

**УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ПРОЦЕССОВ ЭКОНОМИКИ\*****Алексей Николаевич БОБРЫШЕВ**

доктор экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского управленческого учета,  
Ставропольский государственный аграрный университет, Ставрополь, Российская Федерация  
bobryshevaleksey@yandex.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 1792-0426

**История статьи:**

Получена 21.02.2018  
Получена в доработанном  
виде 01.03.2018  
Одобрена 15.03.2018  
Доступна онлайн 27.04.2018

УДК 657.1

JEL: M41, P44

**Аннотация**

**Предмет.** Для современной мировой экономики в силу процессов глобализации воздействие кризисных процессов становится все более разрушительным. Это требует выработки новых подходов к принятию решений как на уровне управления государственными финансами, так и на уровне управления отдельными экономическими субъектами, которые зачастую сфокусированы на внутренних бизнес-процессах в ущерб мониторингу внешних условий функционирования. При этом управленческий учет играет ключевую роль в выработке информации для принятия таких решений, что требует развития его методологии в части адаптации к кризисным условиям функционирования.

**Цели.** Разработка методики отражения на счетах фактора инфляции, формирования и использования резервов, создаваемых в системе управленческого учета в условиях кризисных процессов в экономике.

**Методология.** Использованы фундаментальные и прикладные исследования отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета.

**Результаты.** Основным научным результатом на данном этапе исследования явилась разработка системы счетов и бухгалтерских записей для отражения инфляционных корректировок в системе управленческого учета. Применение предложенной системы счетов и бухгалтерских записей позволит реализовать концепцию поддержания капитала в рамках специальной модели управленческого учета, адаптированной для применения в условиях кризисных процессов в экономике, за счет разграничения операционных и инфляционных результатов деятельности, а также усилить учетные функции антиинфляционных мероприятий.

**Выводы.** Предложенная система счетоводческого сопровождения операций инфляционных корректировок расширяет методические возможности применения антикризисной модели управленческого учета и способствует выявлению релевантной информации для принятия управленческих решений в условиях макроэкономической нестабильности.

**Ключевые слова:** счета, инфляция, бюджетирование, антикризисное управление, управленческий учет

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Бобрышев А.Н. Учетное обеспечение системы управленческого учета в условиях кризисных процессов экономики // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2018. – Т. 17, № 4. – С. 671 – 689.  
<https://doi.org/10.24891/ea.17.4.671>

Инфляционные процессы достаточно часто сопровождают экономические кризисы и выражаются в повышении общего уровня цен, что существенно искажает данные бухгалтерской отчетности. Инфляция

характеризует кризисное состояние денежной системы государства, детерминируя разбалансированность ключевых параметров функционирования экономики ввиду неравномерного роста цен на товары и услуги, что в конечном счете нарушает логику процесса перераспределения национального дохода.

\* Статья предоставлена Информационным центром Издательского дома ФИНАНСЫ И КРЕДИТ при Ставропольском государственном аграрном университете.

По прогнозу многих экономистов, инфляция в ближайшие годы станет наиболее острой глобальной социально-экономической проблемой человечества [1], поскольку существенные государственные вливания в экономику и расширение эмиссионного фондирования кредитных операций в период мирового финансового кризиса 2008 г. не могут пройти бесследно. Так, в работе [2] доказано, что высокая инфляция не согласуется с устойчивым ростом экономики.

В ходе исследования были изучены различные аспекты влияния кризисных процессов на методы и приемы бухгалтерского учета, экономического анализа, а также процессы развития экономики в целом. В этом контексте следует отметить следующие результаты, полученные отечественными и зарубежными авторами: идентифицирована особая роль внешней среды в управлении фирмами [3], изучены и усовершенствованы бухгалтерские и аналитические инструменты поиска путей сбалансированного развития фирм [4], систематизирован российский и международный опыт регулирования инфляции [5], описаны методы учета инфляции [6], предложены отдельные способы корректировки данных финансовой отчетности [7], выделены новые классификационные признаки корректировки учетных данных под воздействием инфляции<sup>1</sup>. Перспективные направления учета инфляционных процессов также раскрыты в работах [8–11].

Кроме того, проблематика трансформационных процессов учетно-аналитического обеспечения управления экономическими субъектами в нестабильных экономических условиях раскрывается в трудах [12–19]. Научные исследования по ряду сопряженных проблематик показывают общее усложнение процесса принятия управленческих решений на фоне инфляционных и гиперинфляционных процессов в экономике.

Одной из основных методологических проблем формирования любой учетной системы является разработка совокупности

счетов, предназначенных для отражения информации об отдельных присущих ей объектах. В частности, в этих целях разработана совокупность счетов в системе управленческого учета в условиях кризисных процессов для отражения влияния фактора инфляции, которая способствует сбору и обобщению информации об инфляционных доходах и расходах и как следствие позволяет очистить бухгалтерскую прибыль от воздействия фактора инфляции, что позволит принимать более обоснованные управленческие решения.

В соответствии с концепцией сохранения капитала инфляционные и операционные результаты должны быть разграничены, поэтому операции по инфляционным корректировкам предлагается вести на свободных счетах в системе управленческого учета:

- счет 22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий» – для отражения затрат, связанных с проведением антиинфляционных мероприятий, а также отражения инфляционных расходов;
- счет 06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов» – для отражения результатов переоценки основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности и других внеоборотных активов;
- счет 12 «Влияние инфляции на оборотные активы» – для отражения результатов переоценки материалов, животных на выращивании и откорме и других оборотных активов;
- счет 72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям» – для отражения результатов переоценки дебиторской и кредиторской задолженности, а также прочих операций;
- счет 93 «Инфляционные прибыли (убытки)» – на данном результативном, активно-пассивном счете будет отражаться изменение реальной величины доходов и расходов, а также активов и пассивов в условиях инфляции.

<sup>1</sup> Каспина Р.Г., Логинов А.С. Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции. М.: Омега-Л, 2008. 204 с.

По дебету счета необходимо отражать расходы организации, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий, а также суммы инфляционных расходов, полученные в результате корректировки активов. По кредиту будут отражаться инфляционные доходы, полученные в результате переоценки активов и пассивов. Аналитический учет по данному счету целесообразно вести по видам активов и пассивов, которые подлежат корректировке на уровень инфляции.

В табл. 1 представлена система субсчетов к предлагаемым для открытия счетам, позволяющая усилить учетные и аналитические функции при реализации антиинфляционных мероприятий.

Отметим, что инфляционные и операционные результаты должны быть разграничены, поэтому операции по инфляционным корректировкам предлагается вести отдельно в системе управленческого учета.

Приведем пример корреспондирующих записей с использованием предлагаемой системы счетов (табл. 2).

Предложенный механизм позволит сформировать систему счетоводства для эффективного проведения инфляционно-корректировочных мероприятий в рамках антикризисной модели управленческого учета.

Применение методов корректировки фактов хозяйственной деятельности на уровень инфляции кроме всего прочего позволяет придерживаться концепции сохранения капитала, что в условиях кризиса особенно актуально.

Таким образом, на данном этапе исследования необходимо разработать соответствующую систему счетоводческого сопровождения учета затрат в рамках антикризисной модели управленческого учета, что в дальнейшем позволит сформировать систему резервного бюджетирования. При этом формируемая система счетоводческого сопровождения должна гармонично вписываться как в автономный, так и в интегрированный варианты постановки системы

управленческого учета. Отметим, что существуют две формы постановки системы управленческого учета: с использованием счетов бухгалтерского учета (счетно-бухгалтерская) и без использования (статистически-табличная). Реализация счетной формы сдерживается ограниченным набором свободных счетов. Так, для отражения информации о затратах в бухгалтерском учете используется раздел III «Затраты на производство», который включает счета с 20 по 39. Большая часть из них используется для ведения бухгалтерского финансового учета, поэтому для формирования счетов в системе антикризисной модели управленческого учета нами использованы свободные синтетические счета, которые позволяют отражать затраты по производственной деятельности, а также расходы на продажу.

Учитывая поставленные на данном этапе исследования задачи, предлагаем использовать следующую совокупность синтетических счетов в системе управленческого учета:

- счет 24\* «Бюджетлируемые производственные затраты» – является активным и предназначен для отражения затрат на производство продукции в разрезе статей калькуляции в пределах сумм, заложенных в функциональных бюджетах (сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, топливо, тара, запасные части, удобрения, средства защиты растений и животных, корма, семена и посадочный материал, оплата труда и отчисления на социальные нужды персонала основного, вспомогательного, общепроизводственного и общехозяйственного производства, за исключением расходов по оплате труда коммерческого персонала, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в производственном процессе, налоги и сборы, расходы на командировки, страховые платежи, затраты на оплату процентов по кредитам и т.д.);
- счет 27\* «Бюджетлируемые расходы на продажу» – предназначен для отражения

расходов на продажу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом. Счет является активным, по дебету отражаются затраты, связанные с доставкой и отгрузкой товаров, расходы по хранению товаров, расходы по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды, расходы на рекламу, представительские расходы, амортизация оборудования, используемого для обеспечения продажи продукции, комиссионные вознаграждения торговцам и снабженческо-сбытовым агентам и др. По кредиту данные затраты будут списываться на отдельный синтетический счет;

- счет 36 «Непредвиденные производственные затраты» – предназначен для отражения производственных затрат, не предусмотренных в бюджете, обусловленных непредвиденными кризисными и чрезвычайными обстоятельствами. По дебету счета отражаются затраты, связанные с кризисными и чрезвычайными событиями в корреспонденции со счетами возникновения данных расходов, а по кредиту – их списание за счет специально созданного резерва в корреспонденции со счетом 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство». Аналитический учет на данном счете ведется в разрезе видов продукции. Остаток по данному счету показывает величину затрат, вызванных кризисными и чрезвычайными процессами по каждой калькуляционной статье и виду продукции. Предназначен для использования в управленческом учете;
- счет 37 «Непредвиденные расходы на продажу» – предназначен для отражения непредвиденных расходов на продажу, вызванных кризисными и чрезвычайными обстоятельствами. По дебету счета отражаются затраты на продажу, которые не были заложены в бюджет вследствие непредвиденного характера их возникновения и возникли под воздействием кризисных явлений в экономике в корреспонденции со счетами возникновения данных расходов. По

кредиту отражается списание данных расходов за счет специально созданного резерва в корреспонденции со счетом 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу». Остаток по данному счету показывает величину расходов на продажу, не предусмотренную бюджетом и требующую покрытия. Предназначен для использования в управленческом учете;

- счет 38\* «Бюджетизируемые доходы и расходы» – сопоставляющий, активно-пассивный счет, на котором учитываются бюджетизируемые доходы и расходы. По дебету данного счета отражаются бюджетизируемые производственные затраты и бюджетизируемые расходы на продажу, по кредиту отражается выручка от продажи продукции. Таким образом, на данном счете формируется информация о себестоимости продаж и величине выручки от продаж. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по данному счету определяется финансовый результат производственной деятельности;
- счет 39\* «Прибыли и убытки в производстве» является финансово-результативным, сопоставляющим, активно-пассивным. Он предназначен для отражения финансового результата в части бюджетизируемых параметров функционирования экономического субъекта. По кредиту отражается прибыль, по дебету – убыток;
- счет 88 «Резерв на инфляционные корректировки» – пассивный, используется для отражения сумм, предназначенных для покрытия инфляционных убытков. Формирование данного резерва происходит за счет средств нераспределенной прибыли;
- счет 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство» – пассивный, предназначен для отражения сумм резервов, сформированных для покрытия непредвиденных производственных расходов, вызванных кризисными явлениями в экономике». Данный резерв

образуется за счет средств нераспределенной прибыли по решению учредителей. В связи с этим на счете 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)» целесообразно дополнительно открыть субсчет 84-5 «Отвлеченная прибыль на резервирование», аналитический учет по которому необходимо вести по видам формируемых резервов. По дебету счет 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство» корреспондирует со счетом 36 «Непредвиденные производственные затраты», а по кредиту со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)» – при формировании резерва;

- счет 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу» – пассивный, предназначен для отражения сумм резервов, сформированных для покрытия непредвиденных расходов на продажу, вызванных кризисными явлениями в экономике. По дебету счета учитываются непредвиденные расходы на продажу в корреспонденции со счетом 37 «Непредвиденные расходы на продажу», по кредиту – формирование резерва, в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)».

Отметим, что счета 24\* «Бюджетлируемые производственные затраты», 27\* «Бюджетлируемые расходы на продажу», 38\* «Бюджетлируемые доходы и расходы», 39\* «Прибыли и убытки в производстве» являются так называемыми «отражающими» счетами, учет затрат на них ведется параллельно счетам 20–29. В свою очередь счета 36 «Непредвиденные производственные затраты», 37 «Непредвиденные расходы на продажу», 92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство», 95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу» являются счетами оборотов и используются только в управленческом учете. Методику учета затрат с параллельной системой счетов (бухгалтерский финансовый и управленческий учет) следует закрепить в учетной политике.

Предложенная модель счетоводства предполагает использование свободных позиций шифров плана счетов, которые в соответствии с инструкцией по его применению предназначены для учета затрат по экономическим элементам. Данное противоречие допускается нами в целях придания разделу III плана счетов статуса счетов управленческого учета, что позволит аккумулировать данные о затратах в пределах бюджета и затратах, которые не подлежат бюджетированию, но могут существенно повлиять на результаты производственной деятельности.

К небюджетлируемым затратам прежде всего относятся кризисные и другие чрезвычайные явления и события:

- изменение курсов валют;
- повышение цен на сырье и материалы;
- повышение ставок по кредитам и займам;
- рост цен и тарифов на услуги;
- увеличение сумм безнадежной дебиторской задолженности;
- стихийные бедствия, чрезвычайные ситуации, техногенные катастрофы, природно-климатические катаклизмы;
- изменения экономической, финансовой, бюджетной, налоговой, таможенной политики, повлекшие рост расходов;
- убытки в связи со срывом поставок;
- кризис неплатежей и банкротство контрагентов;
- различного рода дефолты;
- дополнительные расходы на оплату труда ввиду воздействия инфляционного фактора;
- экологические катастрофы;
- рост расходов вследствие ужесточения экологических норм;
- социально-бытовые и биологические риски (болезни, эпидемии, инфекции) и др.

Порядок ведения аналитического учета должен быть закреплён в учётной политике для целей управленческого учета. В течение отчетного периода может возникнуть ситуация, когда в первом квартале сумма резерва будет израсходована полностью, тогда как во втором и последующем – нет. В такой ситуации целесообразно предусмотреть возможность списания сумм с одного резерва на другой, данный порядок также должен быть закреплён в учётной политике для целей управленческого учета. В рамках резервного бюджета менеджер может производить несущественные перераспределения сумм, для этого могут быть использованы сторнировочные записи. Аналитическая структура предлагаемой системы счетов представлена в *табл. 3*.

Рассмотрим первый вариант корреспонденции счетов по отражению операций, связанных с резервированием непредвиденных кризисных и чрезвычайных затрат на производство, с использованием предложенной структуры счетов (на примере производства продукции «А»), при котором резерв формируется за счет средств нераспределенной прибыли (*табл. 4*).

В *табл. 5* представлена система корреспондирующих записей в рамках первого из рассматриваемых вариантов резервирования расходов на продажу за счет средств нераспределенной прибыли.

Недостатком представленной модели счетоводства является то, что резерв образуется за счет средств нераспределенной прибыли, таким образом, в случае получения убытка его формирование невозможно. Кроме того, резерв формируется по решению общего собрания акционеров (участников), которое может оказаться не в пользу выделения средств для целей резервирования либо на недостаточную величину.

Для нивелирования этого недостатка нами разработана вторая модель счетоводства, которая предполагает формирование резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам за счет затрат на производство. При этом для реализации

подобной модели открытия дополнительных счетов не понадобится (*табл. 6*).

Разработанная корреспонденция счетов по резервированию производственных расходов экономического субъекта и расходов на продажу позволяет аккумулировать данные, необходимые для принятия управленческих решений в системе резервного менеджмента. Представленное счетоводческое сопровождение способствует идентификации величины непредвиденных кризисных и чрезвычайных затрат на производство и расходов на продажу, а также средств, необходимых для их покрытия, и предусматривает два варианта корреспондирующих записей:

- с использованием в качестве источника создания резерва счета 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)» (субсчет) 84-5 «Отвлеченная прибыль на резервирование» по решению акционеров и участников;
- с использованием счетов 24 «Бюджетируемые производственные затраты и 27 «Бюджетируемые расходы на продажу» для покрытия затрат, связанных с кризисными процессами за счет себестоимости. В кризисных условиях это позволяет оперативно корректировать денежные потоки и контролировать воздействие внешних факторов на операционные бизнес-процессы.

При этом, учитывая тот факт, что начисленные и неиспользованные резервы не должны участвовать в формировании финансового результата в бухгалтерском финансовом учете нами разработана система корреспондирующих записей, которая позволяет выявлять финансовый результат производственной деятельности в управленческом учете независимо от бухгалтерского финансового учета за счет использования счетов 38 «Бюджетируемые доходы и расходы», 39 «Прибыли и убытки в производстве». Такой подход позволит выявлять финансовый результат производства в течение отчетного периода и принимать своевременные управленческие решения, что

особенно важно для экономических субъектов с длительным или сезонным характером производства. Сформированная система счетов резервов и порядок счетоводческого сопровождения резервного бюджетирования имеют универсальный характер и могут быть использованы в экономических субъектах различной секторной принадлежности вне зависимости от производственно-

технологической специфики. Таким образом, предложенная система счетов, порядок их аналитического развития и счетоводческого сопровождения расширяют инструментальные возможности антикризисной модели управленческого учета и способствуют выработке необходимой информации для принятия управленческих решений в условиях кризисных процессов.

**Таблица 1**

**Предлагаемая система счетов и субсчетов для отражения инфляционных корректировок в системе управленческого учета**

**Table 1**

**The proposed system of accounts and sub-accounts to reflect inflation-linked adjustments in the management accounting system**

Счет	Субсчет	Отношение к балансу
06 «Влияние инфляции на стоимость внеоборотных активов»	06-1 «Влияние инфляции на основные средства».	Активный
	06-2 «Влияние инфляции на нематериальные активы».	
	06-3 «Влияние инфляции на доходные вложения в материальные ценности».	
	06-4 «Влияние инфляции на оборудование к установке».	
	06-5 «Влияние инфляции на вложения во внеоборотные активы»	
12 «Влияние инфляции на оборотные активы»	12-1 «Влияние инфляции на материалы».	Активный
	12-2 «Влияние инфляции на животных на выращивании и откорме».	
	12-3 «Влияние инфляции на незавершенное производство в рамках основного производства».	
	12-4 «Влияние инфляции на незавершенное производство в рамках вспомогательного производства»	
22 «Затраты, связанные с проведением инфляционно-корректировочных мероприятий»	22-6 «Амортизация основных средств».	Активный
	22-7 «Амортизация нематериальных активов».	
	22-8 «Амортизация на доходные вложения в материальные ценности»	
72 «Инфляционные корректировки по прочим операциям»	72-1 «Инфляционные корректировки по дебиторской задолженности».	Активно-пассивный
	72-2 «Инфляционные корректировки по кредиторской задолженности».	
	72-3 «Инфляционные корректировки по амортизации».	
	72-4 «Влияние инфляции на прочие активы и пассивы»	
93 «Инфляционные прибыли (убытки)»	93-1 «Инфляционные доходы».	Активно-пассивный
	93-2 «Инфляционные расходы».	
	93-9 «Итоговая прибыль (убыток) от влияния инфляции»	

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 2****Корреспондирующие записи по отражению инфляционных корректировок в системе управленческого учета****Table 2****Corresponding entries to reflect inflation-linked adjustments in the management accounting system**

Дата (условно)	Содержание операции	Финансовый учет		Управленческий учет		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1.03	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08	–	–	1 000
1.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта основных средств	–	–	06-1	93-1	250
1.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта нематериальных активов	–	–	06-2	93-1	110
1.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки объекта вложений во внеоборотные активы	–	–	06-5	93-1	640
2.03	Поступили материальные ценности от поставщиков	10	60	–	–	150
2.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки стоимости материальных ценностей	–	–	12-1	93-1	30
2.04	Отражен инфляционный доход в результате инфляционной корректировки незавершенного производства в рамках основного производства	–	–	12-3	93-1	1 640
3.03	Поступили материалы от поставщиков	10	60	–	–	2 000
15.04	Произведена оплата поступивших материалов от поставщиков	60	51	–	–	2 000
4.05	Отражен инфляционный доход, связанный с корректировкой стоимости кредиторской задолженности	–	–	72	93-1	120
4.03	Отражено начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения	20	02	–	–	1 100
4.04	Отражен инфляционный расход амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения	–	–	22-1	72	70
4.04	Учен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам основных средств производственного назначения	–	–	93-2	22-1	70
4.04	Учен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов	–	–	93-2	22-2	160
4.04	Учен в составе инфляционных убытков инфляционный расход по величине амортизационных отчислений по объектам основных средств, предназначенных для аренды	–	–	93-2	22-3	130
5.04	Начислены проценты по займу	91	66			650
6.05	Учтена величина инфляционного дохода в результате обесценения кредиторской задолженности	–	–	72	93-1	90
7.04	Отражена задолженность заказчика за выполненные работы	62	90-1	–	–	1 200



8.05	Учтена величина инфляционного расхода в результате корректировки дебиторской задолженности	–	–	93-2	72	310
30.12	Закрытие субсчета «Инфляционные доходы»	–	–	93-1	93-9	2 880
30.12	Закрытие субсчета «Инфляционные расходы»	–	–	93-9	93-2	670
30.12	Отражен инфляционный убыток отчетного периода	–	–	99	93-9	–
30.12	Отражена инфляционная прибыль отчетного периода	–	–	93-9	99	2 210
30.12	Скорректирован капитал на величину инфляционного убытка	–	–	84	99	–
30.12	Списаны инфляционные убытки за счет резерва	–	–	88	93-9	–
30.12	Скорректирован капитал на величину инфляционной прибыли	–	–	99	84	2 210

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Таблица 3**  
**Предлагаемая система счетов и субсчетов**

**Table 3**  
**The proposed system of accounts and sub-accounts**

Счет	Субсчет первого порядка	Субсчет второго порядка
24* «Бюджетлируемые производственные затраты»	24-1 «Затраты на сырье и материалы». 24-2 «Затраты на оплату труда». 24-3 «Затраты на социальные нужды». 24-4 «Затраты на оплату работ, услуг сторонних организаций». 24-5 «Топливо и энергия на технологические цели». 24-9 «Прочие расходы»	1 «Продукция (работа, услуга, проект) «А». 2 «Продукция (работа, услуга, проект) «Б». 3 «Продукция (работа, услуга, проект) «В»
27* «Бюджетлируемые расходы на продажу»	27-1 «Затраты, связанные с доставкой и отгрузкой товаров». 27-2 «Затраты по хранению товаров». 27-3 «Затраты по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды». 27-4 «Расходы на рекламу». 27-9 «Прочие расходы на продажу»	При необходимости
36 «Непредвиденные производственные затраты»	36-1 «Непредвиденные затраты на сырье и материалы». 36-2 «Непредвиденные затраты на оплату труда». 36-3 «Непредвиденные затраты на социальные нужды». 36-4 «Непредвиденные затраты на оплату работ, услуг сторонних организаций». 36-9 «Непредвиденные прочие затраты»	1 «Продукция (работа, услуга, проект) «А». 2 «Продукция (работа, услуга, проект) «Б». 3 «Продукция (работа, услуга, проект) «В»
37 «Непредвиденные расходы на продажу»	37-1 «Непредвиденные затраты, связанные с доставкой и отгрузкой товаров». 37-2 «Непредвиденные затраты по хранению товаров». 37-3 «Непредвиденные затраты по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды». 37-4 «Непредвиденные затраты на рекламу». 37-9 «Непредвиденные прочие коммерческие расходы»	При необходимости
38* «Бюджетлируемые доходы и расходы»	38-1 «Бюджетлируемые доходы». 38-2 «Бюджетлируемые расходы»	38-2-1 «Бюджетлируемые производственные расходы». 38-2-2 «Бюджетлируемые расходы на продажу»
39* «Прибыли и убытки в производстве»	39-1 Прибыль (убыток) по продукции (работе, услуге, проекту) «А». 39-2 Прибыль (убыток) по продукции (работе, услуге, проекту) «Б». 39-3 Прибыль (убыток) по продукции (работе, услуге, проекту) «В»	–
92 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство»	92-1 «Резерв затрат на сырье и материалы». 92-2 «Резерв затрат на оплату труда». 92-3 «Резерв затрат на социальные нужды». 92-4 «Резерв затрат на оплату работ, услуг сторонних организаций». 92-9 «Резерв прочих производственных затрат»	1 «Продукция (работа, услуга, проект) «А». 2 «Продукция (работа, услуга, проект) «Б». 3 «Продукция (работа, услуга, проект) «В»
95 «Резервы по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу»	95-1 «Резерв по непредвиденным затратам, связанным с доставкой и отгрузкой товаров». 95-2 «Резерв по непредвиденным затратам по хранению товаров». 95-3 «Резерв по непредвиденным затратам по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды». 95-4 «Резерв по непредвиденным расходам на рекламу». 95-9 «Резерв прочих непредвиденных расходов на продажу»	При необходимости

88 «Резерв на инфляционные корректировки»	–	–
84 «Нераспределенная прибыль (убыток)»	84-5 «Отвлеченная прибыль на резервирование»	1 «Резервы по непредвиденным кризисным затратам на производство» 2 «Резервы по непредвиденным кризисным расходам на продажу»

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Таблица 4****Корреспондирующие записи по резервированию затрат на производство (вариант 1)****Table 4****Corresponding entries for production costs provisioning (Option 1)**

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Сформирован резерв по основным затратам на производство продукции «А»	84	92	62 000
2	Списаны материалы в производство в пределах бюджета	24-1	10	63 800
3	Начислена заработная плата производственным работникам при производстве продукции «А» в пределах бюджета	24-2	70	62 000
4	Произведены отчисления на социальные нужды из заработной платы производственных рабочих в пределах бюджета	24-3	69	18 600
5	Учтены услуги сторонних организаций в пределах бюджета	24-5	60	40 000
6	Учтены услуги вспомогательных производств в пределах бюджета	24-6	23	37 500
7	Начислена амортизация на производственные основные средства в пределах бюджета	24-9	02	7 500
8	Списаны непредвиденные затраты на материалы ввиду повышения цен, не предусмотренные в бюджете	36-1	10	5 200
9	Начислена заработная плата производственным работникам, превышающая заложенную в бюджете величину	36-2	70	27 000
10	Произведены отчисления на социальные нужды из заработной платы производственных рабочих сверх сумм, заложенных в бюджете	36-3	69	8 100
11	Учтены услуги сторонних организаций и собственных вспомогательных производств сверх сумм, заложенных в бюджете, ввиду роста тарифов	36-4	02	12 200
12	Начислена амортизация на производственные основные средства сверх сумм, заложенных в бюджете	36-9	23; 60	0
13	Величина непредвиденной суммы материальных затрат, возникшая вследствие кризисных явлений в экономике, списана за счет образованного резерва	92-1	36-1	5 200
14	Непредвиденные расходы на оплату труда списаны за счет образованного резерва	92-2	36-2	27 000
15	Непредвиденные расходы на социальные нужды списаны за счет образованного резерва	92-3	36-3	8 100
16	Непредвиденные услуги сторонних организаций и собственных вспомогательных производств за счет резерва	92-4	36-4	12 200
17	Прочие непредвиденные расходы списаны за счет образованного резерва	92-5	36-9	0
18	Списана неиспользованная сумма резерва затрат на производство	92	84	9 500
19	Сторнирована сумма резерва, списанного в предыдущий период в связи с наличием благоприятных отклонений от плановых (бюджетных) показателей	92-2	36-2	Условно
20	Сформирован резерв списания инфляционных убытков отчетного года	84-5	88	Условно
21	Пополнен резерв на инфляционные корректировки	84-5	88	Условно
22	Списаны инфляционные убытки за счет специального резерва	88	93-9	Условно
23	Списаны бюджетлируемые производственные затраты	38-2-1	24-1; 24-2	Условно
24	Списаны бюджетлируемые расходы на продажу	38-2-2	27-1; 27-2	Условно
25	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (прибыль)	38	39	Условно
26	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (убыток)	39	38	Условно

*Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring

**Таблица 5****Корреспондирующие записи по резервированию расходов на продажу (вариант 1)****Table 5****Corresponding entries for sales costs provisioning (Option 1)**

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Сформирован резерв расходов, связанных с доставкой и отгрузкой товаров	84	95-1	1 250
2	Сформирован резерв расходов по хранению товаров	84	95-2	1 000
3	Сформирован резерв расходов по оплате труда коммерческого персонала с отчислениями на социальные нужды	84	95-3	1 500
4	Сформирован резерв расходов на рекламу	84	95-4	1 000
5	Сформирован резерв прочих расходов на продажу	84	95-5	5 000
6	Учтены запланированные расходы, связанные с доставкой, погрузкой и отгрузкой товаров	27-1	60	21 600
7	Учтены расходы, связанные с хранением товаров в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-2	70; 69; 02	15 400
8	Начислена оплата труда коммерческим работникам с отчислениями на социальные нужды в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-3	70; 69	18 000
9	Учтены расходы на рекламу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-4	60; 10; 23	7 200
10	Учтены прочие расходы на продажу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27-5	10; 23; 76	9 700
11	Учтена непредвиденная величина расходов, связанных с доставкой и отгрузкой товаров	37-1	60; 70; 69	4 400
12	Учтены расходы, связанные с хранением товаров, не предусмотренные бюджетом	37-2	70; 69; 02	1 100
13	Начислена оплата труда коммерческим работникам с отчислениями на социальные нужды, не предусмотренные бюджетом	37-3	70; 69	700
14	Учтены непредвиденные расходы на рекламу	37-4	60; 10; 23	4 200
15	Учтены прочие непредвиденные расходы на продажу	37-5	10; 23; 76	970
16	Непредвиденные расходы по доставке и отгрузке товаров списаны за счет образованного резерва	95-1	37-1	4 400
17	Непредвиденные расходы по хранению товаров списаны за счет образованного резерва	95-2	37-2	1 100
18	Непредвиденные расходы на оплату труда коммерческих работников (вместе с отчислениями на социальные нужды) списаны за счет образованного резерва	95-3	37-3	700
19	Непредвиденные расходы на рекламу, списаны за счет образованного резерва	95-4	37-4	4 200
20	Прочие непредвиденные расходы на продажу, списаны за счет образованного резерва	95-5	37-5	970
21	Списана неиспользованная сумма резерва расходов на продажу	95-1; 95-2	84-5	1 380

*Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring

**Таблица 6****Корреспондирующие записи по резервированию затрат на производство (вариант 2)****Table 6****Corresponding entries for production costs provisioning (Option 2)**

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Сформирован резерв по основным затратам на производство продукции «А»	24	92	65 000
2	Сформирован резерв по расходам на продажу	27	95	10 000
3	Отражены затраты на производство продукции «А» в пределах сумм, заложенных в бюджет	24	10; 70; 69; 23; 60; 25; 26	229 400
4	Учтены расходы на продажу в пределах сумм, предусмотренных бюджетом	27	10; 02; 60; 70; 69; 23; 25; 26	71 900
5	Учтены непредвиденные производственные затраты, связанные с кризисными явлениями, величина которых не была предусмотрена в бюджете	36	02; 10; 70; 69; 02; 23; 60; 76	52 500
6	Учтены непредвиденные расходы на продажу, связанные с кризисными явлениями, величина которых не была предусмотрена в бюджете	37	60; 70; 69; 10; 23; 76; 02 и др.	11 370
7	Величина непредвиденной суммы производственных затрат, возникшая вследствие кризисных явлений, списана за счет образованного резерва	92	36	52 500
8	Величина непредвиденной суммы расходов на продажу, возникшая вследствие кризисных явлений, списана за счет образованного резерва	95	37	11 370
9	Списана сумма неиспользованного в отчетном периоде резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным затратам на производство (красное сторно)	24	92	(3 000)
10	Списана сумма неиспользованного в отчетном периоде резерва по непредвиденным кризисным и чрезвычайным расходам на продажу (красное сторно)	27	95	(250)
11	Списаны бюджетлируемые производственные затраты	38-2-1	24	Условно
12	Списаны бюджетлируемые расходы на продажу	38-2-2	27	Условно
13	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (прибыль)	38	39	Условно
14	Выявлен финансовый результат производственной деятельности (убыток)	39	38	Условно

*Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring

## Список литературы

1. Андрианов В.Д. Инфляция: причины возникновения и методы регулирования. М.: Экономика, 2010. 184 с.
2. Fischer S. The Role of Macroeconomic Factors in Growth. *Journal of Monetary Economics*, 1993, vol. 32, iss. 3, pp. 485–512. URL: [https://doi.org/10.1016/0304-3932\(93\)90027-D](https://doi.org/10.1016/0304-3932(93)90027-D)
3. Shirokova G., Bogatyreva K., Beliaeva T. Entrepreneurial Orientation of Russian Firms: The Role of External Environment. *Foresight and STI Governance*, 2015, vol. 9, iss. 3, pp. 6–26. URL: <https://foresight-journal.hse.ru/data/2015/10/04/1074300095/1-Shirokova-6-25.pdf>
4. Yakubiv V. Accounting and Analytical Methods of Diagnostics Improvement for Enterprises' Organizational Development. *Економічний часопис-XXI*, 2015, no. 3-4(1), pp. 68–71. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado\\_2015\\_3-4%281%29\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2015_3-4%281%29_17)
5. Красавина Л.Н., Пищик В.Я. Регулирование инфляции: мировой опыт и российская практика. М.: Финансы и статистика, 2009. 280 с.
6. Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
7. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.
8. Davis-Friday P.Y., Rivera J.M. Inflation Accounting and 20-F Disclosures: Evidence from Mexico. *Accounting Horizons*, 2000, vol. 14, iss. 2, pp. 113–135.
9. Konchitchki Y. Inflation and Nominal Financial Reporting: Implications for Performance and Stock Prices. *The Accounting Review*, 2011, vol. 86, iss. 3, pp. 1045–1085. URL: [https://mpra.ub.uni-muenchen.de/52928/2/MPRA\\_paper\\_52928.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/52928/2/MPRA_paper_52928.pdf)
10. Küpper H.-U., Mattessich R. Twentieth Century Accounting Research in the German Language Area. *Accounting, Business and Financial History*, 2005, vol. 15, iss. 3, pp. 345–410. URL: <https://doi.org/10.1080/09585200500084310>
11. Robson K. Inflation Accounting and Action at a Distance: The Sandilands Episode. *Accounting, Organizations and Society*, 1994, vol. 19(1), pp. 45–82. URL: [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90012-4](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(94)90012-4)
12. Burns J., Scapens R.W. Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 2000, vol. 11, iss. 1, pp. 3–25. URL: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
13. Butler S.A., Ghosh D. Individual Differences in Managerial Accounting Judgments and Decision Making. *The British Accounting Review*, 2015, vol. 47, iss. 1, pp. 33–45. URL: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.09.002>
14. Nagar Venky, Gwen Yu. Accounting for Crises. *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2014, vol. 6, iss. 3, pp. 184–213. URL: <https://doi.org/10.1257/mac.6.3.184>
15. Schleicher T., Walker M. Are Interim Management Statements Redundant? *Accounting and Business Research*, 2015, vol. 45, iss. 2, pp. 229–255. URL: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2014.1002444>
16. Smith J.A., Morris J.L., Ezzamel M. Organisational Change, Outsourcing and the Impact on Management Accounting. *The British Accounting Review*, 2005, vol. 37, iss. 4, pp. 415–441. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2005.07.004>

17. Davison J. Visualising Accounting: An Interdisciplinary Review and Synthesis. *Accounting and Business Research*, 2015, vol. 45, iss. 2, pp. 121–165.  
URL: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2014.987203>
18. Ezzamel M., Willmott H., Worthington F. Manufacturing Shareholder Value: The Role of Accounting in Organizational Transformation. *Accounting, Organizations and Society*, 2008, vol. 33, iss. 2-3, pp. 107–140. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2007.03.001>
19. Kharlamova O. Crisis 'Markers' in the Controlling System of IFRS-Reporting Preparation. *Економічний часопис-XXI*, 2015, no. 3-4(2), pp. 71–74.  
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado\\_2015\\_3-4%282%29\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2015_3-4%282%29_18)

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.



## ACCOUNTING SUPPORT TO THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM UNDER CRISIS PROCESSES IN THE ECONOMY

Aleksei N. BOBRYSHEV

Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
bobryshevaleksey@yandex.ru  
ORCID: not available

### Article history:

Received 21 February 2018  
Received in revised form  
1 March 2018  
Accepted 15 March 2018  
Available online  
27 April 2018

**JEL classification:** M41, P44

**Keywords:** inflation,  
accounts, budgeting, crisis  
management, management  
accounting

### Abstract

**Importance** Due to globalization, the impact of crisis processes is increasingly devastating. This necessitates new approaches to decision-making in the management of both public finance and individual economic entities. Management accounting plays a key role in generating information for the decisions, and this requires developing its methodology as to adaptation of operations to crisis.

**Objectives** The aim is to develop methods to reflect the inflation factor on accounts, create and use reserves in the system of management accounting under crisis processes in the economy.

**Methods** I employ basic and applied research by domestic and foreign scientists in the area of management accounting.

**Results** I offer a system of accounts and accounting records enabling to realize the concept of capital maintenance within a special model of management accounting. It is adapted to be used under crisis processes in the economy thanks to differentiation of operational and inflationary performance. Furthermore, the system makes it possible to strengthen the accounting functions of anti-inflation measures.

**Conclusions** The proposed system expands methodological applicability of anti-crisis model of management accounting and helps reveal relevant information for management in the context of macroeconomic uncertainty.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Bobryshev A.N. Accounting Support to the Management Accounting System under Crisis Processes in the Economy. *Economic Analysis: Theory and Practice*, 2018, vol. 17, iss. 4, pp. 671–689.  
<https://doi.org/10.24891/ea.17.4.671>

### Acknowledgments

The article was supported by the Publishing house FINANCE and CREDIT's Information center at the Stavropol State Agrarian University.

### References

1. Andrianov V.D. *Inflyatsiya: prichiny vozniknoveniya i metody regulirovaniya* [Inflation: Causes of occurrence and methods of regulation]. Moscow, Ekonomika Publ., 2010, 184 p.
2. Fischer S. The Role of Macroeconomic Factors in Growth. *Journal of Monetary Economics*, 1993, vol. 32, iss. 3, pp. 485–512. URL: [https://doi.org/10.1016/0304-3932\(93\)90027-D](https://doi.org/10.1016/0304-3932(93)90027-D)
3. Shirokova G., Bogatyreva K., Beliaeva T. Entrepreneurial Orientation of Russian Firms: The Role of External Environment. *Foresight and STI Governance*, 2015, vol. 9, iss. 3, pp. 6–26. URL: <https://foresight-journal.hse.ru/data/2015/10/04/1074300095/1-Shirokova-6-25.pdf>

4. Yakubiv V. Accounting and Analytical Methods of Diagnostics Improvement for Enterprises' Organizational Development. *Економічний часопис-XXI*, 2015, no. 3-4(1), pp. 68–71.  
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado\\_2015\\_3-4%281%29\\_17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2015_3-4%281%29_17)
5. Krasavina L.N., Pishchik V.Ya. *Regulirovanie inflyatsii: Mirovoi opyt i rossiiskaya praktika* [Regulation of inflation: International experience and Russian practice]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2009, 280 p.
6. Matthews M.R., Perera M.H.B. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory and Development]. Moscow, Audit, YUNITI Publ., 1999, 663 p.
7. Needles B., Anderson H., Caldwell J. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2004, 496 p.
8. Davis-Friday P.Y., Rivera J.M. Inflation Accounting and 20-F Disclosures: Evidence from Mexico. *Accounting Horizons*, 2000, vol. 14, iss. 2, pp. 113–135.
9. Konchitchki Y. Inflation and Nominal Financial Reporting: Implications for Performance and Stock Prices. *The Accounting Review*, 2011, vol. 86, iss. 3, pp. 1045–1085.  
URL: [https://mpr.aub.uni-muenchen.de/52928/2/MPRA\\_paper\\_52928.pdf](https://mpr.aub.uni-muenchen.de/52928/2/MPRA_paper_52928.pdf)
10. Küpper H.-U., Mattessich R. Twentieth Century Accounting Research in the German Language Area. *Accounting, Business and Financial History*, 2005, vol. 15, iss. 3, pp. 345–410.  
URL: <https://doi.org/10.1080/0958520050084310>
11. Robson K. Inflation Accounting and Action at a Distance: The Sandilands Episode. *Accounting, Organizations and Society*, 1994, vol. 19(1), pp. 45–82.  
URL: [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90012-4](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(94)90012-4)
12. Burns J., Scapens R.W. Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 2000, vol. 11, iss. 1, pp. 3–25.  
URL: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
13. Butler S.A., Ghosh D. Individual Differences in Managerial Accounting Judgments and Decision Making. *The British Accounting Review*, 2015, vol. 47, iss. 1, pp. 33–45.  
URL: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.09.002>
14. Nagar Venky, Gwen Yu. Accounting for Crises. *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2014, vol. 6, iss. 3, pp. 184–213. URL: <https://doi.org/10.1257/mac.6.3.184>
15. Schleicher T., Walker M. Are Interim Management Statements Redundant? *Accounting and Business Research*, 2015, vol. 45, iss. 2, pp. 229–255.  
URL: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2014.1002444>
16. Smith J.A., Morris J.L., Ezzamel M. Organisational Change, Outsourcing and the Impact on Management Accounting. *The British Accounting Review*, 2005, vol. 37, iss. 4, pp. 415–441.  
URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2005.07.004>
17. Davison J. Visualising Accounting: An Interdisciplinary Review and Synthesis. *Accounting and Business Research*, 2015, vol. 45, iss. 2, pp. 121–165.  
URL: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2014.987203>

18. Ezzamel M., Willmott H., Worthington F. Manufacturing Shareholder Value: The Role of Accounting in Organizational Transformation. *Accounting, Organizations and Society*, 2008, vol. 33, iss. 2-3, pp. 107–140. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2007.03.001>
19. Kharlamova O. Crisis 'Markers' in the Controlling System of IFRS-Reporting Preparation. *Економічний часопис-XXI*, 2015, no. 3-4(2), pp. 71–74.  
URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado\\_2015\\_3-4%282%29\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2015_3-4%282%29_18)

#### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.