

## МОДЕЛИРОВАНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

---

**Булгакова Светлана Викторовна,**

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Воронежского государственного университета;

svebulgakova@yandex.ru

Обоснована возможность определения финансового результата деятельности экономического субъекта в управленческом учете независимо от определения финансового результата деятельности в финансовом учете. Предложены критерий и синтетические счета для модели автономного взаимодействия финансового и управленческого учета по методу функции затрат.

**Ключевые слова:** управленческий учет, модели управленческого учета, автономная модель взаимодействия финансового и управленческого учета.

В целях отражения содержания и возможностей практического использования управленческого учета в качестве системы его методология должна предусматривать разработку совокупности счетов, ориентированных на решение задач, стоящих сугубо перед управленческим учетом. Такие задачи нацелены, прежде всего, на системное отражение калькуляционного процесса. Этот процесс позволяет определять себестоимость различных объектов калькулирования, формировать калькуляции, предназначенные для принятия типичных и специфических, оперативных, тактических и стратегических управленческих решений. Кроме того, ставится задача обеспечить схемы информационного взаимодействия управленческого и финансового учета.

В мировой практике известны две основные формы осуществления управленческого учета:

- статистически-табличная, в которой операции по отражению затрат и измерению себестоимости производятся вне системы счетов, посредством таблиц;
- счетно-бухгалтерская, которая для отражения указанных операций использует бухгалтерские счета.

Применение счетно-бухгалтерской формы наиболее предпочтительно, поскольку методологически полно и надлежащим образом отражает

содержание управленческого учета как системы и обеспечивает его информационные потребности системным порядком. Однако выбор счетной формы интерпретации ставит задачу определить, в какой структуре плана счетов оказывается методологически возможным реализовать концепцию управленческого учета. Многовариантность ее решения предопределяет моделирование в разработке структуры счетных планов и содержания системы счетоводства.

Исследования отечественных специалистов двух последних десятилетий затрагивают главным образом вопрос счетной интерпретации характера взаимодействия финансового и управленческого учета. Эта проблема обусловлена рядом обстоятельств, прежде всего, потребностями формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями МСФО и предоставления на ее основе информации внешним заинтересованным пользователям. Она связана с решением двух других задач:

- возможностью сохранения коммерческой тайны организации;
- определением состава статей отчета о прибылях и убытках для формирования показателя финансового результата деятельности экономического субъекта.

Согласно МСФО? статьи отчета о прибылях и убытках группируются одним из двух способов: методом характера затрат (расходов) и методом функции затрат (расходов) или «себестоимости продаж».

По методу характера затрат расходы (в качестве показателя отчета о прибылях и убытках) объединяются по экономическим элементам и не перераспределяются между структурными подразделениями внутри экономического субъекта. Метод характера затрат позволяет определять финансовый результат от деятельности экономического субъекта расчетным путем, минуя калькулирование себестоимости, на базе укрупненных показателей доходов и расходов по экономическим элементам, а также с учетом влияния изменений в материально-производственных запасах за период. В рамках реализации метода характера затрат проводимые в РФ исследования сопрягаются с разработкой концепции использования специальных отражающих счетов для системного фиксирования экономических элементов расходов и изменений в материально-производственных запасах за период, а также способов системного отражения взаимодействия финансового и управленческого учета. Наиболее значимые исследования в этом направлении осуществлены М.А. Вахрушиной [3], В.Э. Керимовым [4], С.А. Николаевой [5], В.В. Палием, В.Ф. Палием [6, 7], Л.И. Хоружий [8], Л.З. Шнейдманом [9].

По методу функции затрат (расходов) или «себестоимости продаж» расходы классифицируются как часть себестоимости продаж (которая определяется в разрезе калькуляционных статей), расходы по продажной (коммерческой) и административной деятельности.

Несмотря на существенное внимание вопросам определения финансового

результата деятельности экономического субъекта по методу характера затрат (расходов), в Российской Федерации формирование финансового результата производится по методу функции затрат. В этой связи осуществление разработок моделей счетоводства в управленческом учете при практической реализации указанного метода представляется наиболее актуальным.

Как отмечалось, метод функции затрат позволяет определять финансовый результат от деятельности посредством калькулирования себестоимости производства продукта и определения себестоимости его продаж. Это означает, что калькуляционный процесс выступает не только связующим звеном, но и ключевым фактором измерения в учете прибыли/убытка деятельности экономического субъекта.

В Российской Федерации действующей методологией учета [1] предусмотрена система счетов, обеспечивающая возможность измерения финансового результата деятельности на базе сопоставления доходов и расходов экономического субъекта. Для этого используется счет 90 «Продажи». По кредиту на субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой от продажи продуктов производства, понимаемого как процесс создания добавочной стоимости. По дебету на субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость проданных продуктов производства (носителей качеств ценных полезных для потребителей), по которым получена или ожидается к получению выручка, что признается расходами от обычных видов деятельности. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 90 «Продажи» определяется финансовый результат от продаж. Представленная методология учета обеспечивает непосредственную взаимосвязь учета затрат и калькулирования себестоимости с формированием отчета о прибылях и убытках в рамках модели единого бухгалтерского учета. Это единство подтверждается структурой отчета о прибылях и убытках, который согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 в укрупненных показателях имеет вид:

- выручка-нетто от продаж;
- себестоимость продаж;
- валовая прибыль;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прибыль/убыток от продаж [2].

Принимая во внимание, что учет затрат и калькулирование себестоимости являются элементами калькуляционного процесса, отражаемого в управленческом учете, а составление отчета о прибылях и убытках в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности производится на основе информации финансового учета, нами для реализации концепции формирования отчета о прибылях и убытках по методу функции затрат (расходов) разработаны

две модели счетоводства, фиксирующие экономические события в управленческом учете, – модель 1 и модель 2.

Исходным пунктом в разработке указанных счетоводческих моделей явилась оценка сложности методологической проблемы относительно автономного и интегрированного вариантов взаимодействия финансового и управленческого учета. В большинстве случаев интегрированной считается система, основанная на едином Плана счетов, автономной – на дифференциации счетов финансового и управленческого учета в качестве самостоятельных и замкнутых систем. Отсутствие однозначности в определении степени автономности либо интегрированности управленческого учета, по нашему мнению, связано с недостаточной теоретико-методологической разработанностью того, что может выступать в качестве научно обоснованного критерия для определения характера взаимодействия финансового и управленческого учета. Считаем, что в качестве такого критерия следует рассматривать возможность системного определения финансового результата от производственной деятельности (понимаемой как процесс производства продукта в виде объекта создания добавленной стоимости) в управленческом учете независимо от возможности системного (т.е. на бухгалтерских счетах) определения финансового результата деятельности в финансовом учете.

Обоснованием такой позиции служит принятие во внимание различной целевой направленности финансового и управленческого учета: первого – на отражение финансовой деятельности экономического субъекта, второго – на отражение производственной деятельности, то есть создание добавленной стоимости продуктов производства. Исходя из этого в финансовом и управленческом учете должны фиксироваться события, операции разного экономического содержания. В финансовом учете это операции расходования, то есть движения капитала и денежных средств; в управленческом учете это операции начисления, то есть операции отражения использования экономических ресурсов при производстве (создании) новой, добавленной стоимости – продуктов производственной деятельности. Такой вывод делается автором на основании признания противоположности фаз производства (внутренняя среда деятельности организации) фазе закупок экономических ресурсов и фазе продаж продуктов производства (внешние сферы деятельности организации), которые противостоят фазе производства. Данный вывод обуславливает независимость учета процесса создания новой стоимости и измерения в нем результатов производственной деятельности (управленческого учета) от учета процесса формирования и использования капитала, а также движения денежных средств (финансового учета).

Модель 1 (табл. 1) позволяет измерять финансовый результат (прибыль/убытки от обычной деятельности) по методу функции затрат в финансовом учете, но без определения производственного финансового результата (прибыль/убыток от производственной деятельности) в

управленческом учете. По сути, это действующая модель формирования отчета о прибылях и убытках в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготавливаемой в РФ в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [2]. Авторская разработка состоит в дифференциации счетоводческой информационной совокупности для финансового и управленческого учета. Поскольку указанная модель не обеспечивает возможности измерения финансового результата в финансовом учете отдельно и независимо от измерения финансового результата в управленческом учете, постольку она рассматривается нами моделью интегрированного взаимодействия финансового и управленческого учета. Данную модель отличают следующие характерные черты (особенности), обусловленные принципами ее построения.

Таблица 1

Модель 1 – при формировании финансового результата по методу функции затрат без определения финансового результата в управленческом учете

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ			УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ		
Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дт	Кт		Дт	Кт
Выручка-нетто от продаж					
Продажа продукции покупателям	62	90			
Себестоимость продаж (кроме коммерческих и управленческих расходов)					
			Отнесены прямые производственные затраты на себестоимость производимого продукта	20	10, 69, 70
			Отнесены косвенные производственные затраты (общепроизводственные расходы) на себестоимость производимого продукта (при формировании сокращенной производственной себестоимости производимого продукта)	20	25
			Отнесены косвенные непроизводственные затраты (общехозяйственные расходы) на себестоимость производимого продукта (при формировании полной производственной себестоимости производимого продукта)	20	26
			Производственная (сокращенная либо полная) себестоимость производимого продукта	43	20
Себестоимость продаж	90	43			
Валовая прибыль	Счет 90				
Коммерческие расходы	90	44			
Управленческие расходы (при формировании сокращенной производственной себестоимости)	90	26			
Прибыль / убыток от продаж					
Прибыль	90	99			
Убыток	99	90			

Модель основана на отражении единого цикла операций. В финансовом учете его представляют операции, связанные с формированием показателей отчета о прибылях и убытках: выручка – нетто от продаж, себестоимость продаж, валовая прибыль, коммерческие и управленческие расходы, прибыль/убыток от продаж. Информация о них аккумулируется на счете 90 «Продажи». В управленческом учете представляются операции, сопряженные с формированием производственной себестоимости, отражающей затраты экономических ресурсов в ходе осуществления производственной деятельности.

Согласно требованиям МСФО, только производственные затраты принимаются в расчет при измерении финансового результата деятельности. Затраты непромышленного характера в состав производственной себестоимости не включаются.

Исходя из указанных требований базовую основу модели 1 определяет разделение затрат по двум основаниям:

- по способу включения в себестоимость – на прямые и косвенные затраты;
- по отношению к производственному процессу – на производственные и непромышленные затраты.

Состав производственных затрат образуют три элемента: прямые материальные затраты; прямые трудовые затраты; косвенные производственные затраты (общепромышленные расходы). В совокупности прямые трудовые затраты и общепромышленные расходы представляют собой добавленные затраты, или добавленную к материальным затратам стоимость. Производственные затраты, имея материальное содержание, отражаются в бухгалтерском балансе как материализованные активы (капитализированная стоимость) в виде остатков по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», то есть являются запасоемкими и инвентаризируемыми.

Состав непромышленных затрат образуют два элемента: коммерческие расходы и управленческие расходы. Непромышленные затраты не имеют материального содержания, не отражаются в бухгалтерском балансе в виде капитализированной стоимости, являются незапасоемкими и неинвентаризируемыми. В совокупности не представляют собой добавленной стоимости и могут не обеспечить получение дохода даже в случае продажи продуктов производства. В отчете о прибылях и убытках они вычитаются из выручки – нетто как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании производственной себестоимости.

В модели 1 предусматривается возможность измерения производственной себестоимости двух видов: сокращенной производственной себестоимости, полной производственной себестоимости.

Сокращенная производственная себестоимость определяется типовой номенклатурой статей калькуляции и включает в свой состав прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты, общепромышленные

расходы. Ее аналогом в зарубежной практике выступает производственная себестоимость, формируемая в соответствии с требованиями МСФО.

Полная производственная себестоимость, помимо указанных статей калькуляции типовой номенклатуры, включает общехозяйственные расходы, то есть затраты непроизводственного характера, что не соответствует требованиям МСФО. Такое положение обуславливает формирование значения производственной себестоимости в РФ в зависимости от того, какой характер – производственный или непроизводственный – придает общехозяйственным расходам экономический субъект, что поддерживает субъективный характер производимых расчетов. Аналога полной производственной себестоимости, измеряемой в РФ в соответствии с типовой номенклатурой статей калькуляции, в зарубежной учетной практике нет. Выделяется полная себестоимость, в составе которой производственные затраты и непроизводственные – коммерческие и управленческие – расходы.

Достоинствами модели являются:

- простота и понятность в применении субъектами бухгалтерского учета. Модель основана на традиционной системе корреспонденции счетов. Разделение в ней операций на отражаемые в финансовом учете и отражаемые в управленческом учете носит методологически формальный характер, эти операции могут осуществляться в рамках единого бухгалтерского учета;

- позволяет формировать показатели отчета о прибылях и убытках исходя из двух вариантов признания общехозяйственных расходов:

- а) производственными затратами (вариант полной производственной себестоимости);

- б) непроизводственными затратами (вариант сокращенной производственной себестоимости);

- формат модели демонстрирует широкие аналитические возможности для контроля и оценки показателей себестоимости в постатейном разрезе, по видам продуктов производства и т.п.

К числу недостатков модели нами относятся:

- невозможность достаточно точно измерять финансовый результат от продаж по видам продуктов производства, иным сегментам деятельности ввиду необходимости условно-расчетного (искажающего) распределения косвенных затрат по этим видам продуктов и сегментам;

- методологически необоснованное ассоциирование при практическом применении модели показателя валовой прибыли с показателем маржинальной прибыли и использование для ее измерения счета 90 «Продажи»;

- отсутствие возможности определять производственный финансовый результат в управленческом учете.

С целью устранения указанных недостатков автором разработана счетоводческая модель 2, которая в рамках реализации метода функции затрат обеспечивает возможность измерения производственной финансового

результата в управленческом учете. На этом основании рассматривается нами моделью автономного взаимодействия финансового и управленческого учета.

Модель 2 (табл. 2) построена на иных принципах по сравнению со счетоводческой моделью 1.

Таблица 2

Модель 2 – при формировании финансового результата по методу функции затрат с определением производственного финансового результата в управленческом учете

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ		
Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Выручка – нетто от продаж продуктов производственной деятельности		
Выручка по производственной деятельности	62	38
Себестоимость продаж продуктов производственной деятельности по переменным затратам		
Отнесены прямые производственные переменные (прямые материальные и прямые трудовые) затраты	20	10, 69, 70
Отнесены косвенные производственные переменные (переменная часть общепроизводственных расходов) затраты	20	25 / переменные ОПР
Отнесены косвенные непроизводственные переменные (переменная часть общехозяйственных расходов) затраты	20	26 / переменные ОХР
Отнесены косвенные непроизводственные переменные (переменная часть коммерческих расходов) затраты	20	44 / переменные коммерческие расходы
Определены совокупные переменные затраты производственной деятельности	37	20
Производственная себестоимость продуктов производственной деятельности по переменным затратам	43	37
Себестоимость продаж продуктов производственной деятельности, оцененная по переменным затратам	38	43
Маржинальная прибыль	Счет 38	
Постоянные затраты		
Отнесена постоянная часть общепроизводственных расходов	38	25 / постоянные ОПР
Отнесена постоянная часть общехозяйственных расходов	38	26 / постоянные ОХР
Отнесена постоянная часть коммерческих расходов	38	44 / постоянные коммерческие расходы
Прибыль / убыток от производственной деятельности		
Прибыль от производственной деятельности	38	39
Убыток от производственной деятельности	39	38

Базовую основу данной модели обеспечивает индивидуальный цикл операций в управленческом учете, непосредственно связанный с отражением производственной деятельности и финансового результата от его осуществления.

В выделяемую информационную совокупность управленческого учета вводятся синтетические счета, специально предназначенные для определения промежуточного (маржинальная прибыль) и окончательного производственного финансового результата (прибыль/убыток от производственной деятельности). Это счета 37 «Затраты производственной деятельности», 38 «Продажа продуктов производственной деятельности», 39 «Результаты производственной деятельности». Значение показателя «Маржинальная прибыль» определяется на счете 38 «Продажа продуктов производственной деятельности». Значение показателя «Прибыль/убыток от производственной деятельности» отражается на счете 39 «Результаты производственной деятельности» в корреспонденции со счетом 38 «Продажа продуктов производственной деятельности».

Для системного отражения маржинальной прибыли предполагается подразделение затрат по отношению к объему деятельности на переменные и постоянные. Для осуществления соответствующих учетных записей в модели предусматривается в структуре общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов выделять на отдельных субсчетах переменную и постоянную части:

счет 25 субсчет 1 «Переменные общепроизводственные расходы»;

счет 25 субсчет 2 «Постоянные общепроизводственные расходы»;

счет 26 субсчет 1 «Переменные общехозяйственные расходы»;

счет 26 субсчет 2 «Постоянные общехозяйственные расходы»;

счет 44 субсчет 1 «Переменные коммерческие расходы»;

счет 44 субсчет 2 «Постоянные коммерческие расходы».

В модели поддерживается принцип определения производственной себестоимости, рассчитанной по переменным затратам. Это означает обязательное разделение затрат не только по фактору объема деятельности на переменные и постоянные, но и по способу включения в себестоимость – на прямые и косвенные затраты; по отношению к производственному процессу – на производственные и непроизводственные затраты.

Производственная себестоимость определяется по значениям прямых и косвенных переменных затрат производственного и непроизводственного характера. Она отражается по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 25 субсчет 1 «Переменные общепроизводственные расходы», 26 субсчет 1 «Переменные общехозяйственные расходы», 44 субсчет 1 «Переменные коммерческие расходы». Совокупные

переменные затраты производственной деятельности собираются по кредиту счета 20 «Основное производство», счета 30 «Затраты по видам деятельности» в корреспонденции с дебетом счета 37 «Затраты производственной деятельности». Производственная себестоимость продуктов производственной деятельности определяется по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с кредитом счета 37 «Затраты производственной деятельности». Себестоимость продаж, рассчитанная по значениям переменных производственных и непроизводственных затрат, фиксируется по дебету счета 38 «Продажа продуктов производственной деятельности» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция». В себестоимость продаж переменные производственные затраты включаются пропорционально объему продаж, переменные непроизводственные затраты – в общей сумме переменной части общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов.

Маржинальная прибыль определяется на счете 38 «Продажа продуктов производственной деятельности» посредством сопоставления его кредитового оборота (выручка от продаж продуктов производственной деятельности) и дебетового оборота (переменные затраты по производственной деятельности).

Постоянные затраты относятся на уменьшение маржинальной прибыли безотносительно к объему продаж, т.е. в общей сумме постоянной части общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов, что отражается по дебету счета 38 «Продажа продуктов производственной деятельности» в корреспонденции с кредитом счетов: 25 субсчет 2 «Постоянные общепроизводственные расходы», 26 субсчет 2 «Постоянные общехозяйственные расходы», 44 субсчет 2 «Постоянные коммерческие расходы».

Производственный финансовый результат (прибыль/убыток от производственной деятельности) определяется по счету 39 «Результаты производственной деятельности» в корреспонденции со счетом 38 «Продажа продуктов производственной деятельности» в обычном порядке.

Модель 2 разработана для решения задач, стоящих сугубо перед управленческим учетом:

- позволяет измерять маржинальную прибыль системным порядком на счетах управленческого учета по различным видам продуктов производства, видам деятельности, другим сегментам бизнеса, в значениях фактических и прогнозных (нормативных, стандартных) затрат и выручки;
- формирует производственный финансовый результат в управленческом учете безотносительно от формирования финансового результата в финансовом учете;
- применима в организациях независимо от особенностей деятельности и рекомендуется им при разработке методики определения маржинальной прибыли, формировании учетной политики, включая рабочий план счетов;

- предназначена для достижения адекватных решений относительно использования производственных мощностей, оценки безубыточности и рентабельности отдельных видов продуктов производства и видов деятельности, структурных подразделений, их вклада в формирование прибыли от производственной деятельности. Ее практическое применение обеспечивает решение широкого спектра тактических и стратегических управленческих задач учетными методами, соответствующими сложности управления.

Создание моделей автономного взаимодействия финансового и управленческого учета существенно повышает возможности для развития аналитического содержания управленческого учета. Расширение управленческих функций приводит к усилению роли формируемой в нем аналитической информации для целей тактического и стратегического управления затратами, результатами, деятельностью организации в целом, ее сегментов и бизнес-процессов. Предпосылками развития аналитического содержания управленческого учета, помимо разработки моделей автономного взаимодействия финансового и управленческого учета, выступают:

- достаточная организационная самостоятельность управленческого учета по отношению к финансовому учету;

- выделение (определение) системы счетов управленческого учета, системная взаимосвязь управленческого и финансового учета, осуществляемая посредством специальных бухгалтерских счетов;

- возможность независимого определения финансового результата в финансовом и управленческом учете.

Аналитическую основу управленческого учета обеспечивает учет затрат, продаж и результатов по видам продукции, структурным подразделениям (центрам ответственности), сегментам бизнеса, видам деятельности и т.п. Его аналитическое содержание определяется возможностью отражения на синтетических счетах, а в их развитие – на субсчетах первого, второго и следующих порядков, информации по видам продуктов производственной деятельности, структурным подразделениям (центрам ответственности), иным сегментам бизнеса, видам деятельности, видам отклонений и т.п. Аналитическое развитие управленческого учета достигается также за счет создания возможности определения промежуточного и окончательного результатов производственной деятельности (маржинальной прибыли и прибыли/убытка от производственной деятельности) по различным калькуляционным объектам – видам продукции (изделиям), полуфабрикатам, работам, услугам, структурным подразделениям, сегментам бизнеса (регионам и каналам продаж, типам покупателей, категориям потребителей), видам деятельности (производство, транспорт, персонал и т.п.).

#### **Список источников**

1. План счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению (в ред. приказа Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. № 115н) [текст]. – Новосибирск:

Сиб. унив. изд-во, 2007. – 111 с.

2. Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1-22 [текст] // ПБУ 1-22. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Методические указания. – Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2007. – 235 с.

3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник [текст] / М.А. Вахрушина. – 5-е изд., стереот. – М.: Омега-Л, 2006. – 576 с.

4. Керимов В.Э. Управленческий учет: учебник [текст] / В.Э. Керимов. – 3-е изд., изм. и доп. – М.: Изд-во Дашков и К, 2004. – 460 с.

5. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика [текст] / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.

6. Палий В.В. Счета управленческого учета [текст] / В.В. Палий, В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 7. – С. 72 – 78.

7. Палий В.Ф. Организация управленческого учета [текст] / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.

8. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве [текст] / Л.И. Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

9. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов [текст] / Л.З. Шнейдман. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 96 с.

---

# **MODELS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE FORMING OF FINANCIAL RESULT**

---

**Bulgakova Svetlana Viktorovna,**

Dr. Sc. of Economy, Professor of the Chair of Accounting of Voronezh State University; svebulgakova@yandex.ru

Possibility forming of financial result of activity in management accounting independently from financial accounting is substantiated. Criterion and accounts of autonomous model of management and financial accounting are offered.

**Keywords:** management accounting, models of management accounting, autonomous model of financial and management accounting.