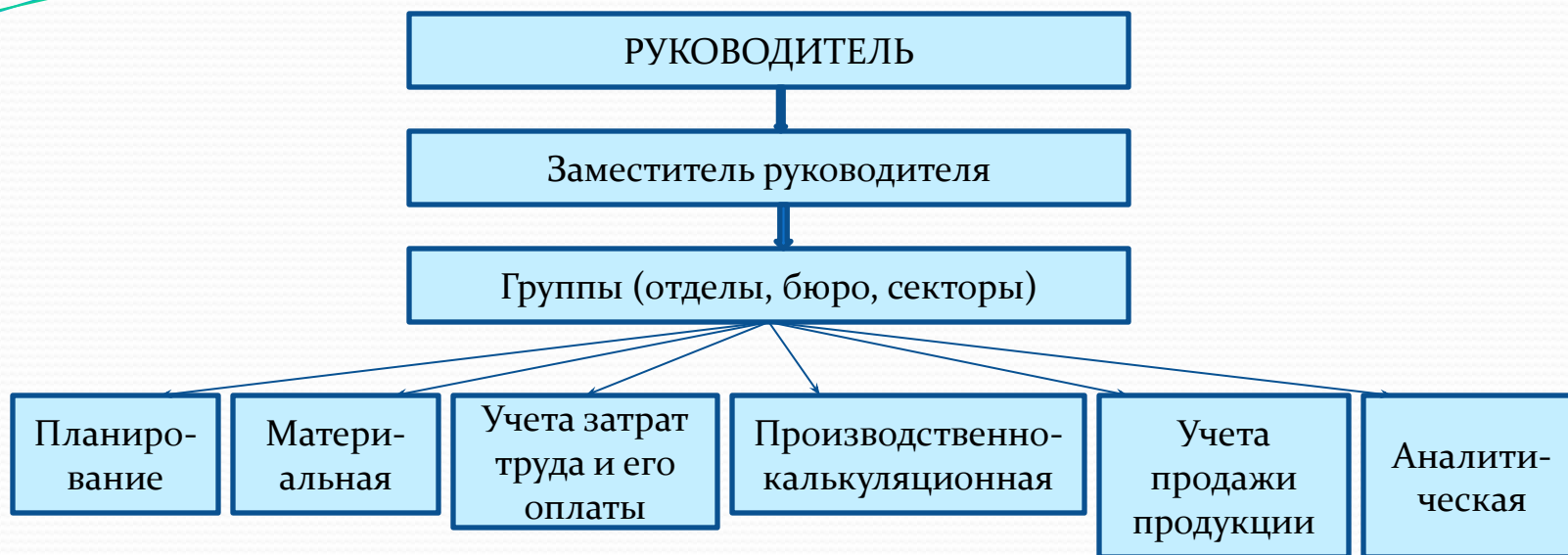


Рис. 1. Структура службы управленческого учета

□ **Группа планирования** составляет главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации; бюджеты структурных подразделений и другие частные бюджеты (бюджеты продаж, закупок, производственный и т.п.); операционный бюджет, который детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков; финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки на планируемый период; специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ (социального развития, научно – исследовательских работ и т.п.).

□ **Материальная группа:**

- осуществляет выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за поступлением, хранением и использованием этих ресурсов;
- разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы запасов сырья и материалов на складах;
- принимает участие в выборе типовых и разработке новых форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуск всех видов сырья и материалов;
- разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов;
- осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и материалов.

- **Группа учета затрат труда и его оплаты** осуществляет нормирование труда, определяет расценки оплаты труда, ведет учет затрат труда по установленным объектам учета, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных ресурсов и отчетом по труду и заработной плате.
- **Производственно – калькуляционная группа** определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции, осуществляет калькулирование себестоимости продукции по центрам затрат и по организации в целом и контроль за эффективным использованием производственных ресурсов.
- **Группа учета продажи продукции** определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи и т.п., разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.

□ **Аналитическая группа** осуществляет анализ эффективности деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по всем подразделениям организации и организации в целом, принимает участие в разработке бюджетов организации (совместно с группой планирования).

## 2. Роль и функции бухгалтера - аналитика

- **Бухгалтер – аналитик (бухгалтер – менеджер)** – бухгалтер, наделенный управленческими функциями, специалист в области бухгалтерского управленческого учета (понятие пришло из мировой практики).
- Роль бухгалтера – аналитика в принятии управленческих решений трудно переоценить.
- *Управленческий учет* помогает осуществлению эффективного информационного обмена, прежде всего путем построения *внутреннего контроля и бюджетирования*.
- При составлении бюджетов (смет) бухгалтер – аналитик отвечает за формирование данных о результатах прошедшего периода и прогнозах на будущее, устанавливает процедуру разработки и утверждения бюджетов, следит за соблюдением сроков и стандартов, взаимосвязывает функциональные бюджеты и готовит мастер-бюджет для руководства.
- *Контрольный аспект деятельности бухгалтера – аналитика* заключается:
  - в анализе отклонений и определении их причин, т.е. в анализе производственных показателей и выявлении слабых мест;
  - в правильности составления отчетов менеджерами разных уровней управления.

- *Бухгалтер – аналитик* должен выступать и в качестве координатора процесса управления затратами и снижения себестоимости, определяя пути организации и стимулирования такой работы.
- *Задача эффективного использования ресурсов* не может считаться чисто бухгалтерской, и в этой борьбе с затратами бухгалтер – аналитик должен работать вместе с маркетологами, технологами и производственниками.
- Ориентиры, которые он дает, могут служить как верхними ограничениями (например, при оценке ресурсоемкости изделий), так и нижними границами (например, при ценообразовании).
- Роль бухгалтера – аналитика в организации двойственна: с одной стороны, он является консультантом, с другой – контролером.
- Например, при организации бюджетирования он оказывает помощь менеджерам подразделений в подготовке бюджетов, и он же контролирует их выполнение, разрабатывая систему мер (в том числе дисциплинарного воздействия на менеджеров) в случае неблагоприятных отклонений.

- Таким образом, бухгалтер – аналитик дает высшему руководству компании информацию о ходе деятельности и тех участках, где необходимо их вмешательство.
- Анализ, выполняемый в рамках управленческого учета, позволяет выявить тех руководителей, которых следует поощрять или наказывать за выполнение ими планов и бюджетов, т.е. бухгалтер – аналитик способствует реализации системы материального и иного стимулирования деятельности персонала.
- *Функциями бухгалтера – аналитика являются следующие: планирование, контроль, анализ, стимулирование.*
- **Планирование** – на стадии планирования бухгалтер – аналитик участвует в разработке частных бюджетов предприятия, которые затем он сводит в общий (генеральный) бюджет, представляемый на утверждение руководству.
- При разработке *производственного бюджета (производственная программа организации)* благодаря деятельности бухгалтера – аналитика обеспечивается согласованность в работе отдельных цехов, участков и бригад, предотвращается появление так называемых «узких мест» в производственном процессе.

- *Бухгалтер – аналитик* участвует в обсуждении бизнес – планов, производственных программ организации, оценке инвестиционных проектов, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены.
- Современный бухгалтер – аналитик должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.
- **Контроль** – этот процесс невозможен без участия бухгалтера – аналитика.
- По окончании отчетного периода он составляет *отчеты об исполнении бюджета (плана) каждым центром ответственности*, в котором приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов.
- При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями, определяются причины этого, чтобы в дальнейшей работе исключить их влияние.



- *Отчеты*, подготовленные бухгалтером – аналитиком, с одной стороны, позволяют объективно оценить деятельность руководителей центров ответственности, с другой – информируют менеджеров и руководство предприятия о том, на каких участках не удалось достичь плановых показателей.
- Таким образом, *бухгалтер – аналитик осуществляет в организации управленческий контроль.*
- **Анализ.** *Управленческий анализ* - это анализ, ориентированный на внутреннее потребление, базирующийся на оперативной релевантной информации, имеющий конфиденциальный характер и перспективную направленность, проводимый с учетом отраслевой специфики деятельности анализируемой организации, результаты которого используются менеджментом для выработки текущих и перспективных управленческих решений.
- Осуществляя управленческий анализ, специалист базируется на данных, сформированных в рамках управленческого учета.
- Кроме того, применяются методы и процедуры экономического анализа (маржинальный, экспресс – анализ, экономико – математический и др.)

- **Стимулирование.** Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленный бухгалтером – аналитиком, стимулируют деятельность персонала предприятия, т.к. бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты.
- Благодаря профессиональной деятельности *бухгалтера – аналитика* в организации происходит обмен информацией и отчетностью между отдельными службами.
- С его помощью менеджеры знакомятся с разработанными для них планами, уясняют себе стоящие перед ними задачи.
- Своей деятельностью бухгалтер – аналитик создает основу для повышения эффективности управления предприятием.
- Таким образом, бухгалтер – аналитик, во-первых, несет ответственность перед руководством организации за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, во-вторых, оказывает помощь управляющим центрам ответственности в планировании и подведении итогов их работы.
- В связи с этим бухгалтер – аналитик должен сочетать свою независимость и объективность с искренним желанием помочь менеджерам в управлении предприятием.

## 2. Организационная структура системы управленческого учета

- Организация управленческого учета является внутренним делом самой организации.
- Ведение управленческого учета, в отличие от ведения финансового, **не является обязательным для организации.**
- Система управленческого учета служит интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее внедрения в той или иной форме необходимо принимать исходя из оценки соотношения затрат и выгод от ее функционирования.
- Для того чтобы считать систему управленческого учета в организации эффективной, необходимо, чтобы она позволяла облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию и функционирование самой системы.

- *Организационная структура системы управленческого учета строится с учетом:*
  - структуры самой организации;
  - информационных потребностей руководства;
  - технических возможностей и особенностей компьютерной информационной системы, используемой в организации;
  - квалификации и личных качеств менеджеров и бухгалтеров – аналитиков.
- *По масштабам своей деятельности (размерам) организации относятся к крупным, средним и малым.*
- *Крупные организации часто существуют в виде различных объединений, которые позволяют организациям, входящим в их состав, объединить усилия и использовать преимущества интеграции.*

- **Интеграция** – это объединение усилий ряда организаций для достижения общей стратегической цели, укрепления их конкурентоспособности и повышения эффективности.
- Важной формой интеграции предприятий являются предпринимательские сети и союзы (их называют также кластерами, сообществами, виртуальными корпорациями), объединяющие организации, каждая из которых выполняет в сети специфическую роль (таблица 1).
- Компании, входящие в группу, рассматриваются как субъекты хозяйственных связей и партнеры в системе взаимосвязанных организаций.
- Независимо от выбранной формы собственности и характера интеграции обязательным условием эффективности управления предприятием является *правильно построенная организационная структура*, т.е. состав и взаимосвязь элементов системы.
- *Структура организации* объединяет составляющие элементы ее внутренней среды с помощью коммуникаций, потоков информации и документооборота.

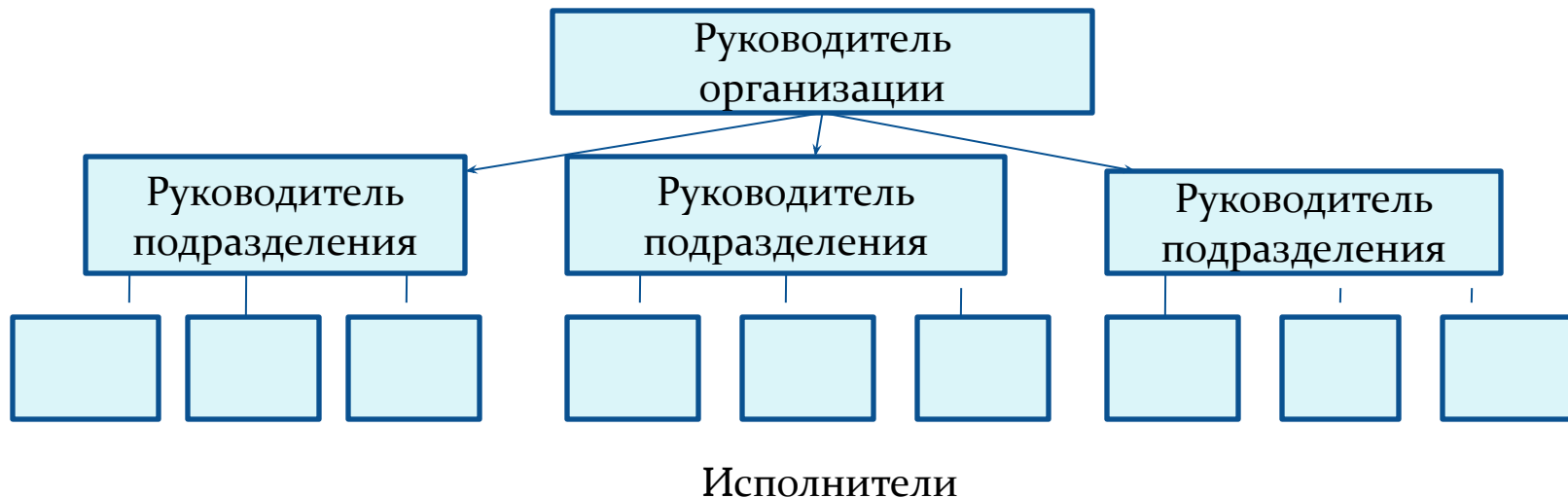
Таблица 1

### Формы и цели интеграционных процессов

Формы	Цели интеграции	Примеры из российской практики
Холдинг	<p>Проведение единой политики</p> <p>Контроль за соблюдением интересов крупных корпораций</p> <p>Ускорение диверсификации</p> <p>Концентрация ресурсов</p>	«Сургутнефтегаз», «ЛуКойл» и др.
Ассоциация	<p>Лоббирование интересов организаций</p> <p>Поиск новых рынков сбыта</p> <p>Исследования в интересах организаций</p> <p>Помощь в материально-техническом снабжении</p>	«Ростекстиль», обеспечивающий поставки на российский рынок хлопка из Азии
Сбытовая организация	<p>Сбыт продукции</p> <p>Распределение заказов</p> <p>Послепродажное сервисное обслуживание</p>	Государственная компания «Росвооружение»
Финансово-промышленные группы (ФПГ)	<p>Взаимодействие банков с промышленностью</p> <p>Преодоление разрыва между секторами экономики</p>	ФПГ двух типов: холдинг и частное объединение активов на основе договора о ФПГ. Пример холдинга –»Интеррос»

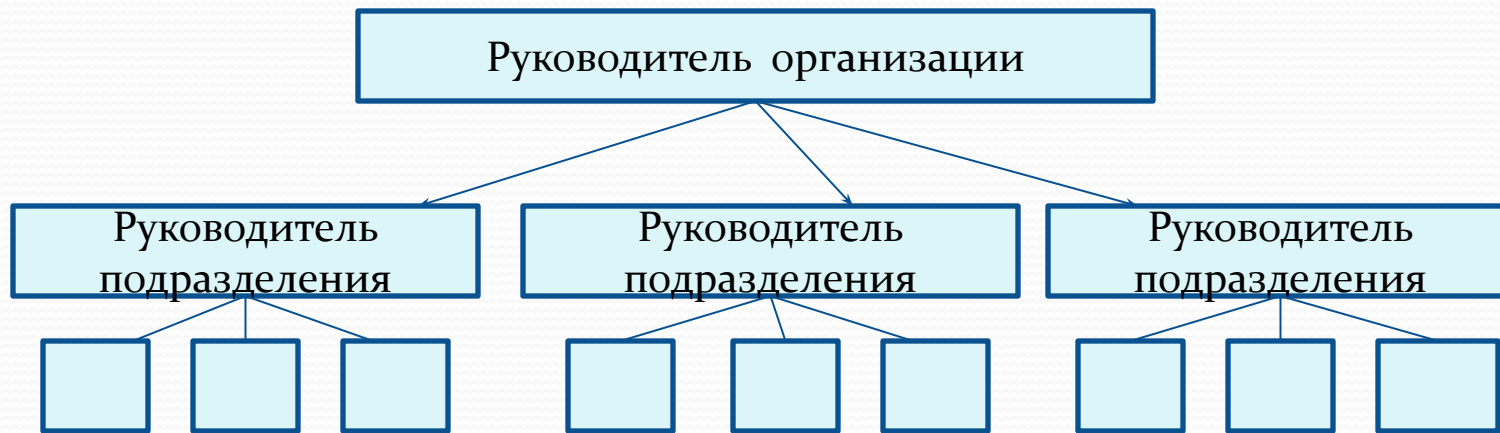
- *В организационной структуре выделяются следующие элементы: звенья (подразделения, отделы, бюро и т.п.), уровни (ступени управления) и связи – горизонтальные (носят характер согласования и, как правило, одноуровневые) и вертикальные (связи подчинения, необходимость в них возникает при наличии нескольких уровней или ступеней управления – иерархичность).*
- *Связи в структуре могут носить линейный и функциональный, формальный и неформальный характер.*
- ***Линейные организационные структуры** характеризуются четким единоначалием – каждый руководитель, каждый работник подчинен только одному вышестоящему лицу.*
- *Руководитель несет полную ответственность за результаты деятельности подчиненных ему подразделений, поэтому должен быть высококвалифицированным специалистом и обладать разносторонними знаниями.*
- *Доминирующим принципом построения линейных структур служит вертикальная иерархия, которая обеспечивает простоту и четкость подчинения (Рис. 1. Линейная организационная структура):*

- Но в современных условиях линейные организационные структуры не всегда обеспечивают решение сложных задач; присущие им недостатки – отсутствие гибкости и адаптивности – не позволяют им решать комплексные задачи.
- Тем не менее отечественный малый бизнес, как правило, на первом этапе своего развития использует простые линейные организационные структуры, и только затем продолжающееся развитие организации, накопление или объединение, акционирование капитала вынуждают ее переструктурироваться на другие типы организационных структур.





- **Функциональные организационные структуры** (Рис. 2) основаны на функциональной департаментизации.
- *Функциональная структура не подходит* для организаций с широкой номенклатурой продукции или с широким уровнем диверсификации выпускаемой продукции, а также для организаций, работающих на мировых рынках, так как существует реальная опасность, что интересы какого-либо подразделения начнут расходиться с интересами и целями всей организации.
- *Недостатком функциональных структур* является нарушение принципа единоначалия: каждый исполнитель одновременно может получать указания по нескольким каналам от разных руководителей.
- Таким образом, функциональная специализация работ разрывает управленческий процесс, единый по своей природе.
- В чистом виде *функциональная структура практически не применяется.*
- Она чаще используется *в сочетании* с линейной структурой.



Исполнители производственных подразделений

Рис. 2. Функциональная организационная структура

- ✓ **Линейно – функциональные структуры** – характеризуются сочетанием выполнения узкоспециализированных функций с системой подчиненности и ответственности за непосредственное выполнение задач по проектированию, производству продукции и ее поставке потребителям, т.е. права и обязанность более углубленно разделяются между разными сторонами, руководящими техническими разработками, закупкой сырья и материалов, производством, сбытом и т.д.
- ✓ **Линейно – функциональные организационные структуры** наиболее эффективны там, где аппарат управления выполняет часто повторяющиеся и редко меняющиеся функции и задачи.
- ✓ **Линейно – функциональная форма организации** имеет следующие достоинства, а именно:
  - стимулирует профессиональную специализацию;
  - не допускает дублирования функций и обязанностей внутри организации;
  - улучшает вертикальную координацию в каждой из функциональных ветвей.

- Большинство производственных и торговых компаний малого и среднего бизнеса сейчас применяют именно *линейно – функциональную организацию*.
- Компании, работающие в наиболее технологичных отраслях или выпускающие продукцию по единичным заказам (аэрокосмическая отрасль, производство программного обеспечения и др.), не используют такую форму.
- При *линейно – функциональной* форме организации кроме бухгалтеров – аналитиков, работающих непосредственно в структуре учетно – финансовой службы (в финансовой вертикали), назначаются экономисты, нормировщики, администраторы цехов, отделов, служб (учетно-финансовые сотрудники на средних и низших уровнях производственной, сбытовой и других вертикалей).
- Характеристики *линейно – функциональных структур* присущи и так называемым **линейно – штабным организационным структурам**.
- Они предусматривают создание при руководителях разных уровней штабов по отдельным специализированным функциям.

- ✓ **Дивизиональная (холдинговая)** организационная структура представляет собой группу относительно самостоятельных подразделений, объединенных общим финансовым руководством и (чаще всего) отношениями собственности.
- ✓ Эти организационные структуры покрывают основные недостатки функциональных структур, но имеют и свои недостатки: дублирование деятельности функций, что ведет к росту затрат; недостаточное общение между сотрудниками; слабые связи с головным предприятием и др.

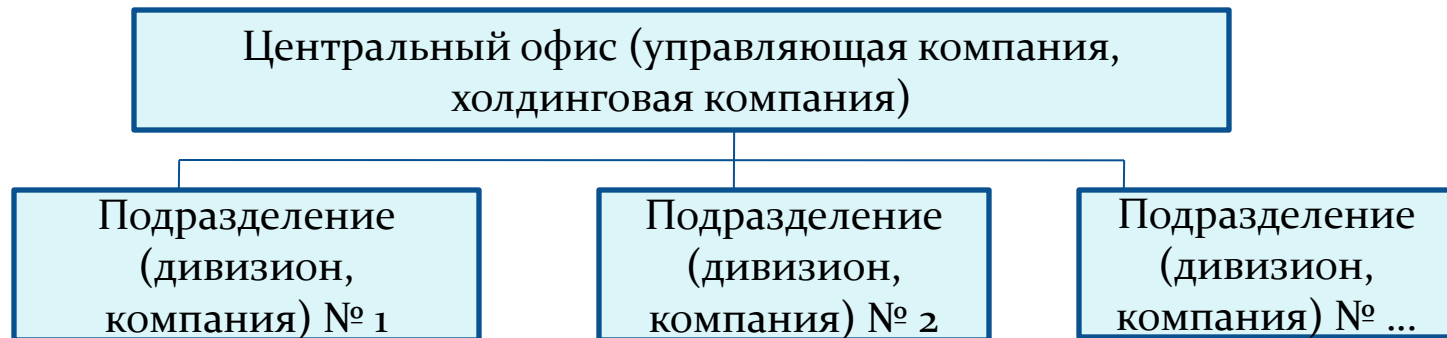


Рис. 3. Дивизиональная (холдинговая) форма организации компании

- Дивизиональная форма может рассматриваться как соединение организационных звеньев, обслуживающих определенный рынок и управляемых централизованно.
- В этой форме автономность подразделений сочетается с централизованно контролируемым процессом распределения ресурсов и оценки результатов.
- При дивизиональной (холдинговой) форме организации учетно – финансовые службы бывают образованы не только в управляющей компании, но и в каждой компании холдинга по отдельности, причем так же, как и в линейно – функциональной системе, в каждой компании специалисты могут работать как в администрации, так и в подразделениях.

- **Проектные организационные структуры.** В деятельности организаций используются два основных типа органических структур – *проектные и матричные.*
- **Проектное управление** - это управление комплексными, нерутинными видами деятельности в организации, которые из-за их решающего значения требуют обеспечения непрерывного интегрирующего руководства в условиях строгих ограничений по времени, затратам и качеству работ.
- *Возможности традиционных структур здесь ограничены.*
- *Проектная организационная структура* – это временная организация, создаваемая для решения конкретной комплексной задачи.
- В одну команду собираются квалифицированные работники разных процессов для реализации определенного проекта с заданным уровнем качества и в рамках выделенных материальных, финансовых и трудовых ресурсов.
- После завершения проекта команда распадается, и работники возвращаются в свои подразделения.

- **Матричные организационные структуры** являются одной из наиболее распространенных разновидностей проектных организационных структур.
- Типичная организация *преобразуется в матричную структуру* (Рис. 5), когда приступает к разработке специализированных проектов вне рамок традиционной иерархии.
- Полномочия перемещаются вертикально вниз по иерархии, и менеджер проекта руководит всеми структурами, участвующими в проекте.
- Налицо двухкоординатный поток власти.
- Здесь возможны нарушения принципов цепочки и единоначалия, но достигаются значительная оперативность и стратегическая гибкость.
- *Матричная организационная структура* характеризуется определенной гибкостью, поскольку по мере появления новых проектов можно гибко перераспределять трудовые ресурсы, что трудно сделать в функциональных структурах, где все сотрудники постоянно закреплены за функциональными подразделениями.



- Сообщив персоналу свое решение относительно организационной структуры компании, директор должен зафиксировать его в **Положении об организационной структуре**.
- *Перечень функций, закрепленных за организационным звеном отражается в положении об организационном звене, которое называется Положением о подразделении.*
- *Положение об организационной структуре* есть совокупность положений о подразделениях.
- *Признаки неэффективной организационной структуры (дисфункции):*
  - громоздкая и несистематизированная организационная структура;
  - чрезмерная замкнутость на первых руководителях подразделений, большое количество заместителей руководителей;
  - размытость ответственности за решения, частичное пересечение (дублирование) функций, отсутствие ответственных за выполнение некоторых функций;
  - длительная процедура принятия решений;

- неэффективность, избыточный документооборот;
- замедление темпов развития компании, снижение инновационного потенциала, падение мотивации сотрудников;
- потеря клиентов вследствие слабой координации подразделений и отсутствие ориентации на индивидуальные потребности клиента;
- высокий уровень конфликтности организации, частота авральных ситуаций и др.
- На практике реальные организации часто представляют в своей организационной структуре комбинацию трех основных типов с преобладанием какого-либо одного из них.
- В последние 15-20 лет крупнейшие мировые компании придерживаются *особой формы организации бизнеса* – ответственность разделена не по традиционному функциональному принципу, а *по линиям продукции, каждая из которых группирует вокруг себя определенные функциональные подразделения и ресурсы.*

- Такая организация потребовала введения нового термина **«сегмент бизнеса»**, который означает относительно самостоятельную часть организации, работающую на внешнего потребителя.
- С учетной точки зрения у сегмента можно выделить обособленные активы и результаты операций по основной и прочей деятельности, а также сформировать финансовую отчетность.
- С точки зрения *организационной структуры* такую форму организации можно отнести к одному из рассмотренных типов в зависимости от того, насколько самостоятельны сегменты, насколько велика координирующая роль высшего менеджмента в функциональных областях, каковы целевые показатели результативности деятельности сегментов, а также от исторических особенностей данной организации.

## 4. Варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы

- Система управленческого учета представляет собой ноу-хау предприятия.
- Общие подходы к его построению следуют из организационной модели управленческого учета.
- На небольших предприятиях *управленческий учет* ведут, как правило, без применения бухгалтерских счетов, используя *аналитические возможности программных пакетов Microsoft Excel*.
- В более крупных компаниях *управленческий учет* осуществляется в специально разработанной системе счетов.
- Такие компании формируют *рабочий план счетов для целей управленческого учета*.

- В некоторых компаниях практикуется отражение *на управленческих счетах не только фактических данных, но и бюджетной информации*, при этом уровень аналитики счетов управленческого учета соответствует кодам строк в бюджетах и планах.
- *Учетная система* в организации может строиться и другим образом, например, в системе управленческого учета на специальных счетах формируется *детальная аналитическая информация о бюджетных и фактических затратах* по необходимым для целей управления признакам (центрам ответственности, носителям затрат, функциям и т.д.), а в *финансовом учете* аккумулируется в обобщенном виде информация о фактических затратах.
- В других случаях для целей управленческого учета организуют специальные забалансовые счета – счета учета продаж, учета затрат, прочих расходов и др.
- **Управленческие счета** могут вестись по-разному – как с применением двойной записи, так и без нее.

- В том случае, когда *организация формирует специальные счета для целей управленческого учета*, возникает необходимость их **отделения от счетов финансового учета**.
- Такая задача может *решаться двумя способами*:
  - 1) создается специальный рабочий счетный план управленческого учета;
  - 2) в общем рабочем счетном плане счетов выделяются специальные разделы, обобщающие счета управленческого учета.
- **Обособление счетов управленческого учета** кроме улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур *создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне затрат производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции*.
- *Возможные варианты организации управленческого учета и его взаимодействия с системой финансового учета предусматривают двухкруговую (вариант автономии, или дуализма) и однокруговую (интегрированную, или вариант монизма) системы организации учета*.

- **При варианте автономии** (двухкруговая система) каждая из систем учета – финансового и управленческого – является замкнутой.
- *В финансовой бухгалтерии* затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой бухгалтерии – по статьям калькуляции.
- *Для учета затрат* выбраны свободные коды счетов: **30, 31, 32 и 33**.
- *Это так называемые счета – экраны (или транзитные, зеркальные счета).*
- Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство готовой продукции (ГП), не учитывая место их возникновения.
- *Из системы финансового учета* можно почерпнуть сведения о суммарных материальных затратах за период.
- **Управленческая бухгалтерия** детализирует данную информацию.
- *Информация о выручке от продаж* присутствует как в финансовой, так и в управленческой бухгалтерии.

- Таким образом, *финансовая бухгалтерия* содержит информацию и о доходах, и об общей сумме расходов.
- В результате формируется *интегрированный финансовый результат* (прибыль или убыток).
- При *однокруговой (интегрированной) системе учета* **счета – экраны не применяются** и используется единая система счетов и бухгалтерских проводок.
- Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно и к управленческому, и к финансовому учету.
- Для того чтобы сохранить *коммерческую тайну*, на счетах финансового учета регистрируют лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражают в системе управленческого учета.
- Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет – например, счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».
- На каждую отчетную дату счет закрывается и сальдо не имеет.



- *Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность.*
- *Это те выгоды, которые организация получает от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений.*
- *Внедрение и эксплуатация системы управленческого учета только тогда можно считать оправданным, когда полученный в результате положительный эффект превосходит необходимые для создания данной системы затраты.*
- *При этом нужно понимать, что, хотя отдача от внедрения системы учета пойдет немедленно, срок окупаемости затрат на ее внедрение может быть продолжительным.*
- **Традиционно отечественный бухгалтерский учет осуществлялся в рамках единого счетного плана, т.е. по интегрированной схеме.**
- *Многие российские предприятия, понимая важность проблем, решаемых управленческим учетом, организуют такой учет на базе действующего плана счетов (открывая субсчета в развитие основных счетов).*

- *Однокруговая система учета затрат* может осуществляться:
  - без использования специальных счетов управленческого учета;
  - с использованием системы счетов управленческого учета.
- *При первом варианте* специальные счета для управленческого учета не используются.
- *Для целей управления информация финансового учета* группируется в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и другими данными.
- *При втором варианте* для обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета следует использовать для учета расходов по элементам затрат счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты».
- *Ученные на этих счетах расходы по окончании месяца списывают на счет 37 «Отражение общих затрат», а со счета 37 – в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44.*

- **Однокруговую систему учета затрат** целесообразно применять в *малых и средних организациях*, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете, и вследствие этого *возможности контроля затрат ограничены*.
- **Двухкруговую систему учета затрат** целесообразно использовать в крупных предприятиях.
  - При данной системе *финансовый и управленческий учет имеют самостоятельные планы счетов*.
  - Возможен и *вариант выделения для управленческого учета обособленных счетов*.
  - Для согласования данных *финансового и управленческого учета используют переходные и зеркальные счета*.
  - **Переходные счета** обеспечивают перенос информации из финансового учета в управленческий и из управленческого – в финансовый.
  - **Зеркальные счета** обеспечивают численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений.