

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ЭЛЕМЕНТА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ОРГАНИЗАЦИИ

Зинаида Петровна Медеяева<sup>1</sup>  
Екатерина Борисовна Трунова<sup>2</sup>  
Владимир Григорьевич Ширококов<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I

<sup>2</sup>Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Воронежский филиал

Эффективность деятельности организации в условиях рыночной экономики зависит от адекватности построения системы управления, которая заключается в сравнении затрат и результатов. Для немонополизированных предприятий важное значение имеет уровень себестоимости производимой продукции. Сформулированы задачи менеджмента и охарактеризована взаимосвязь его функций: планирования, нормирования, учета, анализа, контроля и регулирования. Структура системы представлена в виде трех блоков: 1) учет затрат; 2) контроль расходов; 3) разработка мероприятий по их оптимизации. Показаны роль и место бухгалтерского управленческого учета в информационном обеспечении системы управления затратами. Выявлено, что методы, инструменты и объекты учета затрат находятся в тесной зависимости от сложившихся подходов менеджмента к построению системы управления. Обоснована необходимость дифференцированного отражения в учете и отчетности эффективных и неэффективных затрат, регулируемых и нерегулируемых расходов, затрат в пределах норм и отклонений от нормативов. С этой целью разработана система бухгалтерских счетов для учета затрат на производство продукции, позволяющая улучшить качество информационного обеспечения выполнения аналитических и контрольных функций, а также организовать автономное функционирование бухгалтерского управленческого учета без нарушения общих принципов учетного процесса. Представленные инструменты предполагают использование в максимальной степени свободных позиций типового плана счетов. Информация о расходах, полученная в предложенной системе бухгалтерских счетов, позволяет управлять текущими затратами, разрабатывать координирующие мероприятия по устранению отклонений, выявлять места и причины их возникновения, устранять неэффективные расходы, осуществлять оптимизацию нерегулируемых затрат. Представлены основные направления развития управленческого учета, обусловленные глобальными изменениями в области трансформации традиционной отчетности в сведения об устойчивом развитии и предполагающие формирование интегрированной отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: управление затратами, управленческий учет, эффективные и неэффективные затраты, регулируемые и нерегулируемые затраты, управленческие решения, отчетность об устойчивом развитии, интегрированная отчетность.

## IMPROVEMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING AS AN ELEMENT OF COST MANAGEMENT SYSTEM OF THE ORGANIZATION

Zinaida P. Medelyaeva<sup>1</sup>  
Ekaterina B. Trunova<sup>2</sup>  
Vladimir G. Shirobokov<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great

<sup>2</sup>Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch

The efficiency of operation of any organization in the market economy depends on the adequacy of building the management system, which consists in comparing the costs and results. For non-monopolized enterprises the level of production costs is important. The authors have formulated the management tasks and characterized the interrelation of its functions, such as planning, standardization, accounting, analysis, controlling, and regulation. The structure of the system is presented in the form of three blocks: 1) cost accounting; 2) expenditure control; 3) development of measures for their optimization. The article shows the role and place of management accounting in the information support of the cost management system. It is revealed that the methods, tools and objects of cost accounting are closely dependent on the existing management approaches to building the management system. The authors substantiate the necessity of differentiated accounting recognition and reporting of efficient and inefficient costs, controllable and uncontrollable expenses, costs within the limits, and deviations from standards. For this purpose the authors have developed a system

of accounts for controlling the costs of production. It allows improving the quality of information support for the implementation of analytical and control functions, as well as organizing an autonomous functioning of management accounting without violating the general principles of the accounting process. The presented tools presuppose the use of free items of the standard accounts chart to the maximum extent. The information on expenditures obtained within the proposed system of accounts allows managing the current expenditures, developing the coordination measures to eliminate deviations, identifying the weak points and their causes, eliminating inefficient expenditures, and optimizing uncontrollable costs. The authors present the main directions for the development of management accounting determined by global changes in the transformation of conventional reporting into the information on sustainable development and involving the formation of integrated reporting.

KEYWORDS: cost management, management accounting, efficient and inefficient costs, controllable and uncontrollable costs, management decision, sustainability reports, integrated reports.

**В** условиях социально ориентированной экономики важное место в системе управления занимает достижение цели обеспечения достаточного уровня прибыли, необходимого для финансирования расширенного воспроизводства, выполнения социальных функций и проведения экологических мероприятий. Величина прибыли находится в прямой зависимости от размера доходов и расходов организации. На сумму доходов оказывают влияние деловая активность организации (объем реализуемой продукции, организация маркетинговой деятельности, наличие клиентской базы и др.) и цены продаж. В условиях рынка цена на продукцию складывается под влиянием соотношения спроса и предложения. Предприятия большинства отраслей, не относящиеся к числу монополистов, оказывают незначительное влияние на цены. В этой связи важное значение приобретает построение рациональной системы управления затратами, оптимизация которых позволяет достичь стабильного функционирования организации. Предприятия, у которых формируется более низкий уровень себестоимости, имеют значительные конкурентные преимущества. Следовательно, эффективное управление устойчивым развитием предприятия невозможно без решения проблемы управления расходами.

Основной целью системы управления расходами является обоснование затрат, анализ и контроль за их исполнением, корректировка с целью повышения эффективности [19]. Необходимость создания системы управления расходами обусловлена влиянием затрат на себестоимость продукции, процесс ценообразования и, как следствие, на финансовый результат [7, 21, 22].

Для организации системы управления затратами необходимо решить следующие задачи:

- выявить роль системы управления затратами в повышении эффективности деятельности предприятия;
- подготовить информационную базу по формированию затрат для принятия управленческих решений [2, 3];
- выбрать систему управления затратами с учетом организационно-экономических условий деятельности предприятия [13].

Система управления затратами должна выполнять следующие функции:

- обоснованно прогнозировать, нормировать, учитывать затраты на производство и реализацию продукции и калькулировать;
- осуществлять контроль затрат по центрам ответственности (структурным подразделениям), видам продукции;
- анализировать динамику показателей, оказывающих влияние на формирование себестоимости произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг;
- производить факторный анализ и выявлять резервы снижения затрат в разрезе бизнес-процессов (на стадии снабжения, на всех этапах производственного процесса и в ходе реализации продукции).

В структуре информационного обеспечения менеджмента организации важное место занимают сведения, формируемые в системе бухгалтерского управленческого учета. В странах с богатым опытом рыночных отношений имеются теоретические и практические наработки в области управленческого учета. В России исследование проблем

управленческого учета получило начало в конце 90-х годов прошлого столетия. При этом на начальном этапе управленческий учет отождествлялся с производственным учетом.

В современной отечественной и зарубежной литературе управленческий учет трактуется шире, чем понятие «учет затрат», которое господствовало в научной литературе и методических документах советского периода и до сих пор оказывает существенное влияние на организацию практической бухгалтерии. Данное понятие вбирает в себя не только документирование, отражение на бухгалтерских счетах фактически понесенных затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и основные элементы информационного обеспечения стратегических и тактических решений об ассортименте выпускаемой продукции, рынках сбыта, возможности реализации инновационных проектов и т. п. [1, 20].

В «Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета», утвержденных Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития РФ, предложена трактовка управленческого учета как процесса идентификации, измерения, накопления, подготовки, интерпретации и представления экономической информации финансового и нефинансового характера, необходимой для принятия управленческих решений и осуществления контроля за их исполнением, а также выработке координационных действий [11].

Л.В. Попова, И.А. Маслова и К.Э. Дудина отмечают, что в современных экономических условиях роль управленческого учета особенно важна в обосновании управленческих решений [14]. Н.Т. Лабынцев и Н.Ю. Архипенко акцентируют внимание на значении управленческого учета в условиях кризисных явлений в экономике [8], когда при построении системы управления расходами проводится оптимизация таких видов затрат, которые находятся в зависимости от внутренних факторов организации и на которые могут оказывать воздействие менеджеры.

Охарактеризуем наиболее важные аспекты управления затратами, которые определяют себестоимость продукции. В системе бухгалтерского управленческого учета возникает необходимость сформировать релевантную информационную базу.

Система управления затратами включает в себя три взаимосвязанных направления:

- обеспечение учета затрат;
- управление затратами;
- разработка мероприятий по их оптимизации.

Взаимосвязь системы управления затратами и бухгалтерского управленческого учета в производственных организациях представлена на рисунке 1.

В процессе исследования авторы пришли к выводу, что существует тесная взаимосвязь между управленческим учетом и менеджментом. На методику и организацию управленческого учета оказывают существенное влияние сложившиеся параметры менеджмента: уровни управления, функции, процессы и т. д. Выбор методик и инструментария управленческого учета зависит от характера менеджмента (традиционный или инновационный; стратегический или тактический). Содержание и формы представления информации о затратах организации зависят от организационной структуры управления, подходов к менеджменту и других факторов. Принято различать несколько подходов к менеджменту:

- подход научного управления;
- административный подход;
- подход с точки зрения человеческих отношений и выделившийся из него поведенческий (бихевиористический) подход;
- количественный подход;
- процессный подход;
- системный подход;
- ситуационный подход.

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ



**Рис. 1. Взаимосвязь системы управления затратами и бухгалтерского управленческого учета**

Два первых подхода свойственны для классической или административной школы менеджмента (А. Файоль, Ф.У. Тейлор), целью которой было создание универсальных принципов управления.

Школа человеческих отношений (Э. Мэйо и др.) и школа поведенческих наук (А. Маслоу, Р. Лайкерт и др.) характеризуют аспекты социального взаимодействия, мотивацию, лидерство и т. п. Применение инженерных наук, математических наук и статистики лежит в основе количественного подхода. Процессный подход рассматривает управление как процесс непрерывных, взаимосвязанных действий по планированию, организации, мотивации и контролю. При ситуационном подходе моделируются типовые ситуации с конкретными параметрами бизнеса, условиями их выполнения и набором управленческих решений. Все эти подходы оказывают влияние на построение управленческого учета.

В системе управленческого учета используют разные методы и инструменты, направленные на удовлетворение информационных потребностей менеджмента. В основе широко применяемой в странах с рыночной экономикой системы «директ-костинг» лежат количественные статистико-математические подходы при распределении затрат на постоянные и переменные. При этом предполагается реализация ситуационного подхода при решении вопросов, как произвести или купить отдельные комплектующие, входящие в состав готового продукта, а также вычисление критической точки безубыточности для решения задач: «начать производство конкретных видов продукции при определенном уровне спроса», «обосновать возможность снижения цен в определенные периоды на отдельные виды продукции», «определить предел допустимого уровня покрытия затрат», «рассчитать предел снижения цены» и т. п.

Бихевиористический подход в менеджменте также оказывает влияние на выбор инструментов управленческого учета. При разработке проблемы бюджетирования предполагается принимать во внимание поведенческие аспекты, такие как мотивация; участие (бюджет позволяет исполнителям осознать себя частью процесса бюджетирования и добиваться оптимизации затрат, повышения качества выпускаемой продукции и т. п.); обратная связь; групповой эффект (необходимость исполнения бюджета позволяет повысить сплоченность исполнителей, выполнение поставленных задач и снижение непроизводственных потерь).

Влияние административного подхода заключается в том, что управленческий учет должен представлять информацию в соответствии с уровнями управления. Например, оценка эффективности инвестиций и внедрения инноваций необходима менеджерам высшего звена. Она мало интересна руководителям среднего и низшего уровня (начальникам цехов, бригадирам). В системе управленческого учета важно обеспечить высший уровень управления сведениями о затратах, необходимых для обеспечения высокого качества продукции, способствующего достижению преимуществ в конкурентной борьбе [16]. Для руководства на среднем и низшем уровне важное значение имеет формирование затрат и отклонений в разрезе центров ответственности. При этом в системе учета необходимо обеспечить получение сведений не только об уровне затрат, но и о потерях при хранении и продажах продукции. Поэтому для стимулирования внутрифирменного предпринимательства должен быть организован учет затрат и результатов по центрам ответственности. Он позволит обеспечить управление подразделениями предприятия, мотивацией и оценкой эффективности. В системе управленческого учета формируются сведения о затратах и доходах подразделений и другие показатели результативности. Его данные служат основой для трансфертного ценообразования.

В рамках теории административного управления наблюдается тенденция характеристики менеджмента организации как последовательности основных функций уп-

рвления. В отечественной науке функции управления делились на основные и конкретные. К основным функциям принято относить планирование и прогнозирование, организацию, координацию и регулирование, стимулирование, контроль, учет и анализ. В условиях функционирования развитой системы управленческого учета происходит интеграция отдельных функций. Диффузорное проявление этих функций в системе управления затратами привело к необходимости исследования поведения затрат на конкретных предприятиях в зависимости от различных факторов, изменению подходов к их классификации, повлияло на группировку и распределение затрат между объектами и в конечном счете обусловило применение методов «директ-костинг», «стандарт-кост», «таргет-кост» и других.

Одним из современных подходов к характеристике деятельности предприятий является управление происходящими в нем бизнес-процессами. Акцент смещается с функций на бизнес-процессы, а деятельность предприятия рассматривается как сложная бизнес-модель, имеющая иерархию целей, направления деятельности и функционирующая как система взаимосвязанных между собой бизнес-процессов. Этот подход позволяет осуществить моделирование и реинжиниринг бизнес-процессов с позиции их эффективности. Эти факторы оказывают влияние на построение информационной базы управленческого учета. Основным объектом учета является бизнес-процесс, который представляет собой иерархию взаимосвязанных операций, направленных на выпуск продукции определенного качества, соответствующего требованиям потребителя. При сочетании с бихевиористическим подходом бизнес-процессы представляют как поток последовательных операций, выполняемых то одними, то другими исполнителями по цепочке. В организации протекают многочисленные процессы, обеспечивающие заготовку и хранение ресурсов, непосредственное производство продукции, ее сбыт, а также управленческие процессы и другие. Каждый бизнес-процесс имеет свои границы: вход и выход. Система управленческого учета и анализа должна обеспечить оценку эффективности бизнес-процессов, центральное место в которой занимает определение себестоимости отдельных операций. Кроме того, большое значение придается отражению сведений о соблюдении сроков выполнения операций, количестве произведенной продукции, параметрах ее качества и др. Процессно-ориентированные подходы к управлению предполагают учет и распределение затрат по отдельным операциям, которые осуществляются путем применения ABC-метода.

Важное значение в системе финансового и управленческого учета имеет формирование затрат и расходов организации по различным признакам. Разрабатываемая система бухгалтерских счетов должна исходить из научно обоснованной классификации затрат [11, 20]. При этом возможны различные варианты взаимосвязи подсистем финансового и управленческого учета: интегрированный; автономный; смешанный.

Нам представляется, что в бухгалтерском управленческом учете должна быть предусмотрена обособленная система учета затрат, применение которой создает внутрифирменную информационную структуру, что позволит обеспечить принятие конфиденциальных управленческих решений.

Для целей управленческого учета и организации информационных связей с финансовым учетом большинство авторов предлагают применять свободные позиции типового плана счетов с номерами от 30 до 39. Так, В.Ф. Палий для системного отражения расходов по элементам и формирования сведений о затратах по объектам и статьям затрат рекомендует использовать счета в соответствии со схемой, представленной на рисунке 2. Аналогичные схемы использования бухгалтерских счетов предлагаются и в других научных исследованиях [6, 18].

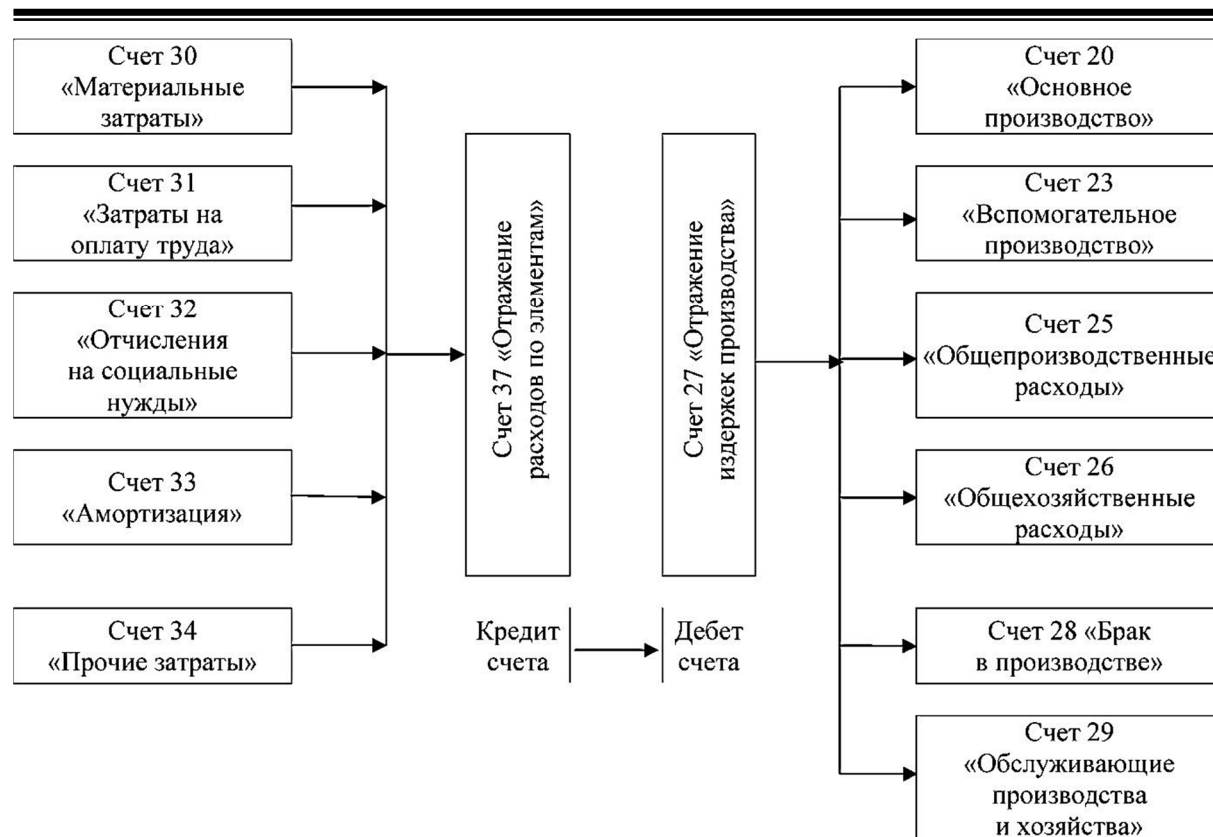


Рис. 2. Концептуальная схема отражения на счетах расходов по элементам [13]

Существуют и другие точки зрения по поводу обеспечения взаимосвязки информационных потоков, формируемых в системе финансового и управленческого учета. В частности, Л.И. Хоружий предлагает дополнительно использовать внебалансовые регулирующие счета [18], отводя им роль связующих инструментов. Автор исходит из предложенных принципов организации бухгалтерского управленческого учета в сельском хозяйстве и использования утвержденного плана счетов [17].

Центральное место в управлении затратами отводится контролю за соблюдением установленных норм. Учетно-контрольная и аналитическая информация, сформированная в управленческом учете, должна обеспечить управление затратами по отклонениям. Такое управление связано с выполнением функций контроля и предполагает идентификацию отклонений от установленного уровня затрат, выявление причин их возникновения и выработку координирующих действий для устранения диспропорций и других отрицательных последствий (например, снижение качества продукции, потери при хранении). При выявлении отрицательных отклонений управленческие действия по отношению к затратам должны осуществляться на всех стадиях деятельности организации (снабженческой, производственной, сбытовой). Особая роль в решении этой проблемы управления затратами отводится организации дифференцированного учета расходов в пределах установленных норм и сверхнормативных затрат [4, 15]. Представляется целесообразным разработать систему бухгалтерских счетов, позволяющую дифференцировать затраты в соответствии с классификационными признаками, влияющими на эффективность использования ресурсов при производстве, хранении и продаже готовой продукции.

Особое внимание следует обратить на их дифференциацию на эффективные и неэффективные. Эффективными затратами являются затраты, которые обеспечивают получение доходов от реализации продукции; неэффективные – это затраты непроизводственного характера, которые не обеспечивают получение дохода (потери от брака,

простоев, недостаток; потери при хранении и продаже и т. п.). Эффективные затраты предлагается разделить на затраты по нормам и отклонениям от норм, что необходимо для управления затратами в системе бухгалтерского управленческого учета. Неэффективные затраты увеличивают себестоимость производимой продукции, в основном, за счет плохой организации производства и труда (стоимость брака, оплата простоев). В этой связи для решения проблемы информационного обеспечения принимаемых управленческих решений необходимо предусмотреть отдельные бухгалтерские счета для отражения эффективных затрат в соответствии с утвержденными нормами и отклонениями от норм. Такая дифференциация позволяет обеспечить решение задачи бухгалтерского управленческого учета – предотвращение отрицательных результатов предпринимательской деятельности (несостоятельности и банкротства) и выявление внутрифирменных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости и возможности воспроизводства различных видов капитала (производственного, финансового, человеческого, природного, интеллектуального и репутационного).

Кроме того, для обеспечения контроля уровня затрат учетная система должна предусмотреть их классификацию на регулируемые и нерегулируемые. К нерегулируемым мы относим затраты, стоимость (тарифы) по которым нельзя изменить, выбирая иного поставщика (тарифы на электроэнергию, грузоперевозки и т. п.). Дифференциация регулируемых и нерегулируемых затрат также может быть обеспечена путем построения системы субсчетов.

Наиболее предпочтительной является автономное функционирование системы управленческого учета по отношению к бухгалтерскому финансовому учету. Организация управленческого учета может строиться на использовании действующего типового плана счетов. В условиях автоматизации к главным счетам необходимо предусмотреть многоуровневую систему субсчетов (субконто), которая позволит формировать сведения о затратах в соответствии с предложенными классификационными признаками. Формирование сведений о затратах возможно как по предприятию в целом, так и по сегментам бизнеса (например, в сельском хозяйстве по растениеводству, животноводству); по видам продукции; переделам; центрам ответственности (подразделениям); бизнес-процессам и другим объектам, что позволяет получить сведения, необходимые для формирования управленческой отчетности [12], и обеспечить высокое качество пояснений к отчету по сегментам [5].

В этой связи нами предлагается использовать как традиционные счета (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»), так и свободные позиции плана счетов (номера с 30 по 39). Но в отличие от представленной на рисунке 2 модели применения счетов свободные позиции предлагается использовать для формирования сведений о затратах в разрезе статей.

Для обобщения в системе управленческого учета затрат целесообразно использовать счет 20 «Основное производство». При этом необходимо открывать к нему субсчета первого порядка в соответствии с предлагаемой системой классификации затрат; субсчета второго, третьего и последующих порядков будут открываться в зависимости от построения системы управления затратами, организационных и технологических особенностей функционирующего хозяйствующего субъекта (переделы, виды продукции, бизнес-процессы и т. п.).

Учет готовой продукции в оценке по себестоимости необходимо осуществлять на счете 43 «Готовая продукция» с соответствующими субсчетами.

Хозяйственные операции, обусловленные продажей продукции, отражать на счете 90 «Продажи».

Предложенная модель использования элементов системы счетов представлена в таблице 1.



**Таблица 1. Счета учета затрат в системе бухгалтерского управленческого учета**

Показатели	Счета учета эффективных затрат			Счета учета неэффективных затрат
	регулируемые затраты		нерегулируемые затраты	
	по нормам	отклонения от норм		
Счета учета затрат	20-1	20-2	20-3	20-4
Счета учета готовой продукции	43-1	43-2	43-3	43-4

Дифференциацию затрат по статьям калькуляции целесообразно осуществлять путем использования свободного сегмента действующего плана счетов. Применительно к промышленному предприятию такое закрепление представлено в таблице 2. В сельском хозяйстве для этих целей могут применяться статьи, рекомендуемые отраслевыми нормативными документами.

**Таблица 2. Предлагаемые счета учета статей калькуляции**

Статьи затрат	№ счета
Сырье и материалы	30
Возвратные отходы (вычитаются)	31
Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий	32
Топливо и энергия на технологические цели	33
Заработная плата производственных рабочих	34
Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	35
Общепроизводственные расходы	36
Общехозяйственные расходы	37
Коммерческие расходы	38
Прочие затраты	39

Исходя из классического принципа двойственности при отражении операций в управленческом учете на основе предлагаемой системы счетов используется прием двойной записи. Необходимо в системе бухгалтерского учета предусмотреть сохранение традиционной учетной схемы: отражение остатков по счетам на начало отчетного периода (начальное сальдо) – фиксация сведений о произведенных операциях и событиях в отчетном периоде по дебету и кредиту бухгалтерских счетов – расчет и отражение остатков на конец отчетного периода (конечное сальдо).

Рассмотрим на условных примерах методику отражения фактов хозяйственной деятельности в предлагаемой системе счетов по учету затрат и готовой продукции.

В таблице 3 представлен порядок отражения остатков незавершенного производства (сальдо по счету 20 «Основное производство» в разрезе предлагаемой системы субсчетов) и готовой продукции (сальдо по счету 43 «Готовая продукция») в предлагаемой системе счетов на начало отчетного периода.

**Таблица 3. Остатки незавершенного производства и готовой продукции на начало месяца, руб.**

Показатели	Эффективные затраты			Неэффективные затраты
	регулируемые затраты		нерегулируемые затраты	
	по нормам	отклонения от норм		
Затраты по незавершенному производству	51 300 (счет 20-1)	+2490 (счет 20-2)	300 (счет 20-3)	300 (счет 20-4)
Себестоимость готовой продукции	10 200 (счет 43-1)	300 (счет 43-2)	100 (счет 43-3)	50 (счет 43-4)

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

Порядок отражения хозяйственных операций, произошедших в отчетном периоде, в предложенной системе счетов (табл. 1 и 2) представлен в таблице 4.

**Таблица 4. Хозяйственные операции за отчетный месяц**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	Согласно ведомости списаны материалы на производство			
	по текущим нормам	20 160	20-1	30
	по отклонениям от норм (перерасход «+», экономия «-»)	+200	20-2	30
2	На основании накладных приняты на склад возвратные отходы (вычитаются из затрат)			
	по текущим нормам	1600	31	20-1
	по отклонениям от норм (перерасход)	+50	31	20-2
3	Согласно ведомости списаны на производство покупные полуфабрикаты			
	по текущим нормам	12 500	20-1	32
	по отклонениям от норм (перерасход)	+100	20-2	32
4	На основании отчета подразделения и первичных документов (наряда, маршрутных листов) начислена в отчетном месяце заработная плата производственным рабочим			
	по текущим нормам	6400	20-1	34
	по отклонениям от норм (экономия)	-80	34	20-2
5	Согласно расчету произведены в текущем месяце социальные отчисления от заработной платы производственных рабочих			
	по текущим нормам	1920	20-1	35
	по отклонениям от норм (экономия)	-25	35	20-2
6	Относится по назначению сумма косвенных расходов, сформированная за текущий месяц:			
	А. Общепроизводственные расходы			
	по текущим нормам	5200	20-1	36
	по отклонениям от норм (экономия)	-100	36	20-2
	Б. Общехозяйственные расходы			
	по текущим нормам	4400	20-1	37
по отклонениям от норм (перерасход)	+120	20-2	37	
7	Израсходованы материалы на исправление брака (за минусом суммы, возмещаемой виновным лицом)	800	20-4	30
8	Отражена сумма зарплаты за исправление брака (за минусом возмещения виновным лицом)	500	20-4	34
9	Рассчитана и отражена сумма социальных отчислений по операциям исправления брака (за минусом возмещения виновным лицом)	150	20-4	35
10	Израсходована электроэнергия на технологические цели			
	по текущим нормам	600	20-3	33
	по отклонениям от норм	-	-	-
11	Принята к учету и сдана на склад готовая продукция			
	нормативная себестоимость	61 700	43-1	20-1
	отклонения от норм	18 300	43-2	20-2
	нерегулируемые затраты	500	43-3	20-3
	неэффективные затраты	1250	43-4	20-4
12	Списана на продажу готовая продукция			
	нормативная себестоимость	88 500	90-2	43-1
	отклонения от норм	14 100	90-2	43-2
	нерегулируемые затраты	200	90-2	43-3
	неэффективные затраты	700	90-2	43-4

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

В результате обработки учетной информации, содержащейся в таблице 4, получаем сумму затрат, сформированную в разрезе статей затрат на производство продукции за отчетный месяц и дифференцированную по признакам эффективности и возможности регулирования (табл. 5).

**Таблица 5. Затраты на производство продукции за отчетный месяц**

Статьи затрат	Счета статей затрат	Счета учета эффективных затрат				Счета учета неэффективных затрат
		счета учета регулируемых затрат			счета учета нерегулируемых затрат	
		по нормам	отклонения от норм	итого		
		Счета учета затрат				
	20-1	20-2		20-3	20-4	
Сырье и материалы	30	20 160	200	20 360		800
Возвратные отходы (вычитаются)	31	-1600	-50	-1650		
Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий	32	12500	100	12600		
Топливо и энергия на технологические цели	33				600	
Заработная плата производственных рабочих	34	6400	-80	6320		500
Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	35	1920	-25	1895		150
Общепроизводственные расходы	36	5200	-100	5100		
Общехозяйственные расходы	37	4400	120	4520		
Коммерческие расходы	38	-	-	-		
Прочие затраты	39	-	-	-	-	-
Итого затрат		48 980	165	49145	600	1450
Всего затрат		48 980 + 165 + 600 + 1450 = 51 195				

Заключительной стадией учетного процесса является определение остатков по счетам на конец месяца, показанных в таблице 6.

**Таблица 6. Остатки незавершенного производства и готовой продукции на конец месяца, отраженные в соответствии с предлагаемой системой учета, руб.**

Показатели	Незавершенное производство			
	эффективные затраты			неэффективные затраты
	регулируемые затраты		нерегулируемые затраты	
по нормам	отклонения от норм			
Затраты	38 580 (счет 20-1)	+825 (счет 20-2)	400 (счет 20-3)	500 (счет 20-4)
Себестоимость готовой продукции	13 400 (счет 43-1)	+4500 (счет 43-2)	400 (счет 43-3)	600 (счет 43-4)

Предлагаемая система учета затрат может быть реализована в современных программных комплексах, применяемых для обработки экономической информации.

Информация о затратах, полученная в соответствии с предложенными подходами, позволяет управлять текущими затратами, разрабатывать координирующие мероприятия по устранению отклонений (перерасхода ресурсов), выявлять места и причины их возникновения, устранять неэффективные расходы, осуществлять оптимизацию нерегулируемых затрат. При использовании предложенной методики отражения операций в системе счетов появляется возможность автономной организации бухгалтерского управленческого учета. При этом общие принципы учетного процесса не нарушаются. Разработанные инструмен-

ты бухгалтерского управленческого учета позволяют в максимальной степени использовать потенциал действующего плана счетов, осуществлять формирование затрат по различным научно обоснованным признакам их классификации в разрезе необходимых объектов управления. Это дает возможность своевременно реагировать на отрицательные отклонения затрат от действующих норм расходования ресурсов, управлять затратами и эффективно планировать себестоимость продукции на перспективу. Предлагаемая система управленческого учета затрат позволит повысить эффективность бюджетирования [9, 10], которое применяется в настоящее время многими рыночными субъектами.

Рассмотренные подходы могут быть использованы и при разработке перспективных систем управленческого учета в современных условиях развития постиндустриальной экономики, когда возникает необходимость получения в системе управленческого учета информации не только о свершившихся фактах хозяйственной деятельности, но и о будущих параметрах функционирования организации. Вектор развития управленческого учета обусловлен глобальными изменениями в области информационного обеспечения различных категорий стейкхолдеров, предполагающими трансформацию традиционной отчетности в сведения об устойчивом развитии и формирование интегрированной отчетности. В соответствии со стандартами интегрированной отчетности появляется необходимость раскрывать результаты воздействия менеджмента на различные виды капитала организации, от эффективного использования которых зависит процесс создания стоимости в краткосрочном периоде, среднесрочной и долгосрочной перспективе. В системе управленческого учета целесообразно получать данные об эффективности будущих затрат и их способности генерировать добавленную стоимость.

Система управленческого учета должна строиться на основе бизнес-модели конкретной организации. Следовательно, она должна обеспечить стейкхолдеров сведениями о состоянии бизнес-модели, в том числе об эффективности затрат на реализацию ее элементов; обладать способностью идентифицировать и оценивать возникающие риски и связанные с ними неэффективные затраты; определять сегменты бизнеса, которыми организация должна заняться в будущем с целью повышения эффективности использования различных видов капитала [2]. При этом особое внимание должно уделяться инновационной компоненте предпринимательства. В управленческом учете необходимо сформировать сведения о новых технологиях (в сельском хозяйстве – новые сорта, породы животных), современных исходных материалах, качественных параметрах производимой продукции, новаторских организационных управленческих решениях (включая цифровые), которые будут создавать экономическую ценность и иметь социальные последствия для различных стейкхолдеров (потребителей продукции, собственников, менеджеров, сотрудников, местных сообществ). Решение указанных задач предполагает анализ информации и выявление путей повышения ценности бизнеса, оценку перспектив, фокусирование внимания на рисках, расходах и затратах, обеспечивающих будущей стоимостной потенциал организации. Для организации контроля за выполнением перспективных решений в этих условиях важное значение имеет дифференцированное отражение эффективных и неэффективных операций по использованию всех видов капитала.

---

### Библиографический список

1. Булгакова С.В. Современные концепции управленческого учета : монография / С.В. Булгакова. – Воронеж : Изд-во ВГПУ, 2012. – 153 с.
2. Вахрушина М.А. Управленческий учет и менеджмент: синергия единения / М.А. Вахрушина // Менеджмент и бизнес-администрирование. – 2018. – № 1. – С. 86–93.
3. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
4. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс / К. Друри ; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
5. Ермакова Н.А. Особенности сегментарного учета и отчетности в отечественной и международной практике / Н.А. Ермакова, Л.И. Шарипова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8 (158). – С. 8–17.

6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Б. Ивашкевич. – Москва : Магистр НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 448 с.
7. Костюкова Е.И. Особенности формирования финансовых результатов в системе управленческого учета / Е.И. Костюкова, М.В. Феськова, Я.В. Босенко // Вестник Института дружбы народов Кавказа. Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2017. – № 2 (42). – С. 18.
8. Лабынцев Н.Т. Управленческий учет как основа эффективного функционирования бизнеса в кризисный период / Н.Т. Лабынцев, Н.Ю. Архипенко // Управленческий учет. – 2016. – № 2. – С. 35–41.
9. Медеяева З.П. Бухгалтерская управленческая отчетность, ее содержание и формы представления / З.П. Медеяева, Е.Б. Трунова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2015. – Вып. 2 (45). – С. 100–108.
10. Медеяева З.П. Бюджетирование в системе управленческого учета / З.П. Медеяева, Н.В. Казанцева // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2011. – Вып. 4 (31). – С. 209–214.
11. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета: утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития РФ, протокол от 22 апреля 2002 г. № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://economy.gov.ru/minec/activity/sections/CorpManagement/doc1139987769281> (дата обращения: 15.12.2018).
12. Особенности управленческой отчетности в организации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://sb-advice.com/praktikum/494-komu-i-zachem-nuzhna-upravlencheskaya-otchetnost.html> (дата обращения: 12.12.2018).
13. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – Москва : ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
14. Попова Л.В. Роль и анализ управленческого учета в системе управления организацией / Л.В. Попова, И.А. Маслова, К.Э. Дудина // Управленческий учет. – 2016. – № 9. – С. 11–18.
15. Феськова М.В. Нормативный метод в управлении и планировании себестоимости / М.В. Феськова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 7. – С. 27–34.
16. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 286 с.
17. Хоружий Л.И. Проблемы, теории, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
18. Хоружий Л.И. Управленческий учет затрат / Л.И. Хоружий // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 4. – С. 12–17.
19. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Джей К. Шим, Джозел Г. Сигел ; пер. с англ. – Москва : Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 341 с.
20. Ширококов В.Г. Проблемы становления и развития управленческого учета в России / В.Г. Ширококов, Н.Н. Костева, Л.А. Баркова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. – № 5. – С. 48–51.
21. Improvement cost management system for management accounting / E.I. Kostyukova, M.A. Vakhrushina, V.G. Shirobokov, M.V. Feskova, T.A. Neshchadimova // Research Journal of Pharmaceutical, Biological and Chemical Sciences. – 2018. – Vol. 9, No. 2. – Pp. 775–779.
22. Kontsevaya S. Managerial accounting and agricultural efficiency control in Russia / S. Kontsevaya, R. Alborov // Agrarian Perspectives XXVI: Competitiveness of European Agriculture and Food Sectors Proceedings of the 26<sup>th</sup> International Scientific Conference. – 2017. – Pp. 145–150.

### СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ Принадлежность к организации

Зинаида Петровна Медеяева – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой экономики АПК ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: [medelaeva@mail.ru](mailto:medelaeva@mail.ru).

Екатерина Борисовна Трунова – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», Воронежский филиал, Россия, г. Воронеж, e-mail: [trunova.caterina@yandex.ru](mailto:trunova.caterina@yandex.ru).

Ширококов Владимир Григорьевич – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», Россия, г. Воронеж, e-mail: [ssn3@bk.ru](mailto:ssn3@bk.ru).

Дата поступления в редакцию 16.02.2019

Дата принятия к печати 13.03.2019

### AUTHOR CREDENTIALS Affiliations

Zinaida P. Medelyaeva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Economics in Agro-Industrial Complex, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: [medelaeva@mail.ru](mailto:medelaeva@mail.ru).

Ekaterina B. Trunova, Candidate of Economic Sciences, Docent, the Dept. of Accounting, Analysis and Auditing, Plekhanov Russian University of Economics, Voronezh Branch, Russia, Voronezh, e-mail: [trunova.caterina@yandex.ru](mailto:trunova.caterina@yandex.ru).

Vladimir G. Shirobokov, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Accounting and Auditing, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Russia, Voronezh, e-mail: [ssn3@bk.ru](mailto:ssn3@bk.ru).

Received February 16, 2019

Accepted March 13, 2019