

pISSN 2073-1477
eISSN 2311-8733

Социально-экономическая политика

НОВАЦИИ В НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИХ ПОДХОДАХ К ПОНЯТИЯМ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА, СВЕРХНОРМАТИВНЫХ РАСХОДОВ И ПРЯМЫХ ЗАТРАТ

Владислав Николаевич ЕРОХИН ^{a,*},
Татьяна Георгиевна ШЕШУКОВА ^b

^a аспирант кафедры учета, аудита и экономического анализа,
Пермский государственный национальный исследовательский университет (ПГНИУ),
Пермь, Российская Федерация
erokhin95@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8001-9702>
SPIN-код: 4804-6563

^b доктор экономических наук,
профессор кафедры учета, аудита и экономического анализа,
Пермский государственный национальный исследовательский университет (ПГНИУ),
Пермь, Российская Федерация
sheshukova@psu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8775-8943>
SPIN-код: 5984-4641

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 29/2022
Получена 27.01.2022
Получена в
доработанном виде
25.03.2022
Одобрена 06.09.2023
Доступна онлайн
16.10.2023

Специальность: 5.2.4

УДК 658:665.6

JEL: M11, M41

Аннотация

Предмет. Проблемы корректного учета затрат и формирования себестоимости.

Цели. Критический анализ определений основных понятий, связанных со сферой бухгалтерского учета.

Методология. Применены общенаучные методы исследования.

Результаты. Предложена авторская трактовка управленческого учета как системы, которая на основе информации о хозяйственной деятельности предприятия обеспечивает принятие руководителями разных уровней обоснованных управленческих решений.

Выводы. Результаты исследования могут быть использованы финансовыми работниками в процессе документального отражения производственных затрат.

Ключевые слова:

управленческий учет,
сверхнормативные
затраты, прямые
расходы,
калькулирование,
незавершенное
производство

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Ерохин В.Н., Шешукова Т.Г. Новации в научно-практических подходах к понятиям управленческого учета, сверхнормативных расходов и прямых затрат // Региональная экономика: теория и практика. – 2023. – Т. 21, № 10. – С. 1881 – 1892.
<https://doi.org/10.24891/re.21.10.1881>

Сформировавшиеся подходы к определению понятия «управленческий учет» отличаются объектом и предметом изучения, функциями, задачами, целями, местом учета в управлении¹. Анализ подходов к определению управленческого учета показывает, что ученые предлагают разнообразные трактовки [1–3]:

- учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции;
- часть системы бухгалтерского учета;
- информационная система;
- интеграция различных подсистем системы управления предприятием и методов управления;
- система управления предприятием;
- новая прикладная дисциплина, объединяющая в себе бухгалтерский учет, анализ, планирование, контроль^{2, 3}.

Одни исследователи полагают, что управленческий учет является составляющей системы бухгалтерского учета; другие характеризуют управленческий учет как независимую систему с собственными целями и задачами. В соответствии с первым подходом управленческий учет сводится к учету расходов на изготовление продукции и калькулированию себестоимости. По мнению Я.В. Соколова, управленческий учет – это регистрация затрат на производство (фактических и плановых) [1].

Как считают Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, основная задача производственного учета – это калькулирование себестоимости продукции и услуг [4]. Ряд ученых (В.Ф. Палий, В.Б. Ивашкевич [5], Т.П. Карпова [6] и др.) отмечают, что управленческий учет – значительно более широкое

¹ Данилевский Ю.А. Основы аудита: учебное пособие. М.: Финстатинформ, 1995. 77 с.

² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. М.: Аудит; ЮНИТИ. 1996. 638 с.

³ Палий В.Ф. Управленческий учет – система внутренней информации // Бухгалтерский учет. 2003. № 2. С. 57–59.

понятие, чем производственный. Например, Т.П. Карпова утверждает, что система производственного учета – это получение сведений относительно производственных расходов с целью оценки цены запасов продукта, а управленческий учет – процедура подготовки данных, необходимых для системы менеджмента.

Исследователь М.А. Вахрушина отмечает, что исторически производственный учет считается предшественником управленческого учета и является «базой» управленческого [3]. Но в данном случае определение раскрывает только понятия «управленческий учет». Такого рода подход применим для обычных ситуаций, однако не целесообразен в отношении наиболее крупных компаний и холдингов, где область задач, решаемых при поддержке управленческого учета, существенно шире.

Некоторые исследователи определяют управленческий учет как часть системы бухгалтерского учета (А.Д. Шеремет [7], М.А. Вахрушина [3]). Так, А.Д. Шеремет определяет управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета, которая «в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации» [7].

Схожее определение предлагает М.А. Вахрушин: управленческий учет – независимое направление бухгалтерского учета, связанное с обеспечением административно-управленческого аппарата данными, используемыми в целях управления, планирования, контроля и оценки компании в целом и ее подразделений. Однако взгляд на управленческий учет равно как на аспект бухгалтерского учета не отображает его сути полностью. Для того чтобы своевременно реагировать на проблемы тактического и стратегического характера, в современных организациях необходимо проводить анализ деятельности как в целом, так и по подразделениям. Это свидетельствует о том, что управленческий учет не должен быть исключительно подсистемой бухгалтерского учета.

Авторов, которые рассматривают управленческий учет как информационную систему, большинство. Например, А. Апчерч рассматривает управленческий учет как информационную систему, собственная цель которой – обеспечение руководства информацией, необходимой для контроля, планирования и в целом для принятия управленческих решений [2].

Главным вопросом учетной работы считается предоставление менеджменту полной оперативной информации. Информационная система компании может быть представлена, с одной стороны, как упорядоченный сбор,

регистрация и обработка определенных данных, требующих контроля и анализа, а, с другой стороны, как совокупность разновидностей учета, используемых в компании [7].

Из сказанного следует, что цель по предоставления объективной информации для принятия управленческих решений присуща не только управленческому учету. По этой причине неверно определять управленческий учет как вариант информационной системы. Управленческий учет – это в целом только компонент информационного поля. Следовательно, возможно отчасти согласиться с В.Б. Ивашкевичем, который определяет управленческий учет как одну из разновидностей информационного обслуживания предприятий [5].

Некоторые ученые уделяют внимание интеграции компонентов учета, планирования, анализа. Например, В.Э. Керимов считает управленческий учет интегрированной системой внутрихозяйственного учета, позволяющей получить информацию о расходах, а также о результатах деятельности равно отдельных департаментов и компании в целом, что необходимо для принятия оперативных и прогнозных решений. Такой взгляд на исследуемое понятие соответствует концепции управления, предполагающей связь подсистем, обоюдное использование данных. По нашему мнению, данной определению управленческого учета в большей степени соответствует понятию контроллинга [7].

Иные ученые считают то, что управленческий учет – это система управления предприятием. К примеру, В.Ф. Палий трактует управленческий учет как внутрифирменное оперативное управление хозяйственной деятельностью, нацеленное на удовлетворение информационных потребностей руководителей среднего и высшего уровней⁴. Такое понимание исследуемого понятия применимо на практике. Однако для осуществления функций управления необходима информация, которую может предоставить исключительно управленческий учет. Кроме того, рассмотрение управленческого учета в качестве концепции управления ставит под сомнение существование менеджмента как независимой науки.

Обобщив все подходы к определению, предложим авторское понимание управленческого учета. Управленческий учет – это система, которая на основе статистической, оперативной и других видов информации о хозяйственной деятельности предприятия обеспечивает принятие руководителями разных уровней обоснованных управленческих решений,

⁴ Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2004. № 12. С. 15–20.

связанных с планированием, регулированием и контролем деятельности хозяйствующего субъекта. При этом элементами системы являются данные оперативного, финансового, налогового, статистического учета.

В рамках исследования практики организации управленческого учета на крупных производственных предприятиях следует сделать акцент на управленческом учете затрат (особенно прямых затрат). В ходе исследования современных крупных производственных организаций было выявлено, что все накопленные затраты на счете 20 «Основное производство» (незавершенное производство, НЗП) разделены в современных автоматизированных системах на три части:

- НЗП в кладовых;
- постатейные запасы;
- НЗП в партиях.

Предлагаем использовать следующие дефиниции, разработанные нами. НЗП в кладовых – это перемещенные из производственных партий в кладовые запасы, которые в дальнейшем будут либо потреблены в производстве, либо отправлены на склад готовой продукции для реализации. Например, если деталь закончена обработкой в цехе производственного назначения, но еще не потреблена на этапе производства в цехе другого назначения, то она будет помещена в промежуточную производственную кладовую, и ее себестоимость будет соответствовать «НЗП в кладовых» (это правило применимо к серийному производству деталей и сборочных единиц при использовании элементов полуфабрикатного метода).

НЗП в партиях – это запасы, непосредственно находящиеся в обработке в данный период времени на незаконченных этапах производства. Нераспределенные постатейные затраты – НЗП в стоимостном выражении, находящееся в составе отраженных в учете документов по статьям затрат, созданных на счете 20, причем в данный момент эти затраты не распределены по неоткрытым производственным партиям, либо расчет себестоимости в автоматизированной системе не проведен. Например, если изделие выбрано в качестве характеризующего партию подобных изделий, то оно проходит партийные испытания и его себестоимость списывается на изделия в партии постепенно по плану открытия заказов на производство в автоматизированной системе учета (АСУ). Соответственно, пока эти

затраты не распределены на все изделия в партии, они являются постатейными на счете 20.

Поскольку среди прямых постатейных затрат счета 20 имеются распределяемые и иные прямые затраты, не определенные в теории, предлагаем разграничить прямые затраты следующим образом. Точные прямые затраты – это такие прямые постатейные затраты, которые можно напрямую отнести на конкретный номер изделия или номер заказа согласно первичному учетному документу либо профессиональному суждению работника, осуществляющего учет. Распределяемые прямые затраты – это такие прямые постатейные затраты, которые можно напрямую отнести на конкретный номер изделия, один или несколько заказов на производство по правилу, определенному организацией. Например, в качестве таких затрат на крупных производственных предприятиях рассматривается амортизация оснастки.

Бухгалтерия совместно с техническими специалистами по основным средствам и материалам определяет, какая оснастка используется для работ по тому или иному типу изделий. Если оснастка N используется для производства изделий X и Y, то бухгалтерия настраивает ежемесячное автоматическое отражение амортизации в автоматизированной системе по этому станку на статью затрат «20 Амортизация оснастки (изделия X и Y)» и настраивает внутри этой статьи правило распределения на все изделия X и Y, находящиеся в данный момент в производственных партиях [8]. Можно сделать вывод, что данные затраты относятся напрямую на конкретные виды изделий, но через настроенное правило распределения и не на все открытые этапы производства как общепроизводственные затраты, а только на этапы производства по изделиям X и Y.

Бухгалтерия (иные экономические работники) должна установить базу для распределения этой статьи. Так как многие крупные производственные предприятия являются материалоемкими, то, согласно теории бухгалтерского учета, базой для распределения должны являться материальные затраты (МЗ). Но если у такого предприятия существует много оформленных заказов (например, в рамках НИОКР) при очевидно высокой заработной плате квалифицированных технических специалистов и отсутствии МЗ, то базой является нормативная оплата труда [9].

Согласно стандарту бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»⁵, предприятиям необходимо выделять сверхнормативные расходы в рамках процесса учета затрат⁶. В данном нормативном документе кратко определено, что сверхнормативные расходы – это затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины). Но в практической деятельности возникает вопрос о выборе счета списания таких расходов (90 или 91) и выборе вида расходов при их списании.

Отталкиваясь от практики организации управленческого учета затрат, предлагаем авторскую трактовку сверхнормативных расходов как совокупности разных видов затрат с учетом их экономических особенностей и порядка списания. Сверхнормативные расходы – это совокупность прямых и косвенных затрат, которые не предусмотрены нормативами, отсутствуют в спецификации и в плановой калькуляции, и их невозможно отнести или распределить на конкретное изделие по причине закрытых партий производства по нему. Сверхнормативные расходы возникают в связи с ненадлежащей организацией производственного процесса (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, ненормируемый брак, нарушения трудовой и технологической дисциплины), не могут быть классифицированы как расходы на продажу того или иного изделия в силу условий, заданных в определении данного вида затрат, и должны списываться на прочие расходы⁷⁸ [10].

Экономическим и техническим специалистам предприятий в своих автоматизированных системах необходимо среди всех статей расходов определить те, которые соответствуют нормативам, и те, которые явно им

⁵ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.11.2019 № 180н). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/?ysclid=lneug364hx410115727

⁶ Цал-Цалко Ю.С. Подходы к информационному обеспечению управления затратами при нормативном методе учета. В кн.: Банковская система: устойчивость и перспективы развития: сборник научных статей седьмой международной научно-практической конференции по вопросам банковской экономики. Пинск: Полесский государственный университет, 2016. С. 249–252.

⁷ Пашковская Л.В. Совершенствование учета распределяемых постоянных общепроизводственных затрат при нормативном методе калькулирования // Бухгалтерский учет и анализ. 2014. № 11. С. 45–48.

⁸ Мухина Е.Р. Развитие управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции. Нижний Новгород: Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского, 2014. 24 с.

не соответствуют. Особое внимание следует обратить на статьи расходов по браку, так как не весь брак является сверхнормативным.

Например, некоторые предприятия планируют в составе себестоимости статьи, по которым отражается производственный брак, допущенный учениками – такие расходы являются нормативными, и со счета 28 должны списываться на счет 20 по месту возникновения затрат. Следует также выделить хозяйственные операции, которые не соответствуют определению – например, затраты на ремонт отстающих деталей и сборочных единиц (далее ДСЕ). Это такие ДСЕ, которые не были отремонтированы за отведенное на ремонт целого узла время (следствием является установка новых ДСЕ взамен ремонтируемых). В данном случае затраты являются сверхнормативными, так как уже не могут быть включены в изначальный заказ и должны списываться на прочие расходы. Подобные расходы предлагаем списывать на прочие (счет 91), так как они уже не могут быть классифицированы как расходы на продажу того или иного изделия в силу условий, заданных в определении данного вида затрат.

Рассмотрев научно-практические подходы к исследуемым понятиям и доказательную базу по предлагаемым вариантам действий, мы можем утверждать, что крупные предприятия смогут применять их на практике.

Список литературы

1. *Шеремет А.Д., Керимов В.Э.* Уникальные методы управленческого учета: модель «Кайзен-костинг» // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 1. С. 303–310.
URL: https://auditfin.com/fin/2018/1/fin_2018_11_rus_07_05.pdf
2. *Upchurch A.* Management Accounting: Principles & Practice. London, Financial Times, 1998, 706 p.
3. *Вахрушина М.А., Вахрушина А.А.* Институциональное регулирование управленческого учета: отечественная и зарубежная практика // Управленческий учет. 2019. № 2. С. 3–10.
4. *Homgren C.T., Foster G., Datar S.M.* Cost Accounting. A Managerial Emphasis. New York, Prentice Hall, 2000, 906 p.
5. *Ивашкевич В.Б.* Основы и принципы интегрированного управленческого учета // Аудиторские ведомости. 2017. № 3. С. 35–44.

6. Карпова Т.П. Учетно-контрольно-аналитическое обеспечение управления затратами организации // Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. № 3. С. 126–129.
7. Шеремет А.Д., Керимов В.Э. ABC-анализ в системе управленческого учета // Аудит и финансовый анализ. 2017. № 3-4. С. 430–438.
URL: https://auditfin.com/fin/2017/3-4/fin_2017_31_41_rus_07_16.pdf
8. Шешукова Т.Г., Ерохин В.Н. Развитие управленческого учета затрат на предприятиях авиастроения // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 2. С. 174–186. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.2.174>
9. Шешукова Т.Г., Ерохин В.Н. Улучшение процесса формирования себестоимости на современных моторостроительных предприятиях // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2020. № 3. С. 6–12.
10. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учет. 2015. Т. 18. Вып. 15. С. 37–51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-i-modelirovanie-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-v-selskom-hozyaystve/viewer>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем 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.

pISSN 2073-1477
eISSN 2311-8733

Socioeconomic Policy

INNOVATIONS IN SCIENTIFIC AND PRACTICAL APPROACHES TO THE CONCEPTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING, EXCESS COSTS AND DIRECT COSTS

Vladislav N. EROKHIN ^{a,*},
Tat'yana G. SHESHUKOVA ^b

^a Perm State National Research University (PSU),
Perm, Russian Federation
erokhin95@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8001-9702>

^b Perm State National Research University (PSU),
Perm, Russian Federation
sheshukova@psu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8775-8943>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 29/2022
Received 27 Jan 2022
Received in revised
form 25 March 2022
Accepted 6 Sept 2023
Available online
16 October 2023

JEL classification:
M11, M41

Keywords:

management
accounting, excess
costs, direct costs,
costing, unfinished
production

Abstract

Subject. This article discusses the problems of correct cost accounting and cost formation.

Objectives. The article aims to conduct a critical analysis of the basic concepts' definitions, related to the field of accounting.

Methods. For the study, we used general scientific research methods.

Results. The article proposes an original interpretation of management accounting as a system that on the basis of information about the economic activity of the enterprise, ensures the adoption of well-grounded management decisions by managers of different levels.

Conclusions. The results of the study can be used by financial workers in the process of documenting production costs.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Erokhin V.N., Sheshukova T.G. Innovations in Scientific and Practical Approaches to the Concepts of Management Accounting, Excess Costs and Direct Costs. *Regional Economics: Theory and Practice*, 2023, vol. 21, iss. 10, pp. 1881–1892. <https://doi.org/10.24891/re.21.10.1881>

References

1. Sheremet A.D., Kerimov V.E. [Unique methods of management accounting: model "Kaizen-costing"]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial*

- Analysis*, 2018, no. 1, pp. 303–310.
URL: https://auditfin.com/fin/2018/1/fin_2018_11_rus_07_05.pdf (In Russ.)
2. Upchurch A. *Management Accounting: Principles & Practice*. London, Financial Times, 1998, 706 p.
 3. Vakhrushina M.A., Vakhrushina A.A. [An institutional regulation of management accounting: Russian and foreign practices]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2019, no. 2, pp. 3–10. (In Russ.)
 4. Homgren C.T., Foster G., Datar S.M. *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*. New York, Prentice Hall, 2000, 906 p.
 5. Ivashkevich V.B. [Fundamentals and principles of integrated management accounting]. *Auditorskije vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 3, pp. 35–44. (In Russ.)
 6. Karpova T.P. [Accounting and control and analytical support for cost management company]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2017, no. 3, pp. 126–129. (In Russ.)
 7. Sheremet A.D., Kerimov V.E. [ABC analysis in management accounting system]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2017, no. 3-4, pp. 430–438.
URL: https://auditfin.com/fin/2017/3-4/fin_2017_31_41_rus_07_16.pdf (In Russ.)
 8. Sheshukova T.G., Erokhin V.N. [The development of cost management in accounting of aircraft engineering enterprises]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 2, pp. 174–186. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.2.174>
 9. Sheshukova T.G., Erokhin V.N. [Improvement of the prime cost formation process at the motor manufacturing enterprises]. *Vestnik Professional'nyh Buhgalterov = Bulletin for Professional Accountants*, 2020, no. 3, pp. 6–12. (In Russ.)
 10. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. [Background and modeling of the development of management accounting in agriculture]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 15, pp. 37–51.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-i-modelirovanie-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-v-selskom-hozyaystve/viewer> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors 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.