

УДК 338.24  
DOI: 10.26140/anie-2019-0803-0046ПРИМЕНЕНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО  
УЧЕТА В ПРОМЫШЛЕННОСТИ

© 2019

**Конвисарова Елена Викторовна**, кандидат экономических наук, доцент,  
профессор кафедры экономики и управления  
**Курченкова Дарьяна Андреевна**, магистрант*Владивостокский государственный университет экономики и сервиса  
(690014, Россия, Владивосток, ул. Гоголя, 41, e-mail: elena.konvisarova@vvsu.ru)*

**Аннотация.** Конкуренция на промышленном рынке усиливается, конкурсы на государственные и коммерческие заказы выдавливают «слабых игроков». В этих условиях предприятия вынуждены оптимизировать величину затрат с сохранением качества продукции. Методами финансового учета решение таких задач невозможно. Управленческий учет располагает методами управления затратами для разных управленческих целей. Для малых организаций порой достаточно использовать только один метод. Чаще всего это «Директ-костинг», позволяющий успешно выстраивать свои позиции на рынке благодаря политике минимизации затрат и манипулирования ценой. Для промышленных организаций этого недостаточно. Они имеют устоявшийся ассортимент продукции, расширенную ее номенклатуру, длительный производственный цикл, сложную иерархию управления. Поэтому целесообразно Целью статьи является обоснование возможности применения интегрированной системы управленческого учета в промышленности. Объектом исследования послужили данные трех промышленных компаний, занимающихся изготовлением электротехнического оборудования и инструментов для энергетики, судостроения и судоремонта. В ходе исследования на основании анализа выявленных преимуществ и недостатков действующей системы учета затрат обосновывается возможность и целесообразность применения интегрированной системы управленческого учета в промышленности.

**Ключевые слова.** особенности промышленного производства, учет затрат на производство, управленческий учет, директ-костинг, стандарт кост, бюджетирование, ABC-метод, интегрированный метод управленческого учета.

APPLICATION OF INTEGRATED MANAGEMENT ACCOUNTING  
SYSTEM IN INDUSTRY

© 2019

**Konvisarova Elena Viktorovna**, candidate of economics sciences, associate professor,  
professor of the department of «Economics and management»**Kurchenkova Dariana Andreevna**, master student*Vladivostok State University of Economics and Service**(690014, Russia, Vladivostok, Gogol Street, 41, e-mail: elena.konvisarova@vvsu.ru)*

**Abstract.** The competition is increasing in the industrial market. The government tenders and commercial orders competition squeezes out “weak players.” In these conditions, enterprises are forced to optimize the value of costs while maintaining product quality. Financial accounting methods cannot solve such problems. Management accounting uses cost management methods for different administrative purposes. Sometimes, it is enough to use only one method for small organizations. Usually, it’s “Direct Costing”, which allows you to build your successful position in the market through the costs minimizing policy and price manipulating. But it’s not enough for industrial organizations. They have a well-established and extended range of products, a long production cycle, and a complex management hierarchy. Therefore, the purpose of the article is to confirm the possibility of using integrated management accounting system in the industry. The object is the data analysis of three industrial electrical equipment manufacturing companies engaged in the tools energy production, shipbuilding and shiprepairing. The advantages and disadvantages of the current cost accounting system based on the analysis are identified, the possibility and expediency of integrated industry management accounting system is substantiated.

**Keywords.** features of industrial production, production cost accounting, management accounting, direct costing, standard cost, budgeting, ABC-method, integrated method of management accounting

*Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами.* Эффективное управление предприятиями, их конкурентоспособность и прибыльность зависят от возможностей управления затратами, поскольку наибольшее влияние на размер прибыли возможно осуществить именно посредством воздействия на затраты, то есть управляя ими. Управление затратами невозможно без полной, достоверной и своевременно полученной экономической информации. Такая информация может быть сформирована посредством управленческого учета, на организацию которых оказывают существенное влияние отраслевые особенности. Специфика производственной отрасли проявляется в расширенном кругообороте оборотного капитала, длительности производственного цикла, разнообразии подотраслей с их технологической спецификой, разветвленной организационной структуре [1]. Все это требует особого внимания к качеству информационного обеспечения управления сложной и многоплановой деятельностью промышленных организаций. «Важнейшую часть этого обеспечения составляет формирование соответствующей учетно-аналитической информации, в том числе осуществляемой средствами управленческого учета» [2]. Современные условия хозяйствования показывают, что немногие предприятия

имеют таким образом организованную систему управленческого учета, чтобы собранная в ней информация могла в полной мере использоваться для осуществления управления, проведения анализа и принятия соответствующих управленческих решений менеджерами всех уровней хозяйствующего субъекта. Поэтому необходимо исследование причин возникновения проблем и возможностей их устранения на основе обобщения мнений разных авторов на проблему и практических запросов исходя из особенностей промышленного производства.

*Анализ последних исследований и публикаций, в которых рассматривались аспекты этой проблемы и на которых обосновывается автор; выделение неразрешенных ранее частей общей проблемы.* Существует множество методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, обобщающих разные элементы систем управленческого учета, анализа, менеджмента и маркетинга в зарубежной и отечественной теории [3]. Среди существующих методов есть исторические, использовавшиеся ранее, без применения компьютерной техники, удобные для малых организаций, поскольку приспособлены для обработки небольшого объема информации. А также появились современные модели, которые без применения компьютерной обработки информации не применимы [4].

Из числа последних публикаций описанием применения системы «Директ-костинг» занимались Доможирова О.В., Халенко В.О. [5], Узенбаев Р.А., Алишева П.К., Ашырбеков С.Р. [6], считая её одним из совершенных методов учета. Метод контроля и управления затратами «Стандарт кост» рассматривался такими авторами, как Шапорова О.А., Кирпиченко Е.А., Паршутина И.Г. [7]. Бюджетированию посвящены исследования Елистратова Е.С., Кеменова А.В. [8], Кайдановской Т.В. [9]. Шеремет А.Д., Керимов В.Э. [10], Ванюкова Д.С., Штакал А.К., Конвисарова Е.В. [11] исследовали возможности применения ABC-метода на предприятиях.

Однако, применение отдельных методов управленческого учета в практике работы промышленных предприятий не дает полного объема данных для принятия управленческих решений.

*Формирование целей статьи (постановка задания).*

Основной целью исследования является обоснование применения интегрированной системы управленческого учета, включающей системы «Директ-костинг», «Стандарт кост», бюджетирование и позволяющей формировать информацию для планирования, контроля, регулирования, обоснования текущих и долгосрочных управленческих решений.

*Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов.*

На выбор модели управленческого учета влияют не только размеры организации и объем обрабатываемой информации, но и другие факторы, например, отраслевые особенности, особенности деятельности конкретной организации, специфика запросов ее управленческого аппарата и другие. Поэтому ведение управленческого учета в конкретной компании требует особой организации самого процесса формирования информации и управления затратами на основе выбранных методов и приспособленных под специфику конкретного предприятия.

Анализ систем организации учета затрат и элементов управленческого учета на трех заводах из разных регионов России, занимающихся изготовлением электротехнического оборудования для энергетики, судостроения и судоремонта (названия ввиду коммерческой тайны не приводятся). Общим для практики этих предприятий является то, что они имеют разветвленную организационную структуру, ведут учет затрат на производство по полной производственной себестоимости позаказным методом, применяют элементы нормативного метода учета затрат.

Применяемые системы учета затрат имеют следующие преимущества:

- формирование аналитической оперативной информации в разрезе каждого заказа по статьям расходов;
- сопоставление затрат между заказами, выявление наиболее и наименее рентабельных заказов;
- сопоставляются данные для контроля затрат по заказам путем расчета отклонений между нормативными и фактическими данными.

При этом имеются определенные недостатки рассмотренной системы:

- при длительном исполнении текущих заказов оперативный контроль за уровнем расходов практически не осуществляется;
- отсутствие учета отклонений от установленных норм в разрезе структурных подразделений (центров ответственности);
- калькулирование по мере окончательного выполнения заказов затрудняет контроль над себестоимостью при частичной сдаче изделий до окончания заказа;
- отсутствие учетных данных для осуществления анализа безубыточности, определения структуры продукции с учетом лимитирующих факторов, выстраивания политики поведения на рынке в условиях конкуренции;
- невозможность получения информации для бюджетирования и контроля.

Наиболее привлекательным вариантом управленческого учета для устранения рассмотренных недостатков является применение интегрированной системы управленческого учета, объединяющей бюджетирование, «Директ-костинг» и «Стандарт кост». Такой выбор основными выводами, обобщенно представленными в таблице 1. Формирование информации интегрированной системы управленческого учета на счетах бухгалтерского учета может осуществляться разными способами. Зарубежные и отечественные ученые посвятили вопросу отражения на счетах особенностей систем «Директ-костинг», «Стандарт кост» много своих трудов, ставших классическими [12, 13, 14, 15].

Таблица 1 – Обоснование выбора интегрированной системы управленческого учета

Цели управленческого учета	Выявленные недостатки	Достижение целей и решение задач при применении интегрированной системы
Планирование расходов и результатов деятельности	Отсутствие бюджетирования и учета затрат по центрам ответственности в исследуемых организациях не позволяет осуществлять оперативный контроль за уровнем расходов	Использование бюджетов - один из основных способов планирования в системе управленческого учета.
Осуществление контроля расходов и результатов деятельности	Отсутствие норм и расчетов отклонений в ПАО «В» не позволяет осуществлять полноценный контроль расходов	Формирование нормированных расходов по системе «Стандарт-кост» по видам продукции, работ и услуг позволяет планировать затраты и определять отклонения от норм с целью формирования информации для принятия оперативных управленческих решений.
Достижение цели выявления наиболее эффективных видов продукции, работ и услуг	Использование метода учета затрат по полной себестоимости в ПАО «А» не позволяет определять наиболее рентабельные виды продукции, их влияние на общий результат деятельности.	Организация раздельного учета переменных и постоянных затрат, и использование в анализе безубыточности производства, в обосновании управленческих решений по выбору наиболее выгодных видов продукции.
Использование управленческого учета для прогнозирования, планирования, учета и анализа комплексной системы качественных и количественных показателей деятельности организации, в том числе качество, производительность, полезность товаров (услуг) для потребителя	Ведение учета затрат и калькулирование общей себестоимости в ПАО «В» не позволяет выявить связь между объемом производства отдельных видов продукции, затратами на их производство и получаемой прибылью	Изучение взаимосвязи между объемом производства, затратами (себестоимостью) и прибылью, решение конкретных управленческих задач
Разработка и внедрение изменений в систему учета в целях повышения эффективности деятельности отдельных центров ответственности и гибкости, а также повышения конкурентоспособности предприятия в целом.	Отсутствие показателей эффективности деятельности отдельных центров ответственности и мест возникновения затрат	Постановка системы управленческой отчетности по местам возникновения затрат и центрам ответственности, проведение управленческого анализа на её основе

На основе опыта ведущих ученых и разработав собственные предложения, в таблице 2 отражены элемен-

ты интегрированной системы управленческого учета по этапам учетного процесса для ПАО «В».

Таблица 2 – Элементы интегрированной модели управленческого учета

Этапы учетного процесса	Пример применения
Формирование нормативов	Расчет нормативов по оплате труда, формирование норм материальных расходов, косвенных затрат с подразделением на переменные и постоянные для дальнейшего использования в системе «Директ-костинг»
Отражение отклонений от норм	Отражение отклонений от норм целесообразно осуществлять на отдельных одноименных счетах с логотипом «отклонения», при этом использовать возможности действующего плана счетов, например, счет 40 «Выпуск продукции», с выявлением эффекта от нормирования
Составление бюджетов по центрам ответственности и местам возникновения затрат	Кодирование центров ответственности на основе действующей кодировки подразделений – 14 «Монтажно-сборочный участок», 15 «Механосборочный цех», 28 «Инструментальный цех», 29 «Конструкторско-технологический отдел», 30 «Служба по выполнению работ и оказанию услуг» [16].
Выделение и учет переменных затрат по объектам учета на отдельных счетах, субсчетах, аналитических счетах	Для учета сокращенной себестоимости рекомендовано в план счетов ввести счет 24 «Переменные общепроизводственные расходы», на счете 25 – учитывать постоянные общепроизводственные расходы. Тогда производственная себестоимость выпущенной и проданной продукции будет учитываться на счете 43 «Готовая продукция» и переноситься на счет 90 «Продажи». А постоянные расходы без транзита на счете 43 будут переноситься на счет 90. «Можно использовать субсчет счета 90 «Себестоимость (неполная) продаж продукции, наименование А» и тому подобное» [17]
Учет и оценка незавершенного производства, готовой продукции по неполной себестоимости	Для учета неполной стоимости произведенной продукции используется счет 40 «Выпуск продукции» или субсчет счета 43 «Сокращенная себестоимость готовой продукции А, Б или т.п.»
Учет выручки по объектам учета на отдельных субсчетах и аналитических счетах.	Для учета выручки по объектам используется отдельный субсчет счета 90 «Выручка от продаж продукции А».
Выделение периодических затрат и отражение на отдельных счетах	Для учета постоянных (периодических) затрат рекомендовано использовать счет 25 – «Постоянная часть общепроизводственных расходов» и счет 26 «Общехозяйственные расходы»; «периодических расходов, списанных на реализацию, субсчет счета 90 «Расходы периода»» [17]
Выделение отдельного счета, субсчета, аналитического счета по счету 90 «Продажи» для учета маржи по объектам учета (как вариант)	Можно для учета маржи по объектам учета использовать субсчет счета 90 «Сальдо доходов и сокращенной себестоимости продукции А, Б и т.п.»
Возможно осуществить расчет маржи по переменным расходам объектов учета как разницы между кредитовым и дебетовым оборотом субсчетов счета 90.	Определяется разница между оборотом по всем аналитическим счетам субсчета 90 -1 «Выручка от продаж» и дебетовым оборотом всех аналитических счетов субсчета 90 - 2 «Себестоимость продаж» [18].
Учет маржи по переменным расходам объектов учета	Отражается на отдельном аналитическом счете субсчета счета 90 «Сальдо доходов и неполной стоимости» в корреспонденции с субсчетом счета 90/9 «Прибыль / убыток от продаж».
Общий финансовый результат по объектам учета	Отражается как разница между кредитовым оборотом субсчета 90 - 9 «Прибыль / убыток от продаж» и дебетовым оборотом субсчета 90 - 5 «Расходы периода».
Финансовый результат за период (общий)	Исчисляется традиционно по счетам 90/9 «Прибыль / убыток от продаж» и счета 99 «Прибыли и убытки».

Представленная интеграция методов управленческого учета в единую систему, как представлено в статье, имеет несомненные преимущества по сравнению с информацией, предоставляемой финансовым учетом [19-22], даже если он ведется в компьютерных программах и имеет расширенную аналитику.

*Выводы исследования и перспективы дальнейших изысканий данного направления.* Интегрировать можно разные системы управленческого учета [23], но для промышленных предприятий, рассмотренных в работе, наиболее подходит интеграция методов бюджетирования, «Стандарт кост» и «Директ-костинг», так как они в наибольшей степени отвечают задачам текущего и стратегического управления.

Бюджетирование, в том числе с ориентацией на управление центрами ответственности. Совместно с нормированием затрат в системе «Стандарт кост» оно дает высокий эффект от управления затратами и персоналом в плане мотивации на достижение целей.

«Директ-костинг» и маржинальный анализ незаменимы в выстраивании тактики и стратегии поведения на рынке. А именно – они позволяют подготовить информацию для:

- определения минимальной (критической) цены или объема продаж,
- определения целевой цены или объема продаж для покрытия дополнительных постоянных расходов (например, новых налогов), для получения желаемой прибыли,
- маневрирования ценой в тендерах для гарантированного получения заказа,
- определения оптимального ассортимента продукции,
- определения нормального количества структурных подразделений и центров ответственности.

Предлагаемая в статье система интеграции разных методов управленческого учета для комплексного решения проблем обеспечения информацией может применяться, как идея, на предприятиях разных отраслей. Но в предложенной комбинации: бюджетирования, «Стандарт-кост» и «Директ-костинг» оптимальна для промышленных предприятий.

В последующих исследованиях методическое развитие интегрированной системы управленческого учета может осуществляться в части включения в эту систему элементов кайдзен или использование принципа интегрированной системы для других отраслей. Например, для строительства – с использованием таргет-костинга.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Конвисарова Е.В., Левченко Т.А., Рымар А.В. Обоснование методического подхода к разработке модели контроллинга как элемента системы управления организацией // Тренды и управление. 2018. № 4. С. 75-87.
2. Абулхаева Л.Б. Управленческий учет и анализ в организациях розничной торговли продовольственными товарами. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н., Казанский кооперативный институт, Казань, 2014. – 156 с.
3. Курченкова Д.А., Торбина А.Е., Конвисарова Е.В. Эволюция методов управленческого учета и возможность его современной адаптации // Актуальные вопросы современной экономики. 2018. № 6. С. 208-214.
4. Шумейко М.В. Методология функционального учета в строительстве / М.В. Шумейко // TERRA ECONOMICUS. – 2012. – Т. 10. № 1-3. – С. 70-75.
5. Доможирова О.В., Халенко В.О. Директ-костинг в системе управленческого учета // Белгородский экономический вестник. 2018. № 1 (89). С. 243-247.
6. Узенбаев Р.А., Алишева П.К., Ашырбеков С.Р. Вопросы применения метода директ-костинг в управленческой системе современных компаний // Экономика и бизнес: теория и практика. 2018. № 1. С. 93-97.
7. Шапорова О.А., Кирпиченко Е.А., Париштина И.Г. Особенности формирования себестоимости продукции и нормативного контроля в управлении затратами промышленных предприятий // Вестник ОрелГИЭТ. 2017. № 4 (42). С. 32-37.
8. Елистратов Е.С., Кеменов А.В. Сравнительная характеристика функционального и процессно-ориентированного подходов к бюджетированию в корпорации // Российский экономический интернет-журнал. 2017. № 4. С. 23.
9. Кайдановская Т.В. Современные подходы к бюджетированию



в системе финансового контроллинга // Вестник Брестского государственного технического университета. Экономика. 2017. № 3 (105). С. 87-90.

10. Шеремет А.Д., Керимов В.Э. Применение принципов ABC-анализа в системе учета и калькуляции затрат // Аудит и финансовый анализ. 2017. № 5-6. С. 198-202.

11. Ванюкова Д.С., Штакал А.К., Конвисарова Е.В. Управленческий учет по методу ABC в оптовой торговле // Актуальные вопросы современной экономики. 2018. № 4. С. 283-287.

12. Волкова, О. Н. Управленческий учет : учебник и практикум для бакалавриата и специалитета / О. Н. Волкова. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 461 с. — Режим доступа : [www.biblio-online.ru/book/upravlencheskiy-uchet-431437](http://www.biblio-online.ru/book/upravlencheskiy-uchet-431437)

13. Ивашикевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет // СПС Консультант плюс — Режим доступа: — [www.consultant.ru/](http://www.consultant.ru/)

14. Каверина, О. Д. Управленческий учет : учебник и практикум для бакалавриата и специалитета / О. Д. Каверина. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 389 с. — Режим доступа: [www.biblio-online.ru/book/upravlencheskiy-uchet-431429](http://www.biblio-online.ru/book/upravlencheskiy-uchet-431429)

15. Чая, В. Т. Управленческий учет : учебник и практикум для бакалавриата и специалитета / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина. — Москва : Издательство Юрайт, 2019. — 332 с. — Режим доступа : [www.biblio-online.ru/book/upravlencheskiy-uchet-431428](http://www.biblio-online.ru/book/upravlencheskiy-uchet-431428)

16. Официальный сайт ПАО «Варяг» [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://www.varyag.ru/>. (Дата обращения: 17.05.2019).

17. Наумова А.В. Баскова М.А. Применение позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в ООО «Харовсклеспром» // Сборник научных трудов по материалам Всероссийской очно-заочной научно-практической конференции с международным участием «Состояние и перспективы развития учета, анализа и аудита на современном этапе» ФГБОУ ВПО «Ярославская ГСХА». 2015. — С. 148-153.

18. Терентьева Т.В. Подготовка информации для управления предпринимательскими структурами // Проблемы современной экономики. 2010. № 2. С. 218-222.

19. Terenteva T.V., Konvisarova E.V., Levchenko T.A., Borovitskaya M.V. Theoretical and methodical approaches for control introduction in the management system of industrial organization // Amazonia Investiga. 2018. Т. 7. № 14. С. 50-60.

20. Бердникова Л.Ф. К вопросу о теоретических основах построения учета и внутреннего аудита в торговой организации // Балканско научно обозрение. 2017. № 1. С. 36-39.

21. Луговкина О.А. Экономическая безопасность организации как элемент бухгалтерского и управленческого учета // Гуманитарни Балкански изследвания. 2017. № 1. С. 30-34.

22. Шнайдер В.В., Данилов А.П., Чапурина Е.В. Инструменты мониторинга устойчивого развития экономических субъектов // Научен вектор на Балканите. 2017. № 1. С. 48-49.

23. Конвисарова Е.В. Стандартизация российского управленческого учета для развития международных экономических отношений // В сборнике: Национальное гуманитарное знание. Сборник научных статей. Под общей редакцией В.А. Козловой. Ростов-на-Дону, 2019. С. 25-27.

Статья поступила в редакцию 27.07.2019

Статья принята к публикации 27.08.2019