

ЭВОЛЮЦИЯ ПЛАНА СЧЕТОВ В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТЫ

Е. А. Шароватова

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
e-mail: esharovatova@mail.ru

Аннотация. Единоеобразие подходов со стороны собственников и инвесторов к стратегической оценке результатов деятельности экономических субъектов обязывает законодателей выставлять определенные требования к инструментам формирования учетно-отчетной информации в таких субъектах. К таковым инструментам по праву относится план счетов бухгалтерского учета, который позволяет трансформировать аналитическую информацию об экономической деятельности в бухгалтерскую отчетность. При этом план счетов призван обеспечить не только стратегию управления субъектом, но и тактику управленческих действий. Тем не менее, со стороны законодателей такая ориентированность плана счетов сегодня не обеспечена какими-либо рекомендациями.

В этой связи в статье поставлена цель проанализировать эволюцию национальных планов счетов бухгалтерского учета в отношении учета затрат с целью выявления актуальных проблем, которые препятствуют использованию плана счетов для нужд управленческой деятельности. Теоретической и методологической основой исследования в статье стали законодательно утвержденные планы счетов в различных исторические периоды. Используя такие общенаучные методы, как анализ и синтез, а также диалектический и логический подходы к структуре планов счетов, в статье обоснована необходимость расширения ресурса современного плана счетов для усиления управленческих возможностей бизнеса.

В статье обобщена динамика изменений счетов по учету затрат в планах счетов и причины таких изменений. Был сделан вывод о том, что стремление государства унифицировать информацию о затратах и технологию калькулирования привели к единообразной ориентированности хозяйствующих субъектов на использование тех счетов, которые были законодательно рекомендованы в планах счетов. Проанализированы последствия такого подхода, заключающиеся в ограничении возможности определить влияние участников бизнеса на прибыль экономического субъекта. Несмотря на обновленный в условиях рыночной экономики план счетов, в работе акцентировано внимание на его новых возможностях для управления затратами. В этой связи обоснована возможность с помощью действующего плана счетов выйти за пределы исторически сложившихся методик учета затрат и развить приемы управленческого учета. В качестве рекомендаций предложен компонент рабочего плана счетов по управленческому учету затрат, который может быть использован в прикладном администрировании бизнеса как приложение к учетной политике.

Ключевые слова: план счетов, методология, бухгалтерский учет, управленческий учет, затраты, управление.

Для цитирования: Шароватова Е. А. Эволюция плана счетов в российской практике: бухгалтерский и управленческий аспекты // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2022. – № 6. – С. 40–52, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-6-40>.

EVOLUTION OF THE CHART OF ACCOUNTS RUSSIAN PRACTICE: ACCOUNTING AND MANAGEMENT ASPECTS

E. A. Sharovatova

Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don, Russia
e-mail: esharovatova@mail.ru

Abstract. The uniformity of approaches on the part of owners and investors to the strategic assessment of the results of the activities of economic entities obliges legislators to set certain requirements for the tools for the formation of accounting and reporting information in such entities. Such tools rightfully include the accounting chart of accounts, which allows you to transform analytical information about economic activity into accounting statements. At the same time, the chart of accounts is designed to provide not only the management strategy of the entity, but also the tactics of management actions. Nevertheless, on the part of legislators, such an orientation of the chart of accounts is not provided with any recommendations today.

In this regard, the article aims to analyze the evolution of national accounting plans of accounts in relation to cost accounting in order to identify current problems that hinder the use of the chart of accounts for the needs of management activities. The theoretical and methodological basis of the research in the article is the legally approved account plans in various historical periods. Using such general scientific methods as analysis and synthesis, as well as dialectical and logical approaches to the structure of the charts of accounts, the article substantiates the need to expand the resource of the modern chart of accounts to strengthen the management capabilities of the business.

The article summarizes the dynamics of changes in the cost accounting accounts in the account plans and the reasons for such changes. It was concluded that the state's desire to unify cost information and calculation technology led to a uniform orientation of economic entities to use those accounts that were legally recommended in the plans of accounts. The consequences of this approach are analyzed, which consist in limiting the ability to determine the impact of business participants on the profit of an economic entity. Despite the updated chart of accounts in a market economy, the work focuses on its new capabilities for cost management. In this regard, the possibility of using the current chart of accounts to go beyond the historically established methods of cost accounting and develop management accounting techniques is justified. As recommendations, a component of the working chart of accounts for managerial cost accounting is proposed, which can be used in applied business administration as an application to accounting policy.

Key words: chart of accounts, methodology, accounting, management accounting, costs, management.

Cite as: Sharovatova, E. A. (2022) [Evolution of the chart of accounts Russian practice: accounting and management aspects]. *Intellect. Innovacii. Investicii* [Intellect. Innovations. Investments]. Vol. 6, pp. 40–52, <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-6-40>.

Введение

Производительная сила экономики любой страны опирается на законодательно регулируемую модель ее информационного обеспечения, культивируя и продвигая национальные принципы бухгалтерского учета, способные обеспечить формирование отчетности по единообразию ее восприятия фискальными органами, собственниками, инвесторами. Именно по этой причине оценка деятельности хозяйствующих субъектов в отраслевых результатах национальной экономики основывается на единых подходах к трансформации экономических показателей в бухгалтерскую отчетность. Способствует такой трансформации универсальный экономический инструмент – план счетов бухгалтерского учета (chart of accounts). В настоящем исследовании речь идет о плане счетов в коммерческой сфере управления. Отечественное планирование структуризации средств хозяйствующего субъекта в форме плана счетов представляет собой систематизированную группировку указанных средств по их виду и размещению, а также по источникам образования в разрезе укрупненных объектов учета.

План счетов бухгалтерского учета играет исключительную роль в экономике любой страны. Такая исключительность оправдана, во-первых, направленностью на использование единых принципов учета, а во-вторых, возможностью использовать инструменты экономического инжиниринга для моделирования будущих результатов бизнес-сегментов. Однако, если первый фактор сегодня обеспечен приоритетностью государства в структурировании подходов к группировке средств и источ-

ников в плане счетов, то второй – не обеспечен систематизированным подходом к разукрупнению плана счетов для использования в моделировании управленческой информации. И если в годы централизованного управления жесткая структуризация плана счетов была оправдана безальтернативным подходом к группировке средств и источников, то национальная интеграция учета в сферу рыночной экономики выдвигает проблему построения интегрированного плана счетов управленческого учета, которая сегодня еще не имеет концептуального решения. При этом план счетов, имея достаточно богатую и давнюю историю эволюционного развития, доказал изменчивость своей размерности в зависимости от этапов экономического развития страны.

Еще с момента утверждения первого национального плана счетов (1925 г.) явным стало стремление подчинить учетный механизм интересам законодателей. По мере развития общественно-политических отношений в методологию управления воплощались новые идеи, в связи с чем требовалось обновление правил учета, особенно в рамках методологии учета затрат. В ее основу через план счетов закладывалась конкретная архитектура затратных счетов, дающая видение прямых и косвенных затрат, связанных и не связанных с производством затрат, затрат вспомогательного или обслуживающего назначения. Можно согласиться с выводом Ковалева В. В., что план счетов «не только повышает обозримость счетов, но и в значительной степени определяет логику учета, ... объясняет логику формирования основных отчетных форм»¹ [с. 409].

¹ Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. – М.: Проспект: КНОРУС, – 2010. – 768 с.

Постановка проблемы

Однако на фоне запросов текущего времени возникла не только обязательность в применении рекомендованной структуры затрат, но и потребность в детализации затрат для целей контроля и управления на местах их возникновения. И здесь, в силу разнообразия отраслевых особенностей производства, возникали определенные трудности. Систематическое обновление планов счетов не решало проблему усиления управленческих потребностей в отношении издержек предприятия, несмотря на массовый выход в послевоенные годы рекомендаций для различных отраслей промышленности по учету затрат и калькулированию себестоимости продуктов. Указанные рекомендации раскрывали особенности производственного учета в конкретной отрасли, влияние технологий на структуру затрат, группировку основной и побочной продукции, но не способствовали главному – возможности конструировать управленческие модели, способствующие достижению плановых показателей в доперестроечные годы, и достижению целевой прибыли – в рыночных условиях.

В результате абсолютная истинность информации о затратах, сформированных в соответствии с актуальным планом счетов, сталкивалась с весьма относительной моделью управления этими затратами. Трудно переоценить значение такой модели для развития воспроизводственных отношений. Указанное позволило выделить в целом проблему поиска компромисса между абсолютной и относительной ценностью плана счетов (в части затратных счетов), решение которой опирается на методологию учета затрат. В частности же проблема заключается в определении унифицированного подхода к расширению плана счетов в части модуля счетов по учету затрат. В связи с тем, что вариативность целей управления прибылью требует использования множества группированных признаков в отношении затрат, в основу решения проблемы может быть положен фактор многовекторности учета. Для решения проблемы явным становится поиск компромисса между универсальностью рекомендованного государством плана счетов и его унифицированным вариантом для дальнейшей индивидуализации в бизнес-управлении. Не последняя роль здесь отводится подсистеме управленческого учета.

Обсуждения

Интерес к поиску компромисса оправдан развитием методик учета затрат и калькулирования себестоимости, к которым в разные исторические периоды проявили российские исследователи. Однако, если в первой половине XX века такие авторы, как

Блатов Н. А. [4], Галаган А. М. [5], Гальперин Я. М. [6], Помазков Н. С. [17], Рудановский А. П. [18] и др. обосновали учет затрат и калькулирование в качестве взаимосвязанных составляющих учетной методологии, то во второй половине XX века такие авторы, как Басманов И. А. [2], Гильде Э. К. [7], Ивашкевич В. Б. [11], Ковалев А. Е. [12], Кольвах О. И. [13], Соколов Я. В. [19], Шапошников А. А. [22] и др. пошли дальше и в рамках такой методологии стали продвигать идею моделирования затрат в зависимости от различных факторов. Это не могло не повлиять на эволюцию плана счетов.

Анализируя историю развития учета, Соколов Я. В. отводит особую роль одному из основателей идеи моделирования затрат, а именно Э. К. Гильде, указывая, что «суть этого подхода заключается в том, что схемы учета затрат проектировались не на отрасль промышленности, а на технологический тип производства, в результате создавались условия для формирования единой схемы учета затрат вне связи с отраслевыми разрезами. Надо отметить, что когда Гильде начал свои исследования, в стране действовало 58 отраслевых инструкций, из них только по машиностроению – 12. Систематизация и замена этого множества методологических положений была его огромной заслугой» [19, с. 216–217].

Идею моделирования в своих трудах продолжил наш современник Ивашкевич В. Б. Развивая учетную терминологию, он обосновывал эффективность ведения учета затрат по центрам финансовой ответственности, указывая, что «центр ответственности представляет собой область деятельности наделенного правами и обязанностями руководителя определенного уровня управления. ... Внутри центров ответственности учет затрат дифференцируется по местам их формирования» [11, с. 85]. Перспективность идеи развития многовекторного учета затрат подтверждают в своих изданиях такие ученые-экономисты, как Вахрушина М. А.², Фофанов В. А. [20], Юрьева Л. В., Долженкова Е. В., Казакова М. А. [23]. Именно такой рациональный подход к учету затрат заложен в действующем сегодня плане счетов бухгалтерского учета. Проецируя учетные приемы в качестве обеспечительных мер по управлению бизнесом, все авторы возлагают ответственность на способы систематизации аналитической информации о прибылеобразующих показателях не только в интересах формирования бухгалтерской отчетности, но и в интересах бизнеса. Поскольку интересы бизнеса достаточно многогранны, то возникает потребность выбора и обоснования признака группировки информации с позиций коммерческого интереса.

² Вахрушина М. А. Управленческий учет для менеджеров: учебник / М.А. Вахрушина. — М.: Кнорус, 2018. — 320 с.

Переломный период в изменении интересов пользователей, удовлетворяемых с привлечением ресурса плана счетов, был также выделен зарубежными авторами. Но эффект переломного периода, по мнению известного французского ученого-экономиста Ж. Ришара, изложенного в своем издании «Бухгалтерский учет: теория и практика»³, уходит своими корнями еще в XIV век, когда простая камеральная бухгалтерия о перемещении денежных средств стала недостаточной для «измерения финансового равновесия предприятия». В результате чего «камеральная бухгалтерия постепенно уступает место статическим и динамическим моделям двойной (патримональной) бухгалтерии»⁴ [с. 40], а «если же администратор стремится получить прибыль, то в этом случае решающее значение имеют различные варианты двойной бухгалтерии»⁵ [с. 149].

Исследуя проблемы американского менеджмента в управлении коммерческой прибылью, авторы Грейсон Дж. К. мл., О-Делл К. в своем труде «Американский менеджмент на пороге XXI века» своеобразно, но напрямую указывали на вызовы новизны систем учета реагировать на вызовы новых условий производств: «Пытаться в XX веке принимать решения, основанные на принципах учета XVIII в., – это все равно, что управлять машиной с выжатым ручным тормозом» [8, с. 188]. Основной акцент в изучении проблем учета авторы связывают с тем, что «большинство данных собирается для составления финансовых отчетов, а не для контроля и корректировки производственной деятельности» [8, с. 192].

Вступление России в фазу рыночной экономики подтвердило потребность развивать производственный учет, а в этой связи – совершенствовать план счетов бухгалтерского учета. В исследованиях ряда авторов прослеживается уверенность в особой роли плана счетов именно в условиях агрессивной внешней среды, ее риска и неопределенности. Это предъявляет особые требования к структуре плана счетов, нацеливая на расширенное применение методологии учета в отношении стратегии формирования добавленной стоимости. Тем не менее, такие авторы, как Кузин Т. А. и Луцкевич О. В., обобщая роль плана счетов в современном управлении, делают вывод о том, что современная структура плана счетов по своей сути коррелирует с методикой финансового учета и механизмом формирования бухгалтерской отчетности, а это, в свою очередь, затрудняет его проецирование на обороты формирования добавленной стоимости по многофактор-

ному признаку [14]. При этом добавляют, что архитектура современного плана счетов «не свободна от логических недостатков, т.к. выдержать все процессы кругооборота средств при построении плана счетов практически невозможно» [14, с. 340]. Конкретным является вывод в этом направлении Одинцовой Т. М. о том, что «в Российской Федерации используется План счетов бухгалтерского учета, концепция построения которого была заложена еще во времена социалистической модели хозяйствования» [16, с. 58].

Минимизировать такие недостатки в действующем плане счетов, на наш взгляд, способна модульная структура счетов, обеспечивающая стратегию получения релевантной для управления прибылью информации и реализуемая через систему управленческого учета. В нашем исследовании речь идет о затратных счетах, сосредоточенных в разделе III «Затраты на производство», который можно назвать первым информационным модулем в плане счетов для целей синтетического учета. Создание второго модуля счетов с унифицированным подходом к разработке его структуры, на наш взгляд, позволит направить бизнес-структуры на путь разукрупнения синтетической информации и формирования эффективного рабочего плана счетов. Но это уже будет третьим информационным модулем.

Наличие множества различных бизнес-процессов и иных объектов управления зачастую затрудняет выбор многоуровневой структуры объектов для учета затрат, выстраивание их соподчиненности и реализации управленческого интереса к затратам посредством рабочего плана счетов. Удовлетворению такого интереса может способствовать многовекторная группировка одной и той же информации о затратах в системе управленческого учета на основе структурированного для этих целей плана счетов. Подтверждает такую позицию Зимакова Л. А. и А. В. Ковалевская, обосновавшая целесообразность методики построения структурированного плана счетов для многократного обобщения одной и той же информации в рамках отдельной организации [9]. Также можно согласиться с мнением ранее указанного автора Одинцовой Т. М., о том, что «в архитектуре плана счетов логично использовать модульный подход и говорить о содержательных модулях, выделение которых может влиять и не влиять на структуризацию плана» [16, с. 61]. Именно по этой причине упомянутый фактор многовекторности учета сыграл

³ Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика; пер. с фр. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, – 2000. – 160 с.

⁴ Там же.

⁵ Там же.

не последнюю роль в продвижении современного формата двухуровневого плана счетов в разделе III «Затраты на производство», что позволяет, как отмечает Агеева О. А. «поставлять информацию для управленческого учета и анализа бизнеса» [1, с. 116]. Тем не менее, до сих пор не имеется единого мнения об унифицированном (типовом) подходе к расширению структуры счетов по учету затрат, который был бы взят за основу при формировании рабочего плана счетов. Ключевым при выборе унифицированного подхода к счетам по учету затрат является ресурс калькуляционного учета, который эволюционировал с момента введения первого плана счетов бухгалтерского учета.

Результаты исследования

Обобщая труды российских авторов и их стремления развить методологию учета затрат и взаимосвязанную с ней калькуляционную технологию, формируются два разнонаправленных фактора в эволюции плана счетов бухгалтерского учета – внешний и внутренний. С одной стороны, предпочтение отдается единой методологии учета затрат, для чего в план счетов введен типовый набор счетов для целей детализации затрат (основное производство, вспомогательное производство, общепроизводственное производство и пр.), при том, что в бухгалтерской отчетности отражаются расходы, ориентируемые на обобщенную группировку элементов затрат. В итоге были унифицированы подходы к группировке и статей и элементов затрат. Такая типизация обусловлена внешним фактором, когда возрастает роль государства в администрировании учета и отчетности.

С другой стороны, – стали продвигаться идеи об эффективности ведения учета затрат в разрезе различных аналитических объектов – товарных групп, центров ответственности и мест возникновения затрат, что предполагает использование счетов второго и даже третьего порядка. Безусловно, такие предпочтения обусловлены внутренним фактором, т. е. управленческой потребностью самих организаций. Стоит отметить, что сегодня информационные аналитические признаки однозначно трактуются

как ресурс управленческого учета. Однако во второй половине XX века ограниченными были средства автоматизации для ведения многовекторного учета затрат, подконтрольными были все манипуляции в архитектуре учета, что было сдерживающим фактором в развитии перспективных приемов производственного (управленческого) учета.

Таким образом, единые планы счетов бухгалтерского учета, которые в среднем обновлялись каждые 5–10 лет, являлись обязательными для хозяйствующих субъектов и не предлагали варианты расширения затратных счетов в разрезе многообъектного учета затрат с позиций управленческих перспектив. Тем не менее, преследуя задачу оперативного контроля издержек, предприятия налаживали аналитический учет затрат в местах их первичного возникновения и по товарным группам. Такая ситуация продолжалась вплоть до конца XX века, когда начала набирать обороты рыночная экономика, требующая кардинальных изменений в методиках учета затрат.

В свою очередь, это не могло не затронуть группировку счетов, предназначенных для учета затрат. На первый план стали выдвигаться методики расчета себестоимости различных объектов, таких как центры затрат, центры финансовой ответственности, в отношении управленческих расходов – функции (как носители затрат). В бизнесе требовалась свобода выбора объектов учета, калькуляционных единиц к ним, новых методик расчета финансового результата. План счетов с жесткой структурой статей затрат стал сдерживающим фактором для рыночных отношений, что не могло не сказаться на формате его очередного изменения.

В результате эволюция планов счетов стала зависимой, в том числе, от требований коммерческой среды, от понимания многофункциональности калькуляционной концепции в рамках производственного учета. Стимулы и риски внешней среды не могли не влиять на изменение плана счетов. В таблице 1 систематизированы такие изменения XX века в динамике и выделены особенности структуры счетов для учета затрат в каждом периоде действия плана счетов.

Таблица 1. Планы счетов бухгалтерского учета в национальной экономике⁶

Год введения	План счетов	Особенности счетов для учета затрат
1925 г.	Сформирован первый типовый план счетов бухгалтерского учета, цель которого – упорядочить текущий учет затрат на производство	Детализированы счета материалов, что раскрывало материальную часть себестоимости; Представлен набор счетов для учета затрат промышленных предприятий, производящих сельскохозяйственную технику, энергостанций и пр.

⁶ Составлен автором на основании: Беккер Р. В., Савельева Н. А. История и перспективы развития плана счетов в России // Актуальные вопросы экономических наук. – 2016. – № 49. – С. 120–127. Электронный ресурс: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-i-perspektivy-razvitiya-plana-schetov-v-rossii/viewer> (дата обращения 20.07.2022). EDN: WDOLDV.

Продолжение таблицы № 1

Год введения	План счетов	Особенности счетов для учета затрат
с 1926 г.	Обновление типовой номенклатуры счетов текущего учета и создание на его основе первой типовой схемы корреспонденции счетов	Расширены счета учета затрат для расчета себестоимости, введены собирательно-распределительные счета. Для учета разницы между фактической себестоимостью и условной ценой включен счет «Выпуск готовых изделий и полуфабрикатов»; Введены калькуляционные статьи затрат для учета затрат основного производства, вспомогательного и обслуживающего производств, а также затрат подсобных производств и хозяйств
с 1933 г.	Обновление ранее утвержденного плана счетов. Начался период создания отраслевых планов счетов. К 1941 году каждый наркомат издал свои планы счетов и руководства к ним	Увеличено количество затрат, включаемых в себестоимость: основная и дополнительная зарплата, начисления на зарплату, оплата сторонних лиц, расходы на охрану труда, вербовка рабочих, текущий ремонт, амортизационные отчисления, расходы по рационализации, цеховые расходы, специальные расходы, общезаводские расходы Уточнен перечень расходов за счет прибыли организаций.
с 1941 г.	За счет исключения множественных различий между отраслевыми планами счетов сформирован типовой унифицированный план счетов учета основной деятельности	Уменьшено количество счетов первого и второго порядка, а также собирательно-распределительных счетов, в связи с чем был упрощен синтетический учет затрат
с 1950 г.	План счетов был адаптирован под журнально-ордерную форму счетоводства, что сделало целесообразным сокращение количества синтетических счетов	Исключены счета «Текущий ремонт», «Заготовление и приобретение материалов», счета разниц в оценке готовой продукции; объединены в один счет все счета реализации; Однако план счетов отличался своей громоздкостью: действовало – 126 синтетических счетов, 77 субсчетов к ним.
с 1955 г.	Разработан типовой план счетов для основной деятельности государственных промышленных предприятий	Устранено разногласие между развернутым планом счетов 1940 г. и кратким планом счетов 1949 г. Действовали краткие планы счетов отдельно для промышленности, логистических организаций, строительных организаций, транспорта, сельского хозяйства.
с 1960 г.	Утвержден план счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения ⁷	Утратившие силу сокращенные планы счетов для предприятий различных отраслей деятельности, введенных в 1956 г., были заменены подходом с едиными счетами учета затрат основного и вспомогательного производства, расходов на брак, цеховые и общезаводские расходы, накладные расходы, расходы на эксплуатацию машин, а также расходы непромышленных производств
с 1969 г.	Утвержден план счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности организаций ⁸	Введен уточненный единый план счетов, в котором увеличено количество синтетических счетов с 69 до 82 счетов
с 1986 г.	Утвержден план счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций ⁹	К уже имеющимся счетам учета затрат на отдельном счете выделены расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (до этого учитывался в составе цеховых расходов)
с 1992 г.	Утвержден план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий ¹⁰	Из утвержденных ранее счетов для учета затрат исключен счет для учета расходов на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. Такие расходы стали учитываться в составе общепроизводственных расходов (ранее как цеховые расходы) Группировка счетов для учета затрат в плане счетов стала обязательной для соблюдения организациями вне зависимости от формы собственности (Кредитные и бюджетные организации использовали свои отраслевые планы счетов)

⁷ Письмо от 28.09.1959 г. № 295 МФ СССР «О плане счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения». Электронный ресурс: http://www.libussr.ru/doc_ussr/usr_5449.htm (дата обращения: 20.07.2022).

⁸ Письмо МФ СССР от 30.05.1968 г. № 130 «О плане счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций».

⁹ Письмо от 28.03.1985 г. № 40 МФ СССР «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета» производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций. Электронный ресурс: <http://consultant.parus.ua/?doc=00D6L7629C> (дата обращения: 20.07.2022).

¹⁰ Приказ МФ СССР от 01.11.1991 г. № 56 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий» Электронный ресурс: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12504/ (дата обращения: 20.07.2022).

Продолжение таблицы № 1

Год введения	План счетов	Особенности счетов для учета затрат
с 2001 г.	Обновлен план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций ¹¹	План счетов ориентирован на международную практику учета, обеспечив возможность ведения финансового, налогового и управленческого учета. Введены два блока затратных счетов, что способствует пониманию того, как в системном режиме (с помощью счетов и двойной записи) на регулярной основе можно обеспечить учет затрат в двух информационных модулях: финансового и управленческого учета

Как видно из данных таблицы 1, выявляется некоторая закономерность в развитии планов счетов бухгалтерского учета затрат. В большей степени это связано со стремлением унифицировать информацию о затратах, имеющих значение для расчета себестоимости объектов продаж. С момента создания первого плана счетов (1925 г.) и вплоть до конца 40-х годов наблюдалась тенденция расширения затратных счетов, что было обусловлено стремлением регламентировать отраслевой учет. Так, например, в связи с «разукрупнением промышленных наркоматов в период с 1932 по 1940 годы создаются отраслевые планы счетов. К 1941 году в стране существовал 21 промышленный наркомат, каждый вводил свои планы, вносившие различия в постановку учета в отраслях промышленности» [3, с. 123]. И лишь с 50-х годов наблюдается тенденция к устранению разногласий между отраслевыми счетами, а с 1960 г. начал действовать единый план счетов с жестким набором затратных счетов. Анализируя период с 1950 г., Соколов Я. В. еще в 2006 г. в своем труде «История бухгалтерского учета» подчеркивает: «В целом меняется природа счетов, счета перестают отражать довольно точные юридические явления и начинают концентрировать движение информации. На этом этапе было осознано, что учет ведется в интересах различных групп, участвующих в хозяйственных процессах, и единый бухгалтерский учет предстает в различных видах: налоговый учет ..., финансовый учет ..., управленческий учет ...»¹² [19, с. 11].

Вплоть до конца XX века происходили точечные изменения в затратных счетах и их названиях (1969 г., 1986 г., 1992 г.), что было несущественным для методики учета затрат и расчета себестоимости. Кроме того, объединяющим фактором для этих планов счетов было стремление удовлетворить, в первую очередь, интересы фискальных органов, что отвечало требованиям того периода. Тем не менее, отраслевые различия промышленных предприятий не могли не способствовать продвижению различных

подходов к технологиям калькулирования, которые различались аналитическими объектами учета, набором статей затрат, калькулируемыми единицами, но практически не отличались приемами синтетического учета.

Таким образом, юридическая и экономическая интерпретация учета на рубеже XIX и XX веков оказывали свое воздействие на структуру планов счетов бухгалтерского учета затрат. Типизация затратных счетов стала оправданной в силу стремления унифицировать технологический расчет себестоимости и прийти к единообразному формированию бухгалтерской отчетности.

С началом рыночных отношений более требовательными к бухгалтерской отчетности стали интересы собственников и инвесторов. Заинтересованность российской экономики в выходе на внешний рынок товаров и услуг, стремление привлечь инвесторов в российский бизнес позволили принять в разработку опыт международной практики в отношении стандартов учета и отчетности. На этом фоне массовыми стали дискуссии о релевантности учетно-аналитической информации для управления прибылью, доступными методами и практики международного опыта организации управленческого учета, учетная терминология пополнилась новыми категориями, доступные IT-технологии усилили возможность трансформации учетного ресурса для различных пользователей. Все это привело к кардинальному обновлению плана счетов не только с экономических, но и юридических позиций.

Действующий ныне план счетов 2000 г. уже носит рекомендательный характер (обязательными остаются шифры синтетических счетов), позволяя организациям выбирать свой вариант рабочего плана счетов, исходя из отраслевой особенности и управленческой потребности. Как известно, ключевой для этого плана счетов стала возможность ведения затрат в двух информационных модулях: модуле финансового учета, приемы которого зафик-

¹¹ Приказ МФ РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» Электронный ресурс: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 20.07.2022).

¹² Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Финансы и статистика, 2006, 288 с.

сированы в действующих ФСБУ, и модуле управленческого учета, способы которого оговариваются в корпоративном стандарте, например, в учетной политике по управленческому учету. Она включает в себя набор методик получения и перегруппировки первичной информации финансового учета в зависимости от управленческих приоритетов и, что не менее важно, знаний топ-менеджеров о возможностях управленческого учета.

К сожалению, до настоящего времени законодательно не систематизирована и не представлена на уровне методических рекомендаций техника использования двухкруговой системы учета затрат, когда речь идет об использовании счетов 20–29 и счетов 30–39, предназначенных для учета затрат в управленческом и финансовом учете. И здесь не столь важно, какие шифры счетов предлагает бизнесу законодатель, сколько важно понимание прикладной реализации двух информационных модулей, а также «дорожная карта» настройки управленческой учетной политики по использованию субсчетов второго и третьего порядка в условиях многовекторного учета затрат. При этом, многовекторность учета может быть реализована не только с помощью двухкруговой системы счетов, которые могут «работать» автономно друг от друга. Стоит отметить, что в профессиональной литературе двухкруговая система учета затрат получила поддержку с позиций ее прикладного применения^{13, 14}.

Такой же по эффективности может быть и вариант взаимосвязи счетов финансового и управленческого учета (без сч. 30–39), когда речь идет лишь о количестве аналитических счетов по учету затрат к синтетическим счетам 20–29 и различной степени доступности внешних и внутренних пользователей к синтетической и аналитической информации. Однако отсутствие соответствующих профессиональных рекомендаций и обоснования управленческой ценности действующего плана счетов делает уязвимым малый и средний бизнес, который зачастую не готов к восприятию новаций в сфере учета и управления. Усугубляет ситуацию в малом предпринимательстве зачастую ограничение финансовых средств на обучающие программы.

Хотелось бы отметить, что интерес к приемам управленческого учета проявляется сегодня не только в бизнес-среде, но и в высшей школе при подготовке профессиональных экономистов. Подтверждением тому стал Круглый стол на тему «Со-

вершенствование законодательства в сфере бухгалтерского учета», который проходил 5 мая 2022 г. в г. Ростове-на-Дону и был организован Законодательным собранием Ростовской области с представителем Государственной думы РФ, высшей школы, профессиональных сообществ бухгалтеров и аудиторов, а также с представителями предпринимательской деятельности.

В ходе обсуждения назревших изменений в российском законодательстве о бухгалтерском учете представители крупного и среднего бизнеса, а также высшей школы подтвердили интерес к управленческому учету, которому никак не уделяется внимание на уровне законодателей. В рамках этого, на Круглом столе было отмечено, что в Законе 402-ФЗ присутствуют требования и принципы учета, исполнение которых ориентировано, в том числе, на знание технологии управленческого учета. Так, в п. 1 ст. 13 «Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности» указано, что «бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений»¹⁵. Бесспорна ценность синтетических данных бухгалтерской отчетности для принятия стратегических решений, но не менее, если не более, ценна информация управленческого учета для оценки рентабельности отдельных бизнес-сегментов, оценки профессиональной пригодности топ-менеджеров (как руководителей центров ответственности), для выбора наиболее прибыльной структуры продаж и пр. Однако эти и другие вопросы до сих пор не стали объектом систематизации в унифицированных рекомендациях, бесспорно важных для предпринимательской среды.

Кроме того, косвенно установка на принципы, исполнение которых основано на знании управленческого учета, заложена в п. 1) ст. 20 того же Закона 402-ФЗ, в котором указано, что регулирование бухгалтерского учета требует соблюдения принципа: «соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета»¹⁶. Современные массовые исследования ученых и практиков в сфере учета как раз и подтверждают востребован-

¹³ Полубелова М. В. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2017. – 112 с.

¹⁴ Черемисина С. В., Тюленева Н. А., Земцов А. А. Бухгалтерский и налоговый учет / под ред. проф. А. А. Земцова. – Томск: Издательский Дом Томского государственного университета, 2014. – 588 с.

¹⁵ Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ Электронный ресурс: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 20.07.2022).

¹⁶ Там же.

ность подсистемы управленческого учета для ее прикладного использования. Однако, как было указано ранее, российский предприниматель не имеет систематизированной информации о тех возможностях, которые могут быть использованы специалистами в области управленческого учета, в т. ч. с привлечением ресурса действующего плана счетов.

В свете затронутых на Круглом столе вопросов была подтверждена целесообразность выхода профессионального стандарта по управленческому учету «Специалист по управленческому учету»¹⁷, проект которого уже подготовлен¹⁸ и который нацелен на раскрытие трудовых функций по учетно-информационному обеспечению процессов управления в коммерческой деятельности, которые выходят за пределы знаний, напрямую заложенных в основу Закона о бухгалтерском учете и важных для поддержки конкурентоспособности бизнеса.

По сути, управление бизнес-сегментами сегодня – это индивидуальный подход менеджеров к выбору объектов управленческого учета через расширение рабочего плана счетов. Безусловно, началом для выбора может быть тот набор синтетических счетов, которые предусмотрены в действующем плане счетов – это счета 20–29. В нашем исследовании они отнесены к счетам первого информационного модуля. В качестве второго информационного модуля в архитектуре плана счетов, на наш взгляд, целесообразно включить унифицированный набор счетов, которые могут быть применимы в любой отрасли, при любой сложности производства и при любой соподчиненности служб. В условиях отсутствия типового набора инструментов управленческого учета и до сих пор не утвержденного стандарта для данной сферы профессиональной деятельности и, зачастую, недостаточным объемом знаний по управленческому учету у менеджеров малого и среднего бизнеса, второй информационный модуль станет унифицированным примером расширения рабочего плана счетов и настройки программного продукта по управленческому учету. Второй модуль призван дать возможность менеджерам взять старт для декомпозиции затрат. В этой связи архитектура второго информационного модуля, по мнению автора, включает более распространенные в производственном учете такие объекты, как сегменты деятельности, продуктовые группы, технологические процессы, места возникновения затрат, центры ответственности.

Наконец, каждое предприятие имеет свои индивидуальные особенности построения производственного учета, которые объясняются фактором отраслевой принадлежности субъекта, индивиду-

альным набором производственных технологических процессов внутри субъекта, особенностями структуры соподчиненности бизнес-подразделений (влияет на структурность мест возникновения затрат) и даже знаниевыми компетенциями управленцев (влияет на структурность центров ответственности), что в совокупности формирует индивидуальный набор корпоративных объектов управленческого учета. Именно этот набор реализуется через рабочий план счетов, где каждому объекту управленческого учета присваивается свой аналитический признак, а вся совокупность отнесена нами к третьему информационному модулю. В этой связи можно выделить типовые аналитические признаки для многовекторного учета затрат в виде расширения ряда счетов раздела III «Затраты на производство», способных стать неким ключом к принятию управленческих решений (таблица 2).

Указанный в таблице 2 подход к структуризации затрат в виде аналитических субконто может варьироваться менеджментом конкретной организации в рамках третьего информационного модуля, реализуемого в рабочем плане счетов конкретной организации. Конструкция аналитических счетов избирается в зависимости от перспектив управления, от соподчиненности подразделений в структуре управления, от объемности хозяйственной деятельности, что предусматривается в учетной политике по управленческому учету и станет основой для выбора настроек программного продукта. Например, если отсутствует разнообразие сегментов деятельности и производство нацелено на один его вид, то аналитические признаки в виде субсчетов второго и более порядка будут начинаться с детализации самого производства: группы производимых продуктов → места возникновения затрат → технологический процесс (или иное по необходимости). Делимость зависит от особенностей производства и предпочтений в управлении издержками. В результате каждая компания из предложенного типового набора объектов управленческого учета второго модуля выстраивает для себя соответствующую задачам управления структуру. При этом финансовый учет выстраивается в соответствии с учетной политикой по бухгалтерскому учету.

Стоит отметить, что при отсутствии унифицированного подхода к «разукрупнению» плана счетов, отечественный бизнес по-разному подходит к решению этой задачи. Доказательством тому стало исследование ряда авторов по анализу использования «контрольно-учетных точек» в таких субъектах крупного бизнеса, как ОАО «Балтика», ООО «Мо-

¹⁷ Электронный ресурс: <https://asprof.ru/site/public/elfinder/img/spec%20po%20uu.pdf> (дата обращения: 20.07.2022).

¹⁸ Электронный ресурс: <http://www.fa.ru/org/dep/uaa/News/2019-12-25-25.12.2019.aspx> (дата обращения: 20.07.2022).

странгаз», ООО «Надымгазпром», ОАО «Белгородэнерго», и др. [10]. Изученные авторами корпоративные планы счетов включают тысячи таких учетных точек, преследуя цель расшифровывать множество релевантной для прибыли информации. Специфика сельскохозяйственного производства привносит свои особенности в детализации счетов для целей управления затратами. Отраслевые разработки в этом направлении представлены авторами

в сфере АПК [15, 21], что подтверждает в целом интерес к данной теме исследования. При этом все авторы максимально сосредоточены на корпоративном расширении счетов управленческого учета, которые в нашем исследовании отнесены к счетам третьего информационного модуля, который призван индивидуализировать корпоративные особенности управления.

Таблица 2. Типовой набор субсчетов к счетам раздела III «Затраты на производство» плана счетов 2000 г.¹⁹

Счета первого информационного модуля	Счета второго информационного модуля			
	Субсчета первого порядка	Субсчета второго порядка	Субсчета третьего порядка	Субсчета четвертого порядка
20 «Основное производство»	Сегменты деятельности	Продукты	Места возникновения затрат	Технологические процессы
23 «Вспомогательное производство»	Виды производств	Места возникновения затрат	Технологические процессы	×
25 «Общепроизводственные расходы»	Управленческие или обслуживающие функции	Центр финансовой ответственности	Места возникновения затрат	×
26 «Общехозяйственные расходы»	Управленческие функции	Центр финансовой ответственности	Места возникновения затрат	×
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	Виды производств (хозяйств)	Центр финансовой ответственности	Места возникновения затрат	Процессы производства или иное

Развивая сегодня ориентированность рабочего плана счетов на управленческие потребности и используя для этого унифицированный подход к счетам управленческого учета второго модуля, российский бизнес (особенно малый и средний) получил бы старт для модернизации своей системы производственного учета, нацеливая его создание эффективного инструмента управления прибылью.

Заключение

Таким образом, эволюция развитой экономики исторически была объектом интереса с различных позиций: для коммерческих субъектов – с позиций прикладного применения лучших достижений в производственной деятельности, для научных сообществ – с позиций познания экономических стимулов, способствующих развитию макро- и микроэкономики. Как было обосновано ранее, обеспечительным ресурсом для познания и применения экономических новаций в отдельном субъекте стал универсальный инструмент познания – план счетов бухгалтерского учета, который

выдержал многочисленные обновления со стороны законодательных органов.

Проведенное исследование позволило нам сделать вывод, что за почти столетний период с момента выхода первой редакции плана счетов бухгалтерского учета (1925 г.) самое качественное его изменение приходится именно на 2000 г., когда законодатель сделал первый шаг по пересмотру как содержания, так и структуры счетов по учету затрат. Эволюция планов счетов подтвердила качественную изменчивость методологии учета, когда с развитием отношений собственности идет обновление учета, что более всего проявлялось в отношении затрат хозяйствующих субъектов.

В этой связи в работе предложены подходы усиления информационной ориентированности планов счетов на управленческие потребности хозяйствующих субъектов. На протяжении многих десятилетий законодатель ориентировал планы счетов на формирование фискальной отчетности, не усиливая план счетов не менее важными для управления счетами, к примеру, второго и более порядка. В этой связи

¹⁹ Разработано автором.

план счетов по учету затрат, действующий в настоящее время, может быть дополнен вторым информационным модулем (первый – это синтетические счета), который представляет собой унифицированный вариант детализации затрат в разрезе наиболее эффективных для управления объектов управленческого учета: сегменты деятельности, продукты или их группы, места возникновения затрат, технологические процессы, центры ответственности. Независимо от отраслевых особенностей, уровня знаний в сфере управленческого учета, менеджмент экономических субъектов получает типовой вариант структуры объектов управления, который может быть взят за основу при формировании рабочего плана счетов и который уже позиционируется как третий информационный модуль. Примером такого подхода в действующем плане счетов может служить расширенная информация о предлагаемых субсчетах к синтетическим счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 58 «Финансовые вложения» и др. Затратные счета, к которым законодатель не дает возможного расширения в том же плане счетов, минимизирует видение менеджмента того, как вывести управленческую информацию на качественно новый уровень, что осо-

бенно важно для малого и среднего бизнеса, менее защищенного в современной конкурентной среде. Информационный ресурс счетов второго модуля приводит к объективному пониманию последующего подбора аналитических признаков (субконто) в рабочем плане счетов на основании корпоративной группировки сегментов деятельности, продуктов или их групп, мест возникновения затрат, центров ответственности и пр.

В дальнейшем усилить поддержку бизнеса могла бы разработка типовых методических рекомендаций по управленческому учету (как набор типовых инструментов), которые целесообразно корпоративно расширять с учетом отраслевой специфики. Если ориентироваться на международный опыт распространения знаний по управленческому учету, то такая работа сосредоточена в профессиональных сообществах. Начало продвижению знаний по управленческому учету, кроме того, мог бы положить профессиональный стандарт «Специалист по управленческому учету». В рамках него высшая школа могла бы более эффективно подойти к разработке своих учебных планов при подготовке соответствующих специалистов по учету и менеджменту в целом.

Литература

1. Агеева О. А. Совершенствование российского плана счетов в условиях цифровой экономики // Вестник университета. – 2020. – № 4. – С. 115–118, <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2020-4-115-118>. EDN: THLEBN.
2. Басманов И. А. Теоретические основы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции / под ред. проф. В. А. Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.
3. Беккер Р. В., Савельева Н. А. История и перспективы развития плана счетов в России // Актуальные вопросы экономических наук. – 2016. – № 49. – С. 120–127. EDN: WDOLDV.
4. Блатов Н. А. Основы промышленного учета и калькуляции. – М.: ГОНТИ, – 1939. – 317 с.
5. Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии. – М.: Госиздат, – 1927. – 172 с.
6. Гальперин Я. М. Основы балансового учета. – М.: Госфиниздат, – 1937. – 322 с.
7. Гильде Э. К. (1970) Модели организации нормативного метода в промышленности. – М.: Финансы, – 1970. – 109 с.
8. Грейсон Дж. К. мл., О-Делл К. Американский менеджмент на пороге XXI века: пер. с англ. / авт. предисл. Б. З. Мильнер. – М.: Экономика, – 1991. – 319 с.
9. Зимакова Л. А., Ковалевская А. В. Детализация учета доходов и расходов от обычных видов деятельности на основе структурированных рабочих планов счетов // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 46 (388), – С. 20–33 EDN: VPFIPF.
10. Зимакова Л. А., Чернышева З. Д. Концепция структурированного рабочего плана счетов // Вестник белгородского университета экономики и права. – 2012. – № 4, – С. 150–158. EDN: PMEWCST.
11. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, – 1982. – 175 с.
12. Ковалев А. Е. Теория многомерного бухгалтерского учета: монография. – Новосибирск: НГУЭУ «НИНХ», – 2016. – 283 с. EDN: WRVVA.
13. Кольвах О. И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения. – Ростов н/Д: изд-во СКНЦВШ, – 1999. – 243 с.
14. Кузин Т. А., Луцкевич О. В. Структурированный план счетов как инструмент развития учетно-аналитической системы // Вестник Академии знаний. – 2019. – № 31 (2). – С. 339–343. EDN: GRRXQU.
15. Новикова А. В., Федосеева О. И. Особенности управленческого учета на предприятиях агропромышленного комплекса в современных экономических условиях // Вестник Академии знаний. – 2019. – № 31 (2), – С. 344–350. EDN: QEJRRO.

16. Одинцова Т. М. План счетов бухгалтерского учета в условиях имплементации МСФО и формирования информационной среды устойчивого развития // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5. – № 1, с. 56–67, <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-1-56-67>. EDN: YOQUBG.
17. Помазков Н. С. Счетные теории. – Л.: Экономическое образование, – 1929. – 490 с.
18. Рудановский А. П. Построение баланса. – М.: Макиз, – 1926. – 236 с.
19. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, – 2003. – 496 с.
20. Фофанов В. А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции различных отраслей. – М.: ГроссМедиа: РОСБУХ, – 2017. – 324 с.
21. Хоружий Л. И., Катков Ю. Н., Романова А. А. Формирование плана счетов управленческого учета для целей межорганизационного сотрудничества агропредприятий // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2020. – № 6. – С. 19–30, <https://doi.org/10.33920/sel-11-2006-02>. EDN: NSRUOJ.
22. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, – 1982. – 144 с.
23. Юрьева Л. В., Долженкова Е. В., Казакова М. А. Управленческий учет затрат на промышленных предприятиях в условиях инновационной экономики. – Русайнс, – 2017. – 289 с.

References

1. Ageeva, O. A. (2020) [Improving the Russian chart of accounts in the digital economy]. *Vestnik universiteta* [Bulletin of the University]. Vol. 4, pp. 115–118, <https://doi.org/10.26425/1816-4277-2020-4-115-118> (In Russ.).
2. Basmanov, I. A. (1970) *Teoreticheskiye osnovy ucheta i kal'kulirovaniya sebestoimosti promyshlennoy produktsii* [Theoretical foundations of accounting and calculating the cost of industrial products]. М.: Finance, 167 p. (In Russ.).
3. Becker, R. V., Savelyeva, N. A. (2016) [History and prospects of the development of the chart of accounts in Russia]. *Aktual'nyye voprosy ekonomicheskikh nauk* [Actual issues of economic sciences], pp. 120–127. (In Russ.).
4. Blatov, N. A. (1939) *Osnovy promyshlennogo ucheta i kal'kulyatsii* [Fundamentals of industrial accounting and calculation]. М.: GONTI, 317 p.
5. Galagan, A. M. (1927) *Shetovodstvo v yego istoricheskoy razvitiy* [Accounting in its historical development]. М.: Gosizdat, 172 p.
6. Galperin, Ya. M. (1937) *Osnovy balansovogo ucheta* [Fundamentals of balance sheet accounting]. М.: Gosfinizdat, 322 p.
7. Gilde, E. K. (1970) *Modeli organizatsii normativnogo metoda v promyshlennosti* [Models of the organization of the normative method in industry]. М.: Finance, 109 p.
8. Grayson, J. K. Jr., O, Dell, K. (1991) *Amerikanskiy menedzhment na poroge KHKHI veka* [American management on the threshold of the XXI century: Trans. from English]. М.: Economics, 319 p.
9. Zimakova, L. A., Kovalevskaya, A. V. (2015) [Detailing the accounting of income and expenses from ordinary activities based on structured work plans of accounts]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet* [International accounting]. Vol. 46 (388), pp. 20–33. (In Russ.).
10. Zimakova, L. A., Chernysheva, Z. D. (2012) [The concept of a structured working chart of accounts]. *Vestnik belgorodskogo universiteta ekonomiki i prava* [Bulletin of the Belgorod University of Economics and Law]. Vol. 4, pp. 150–158. (In Russ.).
11. Ivashkevich, V. B. (1982) *Bukhgalterskiy uchet v usloviyakh sovershenstvovaniya khozyaystvennogo mekhanizma* [Accounting in the conditions of improving the economic mechanism]. М.: Finance and Statistics, 175 p.
12. Kovalev, A. E. (2016) *Teoriya mnogomernogo bukhgalterskogo ucheta* [Theory of multidimensional accounting]. Novosibirsk: NGUEU «NINH», 283 p.
13. Kolvakh, O. I. (1999) *Situatsionno-matrichnaya bukhgalteriya: modeli i kontseptual'nyye resheniya* [Situational matrix accounting: models and conceptual solutions]. Rostov n/A: publishing house of SKNTSVSH, 243 p.
14. Kuzin, T. A., Lutskevich, O. V. (2019) [Structured chart of accounts as a tool for the development of accounting and analytical system]. *Vestnik Akademii znaniy* [Bulletin of the Academy of Knowledge]. Vol. (2), pp. 339–344. (In Russ.).
15. Novikova, A. V., Fedoseeva, O. I. (2019) [Features of management accounting at agro-industrial enterprises in modern economic conditions]. *Vestnik Akademii znaniy* [Bulletin of the Academy of Knowledge]. Vol. 31 (2), pp. 344–350. (In Russ.).
16. Odintsova, T. M. (2018) [Accounting chart of accounts in the context of the implementation of IFRS and

the formation of the information environment of sustainable development]. *Uchet. Analiz. Audit* [Accounting. Analysis. Audit]. Vol. 5. No. 1, pp. 56–67, <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-1-56-67>.

17. Pomazkov, N. S. (1929) *Schetnyye teorii* [Counting theories]. L.: Economic education, 490 p.
18. Rudanovsky, A. P. (1926) *Postroyeniye balansa* [Building a balance]. M.: Makiz, 236 p.
19. Sokolov, Ya. V. (2003) *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. M.: Finance and Statistics, 496 p.
20. Fofanov, V. A. (2017) *Uchet zatrat i kal'kulirovaniye sebestoimosti produktsii razlichnykh otrasley* [Cost accounting and cost calculation of products of various industries]. M.: GrossMedia: ROSBUKH, 324 p.
21. Khoruzhiy, L. I., Katkov, Yu. N., Romanova, A. A. (2020) [Formation of a management accounting chart for the purposes of interorganizational cooperation of agricultural enterprises]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaystve* [Accounting in agriculture]. Vol. 6, pp. 19–29. (In Russ.).
22. Shaposhnikov, A. A. (1982) *Klassifikatsionnyye modeli v bukhgalterskom uchete* [Classification models in accounting]. M.: Finance and Statistics, 144 p.
23. Yuryeva, L. V., Dolzhenkova, E. V., Kazakova, M. A. (2017) *Upravlencheskiy uchet zatrat na promyshlennyykh predpriyatiyakh v usloviyakh innovatsionnoy ekonomiki* [Managerial cost accounting at industrial enterprises in the conditions of an innovative economy]. Rusains, 289 p. ISBN: 978-5-4365-1078-1.

Информация об авторе:

Елена Александровна Шароватова, доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия

ORCID ID: 0000-0002-7239-7284

e-mail: esharovatova@mail.ru

Статья поступила в редакцию: 27.07.2022; принята в печать: 23.09.2022.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

Information about the author:

Elena Aleksandrovna Sharovatova, Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of Accounting Department, Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don, Russia

ORCID ID: 0000-0002-7239-7284

email: esharovatova@mail.ru

The paper was submitted: 27.07.2022.

Accepted for publication: 23.09.2022.

The author has read and approved the final manuscript.