

УДК 657.01

**К ВОПРОСУ О РАЗВИТИИ УЧЕТНЫХ ФУНКЦИЙ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
Е.А. Медведева, Н.П. Агафонова**

Ставропольский государственный аграрный университет, г. Ставрополь

Цель статьи – изучение и анализ проблемных аспектов учетного обеспечения деятельности промышленных организаций. В качестве объекта исследования рассматриваются экономические субъекты, осуществляющие научно-исследовательскую деятельность в сфере теплоэнергетики с последующим массовым производством и реализацией. В результате исследования выявлены возможные варианты организации системы счетов и корреспондирующих записей в соответствии с концепцией жизненного цикла продукции и применительно к автономному и интегрированному варианту реализации учетных функций в системе бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета. Сформированная автономная модель счетоводческого сопровождения промышленных организаций позволяет систематизировать записи по каждой из стадий жизненного цикла продукции, что в конечном итоге будет способствовать выявлению себестоимости продукции определенной степени готовности на каждой из стадий жизненного цикла.

Ключевые слова: *управленческий учет, счетоводство, затраты, автономный вариант ведения управленческого учета, интегрированная система учета, научные исследования и разработки, жизненный цикл продукции.*

В последние десятилетия управленческий учет получил достаточно широкое распространение в качестве основного рычага повышения эффективности производственной, коммерческо-сбытовой и управленческой деятельности экономического субъекта, вызванная повышением требований к оперативности и качеству вырабатываемой информации и наличие, наряду с этим, явных методологических проблем применения специфических для отечественной учетно-аналитической практики инструментов в различных условиях хозяйствования, позволяет говорить об актуальности исследований в области развития учетных функций управленческого учета.

Несмотря на то, что управленческий учет представляет собой синтез базовых принципов различных методик менеджмента, целью которого является информационное обеспечение принятия управленческих решений. При этом стоит отметить принципиальное отличие управленческого учета от традиционного бухгалтерского, которое проявляется в возможности применения свободных позиций плана счетов (22, 27, 30–39 и др.), с целью формирования методики счетоводческого сопровождения, учитывающей специфику деятельности экономических субъектов различных отраслей. Детальное изучение данного вопроса, ввиду его весомой практической значимости, является ключевым направлением исследования в нашей работе [6, с. 54].

Варианты организации управленческого учета рассматривались многими авторами, такими как В.Б. Ивашкевич, Е.А. Мизиковский, В.Ф. Палий, Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев и другими. Изучение трудов данных ученых позволило выявить две сложившиеся концепции в части формирования системы счетов управленческого учета: интегрированную и автономную [1, с. 40].

Интегрированная система ведения предполагает применение единой системы бухгалтерских счетов и корреспондирующих записей, как для финансового, так и для управленческого учета [2, с. 215]. Концепция автономности учета позволяет применять две системы счетов, при этом финансовый и управленческий учет являются замкнутыми [5, с. 9], [8, с. 55].

Учетное сопровождение многократно повторяющихся производственных процессов имеет всесторонне обоснованную методику учета затрат на производство и реализацию продукции, заключающуюся в регистрации и систематизации всех понесенных затрат на счетах 20–29 раздела III плана счетов «Затраты на производство», с последующим отражением результатов на счете 43 «Готовая продукция», реализацией с применением счета 90 «Продажи» и определением финансового результата на счете 99 «Прибыли и убытки» [4, с. 247]. В то время как разработка и выпуск нового продукта заслуживают более пристального внимания, ввиду возникновения проблемных моментов при учете затрат на исследование и разработки на общепринятых бухгалтерских счетах, связанных с раскрытием информации о затратах с необходимой степенью детализации для оперативного управления деятельностью экономического субъекта, что предоставляет значительные перспективы, как для научного исследования, так и для практической реализации [3, с. 11], [7, с. 23].

Проведенное исследование специфики деятельности экономических субъектов теплоэнергетической сферы, показало наличие ярко выраженных производственных стадий. При этом учет затрат в них ведется котловым методом, однако не все стадии производственного процесса являются результативными и заканчиваются выпуском продукции той или иной степени готовности. Так, например, на стадии разработки новых теплоэнергетических котлов, исследования не всегда приводят к необходимому результату – получению прототипа или промышленного образца, в то время как затраты осуществляемые на данной стадии являются весьма существенными. В этой связи возникает необходимость разработки такой системы счетоводства, при которой можно систематизировать затраты на каждой из стадий жизненного цикла и в последствии выявить финансовый результат той или иной операции.

Концепция жизненного цикла является одной из наиболее ключевых в современном менеджменте, кроме этого она согласуется и с основным принципом (допущением) бухгалтерского учета о непрерывности деятельности экономического субъекта. Данные о результатах деятельности на отдельной стадии позволяют получить полезную для менеджмента информацию о сроках запуска объектов в производство, величине использованных ресурсов на этой стадии и т.д. На основании изучения концепции жизненных циклов продукции применительно к производству отопительного оборудования, нами предлагается методика учета затрат, отличительной особенностью которой является: группировка затрат по экономическим элементам в разрезе стадий жизненного цикла различных видов продукции; выделение затрат на качество; ведение счета затраты на управление

Исследование фаз жизненного цикла продукта привело к выводу о необходимости учета затрат каждой фазы на отдельном счете управленческого учета, применяя при этом свободные позиции плана счетов. Данный подход к счетоводческому сопровождению деятельности промышленных организаций, способствует формированию информации для целей управления экономическим субъектом, исходя из особенностей функционирования рынка сбыта продукции (табл. 1).

Таблица 1

Автономные счета управленческого учета, основанные на фазах жизненного цикла продукта

Номер счета	Название счета	Субсчета	Аналитические счета
30	Затраты на разработку продукта	1-«Материальные затраты»; 2-«Затраты на оплату труда»;	I уровень - статьи затрат;
31	Затраты на выпуск пробной партии	3-«Отчисления на социальные нужды»;	II уровень - виды выпускаемой продукции
32	Затраты на массовое производство продукта	4-«Амортизация»; 5-«Прочие затраты»;	
33	Затраты на реализацию, снятого с производства продукта	6-«Затраты на управление»; 7-«Затраты на качество»	
34	Затраты на управление	1-«Материальные затраты»; 2-«Затраты на оплату труда»; 3-«Отчисления на социальные нужды»; 4-«Амортизация»; 5-«Прочие затраты»; 6-«Затраты на качество»	I уровень - статьи затрат
35	Затраты на разработку продукта, не отправленного в производство	1-«Материальные затраты»; 2-«Затраты на оплату труда»; 3-«Отчисления на социальные нужды»; 4-«Амортизация»; 5-«Прочие затраты»; 6-«Затраты на управление»; 7-«Затраты на качество»	I уровень - статьи затрат; II уровень - виды выпускаемой продукции
47	Результаты фазы жизненного цикла продукта	1-«Нематериальный актив»; 2-«Прототип»; 3-«Готовая продукция»	
06	Результаты исследований и разработок		
93	Реализация продукта	1 - «Выручка»; 2 - «Себестоимость»; 3 - «НДС»; 4 - «Сальдо»	
95	Финансовые результаты от реализации продукта	1 - «Прибыль»; 2 - «Убыток»	

Сложность учетных функций при реализации концепции жизненного цикла состоит в том, что в организации может производиться различное количество продукции, находящейся одновременно на разных стадиях жизненного цикла, но при этом управленческий персонал должен получать оперативные данные относительно эффективности той или иной стадии. В отношении стадии проведения научных исследований данная информация является наиболее релевантной, поскольку материальные затраты данной стадии, как правило, являются не существенными, а важность для конечного продукта максимальная. Таким образом, затраты на данной стадии должны тщательно контролироваться.

Согласно предлагаемой концепции счетоводства, Счета 30 «Затраты на разработку продукта», 31 «Затраты на выпуск пробной партии», 32 «Затраты на массовое производство продукта», 33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта» являются активными. По дебету счета аккумулируются затраты на выполнение работ по реализации одной из фаз жизненного цикла продукта, таких как: научно-исследовательские разработки, создание прототипа,

выпуск пробной партии, массовое производство продукции, снятие с производства и реализация ранее выпущенных образцов со склада. По кредиту счета отражается списание результатов фазы жизненного цикла продукта: нематериальный актив, пробный образец, готовая продукция, затраты признанные неэффективными. Субсчета предусмотрены в разрезе экономических элементов, а также целесообразным является группировка на отдельных субсчетах затрат на управление и качество.

Счет 34 «Затраты на управление» в соответствии с активной составляющей предполагает учет по дебету затрат, обеспечивающих координацию и функционирование экономического субъекта в целом, по кредиту – их распределение по фазам жизненного цикла продукта. Аналитический учет предлагается вести по статьям затрат.

Счет 35 «Затраты на разработку продукта, не отправленного в производство» является следствием специфики деятельности исследуемых экономических субъектов, а именно предусмотрен для отражения по дебету части затрат, не повлекших за собой созданием нематериального актива, т.е. признанных неэффективными, с последующим их списанием на убытки по кредиту счета.

Предложенные счета 47 «Результаты фазы жизненного цикла продукта», 93 «Реализация продукта», 95 «Финансовые результаты от реализации продукта» позволяют учитывать результаты производственной и исследовательской деятельности экономического субъекта, их реализацию и определение финансового результата деятельности автономно от системы финансового учета, что способствует получению качественно новой информации для целей принятия эффективна управленческих решений (табл. 2).

Т а б л и ц а 2

Корреспонденция счетов по учету затрат на производство и реализации продукта в соответствии с фазами жизненного цикла

№ п/п	Содержание операции	Дебет		Кредит
		Счет	Субсчет	
1	2	3	4	5
1	Отражены материальные затраты	30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет 1 «Материальные затраты»	10 «Материалы»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция» и др.
		31 «Затраты на выпуск пробной партии»	субсчет 1 «Материальные затраты»	
		32 «Затраты на массовое производство продукта»	субсчет 1 «Материальные затраты»	
		33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта»	субсчет 1 «Материальные затраты»	
		34 «Затраты на управление»	субсчет 1 «Материальные затраты»	
2	Начислена оплата труда работникам	30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет 2- «Затраты на оплату труда»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
		31 «Затраты на выпуск пробной партии»	субсчет 2- «Затраты на оплату труда»	
		32 «Затраты на массовое производство продукта»	субсчет 2- «Затраты на оплату труда»	
		33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта»	субсчет 2- «Затраты на оплату труда»	
		34 «Затраты на управление»	субсчет 2- «Затраты на оплату труда»	

1	2	3	4	5
3	Начислены отчисления на социальные нужды	30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет 3 - «Отчисления на социальные нужды»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
		31 «Затраты на выпуск пробной партии»	субсчет 3 - «Отчисления на социальные нужды»	
		32 «Затраты на массовое производство продукта»	субсчет 3 - «Отчисления на социальные нужды»	
		33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта»	субсчет 3 - «Отчисления на социальные нужды»	
		34 «Затраты на управление»	субсчет 3 - «Отчисления на социальные нужды»	
4	Начислена амортизация	30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет 4 - «Амортизация»	02 «Амортизация основных средств»; 05 «Амортизация нематериальных активов»
		31 «Затраты на выпуск пробной партии»	субсчет 4 - «Амортизация»	
		32 «Затраты на массовое производство продукта»	субсчет 4 - «Амортизация»	
		33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта»	субсчет 4 - «Амортизация»	
		30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет 4 - «Амортизация»	
5	Приняты к учету прочие затраты	30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет 5 - «Прочие затраты»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.
		31 «Затраты на выпуск пробной партии»	субсчет 5 - «Прочие затраты»	
		32 «Затраты на массовое производство продукта»	субсчет 5 - «Прочие затраты»	
6	Отражены затраты на качество	30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет 7 - «Затраты на качество»	10 «Материалы»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.
		31 «Затраты на выпуск пробной партии»	субсчет 7 - «Затраты на качество»	
		32 «Затраты на массовое производство продукта»	субсчет 7 - «Затраты на качество»	
		33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта»	субсчет 7 - «Затраты на качество»	
		34 «Затраты на управление»	субсчет 6 - «Затраты на качество»	

1	2	3	4	5
7	Распределены управленческие затраты по фазам жизненного цикла продукта	30 «Затраты на разработку продукта»	субсчет «Затраты на управление» 6	34 «Затраты на управление»
		31 «Затраты на выпуск пробной партии»	субсчет «Затраты на управление» 6	
		32 «Затраты на массовое производство продукта»	субсчет «Затраты на управление» 6	
		33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта»	субсчет «Затраты на управление» 6	
8	Часть затрат на разработку продукта признаны неэффективными и	35 «Затраты на разработку продукта, не отправленного в производство»	субсчет «Материальные затраты» 1	30 «Затраты на разработку продукта»
			субсчет «Амортизация» 4	
			субсчет «Затраты на управление» 6	
			субсчет «Затраты на качество» 7	
9	Неэффективные затраты на исследование и разработку списаны на убытки	95 «Финансовые результаты от реализации продукта»	субсчет «Убыток» 2	35 «Затраты на разработку продукта, не отправленного в производство»
10	Отражены результаты фазы жизненного цикла продукта	47 «Результаты фазы жизненного цикла продукта»	субсчет «Нематериальный актив» 1	30 «Затраты на разработку продукта»
			субсчет «Прототип» 2	31 «Затраты на выпуск пробной партии»
			субсчет «Готовая продукция» 3	32 «Затраты на массовое производство продукта» 33 «Затраты на реализацию, снятого с производства продукта»
11	Принят к учету нематериальный актив	06 «Результаты исследований и разработок»	-	47 «Результаты фазы жизненного цикла продукта»
12	Пробный образец возвращен в производство	31 «Затраты на выпуск пробной партии»	-	47 «Результаты фазы жизненного цикла продукта»
13	Списана себестоимость реализованной продукции	93 «Реализация продукта»	субсчет «Себестоимость» 2	47 «Результаты фазы жизненного цикла продукта»
14	Начислена выручка на покупателей	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»		93 «Реализация продукта»
15	Отражен НДС	93 «Реализация продукта»	субсчет 3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
16	Прибыль от продаж списана на финансовые результаты	93 «Реализация продукта»	субсчет «Сальдо» 4	95 «Финансовые результаты от реализации продукта»

На основании проведенного исследования в части организации системы счетов управленческого учета применительно к промышленным организациям, осуществляющим научно-исследовательские разработки продуктов коммунальной сферы с последующим массовым производством и реализацией, были получены следующие результаты: сформирована автономная система счетов управленческого учета с применением свободных позиций плана счетов бухгалтерского учета, в соответствии с жизненным циклом продукта; предложены счета первого, второго и третьего порядка, необходимые для формирования информационной базы, позволяющей осуществлять оперативное и эффективное управление экономическим субъектом.

Список литературы

1. Абубакирова К.Н., Мизиковский Е.А. Объекты учета затрат на инновационную деятельность // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2012. № 5. С. 39–44.
2. Бобрышев А.Н. Инструменты и методы управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики. М.: Русайнс, 2018. 316 с.
3. Бобрышев А.Н. Концептуальные и методические аспекты управленческого учета резервной системы экономического субъекта // Управленческий учет. 2016. № 2. С. 3–13.
4. Бобрышев А. Н. К вопросу об оценке степени распространенности инструментов управленческого учета в отечественной экономике // Наука и образование: опыт, проблемы, перспективы развития. 2017. Ч. 2. С. 246–250.
5. Ивашкевич В.Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 7 (349). С. 2–14.
6. Костюкова Е.И. Диагностика учетно-аналитической системы торговых организаций / Е.И. Костюкова, Т.А. Нещадимова // Аграрная наука, творчество, рост: сб. науч. тр. – Ставрополь: Секвойя, 2017. С. 52–58.
7. Костюкова Е.И. Карты потока создания ценности, как элемент управленческого учета, в системе бережливого производства/ Е.И. Костюкова // Вестник Института дружбы народов Кавказа Теория экономики и управления народным хозяйством. 2018. №2(46). С. 18–28.
8. Палий В.Ф. Классификация счетов управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2007. № 2. С. 53–56.

ON THE DEVELOPMENT OF ACCOUNTING FUNCTIONS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

E.A. Medvedeva, N.P. Agafonova

Stavropol State Agrarian University

The purpose of the article is to study and analyze the problematic aspects of accounting for the activities of industrial organizations. As an object of research, economic entities engaged in research activities in the field of heat and power with subsequent mass production and sale are considered. The study identified possible options of organization of the system of accounts and the offsetting entries in accordance with the concept of the product life cycle and for stand-alone and the integrated variant of implementation of accounting functions in the accounting system financial and accounting management. The formed Autonomous model of accounting support of industrial organizations allows to systematize records on each of stages of a life cycle of production that eventually will promote identification of Prime cost of production of a certain degree of readiness at each of stages of a life cycle.

Keywords: *management accounting, bookkeeping, costs, autonomous version of management accounting, integrated accounting system, research and development, product life cycle.*

Об авторах:

МЕДВЕДЕВА Елизавета Андреевна – аспирант кафедры бухгалтерского управленческого учета ФГОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет».

АГАФОНОВА Нелли Павловна – аспирант кафедры бухгалтерского управленческого учета ФГОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет», e-mail: nelly.a1996@yandex.ru

About the authors:

MEDVEDEVA Elizaveta Andreevna - post-graduate student of the Department of accounting and management accounting of the Stavropol state agrarian University.

AGAFONOVA Nelly Pavlovna - post-graduate student of the Department of accounting and management accounting, Stavropol state agrarian University, e-mail: nelly.a1996@yandex.ru

References

1. Abubakirova K.N., Mizikovskij E.A. Ob#ekty ucheta zatrat na innovacionnuju dejatel'nost' // Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov). 2012. № 5. S. 39–44.
2. Bobryshev A.N. Instrumenty i metody upravlencheskogo ucheta v uslovijah krizisnyh processov jekonomiki. M.: Rusajns, 2018. 316 s.
3. Bobryshev A.N. Konceptual'nye i metodicheskie aspekty upravlencheskogo ucheta rezervnoj sistemy jekonomicheskogo sub#ekta // Upravlencheskij uchet. 2016. № 2. S. 3–13.
4. Bobryshev A. N. K voprosu ob ocenke stepeni rasprostranennosti instrumentov upravlencheskogo ucheta v otechestvennoj jekonomike // Nauka i obrazovanie: opyt, problemy, perspektivy razvitija. 2017. Ch. 2. C. 246–250.
5. Ivashkevich V.B. Problemy teorii upravlencheskogo ucheta i kontrollinga // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2015. № 7 (349). S. 2–14.
6. Kostjukova E.I. Diagnostika uchetno-analiticheskoj sistemy torgovyh organizacij / E.I. Kostjukova, T.A. Neshhadimova // Agrarnaja nauka, tvorcestvo, rost: sb. nauch. tr. – Stavropol': Sekvojja, 2017. S. 52–58.
7. Kostjukova E.I. Karty potoka sozdanija cennosti, kak jelement upravlencheskogo ucheta, v sisteme berezhlivogo proizvodstva/ E.I. Kostjukova // Vestnik Instituta družby narodov Kavkaza Teorija jekonomiki i upravlenija narodnym hozjajstvom. 2018. №2(46). S. 18–28.
8. Palij V.F. Klassifikacija schetov upravlencheskogo ucheta // Buhgalterskij uchet. 2007. № 2. S. 53–56.