

---

## СЧЕТОВОДЧЕСКОЕ СОПРОВОЖДЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ЦЕНТРАЛИЗОВАННЫХ И ДЕЦЕНТРАЛИЗОВАННЫХ СТРУКТУРАХ УПРАВЛЕНИЯ

---

**Агапов Денис Сергеевич,**

аспирант кафедры бухгалтерского учета Воронежского государственного университета; a4612757@ya.ru

Разработаны модели счетной интерпретации учета затрат и выручки для линейных и функциональных организационных структур управления, а также учета затрат и финансовых результатов в центрах прибыли для дивизиональной организационной структуры управления. Предложены синтетические счета для отражения финансовых результатов в центрах прибыли децентрализованных организаций.

**Ключевые слова:** управленческий учет, учет затрат в линейных структурах управления, учет затрат в функциональных структурах управления, учет затрат и финансовых результатов в дивизиональной структуре управления.

Организационная структура управления, являясь одним из основных факторов внутренней среды организации, оказывает большое влияние на применяемые модели учета хозяйствующего субъекта. Структуры управления в свою очередь дифференцируются по степени централизации принятия управленческих решений на централизованные и децентрализованные [3]. Чем выше уровень централизации, тем меньше полномочий в принятии управленческих решений имеют руководители нижних уровней. Идея децентрализации бизнеса, как замечает М.А. Вахрушина, состоит в том, «чтобы, оставаясь большой, действовать и управляться как малая или средняя компания» [2, с. 274]. Основными типами централизованных структур управления являются линейные и функциональные структуры. В качестве наиболее распространённых примеров децентрализованных организаций могут быть выделены хозяйствующие субъекты с дивизиональной и матричной структурами управления.

Основными центрами ответственности, выделяемыми в различных типах централизованных организационных структур управления (ОСУ), рассматри-

ваются центры затрат (ЦЗ) и центры выручки (доходов) (ЦВ). Для обеспечения управленческого учета затрат по центрам ответственности для этих структур нами считается целесообразным использование свободного в настоящее время в действующем Плате счетов счета 27 с названием «Затраты функциональных подразделений». При этом специфика учетного процесса по центрам ответственности будет предполагать дуализм объектов учета, так как в качестве объектов учета будет выступать как центры ответственности (центры затрат и центры доходов), так и отдельные продукты. Использование счета 27 «Затраты функциональных подразделений» позволит вести учет затрат центров ответственности обособленно от учета по видам продукции, традиционно осуществляемого с использованием только счета 20 «Основное производство». Схема учета затрат с применением счета 27 «Затраты функциональных подразделений» представлена на рис. 1



Рис. 1. Схема учета затрат с использованием счета 27 «Затраты функциональных подразделений»

Затраты центров ответственности аккумулируются на соответствующих аналитических счетах, открываемых к счету 27 «Затраты функциональных подразделений», после чего распределяются на себестоимость отдельных видов продукции в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство».

К счету 27 «Затраты функциональных подразделений» могут быть открыты следующие субсчета, дифференцированные по характеру подразделений (табл. 1).

Таблица 1

Структура счета 27 «Затраты функциональных подразделений»

Субсчет	Название	Характеристика
1	Основные производственные подразделения	Дальнейшая детализация осуществляется по центрам затрат, осуществляющим производство продукции
2	Вспомогательные производственные подразделения	Дальнейшая детализация осуществляется по центрам затрат, выделенным в рамках вспомогательных производственных подразделений, осуществляющих производство комплектующих частей для продукции основного производства, а также для общеорганизационных потребностей
3	Ремонтные и слесарные подразделения	Дальнейшая детализация осуществляется по центрам затрат, обслуживающим процесс производства

Субсчет	Название	Характеристика
4	Снабжение и складские подразделения	Дальнейшая детализация осуществляется по центрам затрат, осуществляющим процесс приобретения (заготовления) и хранения материальных ценностей
5	Административные подразделения	Дальнейшая детализация осуществляется по центрам затрат в рамках административных и экономических подразделений
6	Сбытовые подразделения	Дальнейшая детализация осуществляется по центрам выручки
7	Прочие подразделения	Детализация осуществляется по центрам затрат непромышленного характера, не вошедшим в предыдущие группы

Поскольку специфика линейных структур управления не обеспечивает условий для выделения центров ответственности по функциональным признакам, то для модели управленческого учета в линейных типах структур управления применимы только субсчета производственных подразделений. Учет косвенных расходов осуществляется на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Корреспонденция счетов учета затрат по центрам затрат в линейных типах организационных структур управления представлена в табл. 2

Таблица 2

Корреспонденция счетов учета затрат по центрам ответственности  
для линейных структур управления

Содержание хозяйственных фактов	Дебет	Кредит
Отнесены затраты на основные производственные подразделения		
цех 1 (Ц311)	27.1.1	10, 70, 69
цех 2 (Ц312)	27.1.2	10, 70, 69
Отнесены косвенные производственные затраты на основные производственные подразделения		
цех 1 (Ц311)	27.1.1	25
цех 2 (Ц312)	27.1.2	25
Отнесены затраты на вспомогательные производственные подразделения		
цех 3 (Ц321)	27.2.1	10, 70, 69, 02
цех 4 (Ц322)	27.2.2	10, 70, 69, 02
Затраты основных производственных подразделений отнесены на себестоимость продукции		
продукт 1	20.1	27.1.1, 27.1.2

Содержание хозяйственных фактов	Дебет	Кредит
продукт 2	20.2	27.1.1, 27.1.2
Затраты вспомогательных производственных подразделений отнесены на себестоимость продукции		
продукт 1	20.1	27.2.1, 27.2.2
продукт 2	20.2	27.2.1, 27.2.2

Для различных типов линейных структур управления возникают проблемы учета общехозяйственных затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и их распределения. С одной стороны, общехозяйственные расходы можно списывать в конце месяца на счет 90 «Продажи», минуя затруднительные механизмы их распределения на себестоимость продукции. При этом на счете 20 «Основное производство» будет формироваться сокращенная производственная себестоимость продукции, и получение информации о полной себестоимости из данных учета не представляется возможным.

С другой стороны, общехозяйственные расходы можно списывать в дебет счета 20 «Основное производство», распределяя между различными видами продукции. В этом случае возникает проблема адекватного распределения накладных затрат между видами продукции и риск искажения данных о себестоимости продукции. Частично нивелировать искажения, возникающие в процессе распределения, можно посредством применения методов функционального калькулирования себестоимости, определяя для каждой группы затрат, учитываемых на счете 26 «Общехозяйственные расходы», различные показатели носителей затрат. Однако специфика линейных ОСУ не обеспечивает выделения отдельных видов деятельности по центрам затрат, а также определение объективных показателей носителей затрат, что делает процесс учета затрат по видам деятельности и их распределение затруднительным, либо излишне трудоемким, не отвечающим специфике линейных организационных структур управления.

Для повышения эффективности счетоводческой модели управленческого учета необходимо иметь возможность учета не только затрат, но и финансовых результатов по центрам ответственности. На счете 90 «Продажи» можно вести аналитический учет по группам продукции для централизованных ОСУ и по подразделениям – для децентрализованных ОСУ. Структура аналитических счетов представлена нами в табл. 3

Таблица 3

## Аналитическая структура счета 90 «Продажи»

Синтетический счет	Аналитический счет	Характеристика
90.1	1, 2, ..., n	Выручка по продуктам 1, 2, ..., n (по подразделениям)

Синтетический счет	Аналитический счет	Характеристика
90.2	1, 2, ..., n	Себестоимость продаж по продуктам 1, 2, ..., n (по подразделениям)
90.3	1, 2, ..., n	НДС по продуктам 1, 2, ..., n (по подразделениям)
90.4	1, 2, ..., n	Акцизы 1, 2, ..., n (по подразделениям)
90.9	1, 2, ..., n	Прибыль/убыток от продаж по продуктам 1, 2, ..., n (по подразделениям)

Ведение аналитического учета по центрам выручки на счете 90 «Продажи» не представляется возможным, поскольку эти центры не контролируют себестоимость проданной продукции и не отвечают за прибыль. Они способны влиять только на объем выручки, что обуславливает необходимость системного отражения в учете информации о величине выручки по каждому сбытовому подразделению. Для этих целей предлагаем использовать свободный счет 35 с названием «Выручка центров продаж». По кредиту этого счета будет отражаться информация о доходах по центрам выручки. Корреспонденция счетов учета выручки по центрам доходов, разработанная нами, представлена в табл. 4.

Таблица 4

## Корреспонденция счетов учета выручки по центрам выручки

Содержание хозяйственных фактов	Дебет	Кредит
Отражена выручка от продаж по центрам доходов		
отдел оптовых продаж (ЦВ <sub>1</sub> )	62	35.1
отдел розничных продаж (ЦВ <sub>2</sub> )	62	35.2
Отражена выручка от продажи продукции на уровне организации		
отдел оптовых продаж (ЦВ <sub>1</sub> )	35.1	90.1
отдел розничных продаж (ЦВ <sub>2</sub> )	35.2	90.1

Располагая данными о величине выручки по центрам доходов (продаж), может быть полезной информация о себестоимости реализованной продукции (например, когда дифференцируются данные по оптовым и розничным продажам), но отражение такой информации на счете 90 «Продажи» является недостаточно обоснованным, можно предложить использование ещё одного специального счета 34, например, с названием «Себестоимость продукции по центрам продаж» для отражения информации о себестоимости проданной центром выручки продукции. Корреспонденция счетов учета себестоимости реализованной центрами выручки продукции, предложенная нами, представлена в табл. 5.

Таблица 5

Корреспонденция счетов учета себестоимости реализованной продукции по центрам выручки

Содержание хозяйственных фактов	Дебет	Кредит
Отражена себестоимость реализованной продукции по центрам выручки		
отдел оптовых продаж (ЦВ <sub>1</sub> )	34.1	43
отдел розничных продаж (ЦВ <sub>2</sub> )	34.2	43
Списана себестоимость реализованной продукции по организации		
отдел оптовых продаж (ЦВ <sub>1</sub> )	90.2	34.1
отдел розничных продаж (ЦВ <sub>2</sub> )	90.2	34.2

Таким образом, на счете 90 происходит формирование финансовых результатов по организации в целом (с возможностью детализации по продуктам), а на счетах 34 и 35 – данных о величине выручки и себестоимости проданной продукции по центрам выручки дифференцированно. Это позволяет получать информацию о рентабельности продаж по различным направлениям торговой деятельности (например, оптовой и розничной), без искажения экономического смысла учета по центрам выручки, поскольку на счетах 34 и 35 не происходит формирования финансовых результатов.

Для представления информации о величине продаж по каждому центру выручки и каждому продукту может быть составлена двухмерная матричная таблица (табл. 6).

Таблица 6

Сравнительная таблица величины выручки по видам продукции и центрам выручки

Величина выручки по продукту / центру выручки	ЦВ 1	ЦВ 2	ЦВ 3	Общая выручка по продуктам
Продукт 1				
Продукт 2				
Продукт 3				
Общая выручка по центрам выручки				

Данные сгруппированы таким образом, чтобы иметь возможность представления информации о величине выручки по центрам ответственности и продуктам дифференцированно, позволяя сопоставлять эти значения между собой. Кроме того, суммируя данные по горизонтали, можно получить информацию о величине выручки по каждому виду (группе) продукции по всей организации, а по вертикали формируется информация о величине выручки по отдельным центрам ответственности (центрам выручки).



Содержание хозяйственных фактов	Дебет	Кредит
Затраты вспомогательных производственных подразделений отнесены на себестоимость продукции		
продукт 1	20.1	27.2.1, 27.2.2
продукт 2	20.2	27.2.1, 27.2.2
Распределены затраты общепроизводственных, административных и экономических подразделений		
продукт 1	20.1	27.3.1, 27.3.2, 27.4.1, 27.4.2
продукт 2	20.2	27.3.1, 27.3.2, 27.4.1, 27.4.2
Отражена себестоимость готовой продукции		
продукт 1	43.1	20.1
продукт 2	43.2	20.2

Таким образом, отсутствие возможности дифференциации центров прибыли в централизованных типах структур управления снижает аналитические возможности счетоводческих моделей учета в этих структурах. Выделение центров прибыли в децентрализованных типах организационных структур позволяет формировать финансовые результаты не только по продуктам, но и по подразделениям, ответственным за выпуск этих продуктов, что в свою очередь позволяет применять более разнообразные аналитические инструменты, а также получать больше информации из данных учета. Особенности учета в децентрализованных организациях могут быть представлены на примере дивизиональной организационной структуры управления.

Дивизиональные структуры представляют собой такую форму организации хозяйственной деятельности, при которой отдельные, относительно автономные подразделения занимаются выпуском различных видов продукции (оказанием услуг, выполнением работ). Деятельность подразделений может осуществляться в различных регионах. При этом каждое подразделение может иметь собственную полноценную организационную структуру.

Учет по центрам ответственности в подразделениях (дивизионах) может осуществляться на аналитических счетах счета 27 «Затраты функциональных подразделений» с добавлением реквизитов, позволяющих идентифицировать подразделение, в котором имела место хозяйственная операция.

Структура счёта 27 «Затраты функциональных подразделений» для децентрализованных структур управления с дифференциацией по дивизионам представлена в табл. 8.



Аналитическая структура счёта 27 «Затраты функциональных подразделений» для дивизиональных организационных структур управления

Субсчёт 1-го порядка	Наименование	Субсчёт 2-го порядка	Субсчёт 3-го порядка
27.1	Основные производственные подразделения дивизионов	Определяет дивизион, в котором совершена хозяйственная операция (1, 2, 3, ..., n)	Детализируется информация по центрам затрат и центрам выручки
27.2	Вспомогательные производственные подразделения дивизионов		
27.3	Общепроизводственные подразделения дивизионов		
27.4	Заготовительные и складские помещения		
27.5	Административные и экономические подразделения дивизионов		
27.6	Сбытовые подразделения дивизионов		
27.7	Общеорганизационные подразделения		
27.9	Прочие подразделения дивизионов		

Субсчёт 7 «Общеорганизационные подразделения» служит для учета затрат подразделений, обслуживающих общеорганизационные потребности, и не относящихся к какому-либо дивизиону (например, централизованная бухгалтерская служба, планово-экономический отдел, аппарат высшего управления и т.д.). Субсчёт 5 «Административные и экономические подразделения дивизионов» применяется для учета затрат административных подразделений отдельных дивизионов.

Поскольку каждое подразделение производит собственный вид продукции, целесообразным является ведение учета финансовых результатов по подразделению. Для этого могут использоваться специальные счета, в рамках модели модифицированного Плана счетов бухгалтерского учета, предложенного С.В. Булгаковой [1], например, 38 «Продажа продуктов производственной деятельности» и 39 «Результаты производственной деятельности» для учета финансовых результатов дивизиона в управленческом учете обособленно от бухгалтерского, а также учет может быть организован на аналитических счетах, открываемых к счету 90 «Продажи» с возможной последующей детализацией по продуктам.

Учет на счете 38 «Продажа продуктов производственной деятельности»

осуществляется в соответствии с порядком учета на счете 90 «Продажи», однако структура аналитических счетов может быть расширена (табл. 9).

Таблица 9

Аналитическая структура счета 38 «Продажа продуктов производственной деятельности», модифицированная для возможности осуществления дифференцированного учета финансовых результатов по дивизионам

Синтетический счет	Аналитический счет	Название
38.1	1, 2, ..., n	Выручка по подразделениям (1, 2, ..., n)
38.2	1, 2, ..., n	Себестоимость продаж по подразделениям (1, 2, ..., n)
38.3	1, 2, ..., n	НДС по подразделениям (1, 2, ..., n)
38.4	1, 2, ..., n	Акцизы по подразделениям (1, 2, ..., n)
38.5	1, 2, ..., n	Коммерческие расходы подразделений (1, 2, ..., n)
38.6	1, 2, ..., n	Административно-управленческие расходы подразделений (1, 2, ..., n)
38.7	1, 2, ..., n	Распределенные по подразделениям (1, 2, ..., n) общеорганизационные расходы
38.9	1, 2, ..., n	Прибыль/убыток от продаж по подразделениям (1, 2, ..., n)

По кредиту счета 38 происходит отражение доходов дивизиона, полученных от реализации произведенной продукции. По дебету счета 38 отражаются расходы дивизиона. Финансовый результат определяется в корреспонденции со счетом 39: прибыль дивизиона отражается по кредиту счета 39, убыток – по дебету.

Модель учета затрат и финансовых результатов для дивизиональной продуктовой организационной структуры управления представлена в табл. 10.

Таблица 10

Модель учета затрат и финансовых результатов в дивизиональных продуктовых организационных структурах управления

Содержание хозяйственных фактов	Дебет	Кредит
Отражены затраты основных производственных цехов ( $\text{ЦЗ}_1^1$ и $\text{ЦЗ}_1^2$ ) дивизиона 1	27.1.1.1 27.1.1.2	02, 10, 70, 69
Отражены затраты вспомогательного цеха 1 ( $\text{ЦЗ}_2^1$ ) дивизиона 1	27.2.1.1	02, 10, 70, 69
Отражены затраты ремонтного цеха ( $\text{ЦЗ}_3^1$ ) дивизиона 1	27.3.1.1	02, 10, 70, 69
Отражены затраты бухгалтерии ( $\text{ЦЗ}_4^1$ ) дивизиона 1	27.5.1.2	02, 10, 70, 69
Отражена себестоимость произведенной в дивизионе 1 продукции	20	27.1.1.1, 27.1.1.2, 27.2.1.1, 27.3.1.1, 27.5.1.2

Содержание хозяйственных фактов	Дебет	Кредит
Отражен выпуск готовой продукции в дивизионе 1	43.1	20
Отражены затраты основных производственных цехов (ЦЗ <sub>2</sub> <sup>1</sup> и ЦЗ <sub>2</sub> <sup>2</sup> ) дивизиона 2	27.1.2.1 27.1.2.2	02, 10, 70, 69
Отражены затраты вспомогательного цеха 1 (ЦЗ <sub>2</sub> <sup>1</sup> ) дивизиона 2	27.2.2.1	02, 10, 70, 69
Отражены затраты ремонтного цеха (ЦЗ <sub>3</sub> <sup>1</sup> ) дивизиона 2	27.3.2.1	02, 10, 70, 69
Отражены затраты бухгалтерии (ЦЗ <sub>4</sub> <sup>1</sup> ) дивизиона 2	27.4.2.2	02, 10, 70, 69
Отражена себестоимость произведенной в дивизионе 2 продукции	20	27.1.2.1, 27.1.2.2, 27.2.2.1, 27.3.2.1, 27.4.2.2
Отражен выпуск готовой продукции в дивизионе 2	43.2	20
Отражены затраты общеорганизационных подразделений экономического субъекта	27.6.1 27.6.2	02, 10, 70, 69
Отражена выручка от продажи продукции дивизиона 1	35.1	38.1.1
Отражена выручка от продажи продукции дивизиона 2	35.2	38.1.2
Отражена себестоимость проданной продукции в дивизионе 1	38.2.1	43.1
Отражена себестоимость проданной продукции в дивизионе 2	38.2.2	43.2
Затраты общеорганизационных подразделений распределены на дивизион 1	38.7.1	27.6.1 27.6.2
Затраты общеорганизационных подразделений распределены на дивизион 2	38.7.2	27.6.1 27.6.2
Определен финансовый результат от продажи продукции по дивизиону 1 (прибыль)	38.9.1	39.1
Определен финансовый результат от продажи продукции по дивизиону 2 (убыток)	39.2	38.9.2

Таким образом, учет затрат в дивизиональной организационной структуре управления происходит по единой схеме, как и в централизованных структурах, однако учет финансовых результатов более дифференцирован, что обусловлено выделением центров прибыли в рамках дивизиональных подразделений организации. Учет финансовых результатов в управленческом учете производится на специальных счетах 38 «Продажа продуктов производственной деятельности» и 39 «Результаты производственной деятельности».

### **Список источников**

1. Булгакова, С.В. Управленческий учет: методология и организация: монография [текст] / С.В. Булгакова. – Воронеж: Изд-во ВГУ, 2008. – 200 с.
2. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям [текст] / М.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
3. Веснин, В.Р. Менеджмент : учеб. [текст] / В.Р. Веснин. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 504 с.

---

# **BOOK-KEEPING COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING AND FINANCIAL RESULTS IN THE CENTRALIZED AND DECENTRALIZED MANAGEMENT STRUCTURE**

---

**Agapov Denis Sergeivich,**

Post-graduate student of the Chair of Accounting of Voronezh State University; a4612757@ya.ru

Developed the models of the counting interpretation of cost and management accounting, and revenues for linear and functional organizational structures, and the cost and management accounting and financial results in the profit centers for the divisional organizations. Proposed synthetic accounts to reflect the financial results in the profit centers of decentralized organizations.

**Keywords:** management accounting, cost and management accounting in a linear organizational structures, cost and management accounting in a functional organizational structures, cost and management accounting and financial results in a divisional management structure.