

УДК 630*662.1:657.471.1

М. Е. Боровская

Белорусский государственный технологический университет

**ПОСТРОЕНИЕ МОДЕЛИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
С ПРИМЕНЕНИЕМ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ УЧЕТА
В ОРГАНИЗАЦИИ**

В статье рассматривается вариант построения системы управленческого учета с применением интегрированной системы данного учета в организации. Предложенная методика основывается на выделении специальных разделов, обобщающих счета управленческого учета. Обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции. Организация на предприятии системы управленческого учета, занимающегося учетом и анализом издержек производства, предполагает отделение счетов по их учету от общей системы счетов. Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией в данном случае осуществляется при помощи контрольных счетов, которыми являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. Данные из одной системы в другую передаются через специально выделенный передаточный счет, который на каждую отчетную дату закрывается и сальдо не имеет. В результате внедрения интегрированной системы управленческого учета организации получают обобщенную и детализированную информацию о затратах в калькуляционном разрезе, по структурным единицам и другим параметрам.

Ключевые слова: учет управленческий, система учета интегрированная, контрольные счета, счета-экраны, информационное обслуживание, управленческая структура.

M. Ye. Borovskaya

Belarusian State Technological University

**CONSTRUCTION MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM
OF INTEGRATED SYSTEM OF ACCOUNTING**

The article discusses the option of constructing the management accounting systems with an integrated system of management accounting in an organization. The proposed method is based on the allocation of special sections, summarizing the administrative account. The separation of the management of accounting, in addition to improving the information service of various administrative structures, creates conditions for the preservation of a trade secret of the level of production costs, the profitability of certain types of products. Organization of enterprise management accounting system for the recording and analysis of production costs, requires separation of accounts by their account of the general accounting system. The relationship between management and financial accounting, in this case carried out by means of control accounts, which are accounts of expenditure and revenue financial accounting. Data from one system to another is transmitted through a dedicated transfer account, which at each balance sheet date and the closing balance does not. As a result of the organization get generalized and detailed information about costs in the calculation section, for structural units and other parameters.

Key words: account management, integrated accounting system, control accounts, account-screens, information services, management structure.

Введение. Построение управленческого учета надо воспринимать как проект, который вносит существенные изменения в деятельность всех структурных подразделений предприятия. На наш взгляд, приступая к проекту постановки управленческого учета в организации, нужно убедиться в наличии следующих составляющих, необходимых для достижения успеха проекта в целом:

- 1) целей и намерений довести проект до успешного завершения;
- 2) необходимых знаний, опыта и навыков;

- 3) плана мероприятий и информированности участников проекта;

- 4) ресурсов;

- 5) мотивации участников проекта.

Основная часть. Отсутствие какой-либо составляющей ставит под угрозу реализацию всего проекта. Рассмотрим подробнее каждую из составляющих.

Цели и намерение довести проект до успешного завершения. Если рассматривать первую составляющую успешной постановки управленческого учета, то под понятием «цели»

подразумевается наличие долгосрочных и тактических целей организации, желание владельцев иметь четкую картину состояния бизнеса и направления его развития, понимание важности внедрения данного проекта.

Знания, опыт и навыки. Когда руководство предприятия решает ввести у себя управленческий учет, но при этом на предприятии нет сотрудников, знающих как это сделать, то для успешного достижения поставленных целей нанимают сотрудников, владеющих опытом постановки. При этом важно понимать, что привлеченный опыт помогает избежать многих ошибок и подводных камней, что в результате экономит ресурсы, отведенные на выполнение проекта.

План мероприятий и информированность участников проекта. Без четко прописанного плана мероприятий не обойтись. При этом необходимо указать для каждого мероприятия: результат, который требуется достичь, ответственного исполнителя (одного), сроки.

Информированность участников проекта в чем-то перекликается с намерениями и достигается за счет налаживания эффективного информационного обмена между участниками проекта.

Информированность, как правило, организуется путем систематического проведения совещаний, планерок и заседаний советов директоров.

Необходимо отметить, что низкая информированность участников проекта приводит к противодействию сотрудников компании реализации проекта в целом [1].

Эффективной реализации проекта способствует деление ресурсов:

- на финансовые. В расчет необходимо принимать затраты не только на консультантов и автоматизацию, но и на систему стимулирования (например, выделить премиальный фонд проекта и т. п.);

- трудовые. Начиная проект, менеджеры компании различного уровня должны понимать, что в среднем до 10% их рабочего времени следует отводить на реализацию проекта по постановке управленческого учета;

- ограничивающие ресурсы. Данный вид ресурсов нередко встречается в проекте постановки управленческого учета. Например, низкий уровень обучаемости определенных категорий персонала (кладовщики, грузчики, водители и т. п.).

Мотивация участников проекта должна быть в достаточной мере стимулирующей и обязательно четко прописана и разъяснена сотрудникам, чтобы они понимали, за что именно им полагается то или иное вознаграждение.

Так, организация на предприятии системы управленческого учета, занимающейся учетом и анализом издержек производства, предполагает отделение счетов по их учету от общей системы счетов.

Обособление счетов управленческого учета, помимо улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур, создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.

Возможны два варианта организации управленческого учета и взаимодействия его с системой финансового учета: автономная и интегрированная.

При варианте автономии каждая из систем учета – финансового и управленческого – является замкнутой. В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой – по статьям калькуляции. Связь между ними осуществляется с помощью парных контрольных счетов одного и того же наименования, которые называются отраженными или зеркальными счетами, или счетами-экранами.

При интегрированной системе учета счета-экраны не применяются, используется единая система счетов и бухгалтерских проводок. Выделяются специальные разделы, обобщающие счета управленческого учета. Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией осуществляется при помощи контрольных счетов, которыми являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. Данные из одной системы в другую передаются через специально выделенный передаточный счет, который на каждую отчетную дату закрывается и сальдо не имеет.

Для промышленного предприятия применим интегрированную систему управленческого учета и выделим для каждого элемента затрат специальные счета управленческого учета. Для этого можно открыть счета, которые, по сути, будут являться аккумулирующими счетами:

- 30 «Материальные затраты»;
- 31 «Затраты на оплату труда»;
- 32 «Отчисления на социальные нужды»;
- 33 «Амортизация»;
- 34 «Прочие затраты»;
- 37 «Отражение общих затрат».

По дебету счета 30 «Материальные затраты» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается стои-

мость израсходованных материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ производственного характера, материальные составляющие других расходов в корреспонденции с соответствующими счетами. К счету 30 «Материальные затраты» откроем субсчета по направлениям деятельности предприятия. Например:

- 30.1 «Материалы в основном производстве»;
- 30.2 «Материалы общепроизводственного назначения»;
- 30.3 «Материалы общехозяйственного назначения»;
- 30.4 «Материалы, переданные в переработку на сторону» и т. п.

На основании выписки из главной книги по счету 10.1 на практике внедрение данных счетов и соответствующих субсчетов будет выглядеть следующим образом (табл. 1).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по учету материальных затрат с использованием интегрированной системы управленческого учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Включение в состав материальных затрат стоимости электроэнергии для нужд основного производства	30	60
2 В стоимость материалов основного производства списана стоимость сырья	30.1	10.1
3 В стоимость материалов общепроизводственного назначения списана стоимость израсходованного топлива	30.2	10.1
4 Включение в состав общих материальных затрат стоимости материалов, израсходованных в основной деятельности	30	30.1

На основании выписки из главной книги по счетам 20, 25, 26 внедрение данных счетов и соответствующих субсчетов будет выглядеть следующим образом (табл. 2).

К этому счету также следует открыть субсчета по видам начислений и удержаний на оплату труда. Например:

- 31.1 «Повременная оплата труда»;
- 31.2 «Сдельная оплата труда»;
- 31.3 «Премирование по результатам работы» и т. п.

По дебету счета 32 «Отчисления на социальные нужды» в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы отчислений в

Фонд социальной защиты населения и иные виды социального страхования.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по учету затрат на оплату труда с использованием интегрированной системы управленческого учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Включение в состав затрат на оплату труда начисленной заработной платы работникам основного производства	31.1	70
2 Включение в состав затрат на оплату труда начисленной заработной платы общепроизводственному персоналу	31.2	70
3 Включение в состав затрат на оплату труда начисленной заработной платы общехозяйственному персоналу	31.3	70

На основании выписки из главной книги по счетам 20, 25 и 26 составлена корреспонденция счетов по учету отчислений на социальные нужды, которая представлена в табл. 3.

Таблица 3

Корреспонденция счетов по учету отчислений на социальные нужды с использованием интегрированной системы управленческого учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение в состав общих отчислений на социальные нужды суммы отчислений в Фонд социальной защиты населения	32	69

По дебету счета 33 «Амортизация» в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» отражаются суммы амортизации, начисленные в установленном порядке. Корреспонденция счетов по учету амортизации основных средств и нематериальных активов представлена в табл. 4.

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 другие отражают расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов по элементам, так как они не относятся ни к одному из них.

Таблица 4

Корреспонденция счетов по учету амортизации основных средств и нематериальных активов с использованием интегрированной системы управленческого учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Включение сумм начисленной амортизации в общую сумму затрат по амортизации	33	02

Открытие субсчетов к счету 34 обязательно, так как подобные расходы слишком разнородны. Например:

- 34.1 «Затраты по расчетам с поставщиками и подрядчиками»;
- 34.2 «Затраты по расчетам с подотчетными лицами»;
- 34.3 «Затраты по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами»;
- 34.4 «Расходы будущих периодов» и т. п.

Корреспонденция счетов по учету прочих затрат представлена в табл. 5.

Таблица 5

Корреспонденция счетов по учету материальных затрат с использованием интегрированной системы управленческого учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Включение в общую сумму затрат по расчетам с подотчетными лицами суммы данного вида затрат	34.2	71
2 Включение в общую сумму затрат по расчетам с прочими дебиторами и кредиторами суммы данного вида затрат	34.3	76

Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают записью:

Д-т 37 «Отражение общих затрат» – К-т 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты» [2].

Собранные на счете 37 «Отражение общих затрат» суммы распределяют между калькуляционными и собирательно-распределительными счетами и записывают в дебет этих счетов (20, 23, 25, 26, 29). Поэтому к счету 37 «Отражение общих затрат» откроем следующие субсчета:

- 37.1 «Затраты основного производства»;
- 37.2 «Затраты вспомогательных производств»;

– 37.3 «Затраты обслуживающего производства»;

– 37.4 «Общепроизводственные затраты»;

– 37.5 «Общехозяйственные затраты» (табл. 6).

Таблица 6

Корреспонденция счетов по закрытию счетов учета элементов затрат с использованием интегрированной системы управленческого учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Включение в общие затраты материальных затрат основной деятельности	37.1	30
2 Включение в общие затраты материальных затрат общепроизводственного назначения	37.4	30
3 Включение в общие затраты материальных затрат общехозяйственного назначения	37.5	30
4 Включение в общие затраты начисленной заработной платы работникам основного производства	37.1	31

По дебету счета 31 «Затраты на оплату труда» в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резерв предстоящих платежей» отражаются суммы начисленной заработной платы за текущий и предстоящие периоды. В дебет данного счета относятся также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату вознаграждений по итогам года и т. п.

Развитая интегрированная система хорошо приспособлена к производственным условиям организаций. В результате внедрения организации получают обобщенную и детализированную информацию о затратах в калькуляционном разрезе, по структурным единицам и другим параметрам.

Аналитический учет на этих счетах ведут нарастающим итогом с начала отчетного года, а по его окончании все счета закрывают.

Заключение. Данный вариант применения счетов управленческого учета удобен, поскольку руководство организации постоянно нуждается в надежной систематизированной информации для управления текущими расходами и себестоимостью.

Иными словами, управленческий учет – это универсальный инструмент наведения и поддержания порядка.

Изучение данного вопроса управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что это – новая комплексная отрасль экономических знаний, основной целью которой является инфор-

мационно-аналитическое обеспечение специализированных организаций и предприятий для принятия ими наиболее эффективных управленческих решений.

тия ими наиболее эффективных управленческих решений.

Литература

1. Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник. М.: Юнити-Дана, 2012. 352 с.
2. Организация управленческого учета в строительстве / Классная библиотека [Электронный ресурс]. 2015. URL: <http://coollib.com//b/190959/read> (дата обращения: 21.02.2015).

References

1. Karpova T. P. *Upravlencheskiy uchet: uchebnik* [Management Accounting. Textbook]. Moscow, Yunity-Dana Publ., 2012. 352 p.
2. *Organizatsiya upravlencheskogo ucheta v stroitel'stve. Klassnaya biblioteka* [Organization of the administrative account in building. Classroom library]. 2015. Available: <http://coollib.com//b/190959/read> (accessed: 02.21.2015).

Информация об авторе

Боровская Марина Евгеньевна – старший преподаватель кафедры статистики, бухгалтерского учета, анализа и аудита. Белорусский государственный технологический университет (220006, г. Минск, ул. Свердлова, 13а, Республика Беларусь). E-mail: marbor3067@mail.ru

Information about the author

Borovskaya Marina Yevgen'yevna – Senior Lecturer, the Department of Statistics, Accounting, Analysis and Audit. Belarusian State Technological University (13a, Sverdlova str., 220006, Minsk, Republic of Belarus). E-mail: marbor3067@mail.ru

Поступила 17.03.2016