

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«СТАВРОПОЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Босенко Яна Владимировна

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук,
профессор Костюкова Е.И.

Ставрополь – 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	11
1.1 Теоретические основы формирования финансовых результатов	11
1.2 Классификация факторов, влияющих на формирование финансовых результатов	22
1.3 Системный подход в исследовании финансовых результатов экономического субъекта	45
ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	57
2.1 Систематизация доходов и расходов для целей определения финансовых результатов в системе бухгалтерского учета	57
2.2 Особенности состава затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции виноделия	76
2.3 Построение системы учета финансовых результатов на основе процессного подхода	92
ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА ОРГАНИЗАЦИОННО- МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	114
3.1 Организационно-счетоводческие аспекты учета финансовых результатов	114
3.2 Разработка и внедрение регламента управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах»	123
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	154
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	158
ПРИЛОЖЕНИЯ	182

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Современное управление бизнес-процессами предполагает поиск комплексных решений, стоящих перед управленческим аппаратом экономического субъекта. В условиях ограниченности ресурсов экономические субъекты стремятся к рациональному их использованию, при этом производимые продукты, услуги, работы должны быть конкурентоспособными, то есть удовлетворять запросам потребителей по критериям «цена» и «качество». Выполнение этих требований позволит экономическому субъекту получить тот финансовый результат, на который он рассчитывает.

Проблемы формирования и отражения в учете финансовых результатов постоянно находятся в центре внимания отечественной науки и практики, их решение требует новых теоретических и методологических подходов к получению информации о доходах и расходах экономического субъекта, калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг, определению финансовых результатов, использованию методов их анализа. В связи с этим особую актуальность приобретают вопросы реализации системного подхода к определению показателей финансовых результатов, который позволит рассмотреть организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов как целостную систему, формирующуюся под влиянием отраслевых особенностей экономического субъекта и сделать процесс управления бизнесом более эффективным.

В связи с этим возникает практическая потребность в повышении качества учетно-аналитического обеспечения деятельности экономических субъектов, ее эффективности, а также объективная необходимость в развитии теоретических и методических аспектов учета финансовых результатов, что подтверждает актуальность исследования.

Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в исследование теоретических и методологических вопросов учета доходов и

расходов внесли следующие отечественные и зарубежные ученые: Алборов Р.А., Басманов И.А., Булгакова С.В., Воронова Е.Ю., Врублевский Н.Д., Герасимова Л.Н., Говдя В.В., Друри К., Ивашкевич В.Б., Каверина О.Д., Карпова Т.П., Кондраков Н.П., Новиченко П.П., Пизенгольц М.З., Пипко В.А., Попова Л.В., Рендухов И.М., Сапожникова Н.Г., Хоружий Л.И., Бетге Й., Хендриксен Э.С., Чакраварти Б., Шмаленбах Э., Энтони Р. и др.

Исследования в области совершенствования учета финансовых результатов представлены в трудах: Авровой И.А., Бакаева А.С., Бланка И.А., Вахрушиной М.А., Гетьмана В.Г., Ендовицкого Д.А., Керимова В. Э., Костюковой Е.И., Лабынцева Н.Т., Ларионова А.Д., Мельник М.В., Мизиковского Е.А., Николаевой О.Е., Нечитайло А.И., Паля В.Ф., Савицкой Г.В., Сигидова Ю.И., Соколова Я.В., Степаненко Е.И., Шеремета А.Д., Широбокова В.Г., Хорнгрена Ч.Т, Шумпетера Й. и др.

Принимая во внимание существующие теоретические и практические подходы к исследованию отражения в учете доходов и расходов, а также формирования финансовых результатов, вопросы их управленческого учета разработаны недостаточно и требуют дальнейшего развития. Особое внимание необходимо уделить как совершенствованию сложившихся концептуальных основ, так и формированию новых взглядов на выбор методических инструментов учета финансовых результатов. В современных российских и зарубежных научных исследованиях не нашли достаточного отражения вопросы организации учета финансовых результатов с точки зрения системного подхода, не учтено в полной мере влияние отраслевой специфики на методологию учета финансовых результатов (в исследовании эта задача решена на примере винодельческих организаций), фрагментарно разработанными остаются методические подходы к определению финансовых результатов в разрезе бизнес-процессов, формированию управленческой отчетности о финансовых результатах.

Научно-практическая потребность совершенствования теоретических и методических аспектов учета финансовых результатов с позиции системного

подхода в исследовании, необходимость формирования их организационно-методического обеспечения определили выбор темы, цели, задачи, структуру и содержание исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель работы состоит в теоретическом обосновании и разработке предложений по развитию организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов деятельности экономического субъекта с позиции системного подхода для формирования эффективной учетной системы и получения на ее основе необходимой для принятия управленческих решений информации.

В соответствии с целью исследования определены следующие задачи:

- на основе существующих теоретических положений уточнить определение категории «организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов» с системных позиций, где финансовые результаты выступают как объекты финансового, налогового и управленческого учета, систематизировать теоретические и методические аспекты учета финансовых результатов;
- выделить технико-экономические и учетные факторы на примере винодельческих организаций, оценить их влияние на систему организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов;
- дополнить классификацию доходов экономического субъекта для целей определения финансового результата в системе управленческого учета и построения управленческой отчетности;
- предложить методику оценки результативности отдельных бизнес-процессов в формировании конечного финансового результата в разрезе функций и учетных значений;
- разработать регламент управленческого учета по составлению и представлению управленческой отчетности о финансовых результатах и комплект отчетных форм, обеспечивающие формирование полной информации о финансовых результатах и реализацию процессного подхода к управлению данными показателями деятельности экономического субъекта.

Область исследования. Исследование проводилось в рамках п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» и п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта научных специальностей ВАК.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических положений организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов деятельности экономического субъекта.

Объектом исследования является производственно-хозяйственная, финансовая и учетная деятельность экономических субъектов Ставропольского края, в частности ГКУ «Ставропольвиноградплодопром» и ООО «Вина Прасковей-2».

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета, публикации в периодических изданиях. Методология работы основана на применении общенаучных и конкретно-научных методов (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, системный подход, сравнение, группировка, детализация, обобщение, графический, балансовый, методы бухгалтерского учета и другие методы).

Информационно-эмпирическую базу исследования сформировали нормативные, законодательные акты Министерства финансов РФ, международные стандарты финансовой отчетности, официальные данные Федеральной службы государственной статистики и ее территориальных подразделений, материалы научно-практических конференций и периодических изданий, справочных систем «Консультант Плюс», «Гарант» и средств массовой информации, данные бухгалтерской (финансовой) и

управленческой отчетности отдельных экономических субъектов, интернет-ресурсы.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании ряда теоретических положений и комплекса практических рекомендаций по совершенствованию организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов экономического субъекта, имеющих существенное значение для развития теории и практики бухгалтерского учета.

В ходе исследования полученные, наиболее значимые результаты состоят в следующем:

- разработано авторское определение понятия «организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов», как системы, включающей в себя взаимосвязанные элементы, структурированные на теоретические (объекты, субъекты, цель, функции), методические (факторы, принципы, методы) и организационные (структура, регламент), которые обуславливают его содержание с позиции теории систем, определяют свойства целостности, комплексности, моделируемости, что создает концептуальную основу для формирования организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов;

- выявлены факторы технико-экономические (экономические – масштабы производства, организационно-управленческая структура; специфические – ресурсоемкость производства, тип производства, длительность производственного цикла и др.) и учетные (цель определения финансовых результатов, нормативное регулирование, классификационные признаки доходов и расходов для определения финансовых результатов и др.), оказывающие влияние на формирование и отражение финансовых результатов в подсистемах бухгалтерского учета (финансового, налогового, управленческого) на примере организаций виноделия, а также определяющие необходимость дифференцированного подхода к организационно-методическому обеспечению учета финансовых результатов;

- предложена классификация доходов по типологическому признаку «зависимость от изменения деловой активности текущего периода» на перманентно-ретроспективные (доходы от продаж складских запасов прошлых лет) и переменные (доходы от продаж продукции, работ, услуг, произведенных в текущем периоде), необходимость в которой обусловлена требованиями сохранения взаимосвязи между процессами производства и продаж в условиях производственно-технологической специфики, которая послужила основой для формирования учетных записей и разработки форм управленческой отчетности о финансовых результатах;

- обоснован алгоритм построения и практической реализации методики оценки вклада отдельных бизнес-процессов в формирование конечного финансового результата, базирующийся на учетных данных и системе экономических показателей оценки результативности бизнес-процессов, в отличие от имеющихся подходов позволяющий оценивать каждый бизнес-процесс по направлениям достижения вмененных ему функций и выполнения определенного для него бюджета затрат, позволяющий усилить эффективность учетно-контрольных процедур и процесса воздействия (управления), определить прибыльность деятельности в условиях технологической специфики производства;

- разработан структурированный по разделам регламент управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах», отражающий процедуру формирования управленческой отчетности о финансовых результатах, включающий алгоритм и структурно-логическую схему формирования такой отчетности. Отличительными признаками регламента является адаптация процессного подхода и предложенного комплекта отчетных форм (управленческий отчет для оценки результативности бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений, управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов) для реализации требований формирования информации в разрезе отдельных бизнес-процессов и

повышения качества контрольно-аналитических функций управления финансовыми результатами.

Практическая значимость работы заключается во внедрении представленных в работе организационно-методических разработок по учету финансовых результатов в учетную практику экономических субъектов. Разработанные организационно-методические положения направлены на повышение прозрачности, аналитичности и релевантности информации о доходах, расходах, финансовых результатах как в целом по организации, так и в разрезе бизнес-процессов экономических субъектов.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях (г. Краснодар, г. Красноярск, г. Воронеж, г. Ставрополь, г. Гродно (Белоруссия)). Полученные результаты исследования внедрены в деятельность ГКУ «Ставропольвиноградплодопром» и ООО «Вина Прасковей-2» г. Ставрополя. Отдельные научные положения исследования применяются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» при преподавании дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет» (для бакалавров направления 38.03.01 «Экономика»), «Управленческий учет и отчетность», «Управленческий учет в АПК» (для магистрантов направления 38.04.01 «Экономика»).

Публикации. Наиболее значимые результаты исследования опубликованы в тринадцати печатных работах общим объемом 5,09 п.л. (из них авторских – 2,78 п.л.), в том числе четыре – в научных изданиях, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки России для публикации результатов диссертационных исследований.

Структура и содержание диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и

приложений. Работа содержит 22 рисунка, 27 таблиц, 1 приложение. Общий объем диссертации составляет 182 страницы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1 Теоретические основы формирования финансовых результатов

Функционирование любого экономического субъекта за определенный период времени характеризуется таким итоговым показателем как финансовый результат. Деятельность организации любой организационно-правовой формы направлена на получение прибыли от финансово-хозяйственной деятельности, что и является ее главной целью. Прибыль – этот тот показатель, который наиболее емко способен отразить результативность производства, качество и объем произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости.

Изучение понятия «финансовый результат» дает возможность руководству экономического субъекта получать подробную информацию о финансовом положении организации, о ее рентабельности, о конкурентоспособности на рынках товаров и услуг.

Финансовый результат деятельности экономического субъекта является предметом исследования ведущих экономистов. Проблема экономического содержания «финансовый результат» экономического субъекта нуждается в точном обосновании. Среди многих авторов в области экономического анализа и финансового менеджмента нет единого подхода в определении этого понятия. Их понимание сущности финансовых результатов далеко неоднозначно, авторы освещают экономическое содержание данного понятия «финансовый результат» в различных аспектах и с разной степенью детализации.

Понятие финансовый результат и отдельные аспекты его назначения в трактовке различных авторов представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Определение категории «финансовый результат»

Автор	Определение
1	2
В.Г. Гетьман [51]	Финансовый результат определяется по показателям прибыли или убытка, отражает в обобщенном виде результат хозяйствования и эффективность произведенных затрат.
О.В. Ефимова [61]	Под финансовым результатом деятельности предприятия понимают прибыль, в то же время действительно конечный результат тот, правом распоряжаться которым обладают собственники, в мировой практике под ним подразумевается «прирост чистых активов».
В.В. Бочаров [35]	Порядок формирования финансовых результатов предприятия систематизирует статьи, входящие в отчет о финансовых результатах и показывает формирование прибыли от валовой до нераспределенной (чистой) прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода.
Г.В. Савицкая [128]	Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности. Прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции; показатели рентабельности характеризуют эффективность работы в целом, и более чем прибыль отражают окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или использованными ресурсами.
М.Н. Крейнина [75]	Прибыль – это экономический показатель, характеризующий финансовые результаты деятельности предприятия, превышение всех видов доходов над всеми видами затрат.
Н.Н. Селезнева [131]	Финансовые результаты и рентабельность деятельности организации непосредственно увязаны с анализом оборотных и внеоборотных активов фирмы. Прибыль – это выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности. Прибыль представляет собой разность между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

1	2
И.Т. Балабанов [23]	Доходность хозяйствующего субъекта характеризуется абсолютными и относительными показателями. Абсолютный показатель доходности – сумма прибыли (доходов). Относительный показатель – уровень рентабельности. Рентабельность представляет собой доходность (прибыльность) производственно-торгового процесса, величина которого измеряется уровнем рентабельности.
В.В. Ковалев [79]	Результативность функционирования организации чаще всего оценивается показателями прибыли и рентабельности, которые в свою очередь существенно зависят от организации производственного процесса, его ритмичности, эффективности использования отдельных видов имущественного потенциала, т.е. динамики финансово-хозяйственной деятельности организации.
Степаненко Е.И. [208]	Финансовый результат деятельности выражает определенную форму реализации экономических отношений по поводу образования, распределения и использования в денежной форме части стоимости прибавочного продукта, сложившихся на определенном этапе развития общества, в определенной экономической системе, и реализующихся через созданный в ней хозяйственный механизм.
И. А. Бланк [29]	Прибыль фирмы является главной целью предпринимательской деятельности. Основным побудительным мотивом осуществления любого вида бизнеса, его главной конечной целью является рост благосостояния собственников предприятия. Характеристикой этого роста выступает размер текущего и отложенного их дохода на вложенный капитал, источником которого является полученная прибыль.
Е.Г. Великая, В.В. Чурко[171]	Эффективность хозяйственной деятельности выражается экономической категорией рентабельности. Рентабельность в общем виде выступает как доходность, прибыльность.
В.В. Курилова [189]	Конечный финансовый результат от обычной деятельности, увеличенный или уменьшенный на сальдо чрезвычайных доходов и расходов, носящих случайный характер и возникающих достаточно редко, формирует нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). Выявлением величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) заканчивается финансовый год.

1	2
Н.А. Толкачева [138]	Финансовый результат – прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансовой и хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме прибыли или убытка.
В.Е. Ануфриев [21]	Финансовый результат – разница доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации – прибыль, а расходов над доходами – уменьшение имущества – убыток.
Я.В. Соколов [136]	Финансовый результат представляет собой разницу между доходами и расходами хозяйствующего субъекта или как трактует мировая практика прирост/убыль его чистых активов.
Г.Р. Вагазова, Е.С. Лукьянова [167]	Прибыль является показателем, который наиболее полно отражает эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости.
И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева [151]	Прибыль и есть финансовые результаты деятельности предприятия, характеризующая абсолютную эффективность его работы.
А.Д. Шерemet, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев [153]	Конечный финансовый результат деятельности фирмы – это балансовая прибыль (убыток) отчетного периода, представляющая собой алгебраическую сумму результата от реализации продукции, результата от финансовой деятельности, сальдо доходов и расходов от прочих внереализационных операций.

Таким образом, обзор и анализ источников экономической литературы свидетельствует о неоднородности сформировавшихся в настоящее время представлений о сущности финансовых результатов. Авторы в своих научных работах определяют экономическое содержание данного понятия с различных точек зрения и с разной степенью конкретизации. Однако подводя итоги можно выделить наиболее общий подход к пониманию категории «финансовый результат». Финансовый результат – это обобщающий показатель эффективности деятельности хозяйствующего субъекта за определенный временной период, который определяется как разница между доходами и расходами организации. Расчет финансовых результатов по

итогах финансовой и хозяйственной деятельности отчетного периода приводит к приросту или уменьшению капитала экономического субъекта. Финансовый результат – это не только величина прибыли, оставшейся в распоряжении экономического субъекта, или полученного убытка, по результатам отчетного периода, это также основа для расчета различных производных показателей, характеризующих эффективность работы субъекта, таких как прибыльность продаж, рентабельность активов и финансовых источников капитала. Таким образом, категория «финансовые результаты» - это не только одно из центральных понятий бухгалтерского учета, но и экономического анализа, менеджмента, увязывающая учетные процессы с механизмом принятия управленческих решений, направленных на рост доходности бизнеса посредством расчета, анализа и прогнозирования различных экономических показателей.

В связи с тем, что понятие «финансовый результат» выражается в таких показателях как прибыль и убыток различных видов, возникает необходимость в определенной систематизации используемых терминов. Далее рассмотрим наиболее часто встречаемые классификационные признаки финансовых результатов экономического субъекта (таблица 2).

Таблица 2 – Классификация финансовых результатов организации

Признак классификации	Виды прибыли
1	2
По источникам формирования, используемых в учете	<ul style="list-style-type: none"> – Прибыль (убыток) от продаж – Прибыль (убыток) от прочих операций (в том числе реализации имущества) – Балансовая прибыль (убыток)
По основным видам деятельности организации	<ul style="list-style-type: none"> – Прибыль (убыток) от операционной деятельности – Прибыль (убыток) от инвестиционной деятельности – Прибыль (убыток) от финансовой деятельности

1	2
По отраслям деятельности организации	<ul style="list-style-type: none"> – Прибыль (убыток) от производственной деятельности; – Прибыль (убыток) от торговой деятельности – Прибыль (убыток) от оказания услуг и т.д.
По составу элементов	<ul style="list-style-type: none"> – Маржинальная прибыль – Валовая прибыль – Чистая (нераспределённая) прибыль (непокрытый убыток)
По характеру налогообложения	<ul style="list-style-type: none"> – Налогооблагаемая прибыль – Прибыль, не подлежащая налогообложению
По периоду формирования	<ul style="list-style-type: none"> – Прибыль (убыток) предшествующего периода – Прибыль (убыток) отчётного периода – Предполагаемая прибыль (убыток)
По степени обобщения	<ul style="list-style-type: none"> – Прибыль (убыток) организации – Консолидированная прибыль (убыток)

В случае, если экономический субъект неэффективно осуществлял финансово-хозяйственную деятельность, то по итогу отчетного периода он несет убыток.

Профессор А.Д. Шеремет [152] определяет убыток как отрицательную разницу между доходами и расходами по всем хозяйственным операциям предприятия.

Согласно «Новому экономическому словарю» под редакцией А. Н. Азрилияна «убытки – это выраженные в денежной форме потери, уменьшение материальных и денежных ресурсов в результате превышения расходов над доходами» [111].

Термин «убыток» находит свое отражение в российском законодательстве – Гражданском кодексе Российской Федерации.

Так в статье 15 части 1 ГК РФ «под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода)» [1].

Таким образом, убытки – это, как правило, результат некоторого действия или бездействия, причинами которых могут быть непрофессионализм, умышленность, ошибочно принятое решение и др., влекущие за собой материальные потери и финансовые издержки.

Важнейшая экономическая категория, которая характеризует финансовый результат деятельности экономического субъекта, – прибыль. Прибыль равна разнице между доходом и издержками производства. Прибыль является результатом хорошей работы предприятия или внешних объективных и субъективных факторов. В связи с этим необходимо подробнее проанализировать это понятие в трактовке различных авторов.

Согласно «Большому экономическому словарю» под редакцией А.Н. Азрилияна [111] превышение доходов от продажи товаров и услуг над затратами на производство и продажу этих товаров и услуг является прибылью.

Н. Н. Селезнева [131] определяет прибыль как чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, разность между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе хозяйственной деятельности.

По мнению В.В. Ковалева [78] прибыль – это денежное выражение денежных накоплений, создаваемых предприятиями любой формы собственности. Как экономическая категория она характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности предприятий. Прибыль является показателем, который наиболее полно отражает эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости.

Профессор А.Д. Шеремет [152] определяет, что прибыль – это важнейший показатель, характеризующий финансовый результат деятельности предприятия. Рост прибыли определяет рост потенциальных возможностей предприятия, повышает степень его деловой активности. По прибыли определяются доля доходов учредителей и собственников, размеры дивидендов и других доходов, а также рентабельность собственных и заемных средств, основных фондов, всего авансированного капитала и каждой акции.

В.В. Ковалев [77] полагает, что понятие прибыли весьма неопределенно как в сущностном плане, так и в плане алгоритмическом. А вопрос выбора перечня доходов и расходов вариативен, поэтому прибыль множественна по своему представлению и методам измерения и идентифицируется только тогда, когда четко определены понятия, во-первых, доходов и расходов (затрат) или капитала, и, во-вторых, способов их оценки и увязки в едином счетном алгоритме. Иными словами, прибыль – это расчетный и потому условный показатель; в зависимости от включенных в рассмотрение факторов и их количественной оценки могут исчисляться разные показатели прибыли.

В.Д. Грибов и В.П. Грузинов [55] определяют прибыль как разницу между доходом, полученным от реализации продукции, и издержками (затратами) на ее производство и реализацию.

В понимании С.А. Половинкина [119] прибылью является экономическая категория, характеризующая финансовый результат деятельности предприятия, цель и движущий мотив производства. Это разница между денежными суммами на конец и начало кругооборота.

Проведенный анализ современной экономической литературы свидетельствует о схожести во взглядах авторов понимания сущности прибыли. Можно сделать вывод, что прибыль является важным показателем, который характеризует финансовый результат деятельности экономического

субъекта. Понятие прибыли в экономической литературе представлено на рисунке 1.

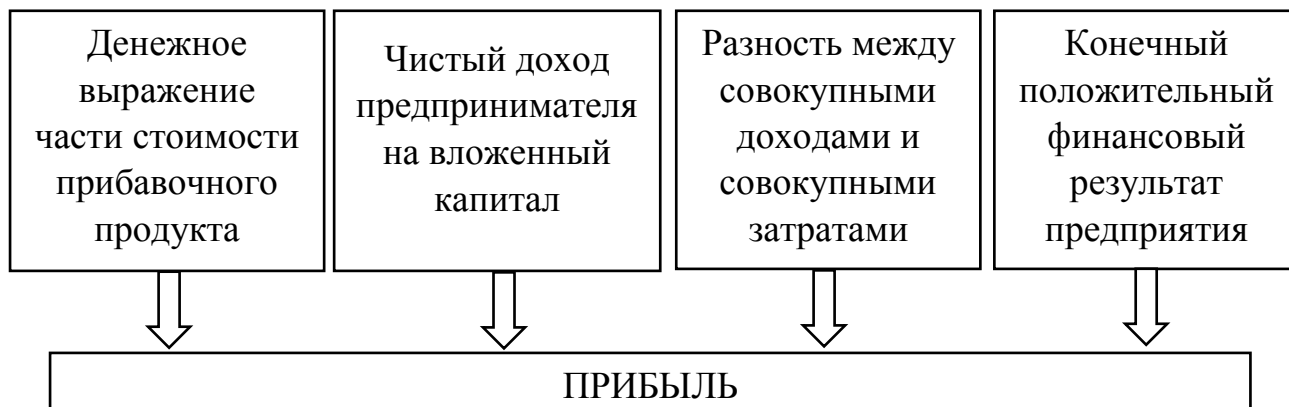


Рисунок 1 – Понятие прибыли

С учетом вышеизложенного можно предложить следующее обобщенное определение понятия «прибыли». Под прибылью следует понимать экономическую категорию, представляющую собой обобщающий показатель финансовых результатов хозяйственной деятельности, который в свою очередь определяется как разность между доходами предприятия и расходами, связанными с осуществлением данной деятельности, исчисленную в денежном выражении.

Термин «прибыль» находит свое отражение в бухгалтерском и налоговом учете. В российском законодательстве определение прибыли дается в части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Так, под прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов; для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в Российской Федерации [2]. Рассмотрим основные сходства и различия прибыли в бухгалтерском и налоговом учете на рисунке 2.

Прибыль в бухгалтерском учете	Прибыль в налоговом учете
Различия	
Исчисляется в целях соблюдения предписаний законодательства в сфере бухгалтерского учета или по требованию инвестора	Исчисляется в целях определения налогооблагаемой базы предприятия по критериям НК РФ
Исчисляется при любых системах налогообложения	Определяется только при тех системах налогообложения, в которых налог исчисляется с учетом доходов и расходов
Сходства	
Может совпадать фактическая величина бухгалтерской и налоговой прибыли	
При расчете бухгалтерской и налоговой прибыли не учитываются альтернативные издержки	
Исчисление бухгалтерской и налоговой прибыли происходит на основе одних и тех же документов (счетов-фактур, выписок, актов и т. д.)	
Прибыль в бухгалтерском учете, как и в налоговом, бывает отрицательной (убыток)	

Рисунок 2 – Сравнение бухгалтерской и налоговой прибыли

Прибыль экономического субъекта определяется рядом основополагающих функций, характеристика которых представлена на рисунке 3. [193]

Оценочная функция прибыли предоставляет возможность провести оценку результативности работы экономического субъекта (получение прибыли в результате деятельности организации означает, что полученные доходы превышают все понесенные расходы, связанные с его финансово-хозяйственной деятельностью). Распределительная функция предполагает создание фондов денежных средств, которые позволят обеспечивать финансирование принятых к осуществлению программ и стратегий, сведение к минимуму риска банкротства.

Стимулирующая функция представляет собой фактор развития производства, позволяет снижать затраты экономического субъекта на производство путем введения инноваций и технических усовершенствований. Воспроизводственная функция предполагает, что прибыль является источником расширенного воспроизводства основных и оборотных фондов экономического субъекта. Воспроизводственная функция прибыли раскрывает показатель разницы между доходами и затратами [193].

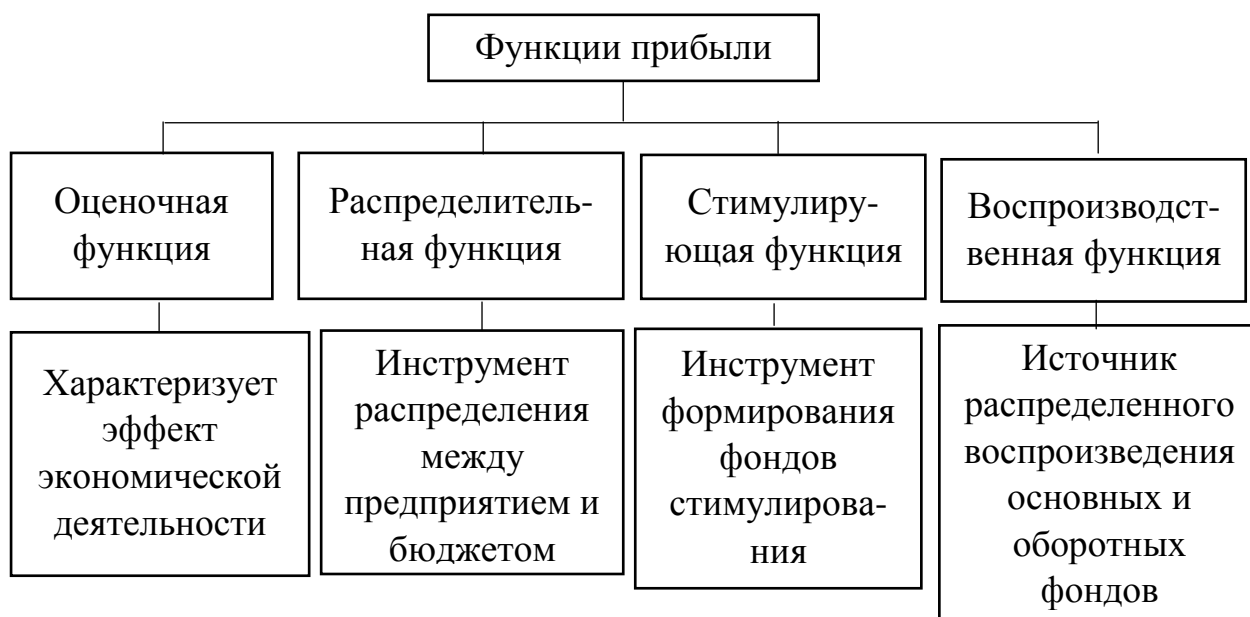


Рисунок 3 – Функции прибыли

Анализ финансовых результатов имеет большое значение для улучшения деятельности экономического субъекта, поскольку позволяет реализовывать следующие задачи:

- осуществлять регулярный контроль выполнения планов реализации продукции и получения прибыли;
- определять воздействие объективных и субъективных факторов на финансовые результаты;
- выявлять резервы увеличения размера прибыли и рентабельности;
- оценивать работу экономического субъекта по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности;
- разрабатывать мероприятия по использованию выявленных резервов [210].

Эффективность работы экономического субъекта во многом определяет конечный финансовый результат. Финансовые результаты работы экономического субъекта характеризуются суммой полученной прибыли. Изучение этого показателя имеет большое значение для каждого экономического субъекта, поскольку его значение характеризует экономический эффект, полученный в результате деятельности организации. Получение положительного финансового результата организацией по итогу отчетного периода означает, что доходы этой организации превысили все расходы, которые были связаны с финансово-хозяйственной деятельностью этой организации. Прибыль является фундаментом экономического развития организации в условиях рыночной экономики и имеет большое значение для анализа производственной и финансовой деятельности организации.

Вопросы финансового и налогового учета финансовых результатов достаточно полно раскрыты в нормативных актах, научной литературе. Считаем целесообразным в ходе дальнейшего исследования вопросов организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов рассмотреть особенности управленческого учета финансовых результатов, так как его инструменты позволяют находить новые эффективные способы регулирования доходов и расходов организации.

1.2 Классификация факторов, влияющих на формирование финансовых результатов

Финансовые результаты деятельности экономических субъектов, представляемые в виде показателей прибыли или убытка, отражают экономическую результативность процесса производства, поскольку прибыль - это главный источник его развития. В системе рыночных отношений алгоритм исчисления прибылей и убытков организаций обладает повышенными запросами со стороны заинтересованных лиц. Расчет экономических показателей финансовых результатов и сопутствующих

индикаторов, необходимых для принятия целесообразных управленческих решений, считается одной из важнейших задач бухгалтерского управленческого учета, которая в процессе гармонизации отечественных стандартов финансового учета с международными стандартами учета и финансовой отчетности завоевывает преобладающие позиции. По мнению Хоружий Л.И. именно управленческий учет выступает той самой системой управления прибылью и издержками, которая обеспечивает внутренних пользователей (управленческий аппарат, руководителей структурных подразделений и др.) информацией для планирования, управления и контроля за деятельностью организации. [147]

Управленческий учет финансовых результатов выполняет главную роль в процессе принятия экономических решений организацией, поскольку формирует максимально достоверную информацию о результативности ее функционирования и финансовом состоянии. Релевантная информация является одним из главных источников формирования экономических показателей, характеризующих реальное состояние дел экономического субъекта. Центральное значение управленческий учет финансовых результатов обретает в процессе формирования объективной оценки уровня организации производства, контроля, планирования и прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности.

В целях обеспечения экономического благополучия хозяйствующего субъекта в нынешних условиях рынка, управленческому персоналу требуется производить оперативную оценку финансового состояния организации. Здесь анализ полученных прибылей и убытков – одна из важнейших стадий процесса управления, результатом которой, с одной стороны, является оценка имеющихся итогов деятельности, с другой - разработка финансовой стратегии, формирование способов ее осуществления.

Необходимым средством повышения качества внутреннего информационного обеспечения является управленческий учет, являющийся целостной подсистемой бухгалтерского учета, снабжающей управленческий

аппарат требуемыми для принятия решений в целях реализации оперативных и перспективных планов экономического субъекта сведениями. Управленческий учет представляет собой внутреннюю информационно - учетную систему, предоставляющую информацию для принятия тактических и стратегических управленческих и финансовых решений, задачами которой являются калькуляция себестоимости продукции, работ и услуг (производственный учет), планирование (бюджетирование), аналитические расчеты и как результат – предоставление управленческой отчетности. [209] Вследствие этого, финансовые результаты деятельности целесообразно рассматривать не только как объект финансового и налогового учета, но и как объект учета управленческого.

Алгоритм исчисления прибыли в управленческом учёте устанавливается в соответствии с положениями, утвержденными самой организацией, исходя из отраслевых особенностей, специфики функционирования экономического субъекта, продолжительности операционного цикла, полномочий аппарата управления.

Теоретические основы методики учета и управления финансовыми результатами изложены в научных трудах многих отечественных авторов.

Т.А. Журкина и В.П. Коротеев пишут о том, что «основной целью управленческого учета является оценка результативности функционирования отдельных центров ответственности, направлений бизнеса, сегментов и видов деятельности и т.д. Как следствие, в управленческом учете формируется собственная система финансовых результатов, которая включает намного более широкий состав показателей, чем в финансовом учете, и дифференцирована в зависимости от характера объекта, эффективность которого оценивается. В качестве таких объектов в управленческом учете могут выступать:

- центры ответственности (затрат, прибыли, инвестиций);
- операционные сегменты (направления деятельности (отрасль, подотрасль, сфера услуг и т.д.); группы видов продукции, работ, услуг);

– географические сегменты или регионы (рынки сбыта)» [180].

Так Н.П. Кондраков пишет о том, что определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности является одной из важнейших задач управленческого учета предприятия [81].

А.Ю. Бушева и Т.В. Булычева полагают, что процесс выработки и принятия управленческого решения относится к ответственной и трудоемкой части управленческого труда. Как показывает практика, принимаемые руководством решения по развитию и организации производства носят интуитивный характер, не обоснованны соответствующими расчетами. В современных условиях для выработки эффективных и оперативных решений необходима достоверная информация о производственном и финансовом положении предприятия [166].

Для начала организации управленческого учета финансовых результатов необходимо разработать регистры, чтобы можно было оперативно выявлять факторы снижения расходов, роста доходов, а также ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения. Главная задача заключается в том, чтобы разработать отчеты, которые дают представление о фактических расходах, а также возможных отклонениях фактических показателей от нормативных [223].

Н.В. Колачева и Н.Н. Быкова полагают, что порядок формирования прибыли в управленческом учете определяется в соответствии с положениями, установленными самой организацией, исходя из отраслевых особенностей, специфики деятельности организации, длительности операционного цикла, полномочий управленческого персонала [186].

Н.В. Карпова [184] считает, что финансовые результаты рассчитываются в целях бухгалтерского, управленческого и налогового учета, поэтому в задачи внутреннего контроля входит удовлетворение запросов к формированию данных показателей с учетом особенностей каждого вида учета. Основные факторы, побуждающие организации

применять и совершенствовать методику внутреннего контроля финансовых результатов, сводятся к желанию собственников и руководства упорядочить бизнес-процессы с целью их рационализации и экономии средств. Эффективная система внутреннего контроля на всех участках формирования и обработки информации обеспечит формирование достоверной информационной базы расчета финансового результата путем разработки и соблюдения документальных положений о порядке работы системы контроля и составе контрольных процедур в функциональных отделах организации.

По мнению А.А. Митус и Ю.Е. Бобровой главная цель управления прибылью заключается в обеспечении роста благосостояния собственников организации на текущий и будущий периоды. Она призвана обеспечивать одновременно гармонизацию интересов собственников с интересами государства и персонала предприятия. По мнению авторов, основные особенности учета финансовых результатов деятельности в управленческом учете заключаются в следующем:

1) форма и периодичность проведения анализа регламентируется внутри предприятия и зависит от особенностей его деятельности, а не от внешних факторов;

2) отнесение затрат на каждое отдельное подразделение, что позволяет определять результат деятельности каждого из них и для предприятия в целом;

3) одни и те же данные могут быть использованы несколько раз, но при этом группироваться по разным признакам, что позволяет оценить деятельность по различным направлениям и с разным масштабированием.

4) обязательно определение плановых значений показателей для выявления путей наиболее эффективного развития предприятия [196].

Таким образом, порядок формирования финансовых результатов, в том числе прибыли, в управленческом учете определяется в соответствии с положениями, установленными самим экономическим субъектом, исходя из отраслевой специфики, особенностей деятельности экономического

субъекта, продолжительности производственного цикла, полномочий управленческого персонала. Своевременный учет и управление финансовыми результатами позволяет высшему руководству экономического субъекта вовремя получать релевантную информацию для принятия эффективных управленческих решений.

В настоящее время на отечественных предприятиях недостаточно развиты теоретическая и практическая основы внедрения и использования системы управленческого учета финансовых результатов. Однако внедрение хорошо отлаженной системы управленческого учета финансовых результатов позволит обеспечить:

- возможность получения оперативной и качественной информации о финансовых результатах деятельности организации;
- повышение эффективности принимаемых управленческих решений (рисунок 4).

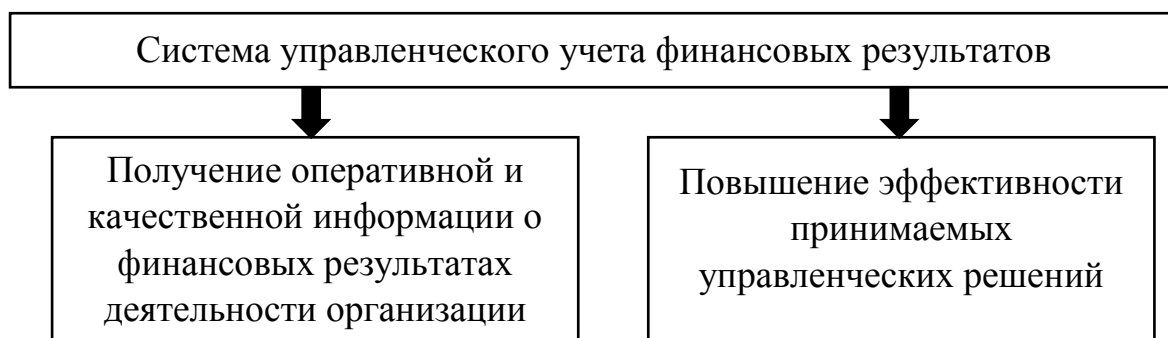


Рисунок 4 – Эффект внедрения системы управленческого учета финансовыми результатами

В целях эффективного управления финансовыми результатами экономического субъекта необходимо выявлять и анализировать факторы, в наибольшей степени, оказавшие на них влияние, так как все факты хозяйственной жизни экономического субъекта взаимосвязаны и без тщательного их рассмотрения невозможно сделать достоверные выводы об итогах деятельности, а также выявить производственные резервы.

А.А. Биглова в качестве наиболее важных факторов роста прибыли, определяет повышение объема производства и продажи продукции, снижение ее себестоимости, повышение качества, расширение ассортимента, повышение эффективности производственных фондов, рост производительности труда [165].

Г.Е. Кобринский, М.К. Фисенко, Т.Е. Бондарь, Т.И. Василевская, Е.М. Шелег и В.И. Якубович подчеркивают большое внутрихозяйственное значение показателей финансового состояния как фактора. Они полагают, что хозяйственная деятельность субъектов характеризуется многонаправленностью, поэтому и ее финансовая оценка является многосторонней. При проведении анализа для достижения поставленных целей можно использовать более ста видов показателей, с разных сторон характеризующих финансовое состояние экономического субъекта. Эти показатели можно объединить в три группы: ликвидности и платежеспособности; финансовой устойчивости; доходности [76].

А. Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин и Е. В. Негашев считают, что к основным факторам, влияющим на финансовое состояние, относятся, во-первых, реализация финансового плана, увеличение собственного оборотного капитала в случае необходимости за счет прибыли, во-вторых, оборачиваемость оборотных средств. Платежеспособность организации является основным показателем оценки финансового состояния. Поскольку выполнение финансового плана во многом определяется результатами производственной и хозяйственной деятельности, то можно сделать вывод о том, что целая совокупность хозяйственных факторов определяет финансовое состояние организации [152].

Отечественные и зарубежные экономисты выражают различные мнения на состав факторов, влияющих на финансовый результат, но нет единой классификации. Ниже в таблице 3 систематизированы взгляды различных авторов на проблему классификации факторов, оказывающих влияние на финансовый результат.

Исследуемые факторы могут быть квалифицированы по разным признакам, что позволяет более точно оценить значение каждого фактора в формировании итоговой величины финансовых показателей.

Таблица 3 – Классификации факторов в представлении различных авторов

Автор	Предлагаемые классификации факторов
Т.У. Турманидзе [139]	<ul style="list-style-type: none"> – Внутренние и внешние – Постоянные и переменные – Интенсивные и экстенсивные – Количественные и качественные – Сложные и простые – Прямые и косвенные – Факторы первого, второго, третьего и последующих уровней подчинения
Т.Н Батова, О.В. Васюхин, Е.А. Павлова, Л.П. Сажнева [25]	<ul style="list-style-type: none"> – Факторы финансового характера – Факторы нефинансового характера
А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев [152]	<ul style="list-style-type: none"> – Хозяйственные (внутренние) факторы – Внешние факторы
И.А. Жулега [64]	<ul style="list-style-type: none"> – Зависимые (внутренние) и независимые (внешние) – Объективные и субъективные – Общие и специфические – Факторы первого, второго, третьего и последующих уровней подчинения
О.В. Ефимова [63]	<ul style="list-style-type: none"> – Внешние и внутренние – Количественные и качественные
П.С. Рябец, Т.Н. Бондаренко [202]	<ul style="list-style-type: none"> – Внешние (экзогенные) и внутренние (эндогенные)

Следует отметить, что, по мнению многих авторов наиболее распространенной является классификация факторов на внутренние и внешние. Это связано с тем, что при поиске способов управления финансовыми результатами следует ориентироваться в большей степени на внутренние факторы, так как для руководства экономического субъекта они являются в большей степени контролируруемыми, нежели внешние.



Рисунок 5 – Внешние факторы, влияющие на финансовые результаты

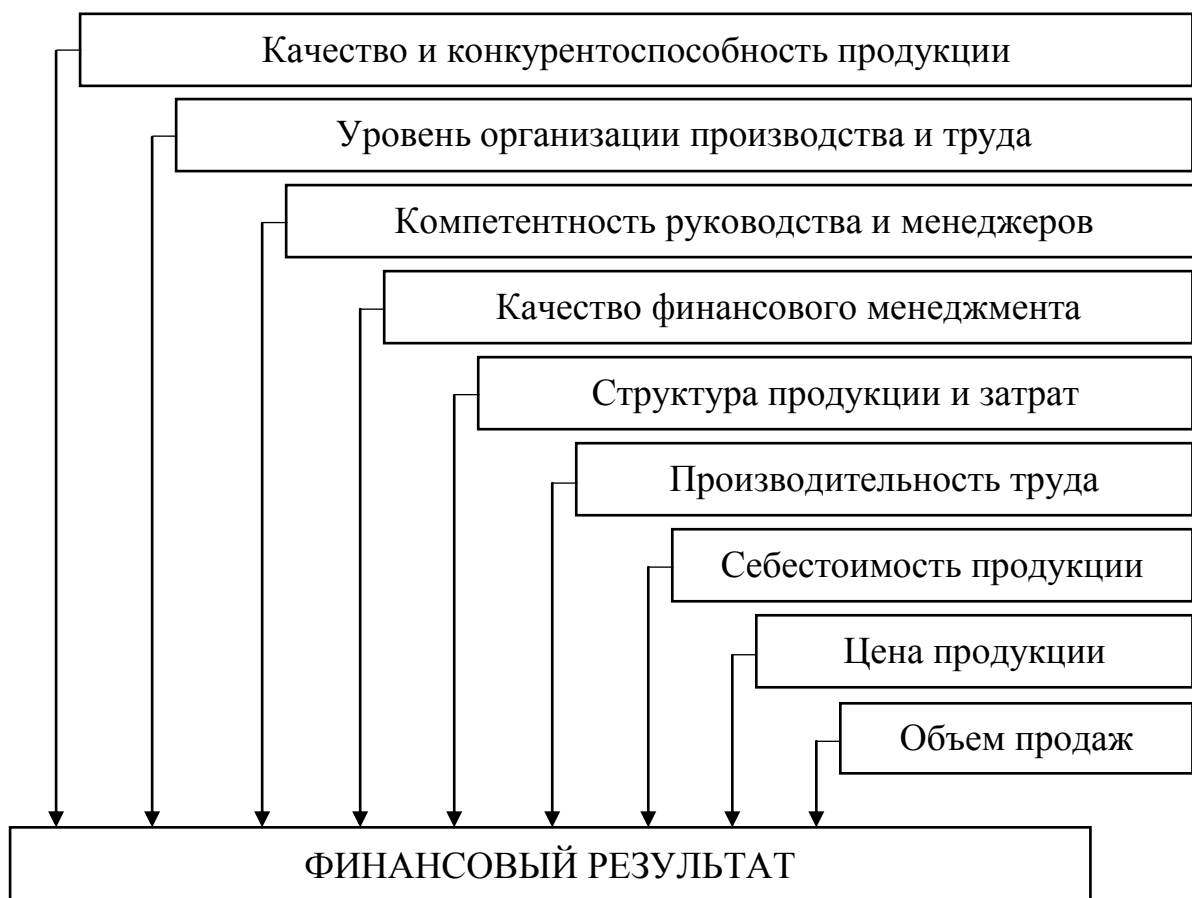


Рисунок 6 – Внутренние факторы, влияющие на финансовые результаты

Так, на рисунках 5 и 6 представлены на примере мнений авторов П.С. Рябец и Т.Н. Бондаренко основные внешние факторы и внутренние факторы, оказывающим влияние на величину доходов и расходов организации, а, следовательно, и на величину финансовых результатов [202].

При этом негативное влияние внешних факторов на финансовые результаты экономического субъекта можно компенсировать лишь частично. Данный факт связан, прежде всего, с отсутствием возможности для хозяйствующего субъекта напрямую влиять на ряд природных и социально-экономических условий, формирующих предпринимательскую среду. При поиске путей улучшения финансового результата высшее руководство экономического субъекта ориентируется, в основном, на внутренние факторы. Отдельного рассмотрения заслуживает классификация факторов на субъективные и объективные. Финансовый результат формируется по результатам процессов производства и реализации продукции, на которые в свою очередь оказывают влияния субъективные факторы, которые представлены на рисунке 7. [64]

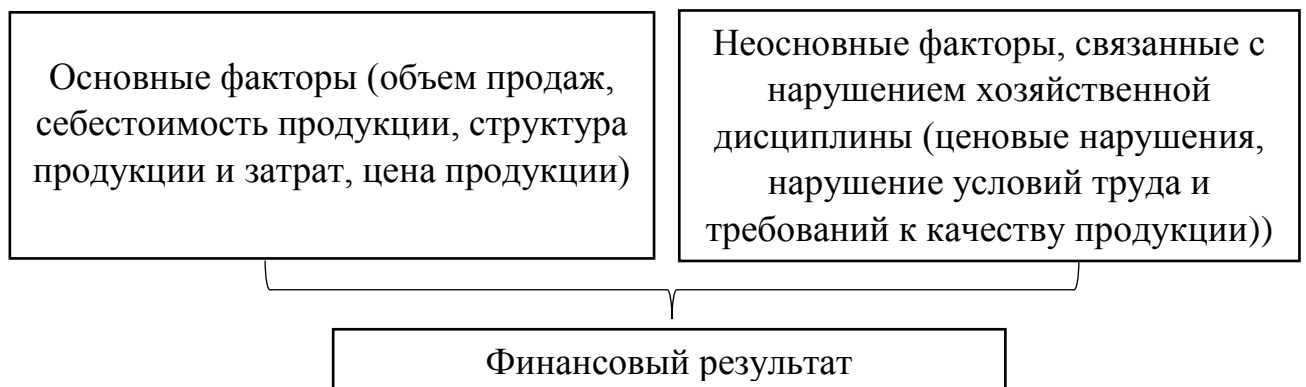


Рисунок 7 – Субъективные факторы, влияющие на финансовый результат

Субъективные факторы – это факторы, которые формируются экономическим субъектом, объективные факторы – факторы, не зависящие от экономического субъекта. В первую очередь, изучению и анализу должны быть подвергнуты субъективные факторы.

На финансовый результат также оказывают влияния объективные факторы, которые представлены на рисунке 8. [64]



Рисунок 8 – Объективные факторы, влияющие на финансовый результат

Обобщенная классификация факторов, построенная на мнениях различных авторов, приведенная ниже (таблица 4), позволяет наиболее качественно и полно оценить финансовое состояние экономического субъекта, поскольку без глубокого и всестороннего изучения всех факторов не будет возможности сделать обоснованные выводы о финансовых результатах деятельности экономического субъекта.

Таблица 4 – Классификация факторов, влияющих на финансовые результаты

Классификационный признак	Группа факторов
1	2
По своей природе	– Природно-климатические – Социально-экономические – Производственно-экономические
По степени воздействия на результаты	– Основные – Второстепенные
По отношению к объекту исследования	– Внутренние – Внешние
По степени зависимости от коллектива	– Объективные – Субъективные
По степени распространенности	– Общие – Специфические
По продолжительности воздействия на результаты деятельности	– Постоянные – Переменные
По характеру действия	– Интенсивные – Экстенсивные
По свойствам отражаемых явлений	– Количественные – Качественные

1	2
По своему составу	– Простые – Сложные
По уровню соподчиненности (иерархии)	– Первого порядка – Второго порядка и т.д.
По возможности измерения влияния	– Измеряемые – Неизмеряемые

Влияющие на финансовые результаты, выделенные выше факторы должны являться предметом детального анализа для экономического субъекта, а результаты их оценки – служить базой для принятия грамотных управленческих решений направленных на увеличение доходов и уменьшение расходов и, как следствие, рост показателя финансовых результатов экономического субъекта. Изучение факторов имеет большое значение и в плане того, что каждый из представленных выше факторов может представлять, как угрозу, так и новую возможность для развития финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Таким образом, изучив влияние различного рода факторов на финансовые результаты экономического субъекта, считаем целесообразным, в рамках применения системного подхода к предмету диссертации, сгруппировать факторы на две большие группы: технико-экономические и учетные, и рассмотреть их влияние на формирование и отражение финансовых результатов в системе подвидов бухгалтерского учета (финансового, налогового и управленческого) в таблице 5. С целью изучения особенностей технологического процесса и их влияния на финансовые результаты классификация приведена на примере винодельческих организаций. В Ставропольском крае виноградовинодельческий подкомплекс является не только ведущим экономическим сектором АПК, но и важной социальной сферой приложения труда в сельской местности. В крае возделывается 22 столовых и 43 технических сортов винограда. Постепенно в крае увеличивается площадь европейских сортов, что создает хорошую

сырьевую базу для дальнейшего производства высококачественных вин и шампанских виноматериалов из сортов: Каберне Совиньон, Рислинг, Совиньон, Пино Гри, Пино Блан, Алиготе, Сильванер, Саперави, Ркацители. Для производства коньячных спиртов и коньяков: Левокуский устойчивый с урожайностью до 200 ц/га, Подарок Магарача, Платовский. В последние годы приоритетным направлением виноградарства на Ставрополье является производство столовых сортов, это такие сорта как Молдова; Августин; Аркадия; Восторг; Кардинал; Мускат янтарный; Мускат гамбургский. [215]

Таблица 5 - Факторы, влияющие на организацию и методику формирования финансовых результатов в винодельческих организациях

Факторы	Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
1	2	3	4
1. Техничко-экономические факторы			
1.1 Экономические факторы			
1.1.1 Масштабы производства	определение индивидуального, консолидированного, сводного финансовых результатов	определение системы налогообложения и как следствие механизма формирования налоговой базы для целей уплаты налога с полученной прибыли	формирование доходов, расходов, финансовых результатов в целом по организации, в разрезе бизнес-процессов и центров ответственности
1.1.2 Организационно-правовая форма			
1.1.3 Управленческая структура			
1.2 Специфические факторы			
1.2.1 Ресурсоемкость производства	своевременное отражение операций по расходованию средств на приобретение сырья, материалов и других ресурсов		нормирование доходов и расходов
1.2.2 Тип производства (первичное, вторичное виноделие, организации полного цикла)	учет поступления и продажи полуфабрикатов и готовой продукции ведется на счетах 21 «Полуфабрикаты собственного	оценка остатков незавершенного производства на конец текущего месяца производится налогоплатель-	определение экономической эффективности каждой стадии технологического процесса на счетах 20

1	2	3	4
	производства» и 43 «Готовая продукция»	щиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов	«Основное производство» или 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 43 «Готовая продукция»
1.2.3 Длительность производственного цикла	разграничение затрат на затраты текущего периода и затраты прошлого периода, использование плановой себестоимости	момент признания расходов (при методе начисления и кассовом методе)	планирование затрат путем составления финансовых и операционных бюджетов
1.2.4 Комплексное использование сырья в производстве винодельческой продукции	выбор в качестве базы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов суммы прямых материальных затрат	списание косвенных затрат в том отчетном периоде, в котором они возникли	применение системы ABC-costing при распределении косвенных затрат

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4
	или заработной платы производственных рабочих		
1.2.5 Последователь- ная обработка сырья и полуфабрикатов на стадиях технологическо- го процесса	формирование в отчетной документации информации о полной себестоимости		формирование в отчетной документации информации о технологичес- кой, сокращен- ной производ- ственной, производствен- ной и полной себестоимости
2. Учетные факторы			
2.1 Цель определения финансовых результатов	для определения величины прибыли, которая подлежит распределению	для полного, своевременного исчисления и уплаты налога с полученных доходов, прибыли	для анализа факторов, оказавших наибольшее влияние на финансовые результаты, поиска путей увеличения прибыли
2.2 Базисная структура для определения финансового результата по обычным видам деятельности	выручка - себестоимость	полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с НК РФ	выручка – себестоимость по переменным затратам = маржинальный доход – постоянные затраты = прибыль
2.3 Нормативное регулирование	ПБУ 10/99 и ПБУ 9/99	НК РФ	нет
2.4 Классификация расходов для	- расходы по обычным видам деятельности	- расходы, связанные с производством	- по кальку- ляционным статьям

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4
определения финансовых результатов	(материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты) - прочие расходы	и реализацией (прямые и косвенные затраты); - внереализационные расходы	- переменные и постоянные - расходы по бизнес-процессам - запасоемкие и незапасоемкие
2.5 Классификация доходов для определения финансовых результатов	- доходы от обычных видов деятельности - прочие доходы	- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав - внереализационные доходы	маржинальный доход, доход по каждому изделию, работе, услуге / по группе изделий, работ, услуг, переменные и постоянно-ретроспективные доходы, доход от продажи основной, сопряженной и побочной продукции, доход по бизнес-процессам
2.6 Периодичность определения	квартал, полугодие, 9 месяцев, год	квартал, полугодие, 9 месяцев, год	по требованию менеджмента организации
2.7 Объект для исчисления финансовых результатов	организация	организация	организация, структурные подразделения
2.8 Временной период	прошлое	прошлое	настоящее и будущее
2.9 Возможность прогнозирования	нет	нет	да

Продолжение таблицы 5

1	2	3	4
2.10 Пользователи информации о финансовых результатах	внутренние и внешние	внутренние и внешние	внутренние
2.11 Форма представления	отчет о финансовых результатах	декларация по налогу на прибыль, декларация по УСН, ЕСХН и другим специальным режимам	внутренние разработанные организацией формы управленческой отчетности

Выделение двух больших групп факторов: технико-экономических и учетных, обусловлено следующим. Техничко-экономические факторы – это особенности функционирования конкретного субъекта, обусловленные спецификой технологии производства. При этом в группе технико-экономических факторов выделены подгруппы «экономические факторы», общие для экономических субъектов различных видов деятельности и специфические, характерные для организаций определенных видов деятельности. Это доказывает необходимость использования дифференцированного подхода к организационно-методическому обеспечению учета финансовых результатов в различных секторах экономики. В данном случае влияние факторов рассмотрено на примере винодельческого производства. В таблице 5 представлены основные из них, при этом каждый фактор по-разному влияет на определение финансового результата в подсистемах бухгалтерского учета. Организации отличаются своими размерами, организационно-правовыми формами, могут существовать в виде отдельных экономических субъектов, либо экономических субъектов, имеющих филиалы и представительства, либо группы взаимосвязанных организаций. От структуры и размеров организации зависит порядок определения финансового результата в системе финансового учета, а также выбор системы налогообложения и расчет суммы налога,

уплачиваемого с доходов, в налоговом учете. Особенностью управленческого учета является выбор в качестве объекта управленческой отчетности как организации, так и ее структурных подразделений, соответственно должен формироваться и финансовый результат в сложившейся организационной структуре предприятия. Эффективность работы субъекта также зависит от результативности бизнес-процессов организации.

Финансовые результаты экономического субъекта определяются полученными доходами и понесенными расходами. Структура и состав затрат на производство виноградного вина в Ставропольском крае представлена на рисунке 9 [221].

В структуре затрат винодельческих организаций материальным затратам принадлежит наибольший удельный вес. В связи с этим учету и контролю материальных затрат отводится особая роль в финансовом и налоговом учете. Для целей управленческого учета затраты сырья и материалов необходимо отслеживать в разрезе плановых и фактических значений с выявлением отклонений для их дальнейшего анализа и устранения причин отклонений.

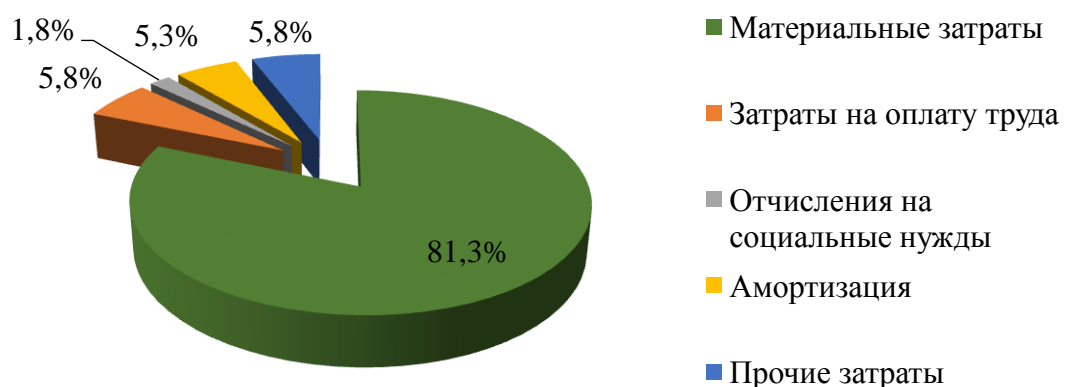


Рисунок 9 – Структура затрат на производство виноградного вина

Прочим затратам отводится 5,8%, винодельческие организации относят сюда налоги, сборы, платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ,

затраты на оплату процентов по полученным кредитам, оплату работ по сертификации продукции, затраты на командировки, плату сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на гарантийный ремонт и обслуживание, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных средств (или их отдельных частей), амортизацию по нематериальным активам, затраты на оплату работ службы заказчика, а также другие затраты.

По типу производства выделяют первичное виноделие (охватывает процесс от переработки сырья до получения виноматериалов), вторичное виноделие (включает доведение виноматериалов до состояния готовой продукции), организации полного цикла (представляет процесс от переработки сырья до получения готовой продукции). Тип производства определяет особенности рабочего плана счетов финансового учета. Предприятия виноделия первичного и вторичного производства используют счета 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» для учета производственных затрат и получения готовой продукции. Предприятия виноделия полного цикла могут для учета полуфабрикатов использовать счет 20 «Основное производство» или 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в случае, если полученные виноматериалы организация не только доводит до состояния готовой продукции, но и реализует на сторону. В налоговом учете оценка незавершенного производства осуществляется в сумме прямых затрат. В управленческом учете необходима не только информация о себестоимости незавершенного производства, полуфабрикатов и готовой продукции, но и расчет различных видов себестоимости для контроля за процессом формирования затрат на различных стадиях технологического процесса. Таким образом, характер производства оказывает влияние на финансовые результаты посредством формирования себестоимости продукции.

Технологический цикл в виноделии носит длительный характер и представлен на рисунке 10, который составлен на примере технологического процесса АО «Прасковейское» Буденновского района Ставропольского края.

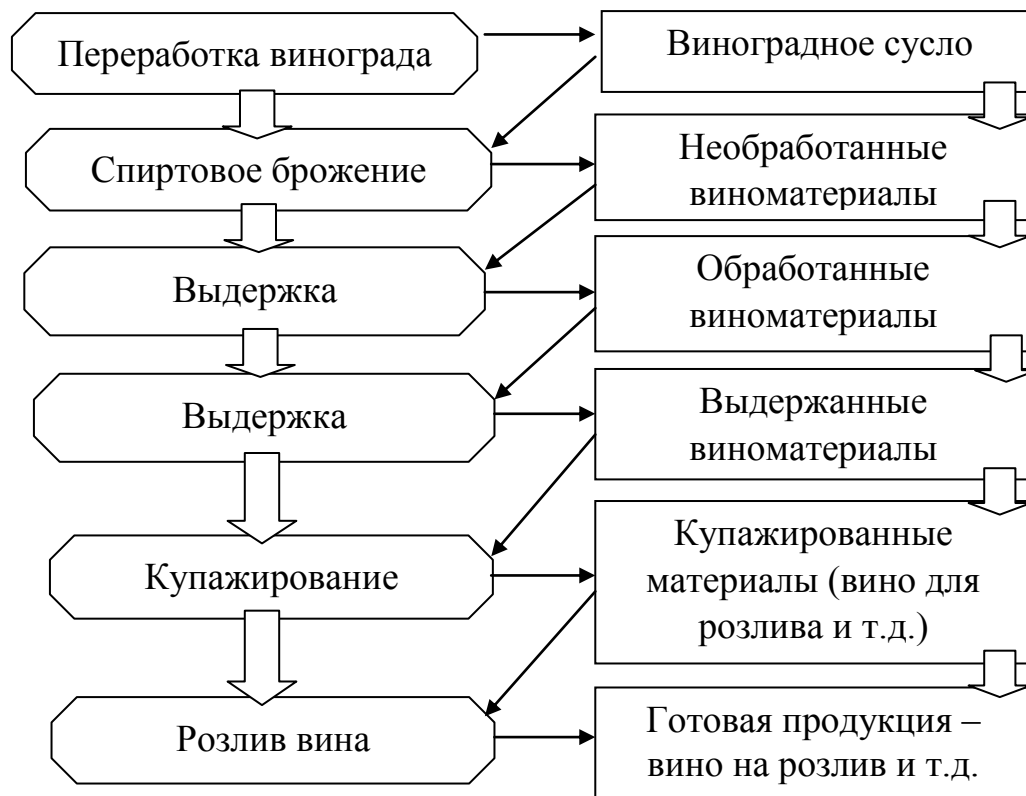


Рисунок 10 – Технология производства винодельческой продукции

Технологический процесс может протекать в течение ни одного года, поэтому важно разграничивать затраты текущего периода и затраты прошлых периодов в финансовом учете. Несовпадение финансового и производственного периодов вызывает необходимость использовать плановую себестоимость. В налоговом учете по этой причине важен выбор момента признания расходов. В управленческом учете длительность процесса производства и как следствие неравномерность возникновения затрат приводит к возрастающей роли планирования, т.е. необходимости составления финансовых и операционных бюджетов.

Последовательная обработка полуфабрикатов на выделенных на рисунке 10 технологических стадиях приводит к последовательному

формированию полной себестоимости в финансовом и налоговом учете, в управленческом учете важно рассчитать различные виды себестоимости для определения тех стадий технологического процесса, на которых закладывается наибольшая величина затрат.

Влияние технико-экономических факторов на финансовые результаты в первую очередь связано с формированием себестоимости продукции, которая выражает величину затрат на ее производство.

Вторая группа факторов – это учетные факторы, влияние которых на финансовые результаты в подсистемах бухгалтерского учета может быть различным. В первую очередь, это связано с порядком нормативного регулирования доходов и расходов. Признание доходов и расходов в финансовом и налоговом учете определяется соответствующими положениями по бухгалтерскому учету, а также Налоговым кодексом РФ. Управленческий учет законодательно не регламентируется, поэтому допускает выбор классификации по различным признакам, удовлетворяющим информационные запросы пользователей для принятия решений по управлению финансовыми результатами.

Цели формирования финансовых результатов в системе бухгалтерского учета определяются задачами, которые стоят непосредственно перед системами бухгалтерского учета. В финансовом учете пользователям необходима информация о величине полученной прибыли, подлежащей распределению между собственниками в виде дивидендов, либо о величине убытков, подлежащих покрытию. В налоговом учете информация о полученной прибыли используется для исчисления налога на прибыль, а в случае получения убытка – для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль. В управленческом учете важна не только величина финансового результата, но и информация о факторах, оказавших влияние в наибольшей степени на эту величину, а также анализ возможностей по максимизации прибыли.

Особенностью винодельческого производства является возможность производства из одного вида сырья нескольких видов продукции. Полученные виноматериалы могут быть использованы в производстве различных вин, коньяков обычных, марочных, коллекционных, бренди, виски и т.д. В связи с чем актуальным становится выбор базы распределения косвенных затрат во всех подсистемах бухгалтерского учета.

В каждой подсистеме бухгалтерского учета есть своя формула для расчета финансового результата. В финансовом учете в упрощенной форме для определения финансового результата (прибыли или убытка) необходимо из величины полученных доходов вычесть величину произведенных расходов, выраженных в виде себестоимости реализованной продукции. В налоговом учете нужно произвести те же действия, но для доходов и расходов, признаваемых в соответствии с налоговым законодательством. В управленческом учете важным показателем является не только операционная прибыль, но и маржинальный доход, который рассчитывается как разность выручки и переменных затрат.

После расчета финансового результата важное значение имеет форма его представления. Структуру финансового результата в финансовом учете можно найти в форме «Отчет о финансовых результатах», являющейся одной из обязательных форм при сдаче отчетности в контролирующие органы. В налоговом учете информацию о финансовых результатах можно найти в соответствующих декларациях, в зависимости от используемого режима налогообложения. В управленческом учете экономический субъект разрабатывает и утверждает формы управленческой отчетности о финансовых результатах, которые должны удовлетворять информационные запросы управленческого персонала и давать возможности прогнозирования. Информация финансового и налогового учета о финансовых результатах, представленных в отчетности, является открытой для внутренних и внешних пользователей, в отличие от информации управленческого учета, доступной

и предназначенной исключительно для внутренних пользователей, а именно менеджмента организации.

В свою очередь, комплексное знание предложенной классификации факторов, влияющих на финансовые результаты экономического субъекта, позволяет детально понять сущность системы управления финансовыми результатами и разработать комплекс мероприятий, направленных на совершенствование финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Подводя итоги можно отметить, что финансовый результат является основным показателем финансовой и хозяйственной деятельности организации за определенный период. Эффективная система управления финансовыми результатами имеет огромное значение в деятельности экономического субъекта, поскольку основной целью управления финансовыми результатами экономического субъекта является повышение экономических выгод как в текущем времени, так и на перспективу.

Система организационно-методического обеспечения финансовых результатов, в основе которой лежат выявленные взаимосвязи элементов системы бухгалтерского учета и технико-экономических (экономических и специфических) и учетных факторов, будет способствовать обеспечению высокого уровня качества учетно-аналитического обеспечения внутренних и внешних пользователей учетной информации о финансовых результатах в системах финансового, налогового, управленческого учета. Однако следует отметить, что выявленные технико-экономические и учетные факторы определяют также взаимосвязи между всеми элементами, позволяющими осуществлять управление финансовыми результатами экономического субъекта как единой системой, что определяет целесообразность применения системного подхода применительно к объекту исследования.

1.3 Системный подход в исследовании финансовых результатов экономического субъекта

Системный подход – это метод исследования, при котором любой объект рассматривается как совокупность взаимосвязанных элементов, у которой имеется вход (ресурсы), выход (цель), связь с внешней средой, обратная связь. Системный подход позволяет наложить теорию познания и элементы диалектики на исследование природных, общественных и мыслительных процессов. Его суть состоит в реализации положений общей теории систем, согласно которых любой объект для целей исследования может быть рассмотрен как единая, сложно структурированная система, и в то же время выступать составляющей более общей системы.

Основоположниками системного подхода являются: Л. фон Берталанфи, А. А. Богданов, Г. Саймон, П. Друкер, А. Чандлер.

В свою очередь Л. фон Берталанфи определяет системный подход как направление методологии научного познания, где объект представляется в виде совокупности взаимодействующих объектов [164].

По мнению А.Д. Холл и Р.И. Фейджин системный подход следует рассматривать как способ научного познания, в котором объект рассматривается как совокупность сущностей и отношений [145].

Таким образом, под системным подходом следует понимать подход к исследованию объекта (проблемы, явления, процесса), при котором объект рассматривается как целостное множество элементов, взаимосвязей между ними, т.е. выступает в качестве системы.

Системный подход — это универсальный метод познания: в качестве системы может быть подвергнуто анализу любое явление, хотя, безусловно, не каждый объект научного рассмотрения требует этого. Системный подход незаменим в процессе познания и составления сложных целостностей, обладающих определенной динамикой.

По мнению российского философа и системолога В.Н. Сагатовского, практика современного познания подтверждает суждение о наличии максимально полного и лаконичного описания объекта исследования лишь в том случае, когда этот объект рассматривается, как система [203].

Сведения, полученные в ходе применения системного подхода, располагают двумя неизмеримо значимыми свойствами: во-первых, исследователь получает информацию, объективно необходимую в процессе познания, во-вторых, - данные сведения являются достаточными для решения поставленной задачи. Эта характеристика системного подхода определена тем, что рассмотрение объекта как системы означает изучение его только в predetermined отношении - в той части, где объект представляет собой систему. Системные знания - это итог не изучения объекта в целом, а результат определенного «среза» с него, осуществленного в корреспонденции с системными качествами объекта.

Системный подход является подходом к познанию объекта (проблемы, явления, процесса) как к системе, обладающей определенными структурными звеньями, внутренними и внешними связями, наиболее значительно воздействующими на изучаемые итоги его функционирования, а целевые установки каждого звена определены на основе общего назначения объекта.

Элементы системы обособлены между собой, однако, несмотря на это, модификация одного звена приводит к трансформационным процессам в других частях системы.

Кроме того, системный подход обладает следующими характеристиками [140]:

- при изучении объекта как системы каждое его звено представляется с учетом его позиций в ее составе;
- в процессе каждого системного исследования рождается проблема управления;

- изучение системы неразрывно связано с изучением обстоятельств ее существования;
- для системного подхода специфична проблема образования качеств единого из качеств отдельных звеньев;
- в процессе системного исследования недостаточно выявить причины функционирования и развития объекта, поскольку механизм поведения не всегда отвечает причинно-следственным алгоритмам;
- источник трансформации системы или ее функций расположен, как правило, внутри этой системы;
- самоорганизация системы зависит от целесообразности обстоятельств и связанного с ними поведения, множества персонализированных характеристик и числа степеней свободы.

Системный подход располагает следующими положительными чертами:

- увеличение количества способов для исследования объекта изучения, в том числе его синергетических качеств;
- наличие возможности произвести подробный анализ исследуемого объекта с необходимым уровнем детализации, что обеспечивает получение необходимой информации для изучения любого, относительно целостного, звена системы;
- создание расширенной схемы определения характера и обоснованности связей в изучаемом объекте (при этом создаются предпосылки к поиску новых алгоритмов рационального функционирования объекта);
- корреспонденция с иными методологическими течениями науки, наличие потенциальной возможности интегрированного использования прочих методологических подходов, что увеличивает результативность исследования.

Системный подход также обладает двумя аспектами: познавательным (описательным) и конструктивным (применяемым при формировании систем). Каждый из данных аспектов обладает индивидуальным механизмом реализации. При использовании описательного подхода внешние проявления

системы (ее характерные особенности и функции, необходимые для достижения цели) обуславливаются посредством анализа ее внутреннего устройства — состава и структуры. При формировании же системы процесс следует по определенным категориальным уровням: 1) проблемная ситуация; 2) цель; 3) функция; 4) состав и структура; 5) внешние условия. Вместе с тем, конструктивный и познавательный аспекты системного подхода имеют тесную связь и взаимодополняют друг друга [30].

Важнейшая практическая задача системного подхода в изучении систем управления базируется на процессе обнаружения и описания сложного состава объекта, обосновании таких дополнительных физически реализуемых связей, которые, являясь интегрированными в сложную систему управления, способны сделать ее управляемой в необходимых границах, сохраняя при этом зоны самостоятельности (и, как следствие, - слабой предсказуемости), способных содействовать росту эффективности функционирования системы в целом. Интегрированные новые связи должны укрепить благоприятные и смягчить негативные тенденции поведения системы, сохраняя ее целенаправленность, но ориентируя при этом на запросы системы.

Согласно теории систем, системный методологический подход представляет собой методологическую отрасль знаний, определяет разработку методов исследования и конструирования сложноорганизованных объектов, к числу которых относятся системы [200].

К принципам системного подхода относятся:

– целостность – означает, что систему можно рассматривать с точки зрения целого и одновременно как часть более масштабных структур;

– иерархичность строения – означает, что элементы системы находятся в тесной взаимосвязи, одни из них подчиняются другим; этот принцип прослеживается в работе любой организации, где взаимодействуют управляющая и управляемая подсистемы;

– структуризация – позволяет проводить анализ элементов системы, их взаимосвязей; функционирование системы определяется как характеристиками ее элементов, так и особенностями ее структуры;

– множественность – подразумевает использование множества моделей экономического, математического характера в описании системы и ее элементов;

– системность – означает, что любой объект может быть рассмотрен как система.

В основе многих современных наук лежит системный принцип. Одним из основополагающих аспектов системного подхода выступает выработка единого понимания, общей методологии в исследовании явлений и процессов, результатом чего является формирование целостного представления об изучаемом объекте.

При использовании системного подхода объект рассматривается как система, состоящая из элементов и подсистем, обособленных между собой, но взаимосвязанных и взаимодействующих.

Применение системного подхода применительно к объекту диссертационного исследования включает в себя следующие аспекты:

1) системно-элементный (системно-комплексный), включающий элементы, формирующие системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов, в первую очередь объекты и субъекты системы;

2) системно-структурный, суть которого состоит в выявлении внутренних взаимосвязей элементов системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов и позволяющего получить представление о внутренней организации (строении) исследуемого объекта, а также принципов учета финансовых результатов;

3) системно-функциональный, предполагающий выявление функций системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов;

4) системно-целевой, означающий необходимость научного определения целей исследования системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов;

5) системно-ресурсный, применительно к системе организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов, для целей решения проблем, стоящих перед ней, необходимо рассмотреть методы, используемые в системе;

6) системно-интеграционный, состоящий в определении совокупности факторов, определяющих целостность и особенности системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов;

7) системно-коммуникационный, означающий необходимость выявления внешних связей системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов с другими системами, обеспечивающими работу экономического субъекта;

8) системно-исторический, позволяющий выяснить пройденные этапы развития, современное состояние, а также возможные перспективы развития системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов.

На основе изучения представленных выше аспектов нами был сформирован системный подход в изучении организационно-методического учета финансовых результатов (рисунок 11).

Таким образом, элементами рассматриваемой системы являются подсистемы бухгалтерского учета (финансовый, налоговый и управленческий учет) в части определения финансовых результатов в каждой из них, а также регламент и отчетность о финансовых результатах (финансовая, налоговая и управленческая). Объектами финансового, налогового и управленческого учета для целей определения финансовых результатов выступают доходы и расходы экономического субъекта.



* предложено автором

Рисунок 1 – Системный подход в изучении организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов

Субъектами рассматриваемой системы являются пользователи финансовой информации о финансовых результатах – внутренние и внешние. Финансовая и налоговая отчетность о финансовых результатах доступна и внутренним и внешним пользователям, т.е. носит открытый характер. Управленческая отчетность о финансовых результатах носит конфиденциальный характер и доступна только внутренним пользователям.

Цели системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов реализуются через построение отчетности о финансовых результатах (финансовой, налоговой и управленческой).

Так финансовая отчетность о финансовых результатах (отчет о финансовых результатах) формирует информацию о величине выручки, себестоимости реализованной продукции, валовой прибыли, прочих доходов и расходов, прибыли до налогообложения, налога на прибыль, чистой прибыли (убытка), т.е. формирует информацию о прибыли, подлежащей распределению или убытку, который необходимо покрыть. Налоговая отчетность о финансовых результатах (например, декларация по налогу на прибыль) предназначена для своевременного и точного исчисления и уплаты налога на прибыль (при общем режиме налогообложения) или налога с доходов (при специальных режимах налогообложения), полученных экономическим субъектом. Управленческая отчетность о финансовых результатах предназначена для анализа факторов, оказавших наибольшее влияние на финансовые результаты, поиска путей увеличения прибыли за счет внешних и внутренних резервов, а также предоставляет информацию о финансовых результатах, рассчитанных с помощью различных инструментов управленческого учета для принятия эффективных экономических решений.

Для достижения целей, стоящих перед системой организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов, применяются элементы метода бухгалтерского учета (документирование, оценка, счета и двойная запись, инвентаризация, калькуляция, балансовое обобщение,

формирование отчетности), которые эффективно могут быть использованы в любой из подсистем бухгалтерского учета.

Пунктом 6 ПБУ 1/2008 определены принципы-требования формирования учетной политики. Эти требования применимы к построению системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов. Требование полноты означает, что в учете должны найти отражение все факты хозяйственной жизни, отражающие доходы и расходы экономического субъекта, и как следствие, финансовые результаты. Требование своевременности означает своевременное отражение этих фактов в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Требование осмотрительности означает, большую готовность к отражению в учете расходов, чем возможных доходов. Юридическая самостоятельность не является гарантом экономической независимости [205, 206], и требование приоритета содержания перед формой означает приоритет интерпретации экономической сущности фактов хозяйственной жизни, связанных с формированием доходов, расходов и финансовых результатов, перед их правовой формой. Требование непротиворечивости связано с тождественностью отраженных на аналитических счетах бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов данным синтетического учета. Требование рациональности предполагает рациональное осуществление производимых расходов и их соответствие получаемым доходам.

Наряду с традиционными принципами-требованиями автором предложены принцип оценки вклада бизнес-процессов в формирование конечного финансового результата, который означает необходимость изучения процесса формирования финансовых результатов не только в целом по организации, но и в разрезе бизнес-процессов, а также принцип регламентации процесса составления управленческой отчетности о финансовых результатах, обеспечивающий единство подходов к

формированию отчетных форм о финансовых результатах в системе управленческого учета от одного отчетного периода к другому.

Факторы, определяющие целостность и особенности системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов, настолько многообразны, что можно проводить их классификацию по множеству признаков. Однако, в контексте используемого системного подхода применительно к объекту диссертационного исследования, воспользуемся классификацией факторов на предложенные автором технико-экономические (экономические и специфические) и учетные.

Можно выделить следующие функции системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов: планирование, нормирование, анализ, контроль, воздействие. Выделенные функции соответствуют концепции непрерывно вращающегося колеса Деминга (цикл PDCA), который представляет собой последовательность действий, направленных на совершенствование. Он начинается с изучения текущей ситуации, во время которого собираются данные, которые используются для разработки плана совершенствования. Когда такой план подготовлен, его реализуют. Затем смотрят, что получилось и достигнуты ли ожидаемые улучшения. Если опыт удался, заключительным этапом будет методологическая стандартизация, которая должна обеспечить постоянное использование новых методов, чтобы улучшение обрело устойчивый характер. [101]

Реализовать данные функции позволяют регламент, который определяет порядок формирования управленческой отчетности, и отчетность о финансовых результатах, так как она содержит необходимую финансовую информацию. Каждая из подсистем реализует отдельные функции, так информация финансовой и налоговой отчетности носит ретроспективный характер и является основой для планирования и нормирования доходов и расходов на будущие периоды. Инструменты управленческого учета позволяют проводить анализ по различным признакам, контролировать

возникающие отклонения и принимать меры, направленные на совершенствование, что в конечном итоге должно приводить к лучшим экономическим показателям (функция воздействия).

Все элементы системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов находятся в тесной взаимосвязи, что, в первую очередь, обусловлено самой системой бухгалтерского учета, так как ее составляющие используют одни и те же методы, имеют общие объекты и субъекты, и взаимно дополняют друг друга.

Система организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов не существует обособленно, а является частью системы более высокого уровня организации, системы учетного обеспечения работы экономического субъекта.

С точки зрения пройденных этапов развития рассматриваемой системы следует отметить, что она видоизменялась в соответствии с экономическими условиями, в которых существовал экономический субъект. В связи с тем, что управленческий учет возник гораздо позднее финансового и налогового, то и управленческие аспекты учета финансовых результатов дополнили систему позднее. Перспективы развития системы организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов будут определяться теми требованиями, которые к ней будут предъявлять внутренние и внешние пользователи финансовой информации.

Изучение применения всех аспектов системного подхода применительно к предмету диссертационного исследования позволяет сделать вывод о том, что системный подход в изучении организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов состоит в определении финансовых результатов экономического субъекта в подсистемах финансового, налогового и управленческого учета, обособленных друг от друга целями, но взаимосвязанных и взаимодействующих посредством общих объектов, субъектов, методов, функций, а также оказывающих на них влияние факторов.

По нашему мнению, организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов – система, включающая подсистемы финансового, налогового и управленческого учета для определения финансовых результатов экономического субъекта, формирующаяся под влиянием технико-экономических и учетных факторов, присущих конкретному виду деятельности, и направленная на выработку рекомендаций по совершенствованию учетного процесса и принятие экономических решений по управлению доходами и расходами организации. Данное определение отражает концептуальное содержание организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов как системы, которой присущи свойства целостности и комплексности элементов (объектов, субъектов, целей, функций, факторов, принципов, методов, структуры).

Таким образом, результаты исследования, представленные в этом параграфе, позволили применить системный подход в исследовании финансовых результатов, итогом чего стало предложенное автором определение категории «организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов» с точки зрения его рассмотрения как системы, а также выделение присущих системному методу аспектов, раскрывающих теоретические (объекты, субъекты, цель, функции), методические (факторы, принципы, методы) и организационные (структура, регламент) элементы функционирования системы, более глубокому изучению, которых посвящены следующие главы исследования.

ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

2.1 Систематизация доходов и расходов для целей определения финансовых результатов в системе бухгалтерского учета

Ограниченность имеющихся в распоряжении экономического субъекта ресурсов требует их грамотного распределения и использования, когда в результате производства будут получены такие продукция, работы, услуги, которые будут востребованы на рынке не только по причине приемлемой цены, но и определенного уровня качества. Выполнение этих условий позволит организации получить тот финансовый результат, на который она рассчитывает.

Финансовые результаты являются важнейшим показателем эффективности работы организации. Вопросы достоверного определения показателя финансовых результатов приобретают особую актуальность. Следует отметить, что методики расчета финансового результата для целей финансового и налогового учета давно известны, законодательно регламентированы, однако решение вопроса точного исчисления финансового результата остается важнейшей задачей бухгалтерского учета, в том числе и управленческого учета.

Категория финансовых результатов вытекает непосредственно из дефиниций доходов и расходов, поэтому определение финансового результата организации в системе бухгалтерского учета зависит от нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету, регламентирующих порядок признания и учета доходов и расходов.

Категории «доходы», «расходы» и «финансовые результаты» в системе российских стандартов по бухгалтерскому учету определены достаточно четко. Финансовый результат в упрощенной форме определяется как разность между доходами и расходами экономического субъекта.

Доходы – это и распространенное, широко применяемое в хозяйственной жизни понятие и результат деятельности предприятий, влияющий на величину их прибыли. В настоящее время сформировалось множество точек зрения среди различных авторов в области экономического учения на вопрос определения доходов предприятия.

Согласно «Большому бухгалтерскому словарю» под редакцией А.Н. Азрилияна: «Доходы представляют собой увеличение активов или уменьшение обязательств компании, которые вызваны обычной хозяйственной деятельностью предприятия и приводят к увеличению собственного капитала. В доход включается выручка от реализации товаров работ, услуг, дивиденды, роялти, рента» [33].

Схожее определение дают Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский и Е.Б. Стародубцева: «Доходы – любой приток денежных средств или получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью» [125].

Н.А. Лупей считает, что доходы являются важнейшими факторами, определяющими конечные результаты [96].

Ю.Л. Александров доходами экономического субъекта считает исходную финансовую базу коммерческого расчета, так как они представляют собой основу формирования прибыли торгового предприятия, которая является, в свою очередь, конечной целью и движущим мотивом развития предприятия, источником формирования его собственных финансовых ресурсов [19].

Н.П. Любушин в свою очередь определяет доходы как поток денег или общую сумму денег, поступающую экономическим агентам в виде заработной платы, жалования, ренты, дивидендов, процентов, предпринимательской прибыли в течение определенного периода (за год) [99].

О.Н. Ерохина и А.В. Башмачникова дают характеристику доходам как экономической выгоде в денежной или натуральной форме, которая

учитывается в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить [62].

По мнению О.И. Волкова доходы складываются из выручки от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов и иного дохода, а также доходов от внереализационных операций, на практике и в теории их называют валовыми (совокупными) [46].

Под доходом согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [7].

ПБУ 9/99 «Доходы организации» определяет, что выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [7].

Таким образом, приведенные выше определения доходов имеют с одной стороны сходства, а с другой стороны между ними присутствуют

различия. На основе указанных трактовок авторов можно охарактеризовать доходы экономического субъекта следующим образом. Доходы – это сумма денежных средств, которые были получены в определенный период времени от реализации товаров и использования активов, а также поступлений от прочих видов деятельности экономического субъекта, которые в совокупности составляют основу формирования его прибыли.

Основополагающими, центральными и наиболее значимыми понятиями в системе бухгалтерского учета (финансового, налогового, управленческого) являются категории «затраты», «расходы», «издержки». Однако многие специалисты в области бухгалтерского учета заостряют внимание на неточности содержания, многозначности толкования, спорности и открытости вопроса об их понимании и соотношении. Некоторые авторы используют их в качестве синонимов и не делают различий между данными категориями. В то же самое время есть и такие, которые указывают на существующую разницу между изучаемыми понятиями. Тем не менее неправильная трактовка этих понятий может повлечь за собой искажение их экономического смысла.

Неоднозначность толкования вышеуказанных учетных категорий является последствием нечеткого понимания сущности тех процессов, явлений, фактов и объектов экономической деятельности хозяйствующего субъекта, которые описываются с их помощью.

В современных экономических словарях даются определения как для затрат, так и для издержек, а также расходов, то есть данные понятия не являются эквивалентными.

В теории отечественного учета и анализа затраты на производство как объект познания достаточно освоены. Однако в теории отечественного учета ученые и специалисты в области бухгалтерского учета до настоящего времени не пришли к общему представлению о том, по каким критериям следует систематизировать производственные затраты и какую значимость

несет тот или иной признак систематизации для решения учетно-аналитических и управленческих задач.

Затраты представляют собой достаточно объемную экономическую категорию, в определении которой происходит столкновение множества различных подходов. При этом следует заметить, что в экономических литературных источниках и на практике наряду с термином «затраты» многие авторы используют и такие, как «расходы», «издержки», считая их синонимами и не делают различий между этими понятиями.

Так О.А. Жигунов и А.С. Ковалев [179], рассматривая термины «затраты», «издержки» и «расходы», проводят между данными учетными категориями параллели сходства и различия. Авторы приходят к выводу, что под затратами следует понимать стоимостную оценку различных ресурсов, имеющих в распоряжении компании, потребленных (использованных) во внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрипроизводственных работ, услуг. В своей работе авторы выделяют четыре общих определяющих критерия, которые можно использовать для идентификации затрат (рисунок 12).

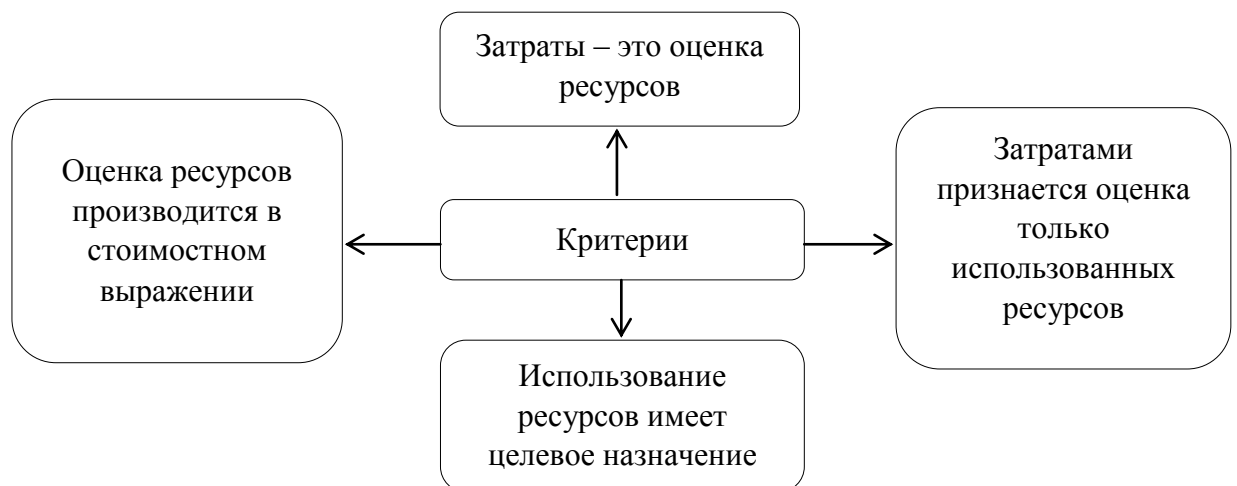


Рисунок 12 – Критерии идентификации затрат

Ю.И. Сигидов [132] отмечает, что одним из основополагающих элементов рациональной организации управления затратами является

экономически обоснованная их классификация. Множественность видов затрат и принципов их классификации основывается на большом многообразии используемых ресурсов и различной их роли в формировании общих издержек производства.

Согласно данным Оксфордского словаря затраты определяются, как усилия, потери или пожертвования, а расходы – в качестве выраженных в денежном эквиваленте затрат [28]. Также затраты характеризуются В.И. Далем, как траты с последующим ожиданием «отдачи», то есть возврата или прибыли [56].

Особое внимание специфике учета затрат уделено Л.Г. Макаровой [100]. Характеризуя термин «затраты» автор придерживается мнения того, что затраты – это выраженные в денежной форме расходы организации, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение и сбыт продукции.

Т.А. Головиной [174] приведено понятие термина «затраты» как решающего показателя для представления предприятия во внешней среде, так как затраты представляет собой стоимостную оценку используемых ресурсов в процессе производства и реализации.

По мнению В.Э. Керимова [74] под затратами следует понимать явные (фактические) издержки предприятия, т.е. стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности. Он подчеркивает, что группировка и распределение затрат на производство должно организовываться таким образом, чтобы можно было оперативно контролировать формирование прибыли в процессе производства и реализации продукции.

В «Современном экономическом словаре» уточняется, что понятие «издержек» скорее относится к экономическому анализу, в рамках которого оно изучается в качестве экономической категории, характеризуется его поведение на разных этапах жизненного цикла предприятия. В свою очередь «затраты» – это категория, более свойственная скорее бухгалтерскому учету,

в котором описывается их учет, постатейная и поэлементная классификация, а также методы учета различных видов данной категории для их калькуляции и определения себестоимости производимых организацией товаров [125].

По мнению Н.Д. Врублевского [49] «...издержки – это выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции, товаров. Общие издержки складываются из постоянных и переменных затрат».

О.А. Жигунов и А.С. Ковалев [179] считают, что издержки – это совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции. Авторы замечают, что «издержки» представляют своего рода усеченный вариант «затрат», поскольку, во-первых, они сужают возможные границы потребления ресурсов двумя процессами – процессом производства и процессом продажи; во-вторых, сужают перечень используемых ресурсов до живого и овеществленного труда, исключая, например, информационные ресурсы.

М.А. Вахрушина подчеркивает, что затраты, в отличие от расходов, представляющих собой выбытие активов организации, приводящих к уменьшению ее капитала – это цикличное движение средств в результате осуществления операционных бизнес-процессов, трансформация средств из одной формы в другую, не приводящая к уменьшению активов организации. [42]

В отличие от «затрат» и «издержек», термин «расходы» закреплен нормативными документами по бухгалтерскому учету. ПБУ 10/99 «Расходы организации» [8] определяет расходы как «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». Также из ПБУ 10/99 можно вывести, что

совокупность затрат определяется, как расходы по обычным видам деятельности организации, понесенные ей в определенном отчетном периоде, выраженные в денежной форме. При этом формирование данных расходов связано непосредственно с моментом продажи, когда организация признает доходы и ту часть затрат, связанную с получением дохода, которая и признается расходами организации.

Согласно «Большому бухгалтерскому словарю» под редакцией А.Н. Азрилияна под понятием «расходы» понимается перемещение средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств организации или увеличению его долговых обязательств [33].

Также можно определить данную категорию, как регламентированные законодательством затраты определенного временного периода [44].

По мнению Т.В. Федоровича [142] расходы рассматриваются как затраты по ресурсам или услугам, потребленным в процессе получения дохода. Расходы представляют собой финансовые затраты на получение доходов в течение определенного периода. Для термина «расходы» характерно определение «истекшие». То есть, к расходам относятся средства или ресурсы, которые были израсходованы с целью получения доходов и потеряли способность приносить доход в будущем. Таким образом, расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением доходов.

С.А. Верещагин [172] полагает, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

По мнению О.А. Жигунова и А.С. Ковалева определяющими критериями признания ресурса «расходом» являются:

1. Факт его выбытия (потеря права собственности на ресурс). При этом авторы отмечают, что причины выбытия ресурсов могут быть различными: продажа, вклад в уставный капитал другой организации, ликвидация, потеря активов и т. д.

2. Выбытие ресурса уменьшает капитал компании. [179]

Однако согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» признание расходов в бухгалтерском учете происходит при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. [8]

М.И. Кутер приходит к выводу, что в российской экономической литературе термины «затраты», «издержки», «себестоимость» и «расходы» воспринимаются как синонимы. По его мнению, затраты возникают в момент приобретения товаров и услуг сторонней организации, а также при расчетах с персоналом по оплате труда, социальным и другим обязательствам. Их возникновение сопровождается выплатой денежных средств, другого имущества, уменьшением прав требования (дебиторская задолженность), ростом долговых обязательств. Возникновение расходов сопровождается уменьшением экономических выгод организации (в виде уменьшения активов или увеличения её долговых обязательств). Под издержками следует понимать денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью. [90]

Все доходы и расходы, удовлетворяющие этим определениям, участвуют в формировании финансового результата организации. При изучении процесса формирования финансового результата и поиске путей воздействия на этот процесс, следует рассмотреть категории «доходы» и «расходы» с различных точек зрения. Анализируя доходы организации, следует в первую очередь, изучить их в разрезе видов деятельности (обычных и прочих). Анализ расходов является более сложным. В поиске путей улучшения финансовых результатов нужно изучить как внешние, так и внутренние факторы, оказывающие на них влияние. Гораздо сложнее

повлиять на внешние факторы, такие как, например, цены поставщиков, налоги. Поэтому особое внимание следует уделить внутренним факторам, влияющим на расходы и финансовые результаты организации. Рассмотрим их более подробно на примере винодельческих организаций.

Трактование категорий «доходы», «расходы», «финансовые результаты» в российской и зарубежной практике существенно различается.

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или «истощения» активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала. [223]

Обращение к системе МСФО показывает совсем другой подход к пониманию связи между рассматриваемыми категориями. Таким образом, далеко не все доходы и расходы формируют финансовые результаты организаций, поскольку эти понятия в МСФО более широки и включают кроме собственно доходов и расходов, формирующих финансовый результат, еще и такие, которые отражаются непосредственно в составе капитала [176]. Следовательно, расчет финансовых результатов по российской методике и методике, предусмотренной МСФО, различается и приводит к различным итогам.

Реализация представленных целей и функций, возложенных на систему организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов, невозможна без соответствующей систематизации доходов и расходов экономического субъекта.

Рассмотрев мнения ученых на сущность понятий «доходы» и «расходы» можно прийти к выводу о том, что существует огромное количество классификационных признаков, которые могут быть использованы в зависимости от целей, которые ставятся перед системой бухгалтерского учета. Применительно к объекту диссертационного исследования была произведена систематизация доходов и расходов

экономического субъекта для целей определения финансовых результатов в подсистемах бухгалтерского учета.

На рисунке 13 представлена разработанная автором систематизация доходов в системе бухгалтерского учета для целей определения финансовых результатов.

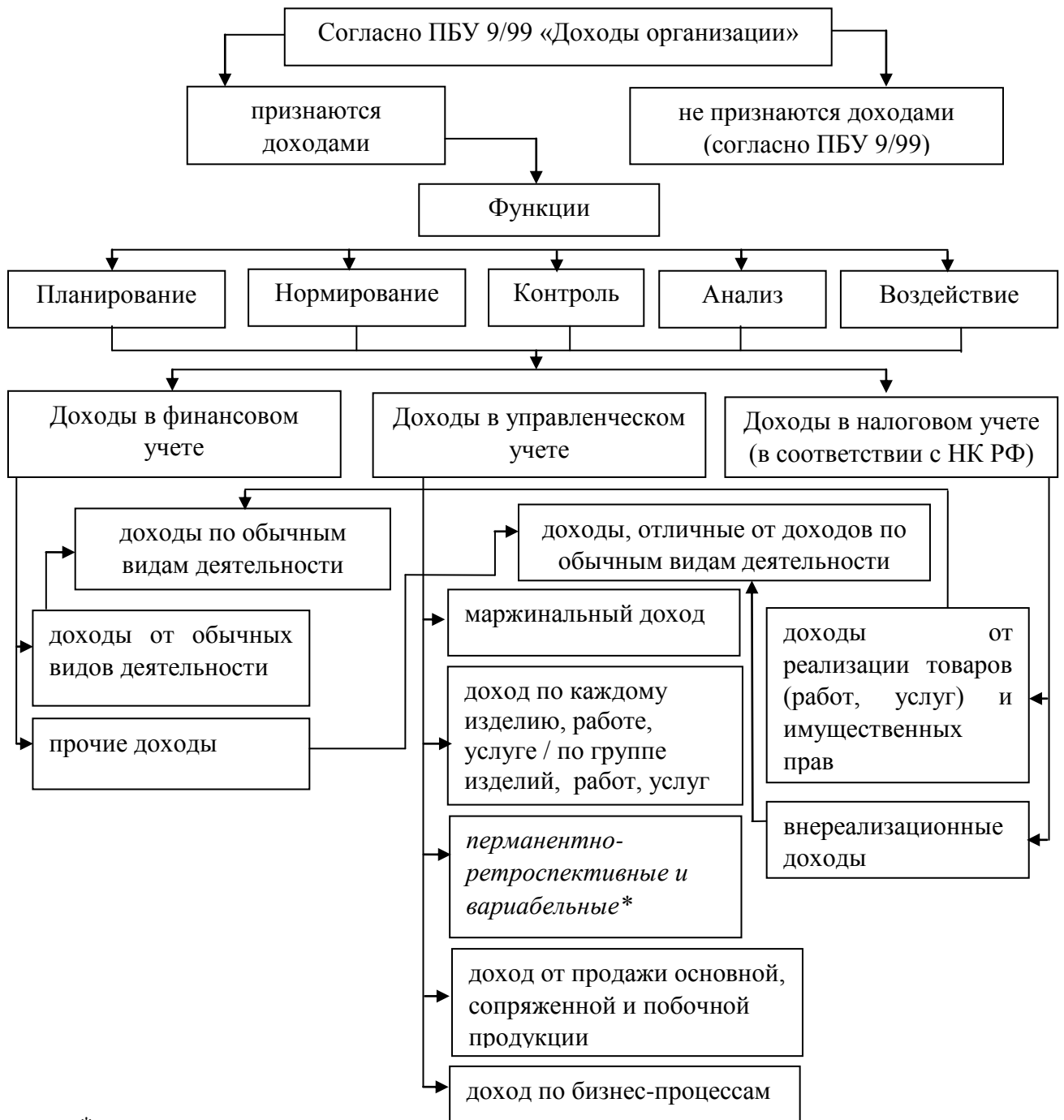


Рисунок 13 – Систематизация доходов для целей определения финансовых результатов в финансовом, налоговом и управленческом учете

Все поступления в организацию можно разграничить на те, которые формируются доходообразующими и недоходообразующими операциями.

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. [7]

Рисунок 13 показывает, что доходы, получаемые организацией, можно классифицировать по различным признакам в зависимости от поставленной цели. Классификация доходов для целей финансового и налогового учета регламентирована нормативными актами РФ (Налоговый кодекс РФ и ПБУ 9/99).

В финансовом учете доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. [7]

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.;
- прочие доходы. [7]

В налоговом учете глава 25 НК РФ определяет доходы от реализации как выручку от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. [2]

Внерезидентскими доходами признаются, в частности, доходы:

- 1) от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;

- 2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком Российской Федерации на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- 3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- 4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду);
- 5) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- 6) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- 7) и другие доходы, указанные в ст. 250 НК РФ. [2]

Следует отметить, что классификация доходов для целей управленческого учета носит более детализированный характер по сравнению с классификацией доходов для целей финансового и налогового учета. Это связано с объективной необходимостью формирования информации о вкладе каждого вида продукции, работ, услуг, или группы таковых, структурного подразделения, бизнес-процесса в общую сумму полученного дохода. Важно иметь информацию о получаемых доходах, их соотношении по видам производимой продукции: основной, сопряженной и побочной. Маржинальный доход определяется как разность между выручкой и переменными затратами. Также считаем целесообразным разграничить доходы на перманентно-ретроспективные и переменные по признаку зависимости от изменения деловой активности в текущем периоде, так как формирование информации в системе управленческого учета носит большую зависимость от специфики технологического процесса, поэтому следует выделять переменные доходы, величина которых прямо пропорционально изменяется с изменением объемов производства, и перманентно-

ретроспективные доходы, которые не связаны с изменением деловой активности экономического субъекта. Например, если на складе предприятия имеются запасы готовой продукции, то рост объема производства в текущем отчетном периоде никак не повлияет на выручку от продажи остатков готовой продукции прошлых периодов на складе. Иными словами при отсутствии в текущем отчетном периоде производства готовой продукции, но наличии остатков на складе и их реализации в отчетном периоде, связь между объемом производства текущего периода и величиной выручки будет отсутствовать. При росте объемов производства отчетного периода у организации появляются дополнительные возможности к увеличению выручки в отчетном периоде, поэтому существует связь между ростом деловой активности и объемом производства в отчетном периоде, соответственно, такие доходы будут являться переменными.

На рисунке 14 представлена систематизация расходов в системе бухгалтерского учета для целей определения финансовых результатов.

Выбытие активов не всегда признается расходом организации.

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией. [8]

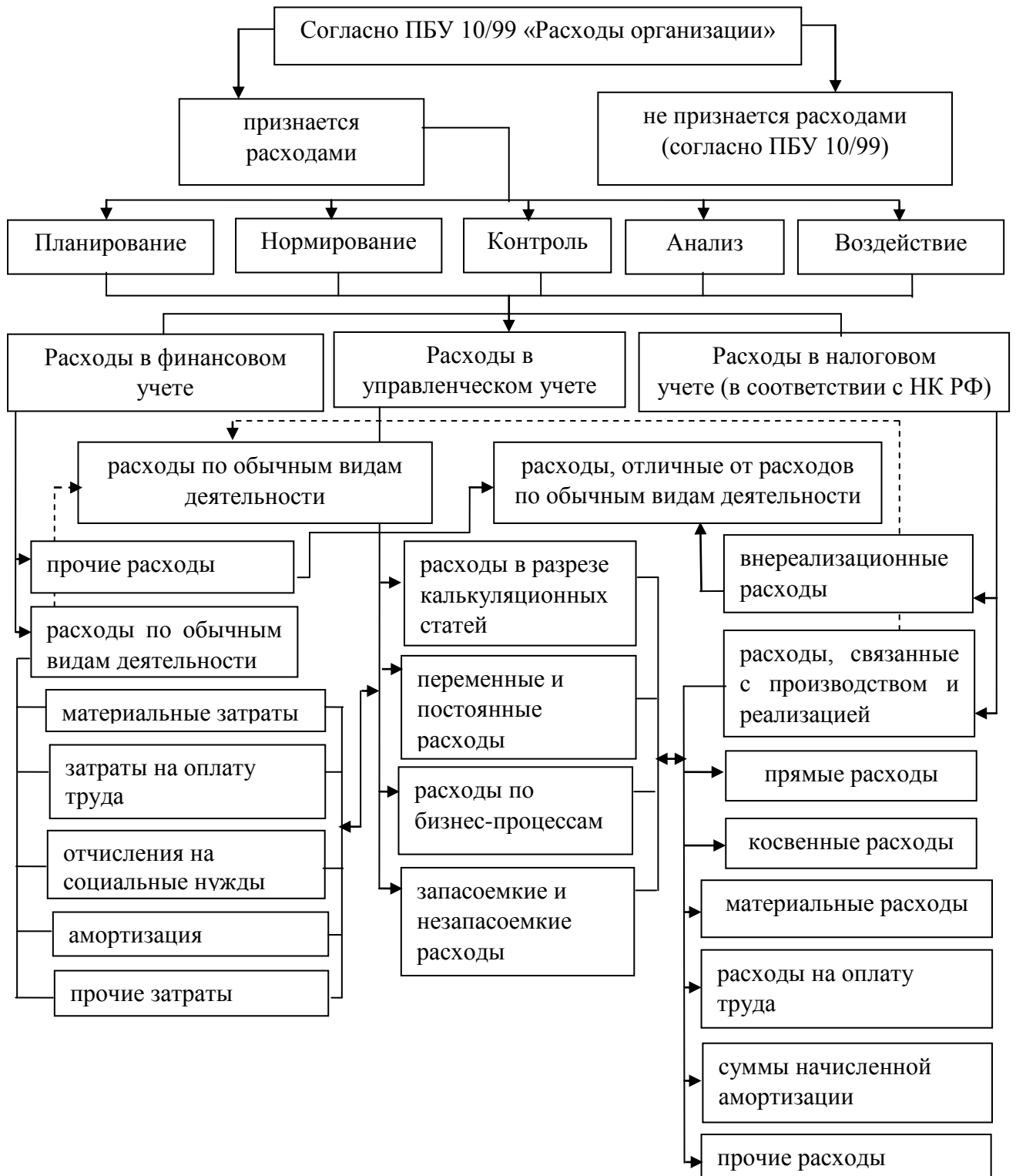


Рисунок 14 – Систематизация расходов для целей определения финансовых результатов в финансовом, налоговом и управленческом учете

На рисунке 14 приведена уточненная автором систематизация расходов экономического субъекта для целей финансового и налогового учета на

основании действующих нормативных документов (Налоговый кодекс РФ и ПБУ 10/99), удовлетворяющая реализации функций, возложенных на систему организационно-методического обеспечения финансовых результатов.

В финансовом учете расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под

обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.);
- прочие расходы. [8]

Налоговый учет определяет расходы, связанные с производством и реализацией:

- 1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на: материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы.

В состав внереализационных расходов входят:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;

4) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, за исключением отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки выданных (полученных) авансов.

5) и другие расходы, определенные ст.265 НК РФ.

Расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым относятся материальные затраты, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов. [2]

Следует отметить, что в системе управленческого учета существует огромное количество классификационных признаков для затрат, в представленной систематизации выделены те из них, которые наиболее подходят для целей анализа финансовых результатов. Классификация

расходов в разрезе калькуляционных статей позволяет определить вклад каждого вида затрат в формирование себестоимости. Классификация затрат на переменные и постоянные позволяет выявить те статьи затрат, которые являются контролируемыми для целей управления себестоимостью продукции. [214] Классификация затрат по бизнес-процессам необходима для управления формированием себестоимости продукции, работ, услуг при процессном подходе. Управленческий учет использует также и классификации затрат, традиционные для финансового и налогового учета (по экономическим элементам и по способу включения в себестоимость). Запасоемкие затраты – это затраты на продукцию, распределяемые между расходами, формирующими себестоимость реализованной продукции и влияющими тем самым на прибыль, и запасами. Запасы переходят в категорию расходов в тот момент, когда они проданы и отражены в бухгалтерском учете как себестоимость проданной продукции, при этом период ее производства и продажи могут не совпадать. Незапасоемкие затраты – это затраты за период, которые всегда относятся на тот месяц, квартал, в котором организация их фактически произвела, эти затраты не включаются в запасы и списываются на финансовые результаты.

Предложенные систематизации целесообразно использовать для формирования калькуляционного листа при рассмотрении себестоимости как средства управления финансовыми результатами, а также управленческой отчетности для целей анализа финансовой информации и принятия экономических решений по совершенствованию деятельности экономического субъекта.

2.2 Особенности состава затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции виноделия

Финансовый результат деятельности экономических субъектов в упрощенном виде определяется как разность между выручкой и

себестоимостью. Современные условия диктуют экономическим субъектам необходимость устанавливать конкурентоспособные цены на производимую продукцию, ориентируясь на ценовую политику, действующую на рынке. Таким образом, повлиять на выручку можно за счет увеличения объема продаж, что не всегда представляется легкой задачей. Добиться роста прибыли можно и за счет снижения себестоимости производимой продукции. В современной литературе существует огромное количество определений категории «себестоимость» (таблица 6).

Таблица 6 – Взгляды авторов на сущность и значение себестоимости

Автор	Сущность себестоимости
1	2
И.С. Мацкевичус [102]	Характеризует себестоимость как денежное выражение затрат прошлого и живого труда на изготовление продукции
Л. А. Алборов [20]	Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции
Никитина А.Р. [197]	В основе понятия «себестоимости» лежат совокупные затраты какого-либо предприятия, выраженные в денежной форме, на производство и сбыт продукции, без возмещения которых невозможно осуществление простого воспроизводства. Можно сказать, что это общее определение понятия «себестоимость», которое отражает его сущность. Себестоимость можно спутать в данном смысле с близким к нему понятием «затраты».
О.Н. Волкова [47]	Себестоимость – это сумма таких затрат, которые в соответствии с принятыми в каждом конкретном случае учетными принципами и стандартами составления финансовой отчетности разрешено отнести на уменьшение финансового результата.
Безруких П.С. [27]	Стоимостная оценка использованных в процессе производства продукции (работ, услуг) материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия.
Петренко С.Н. [199]	Себестоимость как «выраженные в денежной форме затраты на производство и реализацию этой продукции».
Кондраков Н.П. [83]	Производственная себестоимость – затраты на производство выпущенной продукции.

1	2
С.А. Николаева [108]	Главное сущностное содержание себестоимости заключается в том, что этот показатель отвечает на вопрос, во сколько же обошлось предприятию производство товара и продвижение его до потребителя. Важнейшей особенностью себестоимости является то, что она носит объективный характер, то есть не зависит от такого рода обстоятельств, как наличие или отсутствие нормативных документов по ее регулированию, желание или возможность ее исчисления бухгалтерскими службами бизнеса и т.п.
Бычкова С. М. [38]	Под себестоимостью продукции, работ и услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных средств, сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования.
Погорелова М.Я. [120]	Себестоимость – сумма затрат (издержек), связанных с производством и реализацией (например, затраты сырья и материалов на производство продукции, затраты на оплату труда персонала, участвующего в производстве и реализации данной продукции, отчисления в виде страховых взносов во внебюджетные фонды РФ, амортизация основных средств и нематериальных активов).
Райзберг Б.А. [125]	Себестоимость – текущие издержки производства и обращения, реализации продукции, исчисленные в денежном выражении. Включают материальные затраты, амортизацию, заработную плату основного и вспомогательного персонала, дополнительные расходы, непосредственно связанные, обусловленные производством и реализацией данного вида и объема продукции.
Л.В. Постникова и Е.А. Бадмаева [201]	Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу.

1	2
Попова Л.А. [121]	Себестоимость произведенной продукции – это денежное выражение затрат производственных факторов, необходимых для осуществления предприятием производственной и коммерческой деятельности, связанной с выпуском и реализацией продукции, то есть все то, во что обходится предприятию производство и реализация продукции. Себестоимость является одной из важнейших категорий, которая наиболее полно проявляется в условиях рыночной экономики во взаимной связи с такими категориями, как цена, доход.
И.А. Сергеева [204]	Себестоимость продукции – это совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенных в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде.
Говдя В.В., Дегальцева Ж.В. [54]	Представляет собой превращенную форму общественных издержек производства и обособившуюся часть стоимости продукта, которая отражает затраты средств производства и заработной платы на его создание и обеспечивает их возмещение для продолжения процесса воспроизводства.

На основе представленных мнений, можно сделать вывод о том, что себестоимость – сложная экономическая категория, изучение которой должно начинаться с рассмотрения технологического процесса и возникающих в его ходе затрат.

Основные функции себестоимости заключаются в следующем:

- контроль и учет всей суммы затрат на производство и продажу продукции;
- ценообразование, определение прибыли, рентабельности производства продукции, исчисления налогов;
- экономическое подтверждение рациональности капиталовложений в восстановление, техническое переоборудование и расширение действующей организации;

– исполнение агрозоотехнических, технологических, организационных и экономических мероприятий по усовершенствованию и улучшению производственного процесса;

– реализация разнообразных управленческих решений и т. п.

Калькуляция (лат. *calculo* – считаю) в первичном значении означает комплекс затрат, а термин «калькулирование» ассоциируется с процессом их исчисления.

Существующие виды калькуляций классифицируются по различным признакам, которые могут быть использованы для целей управления себестоимостью. Наиболее детализированную классификацию калькуляций приводит В.Б. Ивашкевичем (таблица 7). [65]

Таблица 7 – Классификация калькуляций

Классификационный признак	Вид калькуляции
1	2
В зависимости от времени составления	а) до начала производства продукции: - сметные (проектно-сметные) калькуляции; - плановые калькуляции; - нормативные калькуляции; б) после завершения производства и продаж изделий, работ, услуг: - отчетные, фактические калькуляции; - трансфертные (внутренние) калькуляции.
В зависимости от полноты включения затрат в калькуляционные расчеты	- калькуляции переменных (прямых) затрат; - калькуляции цеховой себестоимости; - калькуляции полной себестоимости предприятия-изготовителя; - калькуляции консолидированной себестоимости продукции фирмы, компании, корпорации предприятий.
В зависимости от степени детализации калькуляционных расчетов	- кумулятивные (без детального раскрытия статей затрат) калькуляции; - элективные (детально развернутые) калькуляции.
В зависимости от объекта калькулирования	- калькуляции себестоимости изделий и полуфабрикатов; - калькуляции себестоимости работ и услуг; - параметрические калькуляции.

1	2
В зависимости от длительности периода охвата издержек	- годовые калькуляции себестоимости продукции; - квартальные калькуляции; - ежемесячные калькуляции; - оперативные (ежедневные, еженедельные) калькуляции себестоимости продукции.
В зависимости от степени завершенности расчетов	- текущие (до окончания работ по заказу); - окончательные калькуляции.
В зависимости от сферы и процессов деятельности	- калькуляции себестоимости приобретения сырья, материалов, основных фондов и других активов; - калькуляции отдельных операций и стадий изготовления; - калькуляции себестоимости брака, освоения продукции и т.п.

Калькулирование продукции, работ и услуг строится на следующих принципах:

1. Определение объектов калькулирования, подбор калькуляционных единиц.
2. Определение перечня калькуляционных статей.
3. Распределение затрат на затраты текущего периода и затраты прошлых периодов.
4. Разграничение прямых и косвенных затрат.
5. Обоснование базы и метода распределения косвенных затрат.
6. Определение метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг с учетом специфики технологического процесса.

Калькулирование можно представить в виде последовательности учетных действий:

1. Распределение производственных затрат, приходящихся на готовую продукцию и незавершенное производство.
2. Отражение затрат по исправлению брака.

3. Оценка побочной продукции и отходов производства.
4. Отражение затрат на производство в разрезе калькуляционных статей по каждому носителю затрат.
5. Калькулирование себестоимости каждого из объектов калькулирования.

Рассмотрим процесс формирования себестоимости на примере винодельческих организаций. Авторы, работы которых посвящены исследованиям организаций, занятых виноделием [84], подчеркивают роль затрат, и их влияние на рост рентабельности производства винодельческой продукции.

На рисунке 15 представлена схема производства коньяка, из которой становится ясно, что в винодельческих производствах применяется попердельный метод учета затрат.

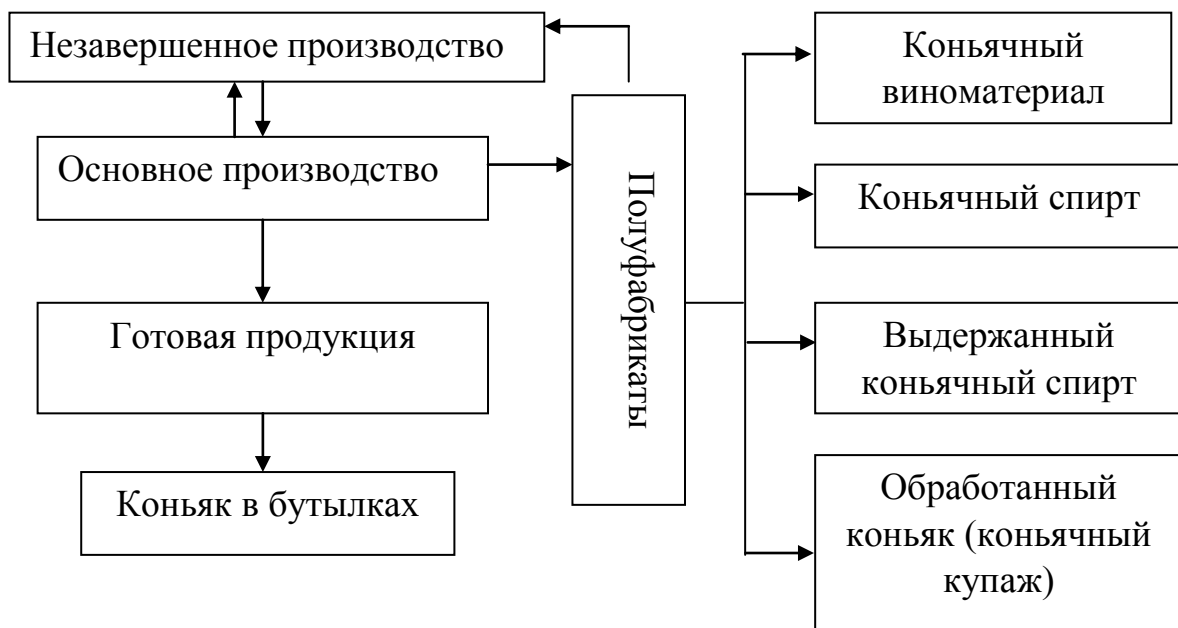


Рисунок 15 - Схема производства коньяков

Попередельный метод учета затрат характеризуется наличием переделов, т.е. этапов технологического процесса, на выходе каждого передела получают полуфабрикат или готовую продукцию. Выделяют полуфабрикатный и бесполуфабрикатный метод учета затрат. При полуфабрикатном методе ведут внутрипроизводственный и финансовый учет

полуфабрикатов, т.е. с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Его целесообразно использовать тем организациям, которые реализуют не только готовую продукцию, но и полуфабрикаты. Для винодельческих организаций – это, как правило, предприятия первичного виноделия. Бесполуфабрикатный метод учета затрат характеризуется ведением только внутрипроизводственного учета полуфабрикатов, в финансовом учете полуфабрикаты учитывают как незавершенное производство на счете 20 «Основное производство». Его используют организации, которые доводят полуфабрикаты до состояния готовой продукции и продают только готовую продукцию. Для винодельческих организаций – это, как правило, предприятия вторичного виноделия.

Рассмотрим организацию бесполуфабрикатного метода учета затрат на примере коньячного производства. По результатам каждого технологического подпроцесса необходимо рассчитать себестоимость полуфабрикатов: коньячного виноматериала, коньячного спирта, выдержанного коньячного спирта, обработанного коньяка. Специфика технологического процесса обуславливает поэтапное формирование себестоимости готовой продукции. Первым этапом процесса калькулирования является формирование технологической себестоимости. Ее формируют прямые затраты, относящиеся к конкретным местам возникновения затрат, участкам, бригадам, объектам калькулирования, отдельным изделиям. К прямым затратам относятся затраты на сырье, материалы, полуфабрикаты, электроэнергию, воду, использованные на технологические цели, заработную плату производственных рабочих, отчисления на социальные нужды.

Для учета затрат на производство продукции предназначен счет 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства». Аналитический учет ведется в разрезе переделов, результатом которых является получение полуфабриката. На рисунке 15 видно, что

полуфабрикатами при производстве коньяка являются коньячный виноматериал, коньячный спирт, выдержанный коньячный спирт, обработанный коньяк (коньячный купаж).

На счете 20.3.1 «Коньячный виноматериал» формируется себестоимость коньячных виноматериалов. Она складывается из стоимости используемых в процессе производства винограда, бентонита (для осветления сусла); затрат по содержанию специализированного оборудования (дробилок, стекателей, прессов, бродильных резервуаров), фонда оплаты труда производственных рабочих. Типовые учетные записи по субсчету 20.3.1 «Коньячный виноматериал» приведены в таблице 8.

Таблица 8 – Типовые учетные записи по счету 20.3.1 «Коньячный виноматериал»

№ п/п	Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	Списан в переработку виноград, вспомогательные материалы	20.3.1	10
2	Списаны затраты на коммунальные услуги для технологических целей	20.3.1	60,76,23
3	Начислена заработная плата рабочим цеха переработки сырья	20.3.1	70
4	Произведены отчисления на социальное обеспечение	20.3.1	69
5	Списаны затраты по содержанию основных средств цеха переработки сырья	20.3.1	02,60,76,23
6	Списана доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов	20.3.1	25,26
7	Полученный коньячный виноматериал списан на производство коньячного спирта	20.3.2	20.3.1

На счете 20.3.2 «Коньячный спирт» формируется себестоимость коньячного спирта, которая складывается из затрат на содержание перегонных аппаратов, заработной платы производственных рабочих коньячно – перекурочного цеха. На данном переделе появляются отходы производства – коньячная барда. Типовые учетные записи по субсчету 20.3.2 «Коньячный спирт» приведены в таблице 9.

Таблица 9 – Типовые учетные записи по счету 20.3.2 «Коньячный спирт»

№ п/п	Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	Полученный коньячный виноматериал списан на производство коньячного спирта	20.3.2	20.3.1
2	Списаны затраты на коммунальные услуги для технологических целей	20.3.2	60,76,23
3	Начислена заработная плата рабочим коньячно – перекурочного цеха	20.3.2	70
4	Произведены отчисления на социальное обеспечение	20.3.2	69
5	Списаны затраты по содержанию основных средств коньячно – перекурочного цеха	20.3.2	02,60,76,23
6	Списана доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов	20.3.2	25,26
7	Полученный коньячный спирт списан на производство выдержанного коньячного спирта	20.3.3	20.3.2
8	Получена коньячная барда	10	20.3.2

На счете 20.3.3 «Выдержанный коньячный спирт» отражаются затраты по выдержке коньячных спиртов, оплата труда рабочих цеха выдержки. Величина затрат данного периода зависит от вида коньяков. Ординарные коньяки выдерживаются в эмалированных резервуарах, содержащих дубовые клепки. Марочные коньяки выдерживаются в дубовых бочках. Соответственно затраты по выдержке марочных коньяков выше чем у ординарных. Затраты по формированию выдержанных коньячных спиртов, произведенных из собственного и покупного сырья, учитывают обособленно. Это связано с тем, что технологические инструкции по производству марочных и коллекционных коньяков устанавливают обязательное требование использования исключительно сырья собственного производства. Выдержанный коньячный спирт необходимо учитывать по направлениям использования (ординарные, марочные, коллекционные коньяки), для этого к счету 20.3.3 открываются дополнительные субаналитические счета. Типовые учетные записи по субсчету 20.3.3 «Выдержанный коньячный спирт» приведены в таблице 10.

Таблица 10 – Типовые учетные записи по счету 20.3.3 «Выдержанный коньячный спирт»

№ п/п	Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	Полученный коньячный спирт списан на производство выдержанного коньячного спирта	20.3.3	20.3.2
2	Списаны затраты на коммунальные услуги для технологических целей	20.3.3	60,76,23
3	Начислена заработная плата рабочим цеха выдержки	20.3.3	70
4	Произведены отчисления на социальное обеспечение	20.3.3	69
5	Списаны затраты по содержанию основных средств цеха выдержки (эмалированных резервуаров, дубовых бочек)	20.3.3	02,60,76,23
6	Списана доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов	20.3.3	25,26
7	Полученный выдержанный коньячный спирт списан на производство коньячного купажа для ординарных коньяков	20.3.4	20.3.3
8	Полученный марочный коньячный спирт списан на производство выдержанных коллекционных коньяков	20.3.5	20.3.3

На счете 20.3.4 «Коньячный купаж» формируется себестоимость купажированных коньяков. Она включает затраты по содержанию купажного цеха, заработную плату производственных рабочих купажного цеха, затраты по фильтрации и обработке коньяка холодом. При изготовлении купажа используется умягченная вода и сахарный колер. Добавление сахарного колера позволяет добиться заданных значений сахаристости, вкуса, лучшего аромата. Типовые учетные записи по субсчету 20.3.4 «Коньячный купаж» приведены в таблице 11.

Таблица 11 – Типовые учетные записи по счету 20.3.4 «Коньячный купаж»

№ п/п	Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	Полученный выдержанный коньячный спирт списан на производство коньячного купажа для ординарных коньяков	20.3.4	20.3.3
2	Списаны затраты на умягченную воду и на приготовление сахарного колера	20.3.4	10
3	Списаны затраты по фильтрации и обработке коньяка холодом	20.3.3	23
4	Начислена заработная плата рабочим цеха купажа	20.3.3	70
5	Произведены отчисления на социальное обеспечение	20.3.3	69
6	Списаны затраты по содержанию основных средств цеха купажа	20.3.3	02,60,76,23
7	Списана доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов	20.3.3	25,26
8	Полученный коньячный купаж для ординарных коньяков отправлен на розлив	20.3.6	20.3.4

На счете 20.3.5 «Выдержка коллекционных коньяков» отражаются затраты по выдержке марочных коньяков в дубовых бочках сроком более трех лет. Типовые учетные записи по субсчету 20.3.5 «Выдержка коллекционных коньяков» приведены в таблице 12.

Таблица 12 – Типовые учетные записи по счету 20.3.5 «Выдержка коллекционных коньяков»

№ п/п	Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Полученный марочный коньячный спирт списан на производство выдержанных коллекционных коньяков	20.3.5	20.3.3
2	Списаны прочие сырье и материалы	20.3.5	10
3	Списаны затраты по амортизации дубовых бочек	20.3.5	02
4	Начислена заработная плата рабочим цеха выдержки коллекционных коньяков	20.3.5	70
5	Произведены отчисления на социальное обеспечение	20.3.5	69

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4
6	Списана доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов	20.3.5	25,26
7	Полученный выдержанный коллекционный коньяк отправлен на розлив	20.3.6	20.3.5

На счете 20.3.6 «Розлив коньяка» отражаются затраты на содержание линии розлива, стоимость материалов (стоимость этикеток, коробка, пробок, клея, бутылок), заработная плата рабочих, занятых на розливе. Типовые учетные записи по субсчету 20.3.6 «Розлив коньяка» приведены в таблице 13.

Таблица 13 – Типовые учетные записи по счету 20.3.6 «Розлив коньяка»

№ п/п	Наименование факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
1	Полученный коньячный купаж для ординарных коньяков отправлен на розлив	20.3.6	20.3.4
2	Полученный выдержанный коллекционный коньяк отправлен на розлив	20.3.6	20.3.5
3	Списаны бутылки, этикетки, коробка, пробки, клей	20.3.6	10
4	Начислена заработная плата рабочим цеха розлива	20.3.6	70
5	Произведены отчисления на социальное обеспечение	20.3.6	69
6	Списана доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов	20.3.6	25,26
7	Получен коллекционный коньяк	43.1	20.3.6
8	Получен ординарный коньяк	43.2	20.3.6

Для отражения незавершенного производства используется счет 20.3.7 «Незавершенное производство».

Затраты на рассмотренных аналитических счетах носят преимущественно прямой характер, т.е. относятся на конкретный объект калькулирования (полуфабрикат, готовую продукцию). Косвенные затраты (затраты, требующие распределения между объектами калькулирования), к которым в коньячном производстве относят общепроизводственные и

общехозяйственные расходы, подлежат распределению между выделенными переделями пропорционально экономически обоснованной, закреплённой в учетной политике базе распределения.

От правильности учета затрат, их разграничения по переделям, выбора базы распределения накладных расходов зависит точность исчисления себестоимости коньячной продукции по ее видам (ординарные, марочные, коллекционные коньяки). Именно себестоимость является тем показателем, который в наибольшей степени оказывает влияние на финансовые результаты от продажи продукции, позволяет регулировать величину прибыли или убытка. В системе бухгалтерского учета существуют различные виды себестоимости. Методы управленческого учета позволяют рассчитать не только полную себестоимость, но и технологическую, сокращенную производственную и производственную себестоимость. Каждый из перечисленных видов себестоимости может быть использован для управленческого анализа и формирования выводов в отношении того, какие затраты и на каком этапе оказывают наибольшее влияние на полную себестоимость. Эта информация может быть использована управленческим персоналом для целей контроля затрат и поиска резервов снижения себестоимости путем более рационального использования имеющихся ресурсов. Однако, эффективность таких решений в первую очередь зависит от правильности и своевременности отражения затрат на счетах бухгалтерского учета.

Рассматривая расходы как одну из возможностей управления финансовыми результатами, следует выделить те из них, которые могут быть управляемыми. Для выделения таких затрат целесообразно провести их классификацию по признаку связи с изменением деловой активности. У переменных затрат наблюдается прямо пропорциональная связь с деловой активностью организации, у постоянных затрат такой связи нет.

Для изучения влияния затрат на финансовые результаты рассмотрим процесс калькулирования себестоимости на примере винодельческой

продукции. В таблице 14 представлена калькуляция себестоимости на примере марочного коньячного спирта в разрезе статей затрат, классифицированных автором на «переменные» и «постоянные», и «запасоемкие» и «незапасоемкие».

Таблица 14– Калькуляционный лист исчисления себестоимости марочного коньячного спирта, модернизированный для оценки влияния затрат на формирование финансового результата

Наименование статей затрат	Затраты		Ед. изм.	Расход на единицу продукции	Цена за единицу продукции, руб.	Себестоимость, руб	1 дал
	переменные / запасоемкие	постоянные/ незапасоемкие					
1	2	3	4	5	6	7	8
Сырье и основные материалы:	+/+	х	дал	9615	290,79	2795945,85	-
виноматериал	+/+	х	дал	9615	290,79	2795945,85	-
Отходы:	+/+	х	дал	80	230,66	18452,80	-
Сырье за вычетом отходов:	+/+	х	-	-	-	2777493,05	2777,49
Вспомогательные материалы на технологические цели	+/+	х	руб	-	-	-	1,26
Вода на технологические цели	+/+	х	м ³	42,667	42,43	1810,36	1,81
Топливо на технологические цели	+/+	х	Мкал/дал	119,6	0,98	-	117,21
Электроэнергия на технологические цели	+/+	х	кВт/час/	3,7	5,2	--	19,24
Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих с начислениями	+/+	х	руб	-	-	-	10,06
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	-/+	+/-	руб	-	-	-	3,05

Продолжение таблицы 14

1	2	3	4	5	6	7	8
- арендная плата	-/+	+/-		-	-	-	1,0
- лизинговые платежи	-/+	+/-	-	-	-	-	0,4
- амортизация	-/+	+/-	-	-	-	-	0,4
-обслуживание оборудования	+/+	x	-	-	-	-	1,25
Цеховые расходы	+/+	+/-	руб	-	-	-	3,16
- содержание основных средств общепроизводственного назначения	-/+	+/-	-	-	-	-	1,76
- заработная плата сотрудников служб начальников производств	+/+	x	-	-	-	-	1,0
- отчисления на социальные нужды	+/+	x	-	-	-	-	0,3
- прочие расходы	+/+	x	-	-	-	-	0,1
Итого сокращенная производственная себестоимость коньячного спирта	x	x	руб	-	-	-	2 933,28
Величина незавершенного производства	+/+	x	руб.	-	-	896879,00	
Общехозяйственные расходы	x	+/+	руб.	-	-	-	5,7
Производственная себестоимость	x	x	руб.	-	-	-	2938,98
Коммерческие расходы	x	+/+	руб.	-	-	-	2,1
Полная себестоимость	x	x	руб.	-	-	-	2941,08
СПРАВОЧНО: Цена	x	x	руб.	-	-	-	4000,00
Переменная себестоимость	x	x	руб.	-	-	-	2929,72
Маржинальный доход	x	x	руб.	-	-	-	1070,28
Прибыль с 1 дал	x	x	руб.	-	-	-	1058,92

Такая классификация может быть полезна для расчета различных видов себестоимости (технологической, сокращенной производственной, производственной и полной). Представленный вариант калькуляции может быть хорошим инструментом получения информации о процессе формирования себестоимости, анализа влияния калькуляционных статей на себестоимость. Данный калькуляционный лист удовлетворяет требованиям, предъявляемым к информации управленческого учета для целей изучения роли затрат в формировании конечного финансового результата. Перечень статей затрат калькуляционного листа должен содержать необходимые значения для построения итогового отчета о затратах на производство и его последующего использования в формировании итогового отчета о финансовых результатах. [187]

Предложенный калькуляционный лист, в основе которого лежат отдельные классификационные признаки затрат («по отношению к объему производства» и «по периодичности возникновения») позволяет осуществлять контроль и анализ формирования себестоимости, выступая тем самым эффективным способом управления финансовыми результатами экономического субъекта.

Важная роль в изучении места себестоимости в процессе формирования финансовых результатов экономического субъекта принадлежит вопросам ее формирования с позиции бизнес-процессов, в которых происходит аккумулирование отдельных затрат.

2.3 Построение системы учета финансовых результатов на основе процессного подхода

При оценке эффективности работы организации и ее структурных подразделений возможно применение двух подходов: процессного или функционального.

Процессный подход предполагает выделение бизнес-процессов и целей бизнес-процессов. Функциональный подход основан на организационной структуре предприятия, т.е. на выделении центров ответственности и служебных функций.

В соответствии со стандартом ISO 9001, который является самым популярным в мире стандартом, на базе которого создается система менеджмента качества, основополагающей методикой для его реализации выступает процессный подход. Процессный подход предполагает разработку процессов организации для управления ими, как единой и целостной системой.

Реализованный автором процессный подход для целей управления финансовыми результатами представлен на рисунке 16.



Рисунок 16 - Процессный подход к управлению финансовыми результатами

Из существующей классификации бизнес-процессов использована классификация на основные процессы; вспомогательные процессы; обеспечивающие процессы; процессы управления; процессы развития.

Основные бизнес-процессы – процессы производства готовой продукции, выполнения работ или оказания услуг, то есть отражающие основной вид деятельности организации и приносящие ей наибольший доход.

Вспомогательные бизнес-процессы — процессы, которые предназначены для поддержания работы основных бизнес-процессов, к ним можно отнести вспомогательные производства.

Обеспечивающие бизнес-процессы — процессы, предназначенные для обеспечения функционирования работы предприятия. К ним можно отнести процессы снабжения, сбыта и т.д.

Бизнес-процессы управления — это процессы, обеспечивающие работу всего экономического субъекта. К ним можно отнести процессы текущего, оперативного и стратегического планирования, принятия и реализации управленческих решений.

Бизнес-процессы развития — это процессы, связанные с совершенствованием производимой продукции, работ, услуг. Сюда можно отнести проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, разработку и внедрение новых видов продукции, работ, услуг.

В каждом из представленных бизнес-процессов происходит процесс формирования финансовых результатов. Каждый из рассмотренных бизнес-процессов позволяет реализовать функции, заложенные в системе организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов. Значения, которые позволяют оценить выполнение этих функций, заложены в бюджетах, а затем находят свое отражение в отчетности.

На основании информации о финансовых результатах, представленной в этих документах, руководство принимает экономические решения для повышения эффективности деятельности организации.

Применение процессного подхода обуславливает необходимость разработки методики, которая позволит оценить вклад каждого бизнес-процесса в формирование конечного финансового результата. Оценка бизнес-процессов должна производиться с двух точек зрения. Во-первых, необходим набор показателей, который позволит оценить результативность каждого бизнес процесса исходя из выполнения им возложенных на него функций. Во-вторых, необходимо оценить, какую величину затрат формирует каждый бизнес-процесс.

В таблице 15 представлены бизнес-процессы и показатели, позволяющие оценить их результативность в разрезе выполняемых ими функций. Для каждого бизнес-процесса автором сформулированы цели (виды деятельности), для измерения достижения этих целей подобраны экономические показатели, приведена характеристика показателей, методика их расчета и значение, к которым они должны стремиться.

Таким образом, оценка результативности каждого бизнес-процесса производится на основании представленных показателей. Данная таблица может служить также основой для оценки работы структурных подразделений организации в случае распределения видов деятельности каждого бизнес-процесса между ними.

Для оценки достигнутых показателей можно установить следующую шкалу градации:

- «А» - достигнуто эффективное значение,
- «В» - достигнуто удовлетворительное значение,
- «С» - достигнуто пограничное значение,
- «D» - достигнуто неудовлетворительное значение.

Решение об оценке достигнутых показателей должно приниматься на основании профессионального суждения менеджментом предприятия.

Таблица 15 – Показатели результативности бизнес-процессов в разрезе видов деятельности

Бизнес-процессы	Функции (цели)	Показатель оценки результативности	Характеристика показателя	Методика расчета	Значение показателя
1	2	3	4	5	6
Снабжение	Управление закупками	Выполнение плана закупок, %	Показатель позволяет определить, насколько менеджеры отдела снабжения эффективно реализуют планы по снабжению сырьем и материалами, необходимыми производству	Фактическое значение объемов закупок в денежном измерении / Плановое значение объемов закупок в денежном измерении * 100%	Значение должно стремиться к 100%
	Заключение договоров на поставку сырья	Обеспеченность закупок имеющимися договорами с поставщиками, ед.	Показатель позволяет оценить возможность бесперебойного обеспечения закупок	Количество заказов на закупку	На каждый вид сырья или комплектующих должен быть заключен минимум 1 договор с надежным поставщиком
	Контроль кредиторской задолженности	Количество претензий от поставщиков, ед.	Отслеживание исполнения договорных обязательств с поставщиками	Количество поступивших претензий от поставщиков в связи с несвоевременным исполнением	Значение должно стремиться к 0

Продолжение таблицы 15

			обязательств по оплате	
Обеспечение своевременного поступления сырья и комплектующих	Выполнение плана закупок, ед.	Показатель позволяет отслеживать своевременность поступления сырья и материалов для нужд производства	Разность между фактическим значение объемов закупок в натуральном измерении и плановым значением объемов закупок в натуральном измерении	Значение должно стремиться к 0
Приемка и хранение сырья и комплектующих	Изменение величины запасов, руб.	Показатель характеризует изменение величины запасов за отчетный период	Разность между величиной запасов на конец отчетного периода и на начало отчетного периода	Значение должно быть минимальным в связи со скоропортящимся характером винодельческого сырья
Передача сырья в производство	Доля заявок производства, выполненных в срок, %	Показатель характеризует оперативность работы отдела снабжения	Количество заявок производства, исполненных в срок / Общее количество заявок производства * 100%	Значение должно стремиться к 100%
Обеспечение эффективной работы склада по приемке	Претензии, жалобы от поставщиков и структурных подразделений,	Показатель характеризует исполнение складом по приемке,	Количество поступивших претензий, служебных записок в части	Значение должно стремиться к 0

Продолжение таблицы 15

		взаимодействующих с отделами снабжения, ед.	возложенных на него функций	неэффективной работы склада по приемке	
Основное производство (коньячное, винное, шампанское)	Переработка винограда на виноматериалы	Соотношение поступившего сырья и комплектующих и полученных виноматериалов, %	Показатель характеризует эффективность использования сырья и комплектующих	Отношение величины поступившего сырья и комплектующих к величине полученных виноматериалов * 100%	Определяется рецептурой каждого вида виноматериалов
	Хранение и технологическая обработка виноматериалов	Доля брака, %	Показатель характеризует эффективность проведенных мероприятий по хранению и обработке виноматериалов	Отношение испорченных виноматериалов к общей величине виноматериалов на выходе	Значение должно быть в пределах величины, установленной организацией, стремиться к 0
	Выдержка виноматериалов	Количество выдержанных виноматериалов в разрезе видов выдержанных виноматериалов, коньячных спиртов, дкл	Показатель необходим для оценки величины полученных выдержанных виноматериалов, коньячных спиртов с целью исполнения плана производства по видам продукции	Разность между фактическими и плановыми значениями полученных выдержанных виноматериалов в разрезе видов выдержанных виноматериалов, коньячных спиртов в натуральном измерении	Значение должно стремиться к 0, допускается превышение при условии отсутствия нарушений технологии выдержки

Продолжение таблицы 15

Купажирование	Количество купажированных вин, коньяков, дкд	Показатель характеризует получение необходимого количества купажированных материалов, соответствующего значениям, заложенным в плане производства	Разность между фактическими и плановыми значениями полученных купажированных вин и коньяков в разрезе видов вин, коньяков в натуральном измерении	Значение должно стремиться к 0, допускается превышение при условии отсутствия нарушений технологии купажа
Розлив	Количество готовой продукции, бут.	Показатель характеризует исполнение плана производства в натуральном измерении по видам выпускаемой продукции	Разность между фактическими и плановыми значениями величин полученной готовой продукции по видам	Значение должно стремиться к 0, допускается превышение при условии соблюдения технологии розлива
Разработка и внедрение новых видов продукции	Количество новых запущенных видов продукции, ед.	Показатель характеризует получение нового продукта, соответствующего заданным при проектировании характеристикам качества и рецептуре	Количество новых запущенных видов продукции в натуральном измерении	Количество разработанных и запущенных видов продукции должно соответствовать выходу этих продуктов установленного качества и количества
Контроль выполнения плана производства	Выполнение плана производства, %	Показатель позволяет определить,	Фактическое значение объемов производства в	Значение должно стремиться к 100%

Продолжение таблицы 15

			насколько менеджеры отдела производства эффективно реализуют планы по производству	денежном измерении / Плановое значение объемов производства в денежном измерении * 100%	
	Управление производством	Соблюдение сроков производства, дни	Показатель характеризует продолжительность процесса производства	Оценивается продолжительность каждой технологической стадии	Значение должно соответствовать срокам, предусмотренным конкретной технологией производства
	Управление качеством	Количество проведенных мероприятий по улучшению качества, ед.	Показатель характеризует возможности лаборатории по улучшению качества продукции	Количество проведенных мероприятий по улучшению качества в натуральном измерении, принеших положительный производственный эффект, проявляющийся в снижении величины брака	Значение должно соответствовать установленному плану по улучшению качества продукции
	Контроль соблюдения технологического процесса	Величина отходов и брака, натур. ед.	Показатель необходимо рассчитать в отношении брака, подлежащего	Отдельно оцениваются отходы по видам, брак по видам	Значение должно стремиться к 0

Продолжение таблицы 15

		исправлению и неподлежащего исправлению; а также возвратных и безвозвратных отходов		
Контроль качества виноматериалов на всех стадиях производства	Уровень качества полученных виноматериалов, %	Показатель характеризует технологический процесс с качественной точки зрения	Определяется на основе лабораторных анализов	Значение должно соответствовать установленным технологией производства нормативам для конкретных видов продукции
Обеспечение работы производственного оборудования	Время простоя производственного оборудования, часов	Оценивается эффективность и надежность имеющихся основных средств организации, участвующих в осуществлении технологического процесса	Оценивается время простоя по вине работников и по независимым от них причинам	Значение должно стремиться к 0
Контроль незавершенного производства	Величина незавершенного производства, дкл	Характеризует стоимость полуфабрикатов и незавершенного производства	Стоимостное выражение величины полуфабрикатов и незавершенного производства	Значение должно соответствовать плану производства по видам продукции

Вспомогательные производства	Обслуживание и ремонт объектов основного производства	Количество запросов от цехов основного производства отделам вспомогательных производств, ед.	Показатель характеризует эффективность работы вспомогательных производств по видам для целей обеспечения функционирования основного производства	Разность между количеством заявок, поступивших из основного производства, и количеством исполненных заявок, не приведших к нарушению технологии и сроков производства	По мере необходимости
	Электроснабжение				
	Водоснабжение				
	Холодоснабжения				
	Теплоснабжение				
Транспортные услуги для производства					
Управление	Определение стратегических целей организаций	Выполнение плана закупок, % Выполнение плана производства, % Выполнение плана продаж, %	Менеджменту организации принадлежит ключевая роль в планировании, контроле, анализе и организации всей работы предприятия	Методики расчета показателей представлены в бизнес-процессах снабжения, производства и сбыта	Значения представлены в бизнес-процессах снабжения, производства и сбыта
	Составление проектов долгосрочных планов				
	Контроль и анализ выполнения проектов				
	Организация работы и эффективного взаимодействия всех структурных подразделений и др.	Время подготовки и выпуска организационно – распорядительных документов, часов	Показатели времени необходимы для эффективной организации рабочего времени	Количество часов, затраченных на подготовку и выпуск организационно – распорядительных документов	Значения должны быть согласованы с внутренними взаимодействующими структурными подразделениями
	Подготовка и выпуск организационно – распорядительных документов				
Расчёт плановых технико-экономических нормативов	Время расчета плановых показателей производственных	Показатели времени необходимы для	Количество часов, затраченных на расчет плановых	Значения должны быть согласованы с внутренними	

Продолжение таблицы 15

	подразделений, часов	эффективной организации рабочего времени	показателей производственных подразделений	взаимодействующими структурными подразделениями
Организационно-экономическая подготовка нового производства	Время планирования изделий, часов	Показатели времени необходимы для эффективной организации рабочего времени	Количество часов, затраченных на планирование изделий	Значения должны быть согласованы с внутренними взаимодействующими и структурными подразделениями
Экономический анализ мероприятий, программ и бизнес – планов	Количество сделанных и утвержденных руководством предложений по совершенствованию хозяйственной деятельности, ед.	Показатель характеризует соотношение количества принятых и выполненных управленческих решений	Число распоряжений менеджмента по совершенствованию хозяйственной деятельности, аналитических отчет об их выполнении	Значение должно стремиться к 100%
Контроль за прохождением повышения квалификации персонала	Численность работников цеха, прошедших переподготовку, человек	Показатель характеризует выполнение программы по переподготовке кадров, повышению квалификации	Количество сотрудников, прошедших переподготовку, повышение квалификации	Значение должно стремиться к 100%, устанавливаться на планируемый период
Обработка и учет первичной документации	Количество операций ед.	Показатель характеризует своевременность обработки поступающих документов	Количество документов, проведенных в системе бухгалтерского программного обеспечения	Значение должно соответствовать выполнению обработки первичных документов в объеме 100%

Продолжение таблицы 15

	Начисление заработной платы и др.	Количество сотрудников, которым начисляется заработная плата, чел.	Показатель характеризует своевременность начисления вознаграждений сотрудникам за труд	Количество выписанных расчетных листов	Значение должно стремиться к 100%
	Уборка помещений	Площадь убираемых помещений, м2	Показатель характеризует исполнение сотрудниками хозяйственной части обязанностей по обслуживанию офисных и производственных помещений	Площадь производственных, подсобных и административных помещений	Значение должно стремиться к 100%
	Управление сбытом	Выполнение плана продаж, %	Показатель позволяет определить, насколько менеджеры отдела сбыта эффективно реализуют планы по сбыту готовой продукции	Фактическое значение объемов продаж в денежном измерении / Плановое значение объемов продаж в денежном измерении * 100%	Значение должно стремиться к 100%
	Заключение договоров с покупателями	Количество заключенных договоров, шт.	Показатель характеризует покупательскую активность за определенный период времени	Количество заключенных договоров с покупателями в натуральном измерении	Показатель не имеет нормативных значений

Продолжение таблицы 15

Сбыт	Выставление счетов, выписка товарных накладных, счетов-фактур	Количество выставленных счетов, выписанных товарных накладных, счетов-фактур, комплектов	Показатель характеризует степень активности клиентской базы	Количественное измерение выставленных счетов, выписанных товарных накладных, счетов-фактур за отчетный период	Значение должно стремиться к 100%
	Мониторинг состояния заказа в производстве	Время исполнения заказа, дн.	Показатель характеризует время исполнения заказа	Продолжительность исполнения заказа с момента поступления заказа от покупателя до момента приемки готовой продукции покупателем	Продолжительность исполнения заказа не должна превышать сроки, указанные в договоре с покупателем
	Хранение готовой продукции	Количество испорченных бутылок, шт.	Показатель характеризует эффективность организации складского хозяйства	Количество испорченных, разбитых бутылок в процессе их хранения на складе	Значение должно стремиться к 0
	Отгрузка продукции	Доля заказов, выполненных в срок, %	Показатель характеризует исполнение договорных обязательств по отгрузке продукции со склада продавца в установленные сроки	Количество заказов выполненных в срок/ Общее количество заказов * 100%	Определяется в соответствии с месторасположением покупателя, объемом заказа

Продолжение таблицы 15

<p>Маркетинговая и рекламная деятельность</p>	<p>Прирост клиентской базы, %</p>	<p>Показатель характеризует эффективность работы отдела маркетинга</p>	<p>(Количество клиентов на конец отчетного периода – Количество клиентов на начало отчетного периода) / Количество клиентов на начало отчетного периода * 100%</p>	<p>Чем выше значение этого коэффициента, тем эффективнее работа отдела маркетинга</p>
<p>Доставка продукции покупателям</p>	<p>Доля товаров, принятых покупателем по сопроводительным документам, %</p>	<p>Показатель характеризует степень исполнения заказа покупателем по количеству и ассортименту</p>	<p>Количество товаров, фактически принятых покупателем / Общее количество товаров, отгруженных покупателю по сопроводительным документам * 100%</p>	<p>Значение должно стремиться к 100%</p>

Вторым аспектом оценки бизнес-процесса выступают учетные данные. Работа экономического субъекта всегда начинается с бюджетирования, т.е. составления финансовых и операционных бюджетов. Для каждого бизнес-процесса необходимо установить бюджетные или плановые значения затрат в разрезе экономических элементов, в конце отчетного периода производить расчет отклонений фактических затрат от бюджетных, анализировать причины возникших отклонений. Для формирования информации о затратах предлагаем использовать счета бухгалтерского учета 31-36 (таблица 16).

Таблица 16 – Структура счетов управленческого учета для формирования информации по бизнес-процессам

Синтетический счет	Субсчета 2-го порядка	Состав затрат
31 «Снабжение» 32 «Основное производство» 33 «Вспомогательные производства» 34 «Управление» 35 «Сбыт»	1 «Использованное сырье и расходные материалы»	сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних организаций, структурных подразделений организации
	2 «Расходы на вознаграждения работникам»	заработная плата, премии, надбавки, доплаты
	3 «Отчисления на социальные нужды»	отчисления во внебюджетные фонды
	4 «Расходы на амортизацию»	амортизация основных средств и нематериальных активов
	5 «Прочие расходы»	работы, услуги поставщиков, подрядчиков, прочих дебиторов и кредиторов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на продажу, невозмещаемые налоги, сборы и др.
	6 «Отклонение фактических затрат от бюджетных»	разница между фактическими и бюджетными значениями затрат

Схема учетных записей в этом случае будет иметь следующий вид (рисунок 17).

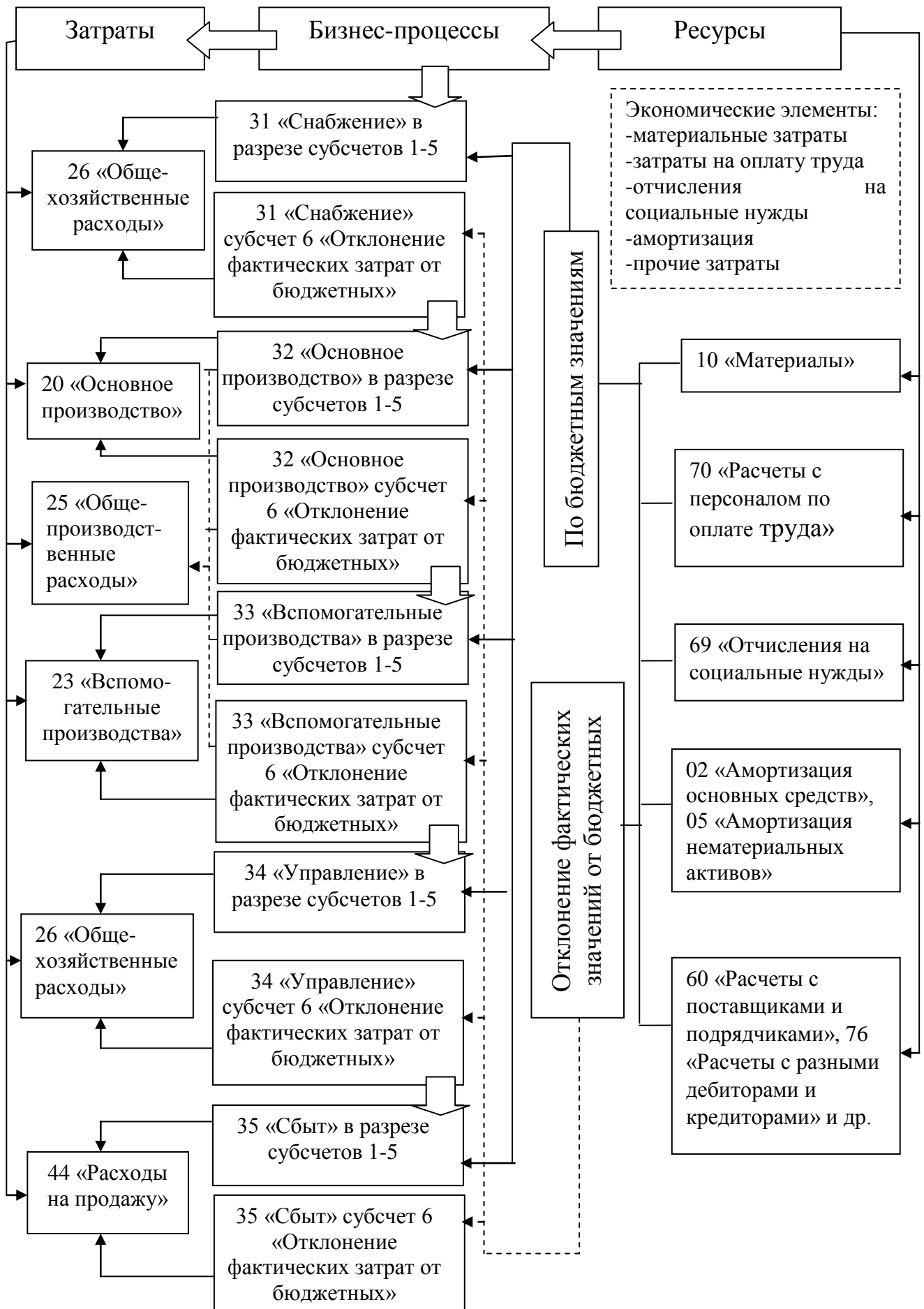


Рисунок 17 – Схема учетных записей для оценки затрат бизнес-процессов

Представленная схема позволяет отразить на счетах бухгалтерского учета 31-35 субсчетах 1-5 фактические значения затрат в разрезе бюджетных значений и отклонений фактических значений от бюджетных (на счетах 31-35 субсчете 6). В результате чего формируется информация о выполнении бюджета каждым бизнес-процессом, об отклонениях по видам затратам. Полученная информация служит основой для отчетности о финансовых результатах экономического субъекта в целом, а также позволяет оценить вклад каждого бизнес-процесса в процесс формирования итогового финансового результата организации.

Таким образом, представленные методики позволяют оценить результативность бизнес-процессов с точки зрения выполнения каждым из них возложенных на него функций, а также с точки зрения выполнения бюджета расходов, предусмотренного для каждого бизнес-процесса. Посредством предложенных методик реализуются функции планирования, учета и нормирования, представленные при построении процессного подхода к управлению финансовыми результатами (рисунок 16).

Формирование соответствующей отчетности позволяет реализовать функции контроля, анализа и воздействия. Для этих целей разработан управленческий отчет для оценки результативности бизнес-процесса в разрезе функций и учетных значений на примере бизнес-процесса «Снабжение» (таблица 17).

Таблица 17 - Управленческий отчет для оценки результативности бизнес-процесса «Снабжение» в разрезе функций и учетных значений

Организация ООО «Вина Прасковей 2»

Номер документа	Дата составления
17	30.06.2017

Управленческий отчет для оценки результативности бизнес-процесса «Снабжение» в разрезе функций и учетных значений

Результативность бизнес-процесса в разрезе функций				Учетные значения результативности бизнес-процесса			
Виды деятельности	Показатели результативности бизнес-процесса	Нормативное значение	Фактическое значение	Затраты бизнес-процесса	Бюджетные значения, руб.	Фактические значения, руб.	Отклонения (+;-), руб.
Управление закупками	Выполнение плана закупок, %	Значение должно стремиться к 100%	85%	Использованное сырье и расходные материалы	25150	26000	+850
Заключение договоров на поставку сырья	Обеспеченность закупок имеющимися договорами с поставщиками, ед.	На каждый вид сырья или комплектующих должен быть заключен минимум 1 договор с надежным поставщиком	52 ед.	Расходы на вознаграждения работникам	119500	120000	+500
Контроль кредиторской задолженности	Количество претензий от поставщиков, ед.	Значение должно стремиться к 0	0	Отчисления на социальные нужды	35850	36000	+150
Обеспечение своевременного поступления сырья и комплектующих	Выполнение плана закупок, ед.	Значение должно стремиться к 0	0	Расходы на амортизацию	16000	16500	+500

Продолжение таблицы 17

Приемка и хранение сырья и комплектующих	Изменение величины запасов, руб.	Значение должно быть минимальным в связи со скоропортящимся характером винодельческого сырья	1200	Прочие расходы	8000	8000	0
Передача сырья в производство	Доля заявок производства, выполненных в срок, %	Значение должно стремиться к 100%	100%	Итого расходов	204500	206500	+2000
Обеспечение эффективной работы склада по приемке	Претензии, жалобы от поставщиков и структурных подразделений, взаимодействующих с отделами снабжения, ед.	Значение должно стремиться к 0	0				

СПРАВОЧНО:

Причины возникших отклонений: _____

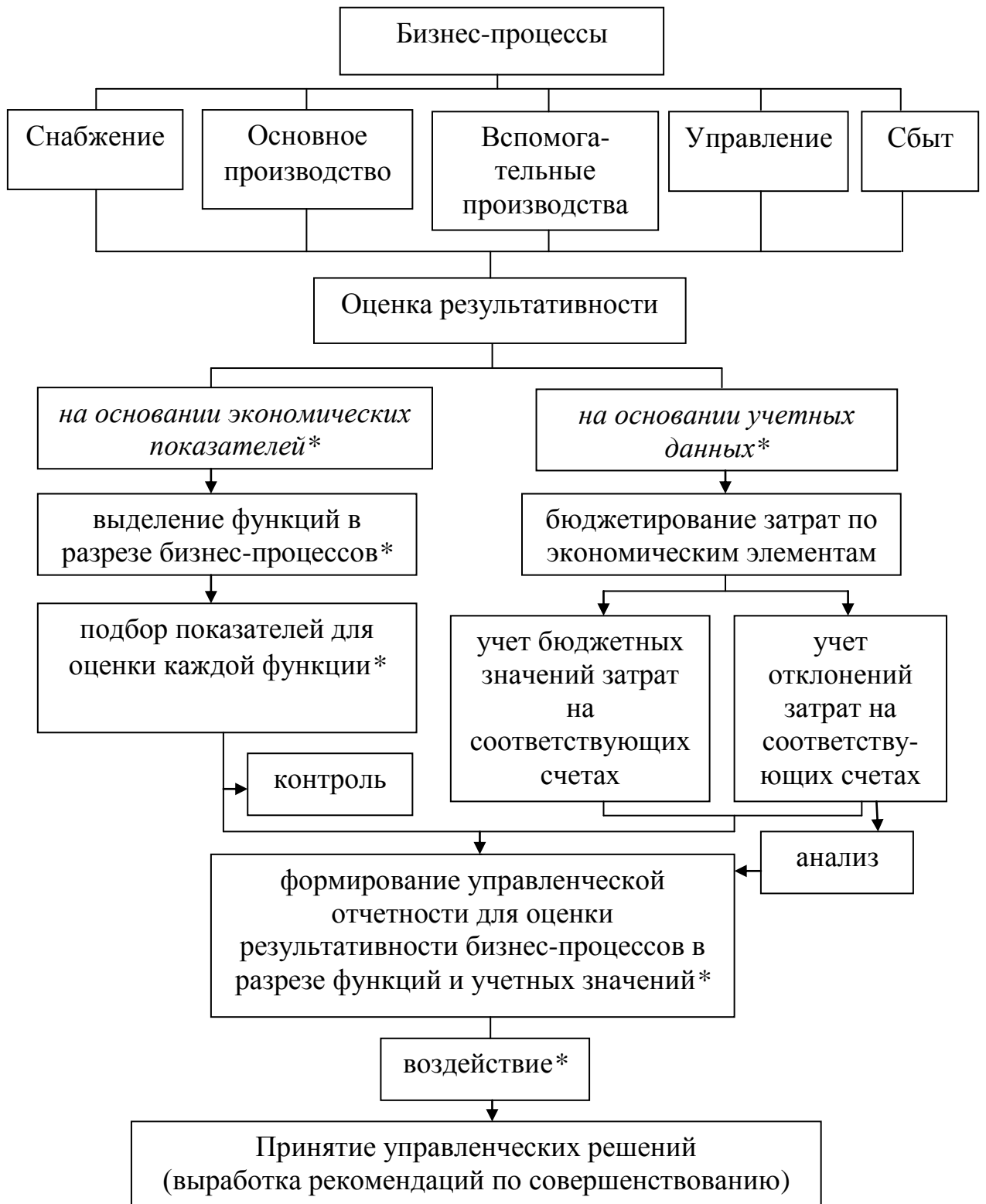
Предложения по совершенствованию: _____

Руководитель бизнес-процесса «Снабжение» _____

подпись расшифровка подписи

Бухгалтер по управленческому учету _____

подпись расшифровка подписи



* предложено автором

Рисунок 18 - Алгоритм построения и практической реализации методики оценки вклада отдельных бизнес-процессов в формирование конечного финансового результата в разрезе функций и учетных значений

Алгоритм построения и практической реализации методики оценки вклада отдельных бизнес-процессов в формирование конечного финансового результата в разрезе функций и учетных значений представлен на рисунке 18.

Он реализует процессный подход, который, в первую очередь, решает задачи стратегического управления. Он позволяет оценить результативность отдельных бизнес-процессов на основании подобранных экономических показателей, произвести контроль достижения этих показателей, определить отклонения фактических затрат от бюджетных в разрезе экономических элементов на счетах бухгалтерского учета для их дальнейшего анализа, что позволит эффективно управлять формированием себестоимости продукции, работ, услуг в контексте бизнес-процессов, а также реализовать функцию воздействия, которая состоит в создании информационных управленческих потоков для целей выработки рекомендаций по совершенствованию работы каждого бизнес-процесса. Подробно рассмотрев организационно-методические аспекты учета финансовых результатов с позиции формирующих их доходов, расходов и процессного подхода необходимо изучить методику управленческого учета финансовых результатов и процесс формирования управленческой отчетности о финансовых результатах экономического субъекта.

ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

3.1 Организационно-счетоводческие аспекты учета финансовых результатов

Без своевременного и достоверного отражения фактов хозяйственной жизни в системе бухгалтерского учета невозможно обеспечить формирование достоверного финансового результата.

Достижение желаемых финансовых результатов невозможно без эффективных каналов сбыта. Их количество и масштабы определяют возможности для расширения производства и увеличения объема продаж. Продажи – это бизнес-процесс, завершающий оборот средств организации, он является источником покрытия всех произведенных производственных затрат и прочих затрат, связанных с обеспечением работы экономического субъекта. В связи с этим особое значение приобретает отражение операций реализации продукции и непосредственно финансовых результатов в системе бухгалтерского учета.

Основными счетами, на которых происходит формирование итоговых информационных потоков о финансовых результатах, являются счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На счете 90 «Продажи» формируется информация о доходах и расходах экономического субъекта, которые связаны с осуществлением им своего основного или обычного вида деятельности. Сопоставление доходов и расходов на счете 90 «Продажи» позволяет определить финансовый результат от обычных видов деятельности. Счет 90 «Продажи» корреспондирует со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» при начислении выручки за проданную продукцию, оказанные услуги или выполненные работы; 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное

производство», 44 «Расходы на продажу», 26 «Общехозяйственные расходы» при списании себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг, коммерческих и управленческих расходов; 68 «Расчеты по налогам и сборам» при исчислении налогов, подлежащих уплате в связи с осуществлением операций по продаже. Коммерческие и общехозяйственные расходы могут:

- полностью включаться в затраты текущего периода;
- распределяться между стоимостью отдельных видов продукции, товаров (работ, услуг).

Планом счетов и Инструкцией по его применению предусмотрены следующие субсчета к счету 90:

90.1 «Выручка»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.3 «Налог на добавленную стоимость»;

90.4 «Акцизы»;

90.7 «Коммерческие расходы»;

90.8 «Управленческие расходы»;

90.9 «Прибыль / убыток от продаж».

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется информация о полученных доходах и произведенных расходах от прочих (вспомогательных) видов деятельности экономического субъекта. Состав доходов и расходов, учитываемых как «прочие» был рассмотрен ранее, поэтому остановимся на счетах бухгалтерского учета, корреспондирующих со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»: счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 96 «Резервы предстоящих расходов» (при образовании и восстановлении такого рода резервов), 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (при списании недостач в случае отсутствия виновных лиц или отказе суда во взыскании недостачи с сотрудника), 98 «Доходы будущих периодов» (при возмещении

разницы между учетной и рыночной стоимостью товарно-материальных ценностей сотрудником, ответственным за возникновение недостачи).

К счету 91 могут быть открыты субсчета:

91.1 «Прочие доходы»;

91.2 «Прочие расходы»;

91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На счете 99 «Прибыли и убытки» формируется информация о конечном финансовом результате, полученном экономическим субъектом за отчетный период. Счет 99 «Прибыли и убытки» корреспондирует со счетами: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» (на сумму прибыли/убытка полученных от обычных и прочих видов деятельности), 09 «Отложенные налоговые активы» (при выбытии объекта актива, по которому он был начислен), 77 «Отложенные налоговые обязательства» (при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено), 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации).

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» после отражения на нем конечного финансового результата корреспондирует со счетами: 82 «Резервный капитал» (при направлении на погашение убытка средств резервного капитала), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 75 «Расчеты с учредителями» (при выплате доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности), 75 «Расчеты с учредителями» (при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников), 80 «Уставный капитал» (при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации) и др.

На основании данных аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» формируются показатели отчета о финансовых результатах.

Основная функция счета 99 «Прибыли и убытки» состоит в обобщении информации, связанной с формированием годового финансового результата, конечное сальдо которого списывается на счета учета собственного капитала экономического субъекта.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется по направлениям использования средств. В аналитическом учете нераспределенная прибыль, использованная для финансового обеспечения развития производства организации, на иные схожие цели и еще не использованная, могут разделяться.

Бланк И.А. определяет операционную деятельность предприятия как главный компонент всей хозяйственной деятельности предприятия, основную цель его функционирования. А отдельные стадии жизненного цикла предприятия можно оценить на основании интенсивности развития операционной деятельности. [29]

Действительно, операционная или основная деятельность носит приоритетный характер по отношению к остальным видам (инвестиционной, финансовой и прочей), так как она носит регулярный характер, приносит постоянный доход, при этом потребляет наибольшее количество ресурсов, которыми располагает экономический субъект.

Формирование информации о финансовых результатах в системе управленческого учета должно обеспечивать предоставление аналитической информации о доходах и расходах по основным видам хозяйственной деятельности, необходимой управленческому персоналу для принятия экономических решений. Как было описано ранее, именно процессный подход позволяет реализовать стратегические цели управления. Представленная ранее схема учетных записей для оценки затрат бизнес-процессов (рисунок 17) позволяет формировать информацию о расходах организации не только в разрезе бизнес-процессов, но и по видам.

Для формирования информации о финансовых результатах в системе управленческого учета необходима система счетов управленческого учета (таблица 18).

Разработанная нами детализированная структура счета 90 предназначена для получения и анализа информации о процессе формирования финансовых результатов в системе бизнес-процессов, а также служит основой для формирования управленческой отчетности о финансовых результатах.

Таблица 18 - Предлагаемая многоуровневая структура счета 90 «Продажи»

Синте- тичес- кий счет	Субсчета 2-го порядка	Субсчета 3-го порядка	Субконто 1	
1	2	3	4	
90 «Про- дажи»	1 «Выручка»	1 «Вариабельные доходы»	1 «Продажа готовой продукции отчетного периода»	
		2 «Перманентно- ретроспективные доходы»	2 «Продажа готовой продукции прошлых периодов»	
	2 «Себестоимость продаж»	1 «Основное производство» 2 «Вспомогатель- ные производства»	1 «Использованное сырье и расходные материалы»	
			2 «Расходы на вознаграждение работникам»	
			3 «Отчисления на социальные нужды»	
			4 «Расходы на амортизацию»	
			5 «Прочие расходы»	
			6 «Отклонение фактических затрат от плановых»	
	3 «НДС по реализованной продукции»			
	4 «Акцизы»			
	7 «Коммерческие расходы»	1 «Сбыт»	1 «Использованное сырье и расходные материалы»	
2 «Расходы на вознаграждение работникам»				

Продолжение таблицы 18

1	2	3	4
			3 «Отчисления на социальные нужды»
			4 «Расходы на амортизацию»
			5 «Прочие расходы»
			6 «Отклонение фактических затрат от плановых»
	8 «Управленческие расходы»	1 «Снабжение» 2 «Управление»	1 «Использованное сырье и расходные материалы»
			2 «Расходы на вознаграждение работникам»
			3 «Отчисления на социальные нужды»
			4 «Расходы на амортизацию»
			5 «Прочие расходы»
			6 «Отклонение фактических затрат от плановых»
		9 «Прибыль/убыток от продаж»	

Для целей управленческого учета, предполагающего ориентированность на специфику технологического процесса, нами было предложено классифицировать доходы от основного вида деятельности на переменные и постоянно-ретроспективные. Переменные доходы – это доходы от продажи готовой продукции отчетного периода. Постоянно-ретроспективные доходы – это доходы от продажи готовой продукции прошлых периодов, т.е. складских запасов. Информация об этих доходах необходима для анализа объемов продаж продукции, произведенной в разных периодах, а также для контроля за реализацией остатков на складе и выявления соотношений между реализованными запасами прошлых периодов и изменениями запасов за отчетный период. [188]

Предложенная система счетов не существует обособленно от схемы учетных записей для оценки затрат бизнес-процессов (рисунок 17), но является ее логическим продолжением. Карта соответствий информационных

потоков на счетах управленческого учета для целей определения финансового результата представлена на рисунке 19.

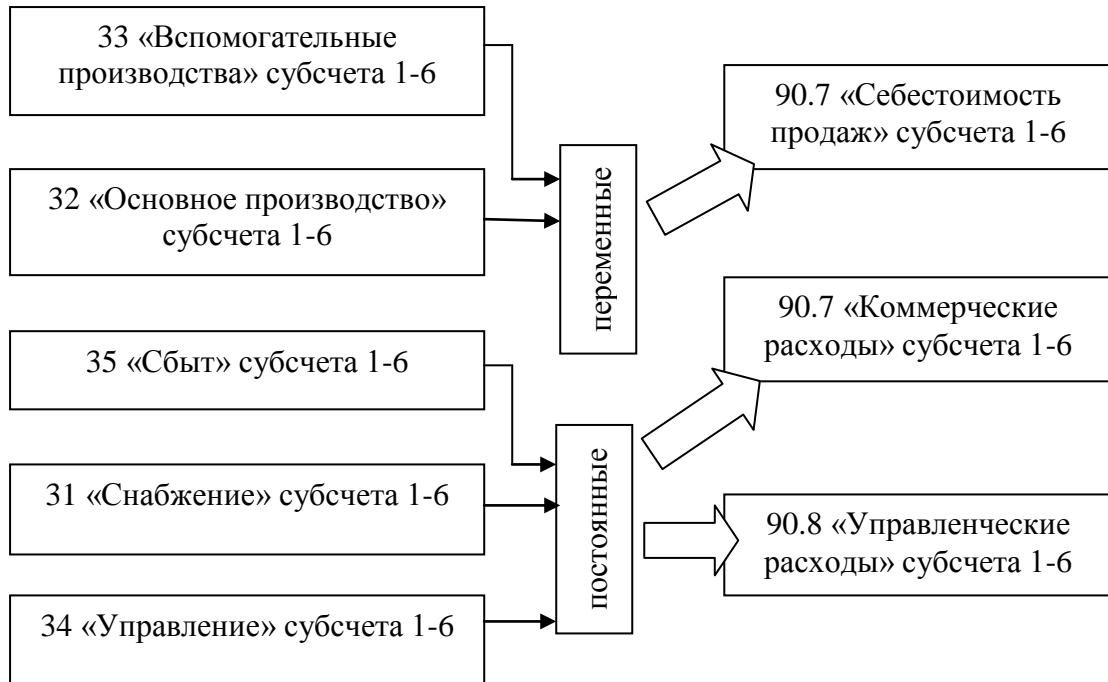


Рисунок 19 – Карта соответствий информационных потоков, формируемых на счетах управленческого учета для определения финансового результата

При этом следует отметить, что бюджетные значения затрат на данном этапе переходят в категорию плановых значений. Учетные записи по формированию информации о доходах в системе управленческого учета представлены в таблице 19.

Таблица 19 – Корреспонденция счетов по отражению расходов бизнес-процесса «Сбыт»

Содержание хозяйственных фактов	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Начислена выручка за отгруженную основную продукцию, произведенную в отчетном периоде	62	90.1.1.1	1327600
Начислена выручка за отгруженную основную продукцию, произведенную в прошлых периодах	62	90.1.2.2	200036

Продолжение таблицы 19

1	2	3	4
Начислена выручка за отгруженную сопряженную продукцию, произведенную в отчетном периоде	62	90.1.1.1	41000
Начислена выручка за отгруженную сопряженную продукцию, произведенную в прошлых периодах	62	90.1.2.2	32000
Начислена выручка за отгруженную побочную продукцию, произведенную в отчетном периоде	62	90.1.1.1	16520
Начислена выручка за отгруженную побочную продукцию, произведенную в прошлых периодах	62	90.1.2.2	16000

Учетные записи по формированию информации о расходах бизнес-процесса «Сбыт» в системе управленческого учета представлены в таблице 20.

Таблица 20 – Корреспонденция счетов по отражению расходов бизнес-процесса «Сбыт»

Содержание хозяйственных фактов	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Списана сумма материальных затрат бизнес-процесса «Сбыт» по плановой стоимости	90.7.1.1	35.1	49600
Списана сумма затрат на оплату труда бизнес-процесса «Сбыт» по плановой стоимости	90.7.1.2	35.2	55000
Списана сумма отчислений на социальные нужды бизнес-процесса «Сбыт» по плановой стоимости	90.7.1.3	35.3	16500
Списана сумма начисленной амортизации бизнес-процесса «Сбыт» по плановой стоимости	90.7.1.4	35.4	31000
Списана сумма прочих затрат бизнес-процесса «Сбыт» по плановой стоимости	90.7.1.5	35.5	15000
Списано отклонение фактических затрат от плановой величины бизнес-процесса «Сбыт»	90.7.1.6	35.6	3200

Такую корреспонденцию счетов можно представить по каждому бизнес-процессу. Для целей выявления прибыли или убытка по итогам

отчетного периода счета 90.1 «Продажи» по субсчетам, 90.2 «Себестоимость продаж» по субсчетам, 90.3 «НДС по реализованной продукции», 90.4 «Акцизы», 90.7 «Коммерческие расходы» по субсчетам, 90.8 «Управленческие расходы» по субсчетам закрываются на счет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж». Сравнение оборотов по дебету и кредиту счета 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» даст значение финансового результата (рисунок 20).

Дебет	90 «Продажи»	Кредит
2. Фактическая себестоимость проданной продукции по бизнес-процессам		1. Поступление переменных и постоянных ретроспективных доходов, признаваемых выручкой
3. Начисленная сумма налога на добавленную стоимость		
4. Начисленная сумма акцизов, включенных в цену проданной продукции		
5. Коммерческие расходы по бизнес-процессам		
6. Управленческие расходы по бизнес-процессам		
7. Итоговый финансовый результат		
7.1 Прибыль от продаж		7.2 Убыток от продаж

Рисунок 20 – Схема счета 90 «Продажи»

Система счетов управленческого учета финансовых результатов и содержание информации, получаемой из системы, определяют использование всей системы бухгалтерского учета как инструмента управления экономическим субъектом. Предложенная многоуровневая структура счета 90 «Продажи» формирует информационные потоки о финансовых результатах и является основой для построения управленческой отчетности о финансовых результатах в системе управленческого учета.

3.2 Разработка и внедрение регламента управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах»

Оценить эффективность работы экономического субъекта позволяет составление различного рода отчетности. В финансовом учете для оценки величины прибыли, остающейся в распоряжении организации, подлежащей распределению, предназначен отчет о финансовых результатах. Порядок формирования финансового результата в налоговом учете определяется, прежде всего, требованиями главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, в частности критериями определения доходов и расходов организации для целей налогового учета. В налоговом учете при общем режиме налогообложения для расчета величины налога на прибыль составляется декларация по налогу на прибыль. При использовании специальных режимов составляются соответствующие декларации, в которых производится расчет налога, подлежащего уплате. Этот налог может рассчитываться с полученных доходов, или с доходов, уменьшенных на величину расходов, или исходя из показателей для расчета, установленных НК РФ.

Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, утвержденные Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли РФ (Протокол заседания от 22.04.2002 № 4) предъявляют следующие требования относительно формата управленческих отчетов, следование которым будет способствовать оптимизации представления управленческой информации (таблица 21) [15]:

Таблица 21 - Требования к формату управленческих отчетов [15]

1. Доступность для восприятия
Отчет должен быть простым для восприятия, точным и лаконичным. Названия документа и его разделов следует делать адекватными и понятными. Данные, представленные в отчете не должны допускать неоднозначного толкования или вводить в заблуждение.

2. Степень детализации
Содержание отчета должно соответствовать информационным запросам его получателя (пользователя). Каждый руководитель предъявляет свои требования к отчетной информации. На нижних ступенях иерархической лестницы управления организацией необходимы более частые и более детальные отчеты. Чем выше уровень, тем реже представление и меньше подробностей. Излишняя аналитичность представления информации может вызвать информационную перегруженность пользователей.
3. Контекст предоставляемых данных
Разрозненные (пусть даже точные) данные малоинформативны. Только данные, помещенные в соответствующий контекст, обработанные соответствующим образом для определенной, четко обозначенной цели, становятся значимой информацией. Для подготовки управленческой отчетности наиболее часто применяется анализ тенденций происходящих изменений, и сравнение фактических показателей с плановыми показателями. Например, менеджер отдела продаж, анализируя показатели объемов продаж за определенный период времени, в разрезе фактических и плановых значений, может выявить закономерности, связанные с влиянием фактора сезонности, предоставлением скидок, изменением ассортимента на величину доходов. При выборе формы представления информации следует учитывать, что информация должна быть предоставлена в достаточном объеме для принятия экономически эффективных решений. При формировании отчета следует выбрать разумный компромисс между целесообразностью, эффективностью и краткостью.
4. Стандартизация
Для формируемой управленческой отчетности экономическому субъекту целесообразно установить форму такой отчетности, утвердить период ее составления, сроки представления, ответственных лиц как за ее составление, так и за использование. Стандартизация повысит эффективность подготовки и предоставления отчетов, позволит сэкономить время, которое требуется менеджерам на ознакомление и осмысление предоставленной информации. Стандартизация не означает, что все руководители будут получать одинаковые отчеты. Она означает, что руководители будут знать о том, комплект из каких отчетов, в какой форме и с какой периодичностью (ежедневно, еженедельно или ежемесячно) они будут получать. Комплект периодических отчетов должен включать в себя необходимые комментарии и поясняющую информацию. Дополнительная аналитическая информация может повысить ценность предоставляемых данных.
5. Ориентация на центры ответственности
В большинстве организаций существует разделение ответственности менеджеров за выполнение тех или иных задач в общей структуре управления, достижение тех или иных намеченных результатов. Такое разделение ответственности часто имеет иерархическую структуру. Обычно

	<p>в такой структуре условно выделяют три уровня, и менеджеры каждого из уровней имеют свои информационные потребности. Рекомендуется избегать такого структурного построения, когда операционная информация, предназначенная для центров ответственности нижнего уровня, дублируется для центров ответственности среднего и высшего уровня в неизменном виде. Менеджер центра ответственности нижнего уровня должен быть ответственным за принимаемые оперативные решения в связи с разработкой, согласованием и выполнением производственного (рабочего) плана его подразделения. В связи с этим рекомендуется формировать отчеты для обеспечения менеджеров оперативной управленческой информацией, начиная с нижнего уровня ответственности, где можно непосредственно влиять на результаты работы. Далее информация консолидируется согласно организационной и иерархической структуре ответственности, реализованной в организации.</p>
<p>5.1 Операционный (нижний) уровень.</p>	<p>Планирование на операционном уровне связано с получением очень подробной информации, и которая имеет отношение к текущему времени (плюс минус неделя/месяц), т.е. принимаемые решения являются краткосрочными по своей сути. Решения принимаются в отношении:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дебиторской и кредиторской задолженностей; - заработной платы; - жалоб и претензий со стороны покупателей (клиентов); - выполнения графика (плана) работ; - выявления и анализа отклонений фактических результатов от плановых.
<p>5.2 Tактический (средний) уровень.</p>	<p>Рассматриваются вопросы эффективности использования ресурсов для достижения более высоких результатов. Решения принимаются в отношении:</p> <ul style="list-style-type: none"> - закупок; - месторасположения (хранения) запасов сырья, материалов и готовой продукции; - продаж (по результатам проведенного анализа); - прогноза потоков денежных средств.
<p>5.3 Стратегический (высший) уровень.</p>	<p>По своей сути, стратегическое планирование предполагает принятие решений в отношении всей организации в целом, направлено на долгосрочную перспективу и определяет направления развития организации в будущем. Решения принимаются в отношении: инвестиций в те или иные проекты; выхода на новые рынки (освоения потенциально возможных рынков); прогнозирования и бюджетирования.</p>

Цель деятельности любого экономического субъекта состоит, в первую очередь, в получении прибыли. Механизм формирования финансового результата представляет особый интерес для менеджмента компаний. В системе бухгалтерского учета порядок определения финансового результата не однозначен. Финансовый, налоговый и управленческий учет имеют свои особенности, обусловленные влиянием различных факторов: нормативным регулированием, требованиями, предъявляемыми к степени аналитичности процесса формирования финансового результата.

Формирование информации о финансовых результатах в системе управленческого учета определяется требованиями, которые управленческий персонал предъявляет к управленческой отчетности, содержащей информацию о финансовых результатах.

Следует также отметить, что международная практика представления информации о финансовых результатах дает некоторую вариативность.

В зарубежной практике определения финансового результата можно выделить три подхода. Сущность первого подхода состоит в том, что финансовый результат определяется как изменение стоимости чистых активов экономического субъекта за отчетный период. Значение чистых активов равно разности стоимостной оценки имущества организации и величины ее задолженности.

Второй подход определяет финансовый результат как разность величины доходов и расходов экономического субъекта.

Третий подход состоит в определении финансового результата как изменения величины собственного капитала экономического субъекта за отчетный период, т.е. в первую очередь он формируется подлежащей распределению прибылью или полученным, подлежащим покрытию убытком.

Точка опоры при исчислении финансового результата в упомянутых схемах - подсчет итога, определяющий рациональность использования вложенного собственником капитала. При этом прибыль интерпретируется

как компонент собственного капитала, то есть непрерывное его увеличение в течение заданного временного промежутка. [58]

Выделенные подходы к определению финансовых результатов приводят к вариативности форм отчетности о финансовых результатах.

В Германии отчет о финансовых результатах представляется в вертикальной форме, а его составление производится в затратном и функциональном форматах. [218].

Во Франции для составления отчета о финансовых результатах применяются две формы — вертикальная и горизонтальная, а главный подход при их подготовке - концепция производства, где в качестве базовой величины берется произведенная валовая продукция (арифметическая сумма проданной, складированной и направленной на собственные нужды продукции) за отчетный год. Расходы, в свою очередь, связаны с образованием себестоимости всей (валовой) продукции, а не только реализованной. [224].

В соответствии с учетными стандартами США отчет о финансовых результатах составляется в виде одной из двух допустимых форм: одноступенчатой или многоступенчатой. Одноступенчатая форма имеет более простую структуру, разность доходов и расходов и есть величина чистой прибыли. Более сложной является многоступенчатая форма, она представляет процесс расчета чистой прибыли путем сопоставления доходов и расходов по видам. Многоступенчатая форма является более информативной, поэтому получила более широкое распространение [194].

Англо-американский вариант определения результата деятельности фирмы предполагает расчёт финансового результата по функциям предприятия: производство, реализация, управление. Эта модель построена на концепции продажи продукции, по которой сначала определяют валовой доход как разность выручки от продажи продукции и суммы переменных затрат. Валовой доход даёт возможность оценить рентабельность производства, показывает, какая часть дохода идёт на покрытие расходов, а

какая - на получение прибыли. Величину прибыли от основной деятельности формирует разница между валовым доходом и эксплуатационными расходами. [222]

Рассмотренные подходы к представлению финансовых результатов показывают тенденцию сближения действующих стандартов с международными стандартами финансовой отчетности. [91] Широкое распространение международных стандартов финансовой отчетности обусловлено тем, что качество такой отчетности способно удовлетворить информационные запросы заинтересованных пользователей. [175]

Требование представить анализ расходов, формирующих прибыль или убыток субъекта на основании применения классификации «по характеру затрат» или «по функции затрат», для получения надежной информации содержится в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Таблица 22 – Структура отчета о финансовых результатах, построенного «по функции затрат»

Наименование показателя	Значение
Выручка	x
Себестоимость продаж	(x)
Валовая прибыль	x
Прочий доход	x
Затраты на сбыт	(x)
Административные расходы	(x)
Прочие расходы	(x)
Прибыль до налогов	x

При формировании отчета о финансовых результатах, в основе которого лежит метод «по функции затрат» («себестоимости продаж»), затраты экономического субъекта классифицируют по их назначению в процессе формирования себестоимости, т.е. затраты на сбыт, административные расходы. Структура отчета о финансовых результатах представлена в таблице 22.

Выручка – это доходы от продажи основного вида продукции, товаров, работ и услуг, материальных запасов, полуфабрикатов. В выручку не входят изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства.

Себестоимость продаж представлена в данной форме полной себестоимостью продукции, оказанных услуг, выполненных работ.

Валовая прибыль – это расчетный показатель, определяется как разность между выручкой и себестоимостью продаж.

Прочий доход включает иные доходы, не связанные непосредственно с операциями по основному виду деятельности.

Затраты на сбыт – это расходы на проведение рекламных мероприятий, расходы по содержанию отдела сбыта, агентской сети и др.

Административные расходы включают в себя расходы на содержание аппарата управления.

Прочие расходы представлены расходами, которые не связаны с основным видом деятельности организации.

Прибыль до налогов – это расчетный показатель, рассчитывается как разность между суммой всех доходов и расходов.

Применяющие этот метод экономические субъекты, раскрывают в своей отчетности информацию о себестоимости проданной продукции, работ, услуг; о прочих расходах. Таким образом, пользователи финансовой информации получают возможность проанализировать величину затрат, непосредственно относимых на изготавливаемую продукцию, работы или услуги, а также оценить величину затрат, которые организация несет независимо от своей деловой активности. Сложности применения этого метода связаны, прежде всего, с необходимостью классификации затрат по функциям, что влечет за собой приблизительные оценки при распределении затрат и предъявляет высокие требования к качеству профессионального суждения бухгалтера.

Оба формата представления информации имеют идентичный конечный результат.

В составе бухгалтерской финансовой отчетности, предоставляемой российскими экономическими субъектами, отчет о финансовых результатах построен по методу «по функции затрат».

При использовании отчета о финансовых результатах, построенного по методу «по характеру затрат», экономический субъект представляет информацию о затратах в разрезе экономических элементов (например, амортизационные отчисления на основные средства, использованное сырье, затраты на оплату труда, затраты на электроэнергию, затраты на продажу), что облегчает работу по составлению отчетности [11].

Структура отчета о финансовых результатах на основе метода «по характеру затрат» приведена в таблице 23.

Таблица 23 – Структура отчета о финансовых результатах, построенного «по характеру затрат»

Наименование показателя	Расходы (значение)	Доходы (значение)
Выручка		х
Прочий доход		х
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	х	
Использованное сырье и расходные материалы	х	
Расходы на вознаграждения работникам	х	
Расходы на амортизацию	х	
Прочие расходы	х	
Итого расходов		(х)
Прибыль до налогов		х

Использованное сырье и расходные материалы включают различного рода материальные затраты (расходы на материалы и сырье, стоимость вспомогательных материалов, запасных частей, строительных материалов, топлива, электроэнергии на технологические цели, расходы на работы и услуги сторонних организаций и собственных вспомогательных производств и т.д.

Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства определяются как разность между остатками на начало и конец

отчетного периода. Показатель может иметь знак «плюс» в случае, когда величина остатков снижается и знак «минус», когда величина остатков возрастает.

Расходы на вознаграждения работникам включают суммы начисленной заработной платы, а также другие вознаграждения, выплачиваемые сотрудникам (компенсации, премии, доплаты за сверхурочную работу и т.д.), сюда относятся расходы по социальному страхованию и обеспечению.

Расходы на амортизацию – суммы износа внеоборотных активов, исчисленные в соответствии с выбранным способом начисления амортизации.

Прочие расходы - это расходы, которые не вошли ни в одну из перечисленных выше категорий (общепроизводственные и общехозяйственные расходы, расходы на проведение аудита, на рекламу, услуги связи и т.д.).

Прибыль до налогов определяют путем вычитания из полученных доходов полученной суммы всех расходов.

Как отмечает Лабынцев Н.Т., руководители организаций не всегда готовы к уровню открытости и прозрачности отчетной информации, заданному МСФО. Это во многом обусловлено налоговой направленностью российского бухгалтерского учета. [190] Однако, данный подход в большей степени подходит для целей управленческого учета. Использование данного метода позволяет формировать информацию о различных затратах, а также проводить анализ влияния отдельных затрат на финансовый результат. Такой отчет может служить хорошей основой для построения управленческой отчетности, может быть дополнен расчетом экономических показателей. Таким образом, на основе такого отчета формируется релевантная информация, которая может быть использована управленческим персоналом для принятия эффективных экономических решений по повышению доходности бизнеса, более рациональному использованию находящихся в распоряжении организации ресурсов. Рассмотрим преимущества, которые

предоставляет отчетность о финансовых результатах, построенная по принципу «по характеру затрат», для целей управленческого учета.

Следует обратить внимание на сами формулировки статей затрат: кроме традиционных, для отечественного управленческого учета, экономических элементов, выделена отдельной строкой статья «Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства». Выделение данного показателя говорит о существовании зависимости между объемом производства, объемом продаж и величиной запасов (в части готовой продукции и незавершенного производства). Для изучения этой зависимости целесообразно воспользоваться маржинальным подходом, так как именно он основан на взаимосвязи объема производства, объема продаж и операционной прибыли. Для начала рассмотрим отчет о финансовых результатах, в котором выделены ключевые показатели «выручка» и «себестоимость».

Показатель «прибыль», по мнению многих экономистов, выполняющий ряд разнообразных функций: во-первых, рассчитанный по правилам финансового учета, он позволяет оценить эффективность работы экономического субъекта, во-вторых, в налоговом учете он необходим для определения налогооблагаемой базы и расчета соответствующего налога, подлежащего уплате, в-третьих, для потенциальных инвесторов является ориентиром при принятии решений, связанных с инвестированием, в-четвертых, значение прибыли интересует собственников при ее распределении в виде дивидендов как причитающегося им вознаграждения.

Таким образом, информация о формировании и об итоговой величине прибыли в системе бухгалтерского учета предназначена для удовлетворения информационных запросов внутренних и внешних пользователей. Произведем расчет финансового результата на примере марочного коньячного спирта по данным ООО «Вина Прасковей-2» за 2016 год традиционным способом в таблице 24.

Таблица 24 – Расчет финансового результата традиционным способом

Показатели	Значения
Количество, тыс. дал	3,7
Годовой объем продаж, тыс. руб.	20 130,66
НДС, тыс. руб.	3 071,00
Акциз, тыс. руб.	1 920,00
Годовой объем выручки, тыс. руб.	15 139,66
Себестоимость всей продукции, тыс. руб.	10 997,77
Прибыль, тыс. руб.	4 141,89

Многие экономисты, Вахрушина М.А. [43], Костюкова Е.И. [84], Лабынцев Н.Т. [92], Хоружий Л.И. [57,149], Скрипкина О.В. [207], Удалова З.В. [211] считают, что необходимо составлять и представлять управленческому персоналу внутреннюю отчетность, содержащую сведения о величине маржинального дохода, рентабельности продукции. Для составления такой отчетности важно осуществлять оперативный учет полученных доходов и понесенных расходов по каждому виду производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Исчисление маржинального дохода дает менеджменту организации необходимую информацию о том, насколько результативной и эффективной оказалась работа организации в целом, ее структурных подразделений, а также позволяет проводить анализ эффективности производства и продажи по видам продукции. [191,192] С помощью исчисления сумм покрытий могут, к примеру, быть выявлены влияния хозяйственных решений и рекомендаций на объем продаж для целей планирования и контроля. Такая информация может быть полезна при решении вопросов, касающихся производства и продажи новых товаров, формирования ассортимента, а также вопросов о сокращения или расширения производств. Определение финансового результата по данным ООО «Вина Прасковей-2» за 2016 год маржинальным методом приведено в таблице 25.

Таблица 25 – Расчет финансового результата маржинальным методом

Показатели	Значения
Количество, тыс. дал	3,7
Годовой объем продаж, тыс. руб.	20 130,66
НДС, тыс. руб.	3 071,00
Акциз, тыс. руб.	1 920,00
Годовой объем выручки, тыс. руб.	15 139,66
Переменные затраты, тыс. руб.	7694,10
Маржинальный доход	7445,56
Постоянные затраты	4200,00
Прибыль, тыс. руб.	3245,56

Таким образом, значение финансового результата при использовании традиционного способа и маржинального метода будет различаться. Причина заключается в распределении постоянных накладных расходов между готовой продукцией и запасами. Влияние объемов производства, продаж и величины запасов на значение операционной прибыли представлено на рисунке 21.

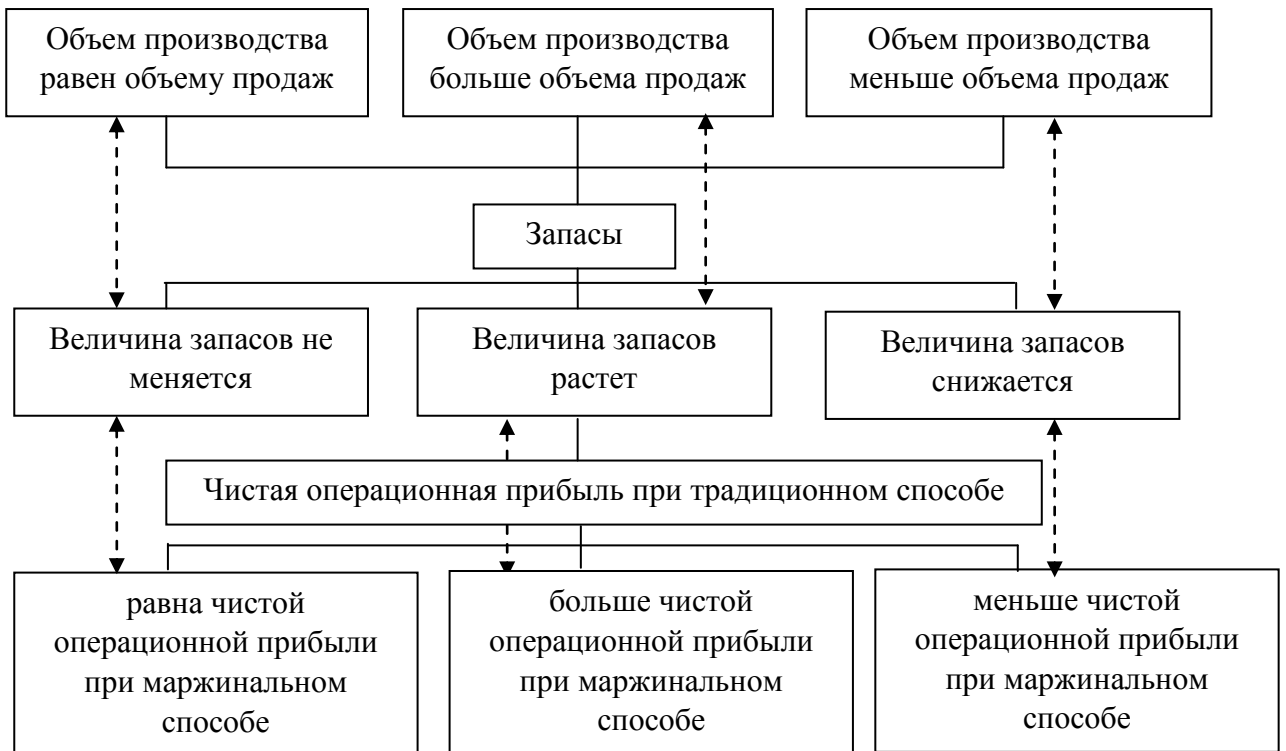


Рисунок 21 – Сравнение воздействия традиционного и маржинального методов на чистую операционную прибыль

Выявленные различия обусловлены распределением постоянных расходов. Так в случае превышения объема производства над объемом продаж часть постоянных расходов включается в себестоимость продукции на складе при ее расчете традиционным способом, при маржинальном методе постоянные затраты в полном объеме списывают на затраты отчетного периода. Поэтому чистая операционная прибыль при традиционном способе будет больше чистой операционной прибыли при маржинальном способе. [187]

Когда объем производства меньше объема продаж, постоянные затраты при традиционном способе в значительной степени увеличивают себестоимость проданной готовой продукции, так как в большей степени включаются в нее, тем самым снижают чистую операционную прибыль по сравнению с маржинальным методом.

Чистая прибыль, рассчитанная для целей финансового учета, не подходит для управленческого анализа, проводимого с целью выявления тех статей затрат, которые в наибольшей степени оказывают влияние на себестоимость и в конечном счете на финансовый результат организации.

Для принятия верных экономических решений в части управления себестоимостью и финансовыми результатами, целесообразно использовать маржинальный метод. Так как он позволяет рассчитать усеченную себестоимость, постоянные затраты списать в том отчетном периоде, в котором они были произведены, и рассчитать финансовый результат деятельности экономического субъекта. Следует отметить, что перечень показателей и степень их раскрытия в управленческой отчетности (в частности, затрат и финансовых результатов), а также методики расчета финансовых результатов должны определяться нуждами управленческого персонала, их собственным профессиональным суждением.

Рассмотрим практическую реализацию предложенных подходов к построению управленческой отчетности о финансовых результатах.

Данных финансового учета с его акцентом на анализ прошлого становится недостаточно. Для того чтобы быть уверенным в успешном будущем, организации внедряют систему управленческого учета, информационно дополняющую данные финансового учета. [169]

Одной из приоритетных задач любой коммерческой организации является совершенствование управления для наиболее полного использования имеющихся ресурсов, а также улучшения работы организации и повышения эффективности производства с конечной целью достижения наибольшей прибыли. Большая часть принимаемых решений напрямую зависит от анализа бухгалтерской информации, итоговые данные для которого предоставляются в отчетности. [216]

Отчетность является основным инструментом информирования заинтересованных пользователей о различных аспектах деятельности экономического субъекта, позволяющим оценить финансовое положение и финансовые результаты, экономический, социальный и экологический потенциал, качество корпоративного управления, тенденции развития организации в среднесрочной и долгосрочной перспективе для принятия адекватных экономических решений. [168, 170] Отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. [133] Управленческая отчетность является взаимосвязанным комплексом фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы. Этот комплекс включает совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и в разрезе структурных и производственных подразделений, центров затрат и прибылей. [65]

Управленческая отчетность позволяет принимать экономические решения по следующим важным аспектам работы организации:

- планирование ассортимента товаров, продукции, работ, услуг;

- пути получения сырья (собственное производство или использование покупного сырья);
- политика формирования цен;
- управление затратами и себестоимостью продукции, работ, услуг;
- поиск возможных путей улучшения деятельности организации, повышения качества продукции;
- оценка результативности работы как на уровне экономического субъекта в целом, так и на уровне его структурных подразделений;
- выбор способов рационального использования имеющихся трудовых ресурсов (стимулирование производительности персонала);
- поиск дополнительных ресурсов для финансирования развития производства в условиях ограниченности ресурсов, находящихся в распоряжении экономического субъекта.

Управленческая отчетность – отчетность, составленная для внутренних пользователей, содержащая информацию о деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений, именуемых в управленческом учете центрами ответственности. Цель ее составления состоит в удовлетворении информационных запросов управленческого персонала организации.

В подготовке управленческой отчетности задействованы все подразделения организации. Показатели управленческой отчетности рассчитываются на разных уровнях поступления информации в организацию. Промежуточные управленческие отчеты составляют почти все сотрудники. Это могут быть внутренние отчеты отдельных сотрудников по выполненным задачам, а также целых подразделений по вверенным им объектам учета.

Управленческая отчетность, составленная с учетом предъявляемых к ней требований, способна обеспечить управленческий персонал требуемой информацией о текущем состоянии организации, включая сведения о существующих на данном этапе и потенциальных проблемах,

краткосрочных и долгосрочных перспективах развития, возможных путях роста эффективности деятельности.

Существуют различные классификации управленческой отчетности (рисунок 22).

Ивашкевич В.Б. классифицирует управленческую отчетность на:

1) Отчеты об операционной деятельности:

- о производстве продукции (работ, услуг);
- о продаже продукции (работ, услуг);
- о закупках;
- о дебиторской/ кредиторской задолженности;
- о запасах готовой продукции;
- о незавершенном производстве;
- о запасах сырья и комплектующих;
- о бартерных сделках;
- о движении денежных средств.

2) Отчеты об инвестиционной деятельности:

- о движении (приобретении и выбытии) основных средств;
- о движении (приобретении, выбытии) нематериальных активов;
- о долгосрочных финансовых вложениях;
- о планируемых капитальных вложениях;
- в разрезе инвестиционных проектов.

3) Отчеты о финансовой деятельности:

- о краткосрочных финансовых вложениях;
- о привлечении и обслуживании заемного капитала;
- о привлечении и обслуживании акционерного капитала;
- об управлении денежной наличностью. [66]



Рисунок 22 – Классификационные признаки управленческой отчетности [86]

Управленческая отчетность может быть также классифицирована на:

- операционные отчеты: функциональные отчеты; отчеты по текущим проектам; инвестиционные отчеты; отчеты по центрам финансовой ответственности;

- финансовые отчеты: отчет о финансовых результатах; отчет о движении денежных средств; балансовый отчет.

Операционные и финансовые отчеты связаны между собой формами, в которых итоговая информация одного является входной информацией для другого. Следовательно, итоговые данные из отчетов операционных являются входными данными для статей отчетов финансовых, на которых они строятся.

Вся управленческая отчетность по временным характеристикам показателей может разбиваться на три основные группы:

- фактическая управленческая отчетность;
- плановая управленческая отчетность;
- план-фактная управленческая отчетность.

При формировании фактической и плановой управленческой отчетности должна использоваться одна и та же управленческая учетная политика компании. В противном случае это затруднит анализ план-фактной управленческой отчетности.

Ведь некоторые план-фактные отклонения могут возникать только из-за отличий в учетных политиках, которые использовались при планировании и при учете. При формировании план-фактной управленческой отчетности по центрам финансовой ответственности нужно помнить о том, что в этом случае необходимо использовать принципы гибкого бюджетирования. [70]

Шеремет А.Д. выделяет отчетность по уровням управления и сегментам бизнеса. Применить одну из классификаций в конкретной организации можно в редких случаях, поэтому на их основе составляется своя отчетность. Шеремет А.Д. выделяет две группы пользователей внутренней отчетности: менеджеры всех иерархических уровней предприятия и персонал предприятия. [152]

Что касается периодичности составления отчетности, следует отметить, что каждая организация устанавливает ее самостоятельно. Однако, она должна составляться так часто, чтобы удовлетворять принципу своевременности и давать возможность управленческому персоналу принимать экономические решения тактического, оперативного и стратегического характера.

Можно выделить ряд требований, предъявляемых к содержанию управленческой отчетности:

1) целесообразность – представленная во внутренней отчетности информация должна удовлетворять целям, ради которых она составляется;

2) рентабельность – затраты на формирование управленческой отчетности должны соответствовать пользе от ее использования;

3) объективность – информация должна быть достоверной и непредвзятой;

4) адресность – информация должна быть предоставлена ответственным исполнителям с соблюдением требования конфиденциальности;

5) краткость – информация не должна содержать излишних данных, усложняющих ее понимание, при этом она должна быть представлена в ясной по содержанию и понятной по представлению форме для принятия нужного решения;

6) точность – информация управленческого учета на 30% состоит из учетной информации и на 70% из информации прочих источников (опросы, анкетирование, изучение рынка и т.д.), вследствие чего может содержать определенный уровень погрешности, его значение должно быть таким, чтобы этот факт не препятствовал принятию обоснованных решений;

7) оперативность – информация должна поступать к пользователям своевременно, к моменту обсуждения и принятия решений;

8) сопоставимость отчетности – информация, поступающая из внутренних и внешних источников, должна быть приведена в единообразную

форму, для возможности ее сопоставления и использования как в целом по организации, так и в разрезе структурных подразделений;

9) эффективность – следует соблюдать рациональное соотношение затрат на подготовку отчетности и выгод от ее использования.

Специальные требования к внутренней отчетности:

1) структура отчетности должна быть единообразной, но при этом должна иметься возможность внесения в нее корректировок в случае необходимости;

2) отчетность должна предоставляться с такой периодичностью, которая обеспечит возможность своевременного анализа и оперативного контроля.

На этапе подготовки к формированию управленческой отчетности возникает объективная необходимость в определении целей, задач, основных понятий, структуры, описания порядка ее составления. Поэтому требуется разработка документа, определяющего основные положения процесса составления управленческой отчетности, т.е. описывать ход их выполнения в локальных нормативных актах. В таком документе, как регламент, поэтапно освещается ход процесса, над которым работают сразу в нескольких подразделениях.

Кожанова Е.Н. определяет регламент в коммерческой организации как организационно-распорядительный документ, в котором пошагово описывается определенный бизнес-процесс с момента его начала до завершения. [185]

Регламентация процесса управленческого учета имеет очень важное значение, поэтому данному вопросу нужно уделять пристальное внимание и на этапе разработки регламента, и в процессе эксплуатации уже внедренной системы. Можно выделить следующие основные функции регламентов в управленческом учете:

- наведение порядка в учетном процессе;
- определение четкой и прозрачной системы учета;

- четкое распределение ответственности за ведение управленческого учета;
- обеспечение своевременной подготовки необходимых управленческих отчетов. [70]

Ознакомившись с регламентом, сотрудник ответственный за исполнения его положений, должен понять, в чем состоят его задачи и как их реализовать. В случае, если для осуществления операций, отраженных в регламенте, задействованы представители нескольких структурных подразделений, регламент выполняет координирующую функцию. Так, если управленческая отчетность формируется на основании документов, поступающих из нескольких структурных подразделений, то ответственные за их составление должны предоставлять необходимую информацию в сроки, позволяющие своевременно составить такую итоговую управленческую отчетность.

Кожанова Е.Н. указывает, что к регламенту необходимо также разработать модель бизнес-процесса «Контроль и исполнение документа» (приложение 1), которая в графической форме будет представлять процесс реализации регламента.

К числу основных реквизитов документа относят: наименование организации; дату и номер документа, место его составления; гриф утверждения; наименование документа; текст документа; приложение (если есть); визы согласования. [185]

К основным требованиям к регламенту управленческого учета относятся: комплексность; удобство в использовании; понятное изложение материала для всех участников процесса управленческого учета; наличие всех основных видов описания процессов; привязка регламента к действующей информационной системе. [70]

Как правило, регламент состоит из пяти основных разделов: «Общие положения», «Термины, определения, сокращения», «Описание процесса», «Ответственность», «Контроль».

В широком смысле, управленческая отчетность – это данные, подготовленные по окончании хозяйственного или бюджетного периода. В узком, управленческая отчетность – это любой документ или справка, подготовленная финансовым подразделением по требованию топ-менеджеров или согласно финансовому регламенту. [22]

Рассмотрим содержание разделов регламента применительно к процессу составления и представления управленческой отчетности о финансовых результатах.

Раздел «Общие положения» данного регламента определяет назначение регламента, область применения; порядок утверждения, внесения изменений и отмены регламента.

Раздел «Термины, определения, сокращения» содержит основные понятия, используемые в тексте регламента.

Раздел «Описание процесса» описывает методическую часть по составлению управленческой отчетности о финансовых результатах и обозначен как «методический раздел».

Раздел «Ответственность» предполагает, что ответственные исполнители несут дисциплинарную ответственность за ненадлежащее или несвоевременное исполнение требований Регламента.

В разделе «Контроль» указывается лицо, ответственное за осуществление функций по оценке выполнения положений Регламента.

Для целей формирования Регламента управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах» выделены такие разделы Регламента как «Общие положения», «Термины, определения, сокращения», «Организационно-технический раздел», «Методический раздел». Кроме общепринятых положений добавлены дополнительные элементы, необходимые для детализации и подробного описания процесса по составлению управленческой отчетности о финансовых результатах (таблица 26).

Таблица 26 – Регламент управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах»

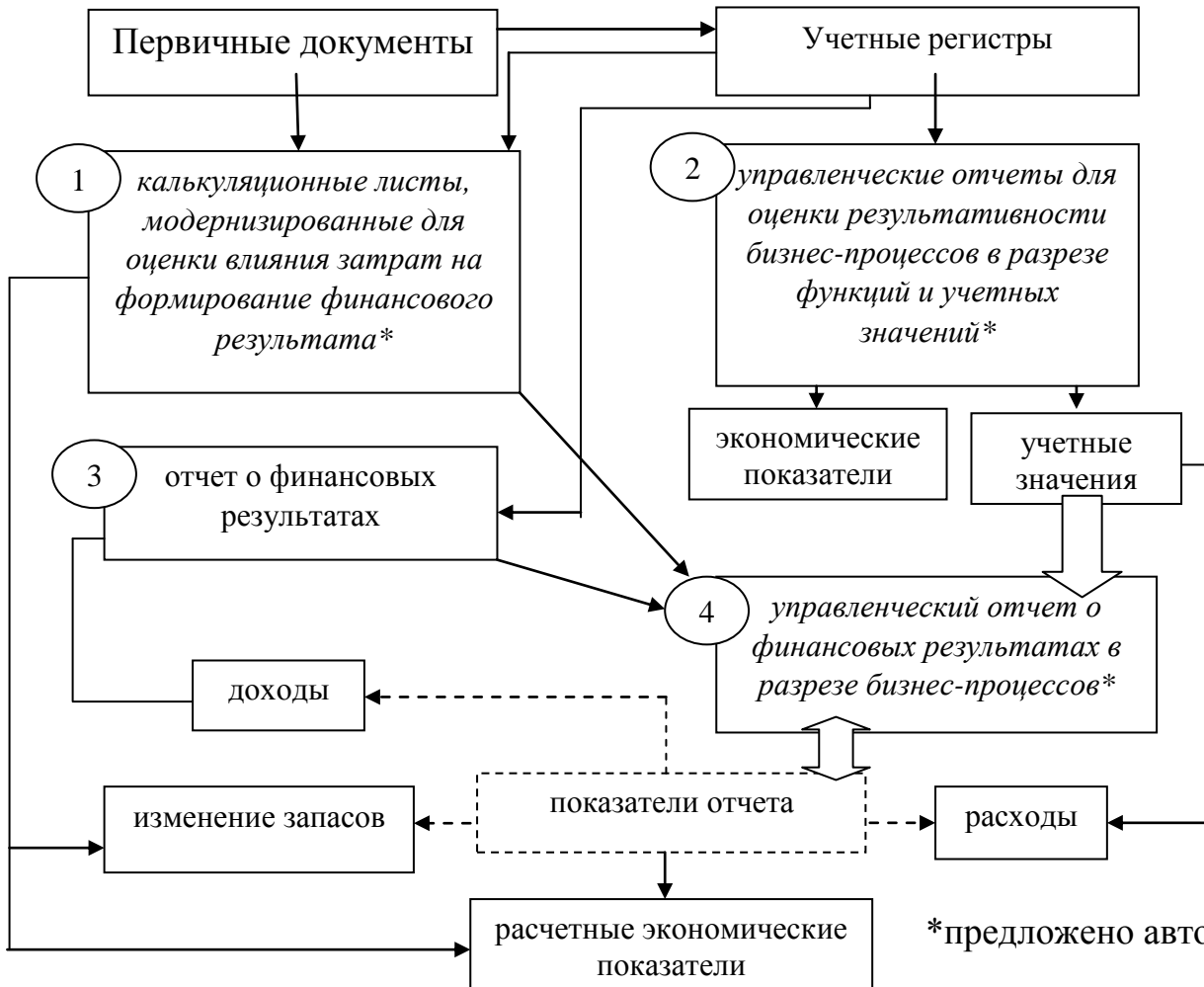
1. Общие положения	
<p>Настоящий регламент определяет порядок составления и представления бухгалтерской управленческой отчетности о финансовых результатах экономического субъекта, а также порядок использования внутренними потребителями бухгалтерской информации о финансовых результатах. Управленческая отчетность имеет своей целью предоставление достоверной и полной информации о финансовых результатах деятельности организации. Регламент подлежит утверждению руководством экономического субъекта. Изменения в составе и структуре управленческой отчетности разрабатываются службой управленческого учета. Внесение изменений и отмена регламента производится с распоряжения руководителя субъекта.</p>	
Термины, определения, сокращения	
Бизнес-процесс	регулярно повторяющаяся последовательность взаимосвязанных мероприятий (операций, процедур, действий), при выполнении которых используются материальные, трудовые, денежные ресурсы экономического субъекта, реализуются функции, делегированные данному бизнес-процессу.
Бухгалтерская управленческая отчетность о финансовых результатах экономического субъекта (далее – управленческая отчетность)	отчетность организации, предназначенная исключительно для внутренних пользователей, о результатах деятельности экономического субъекта в целом и его центров ответственности
Контроль	комплекс мероприятий по своевременному исполнению документа
Ответственный исполнитель	работник организации, на которого возложено исполнение данного Регламента
Пользователи информации	лица, которым предоставляется информация управленческой отчетности

2. Организационно-технический раздел	
Выделенные бизнес-процессы	снабжение, основное производство, вспомогательные производства, управление, сбыт
Пользователи информации	управленческий персонал экономического субъекта
Ответственный исполнитель	бухгалтер по ведению управленческого учета
Источники информации для составления управленческой отчетности	первичные документы, бухгалтерские регистры
Периодичность представления и составления	1 раз в месяц, квартал, полугодие и год нарастающим итогом с начала отчетного года
Основные задачи	<ul style="list-style-type: none"> - получение релевантной информации о финансовых результатах организации, удовлетворяющей информационные запросы внутренних пользователей управленческой отчетности (руководителей, учредителей, участников и собственников); - предоставление информации внутренним пользователям управленческой отчетности для осуществления функций контроля, анализа и воздействия с целью совершенствования хозяйственной деятельности экономического субъекта; - выявление рисков, связанных с получением отрицательных результатов хозяйствования; - поиск внутрихозяйственных резервов для развития и роста финансовой устойчивости.
Состав управленческой отчетности	калькуляционные листы, управленческие отчеты для оценки результативности бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений, отчет о финансовых результатах, управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов
Ответственность	ответственные исполнители несут дисциплинарную ответственность за ненадлежащее или несвоевременное исполнение требований Регламента
Контроль	осуществляет руководитель экономического субъекта

3. Методический раздел	
1.	Управленческая отчетность организации должна включать показатели деятельности организации в разрезе бизнес-процессов.
2.	В содержании и формах управленческой отчетности о финансовых результатах должен применяться принцип последовательности от одного отчетного периода к другому.
3.	В управленческой отчетности выбранные показатели представляются как минимуму за два года (отчетный и предшествовавший отчетному) для проведения анализа и выявления закономерностей в развитии. Исключение составляет отчет за первый год.
4.	Если данные периода, предшествовавшего отчетному, несопоставимы с данными отчетного периода, то информация об этом должна быть раскрыта в пояснениях к управленческой отчетности.
5.	Данные предоставляются в разрезе фактических и плановых значений рассчитываемых показателей с расчетом отклонений.
6.	Структурно-логическая схема формирования управленческой отчетности о финансовых результатах представлена в приложении А к Регламенту.

Приложение А

Схема формирования управленческой отчетности о финансовых результатах



*предложено автором

В качестве приложений к регламенту необходимо добавить формы калькуляционных листов, модернизированных для оценки влияния затрат на формирование финансового результата (таблица 14), управленческих отчетов для оценки результативности бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений (таблица 17), отчет о финансовых результатах, управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов.

Рассмотрим схему формирования управленческой отчетности о финансовых результатах более подробно.

Процесс составления управленческой отчетности начинается с обработки первичных документов и формирования на их основе бухгалтерских регистров.

Первичный сбор информации – это первоначальная стадия сбора и регистрации отдельных хозяйственных операций для системного восприятия информации, которая характеризует хозяйственные явления и процессы, происходящие на предприятии. Первичные документы являются базовым источником получения информации о затратах на производство готовой продукции, выполнение работ, оказание услуг. От того, насколько достоверно и в каком объеме сформирована информация в первичных учетных документах, и будет зависеть информационная база для составления управленческой отчетности и принятия эффективных управленческих решений.

Бухгалтерские (учетные) регистры — учетные формы, в основе которых лежит принцип экономической группировки данных об имуществе и источниках его формирования. При формировании управленческой отчетности наиболее значимыми регистрами являются оборотно-сальдовые ведомости по счетам бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы (товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ и др.) и учетные регистры (производственные отчеты) являются основанием для заполнения калькуляционных листов, модернизированных для оценки влияния затрат на формирование

финансового результата. Данные учетных регистров также являются основой для заполнения управленческого отчета о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов и отчета о финансовых результатах.

Управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов заполняется на основании калькуляционных листов, модернизированных для оценки влияния затрат на формирование финансового результата, управленческих отчетов для оценки результативности бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений, отчета о финансовых результатах. Каждый из этих отчетов позволяет заполнить отдельные показатели итогового управленческого отчета: значения «доходов», «расходов», «изменение запасов».

Показатели доходов заполняются на основании отчета о финансовых результатах. Показатели расходов заполняются на основании учетных данных управленческого отчета для оценки результативности бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений. Значения изменения запасов и расчетных экономических показателей берутся из калькуляционных листов, модернизированных для оценки влияния затрат на формирование конечного финансового результата.

Далее целесообразно рассмотреть структуру и механизм заполнения управленческого отчета о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов (таблица 27). Отчет предполагает его заполнение за год, но может быть составлен и за 1 месяц, квартал, полугодие.

В основу построения управленческого отчета о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов положены предложенные ранее систематизации доходов и расходов для целей определения финансовых результатов. Управленческий отчет построен по принципу «по характеру затрат». Управленческая отчетность отличается от других ее видов большой степенью детализации предоставляемой информации.

Таблица 27 - Управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов

ООО «Вина Прасковей 2»
наименование организации

Номер документа	Дата составления
1	31.12.2017

Управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов

Согласовано:

Бухгалтер-аналитик

_____ / Витюк А.С. /

Главный бухгалтер

_____ / Дмитриенко С.Н. /

Утверждено:

Директор

_____ / Пахунов В.Б. /

№ стр.	Наименование показателя	2017		2016
		Факт	План	
1	2	3	4	5
1	Выручка всего	1633156	1590600	1511070
2	Вариабельные доходы, в том числе	1385120	1353280	1285616
2.1	от продажи основного вида продукции	1327600	1298680	1233746
2.2	от продажи сопряженной продукции	41000	39000	37050
2.3	от продажи побочной продукции	16520	15600	14820
3	Перманентно-ретроспективные доходы, в том числе	248036	237320	225454
3.1	от продажи основного вида продукции	200036	190470	180946
3.2	от продажи сопряженной продукции	32000	31000	29450
3.3	от продажи побочной продукции	16000	15850	15058
4	Прочие доходы,			
4.1	- доходы от сдачи имущества в аренду	150000	150000	142500
4.2	- доходы от продажи основных средств и нематериальных активов	110000	120000	114000
4.3	- прочие доходы (проценты по предоставленным займам юридическим и физическим лицам и т.д.)	40000	40000	38000
5	Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	39859	35649	33867
6	Прямые затраты по бизнес-процессу «Основное производство», в том числе:	335400	330400	313873
6.1	- использованное сырье и расходные материалы	190630	192430	182808
6.2	- расходы на вознаграждения работникам	103000	97000	92150
6.3	- отчисления на социальные нужды	29400	29100	27645
6.4	- расходы на амортизацию	8370	8000	7600
6.5	- прочие расходы	4000	3870	3670
6.6	- отклонение фактических затрат от плановых	5000		

1	2	3	4	5
7	Затраты по бизнес-процессу «Вспомогательные производства», в том числе:	89600	87200	82840
7.1	- использованное сырье и расходные материалы	47400	46300	43985
7.2	- расходы на вознаграждения работникам	24000	20000	19000
7.3	- отчисления на социальные нужды	7200	6000	5700
7.4	- расходы на амортизацию	10000	9500	9025
7.5	- прочие расходы	1000	5400	5130
7.6	- отклонение фактических затрат от плановых	2400		
8	Технологическая себестоимость	464859	453249	430580
9	Косвенные затраты по бизнес-процессу «Основное производство», в том числе:	269000	266800	253460
9.1	- использованное сырье и расходные материалы	131200	131000	124450
9.2	- расходы на вознаграждения работникам	86000	85000	80750
9.3	- отчисления на социальные нужды	25800	25500	24225
9.4	- расходы на амортизацию	21000	20300	19285
9.5	- прочие расходы	5000	5000	4750
9.6	- отклонение фактических затрат от плановых	2200		
10	Сокращенная производственная себестоимость	733859	720049	684040
11	Маржинальный доход	899297	870551	827030
12	Затраты по бизнес-процессу «Снабжение», в том числе:	206500	204500	194275
12.1	- использованное сырье и расходные материалы	26000	25150	23892
12.2	- расходы на вознаграждения работникам	120000	119500	113525
12.3	- отчисления на социальные нужды	36000	35850	34058
12.4	- расходы на амортизацию	16500	16000	15200
12.5	- прочие расходы	8000	8000	7600
12.6	- отклонение фактических затрат от плановых	2000		
13	Затраты по бизнес-процессу «Управление», в том числе:	310960	308900	293455
13.1	- использованное сырье и расходные материалы	54960	54300	51585
13.2	- расходы на вознаграждения работникам	150000	149000	141550
13.3	- отчисления на социальные нужды	45000	44700	42465
13.4	- расходы на амортизацию	56000	55900	53105
13.5	- прочие расходы	5000	5000	4750
13.6	- отклонение фактических затрат от плановых	2060		
14	Производственная себестоимость	1251319	1233449	1171770
15	Затраты по бизнес-процессу «Сбыт», в том числе:	170300	167100	158745

Продолжение таблицы 27

1	2	3	4	5
15.1	- использованное сырье и расходные материалы	50000	49600	47120
15.2	- расходы на вознаграждения работникам	56000	55000	52250
15.3	- отчисления на социальные нужды	16800	16500	15675
15.4	- расходы на амортизацию	32000	31000	29450
15.5	- прочие расходы	15500	15000	14250
15.6	- отклонение фактических затрат от плановых	3200		
16	Полная себестоимость	1421619	1400549	1330515
17	Чистая прибыль	511537	500051	475055

Выделенные доходы классифицированы на переменные и перманентно-ретроспективные, в зависимости от изменений показателей деловой активности текущего периода, так как это в большей степени отвечает требованиям сохранения взаимосвязи между процессами производства, продаж.

Расходы представлены в разрезе бизнес-процессов, в которых происходит их формирование. Такое представление расходов делает возможным проследить формирование переменных и постоянных затрат, рассчитать маржинальный доход (как разность между доходами и переменными расходами). Кроме того, использование маржинального подхода при построении управленческой отчетности позволяет рассчитать технологическую, сокращенную производственную, производственную и полную виды себестоимости. Такая структура управленческого отчета о финансовых результатах позволяет формировать аналитическую информацию по различным признакам, которые заложены при формировании данного отчета, служит инструментом управления затратами по видам, позволяет отследить процесс формирования себестоимости в разрезе бизнес-процессов, произвести сравнение фактических и плановых значений.

Данные отчета представлены за 2 года: отчетный в разрезе плановых и фактических показателей, предыдущий. Такое представление данных будет

способствовать реализации требований целесообразности, объективности и сопоставимости, предъявляемых к управленческой отчетности, и будет полезно при оценке достижения стратегических целей организации.

Отчет реализует в себе функции контроля, анализа и воздействия, заложенные в системном подходе изучения организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов. Следовательно, такой отчет является эффективным средством, которое можно использовать для принятия экономических решений по совершенствованию деятельности экономического субъекта.

При расчете финансовых результатов в системе управленческого учета необходимо учитывать взаимосвязь показателей объема производства, продаж и величины запасов. Выявленные взаимосвязи в сочетании с маржинальным подходом, классификацией затрат «по характеру» и использованием процессного подхода позволили построить управленческую отчетность, отражающую экономические и учетные особенности хозяйственной жизни экономического субъекта.

При реализации стратегических целей управления в решении любых вопросов эффективным средством является применение системного подхода, где, не смотря на обособленность, элементы находятся во взаимодействии друг с другом, что позволяет системе эффективно выполнять, возложенные на нее функции. Использование системного подхода позволило рассмотреть организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов как систему и выработать предложения по совершенствованию ее функционирования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сложившаяся система учета финансовых результатов требует совершенствования с целью повышения качества информации, вырабатываемой системой. Таким образом, вопросы формирования эффективной системы учета финансовых результатов имеют особое теоретическое и практическое значение. Решение задач исследования, обусловленных целью теоретического обоснования и разработки предложений по совершенствованию организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов в коммерческих организациях, позволило сформулировать ряд выводов и предложений.

1. В условиях растущей конкуренции, ограниченности ресурсов и высоких требований, предъявляемых рынком, экономические субъекты вынуждены постоянно искать внутренние и внешние резервы для улучшения своих результатов. Система организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов не существует обособленно, а является частью системы более высокого уровня организации, системы учетного обеспечения работы экономического субъекта. Для эффективного функционирования и повышения результативности ее сущность и назначение рассмотрены в контексте системных аспектов. На основе предложенного понятия «организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов» выявлены теоретические, методические и организационные аспекты системы учета финансовых результатов, рассмотрены ключевые технико-экономические (экономические и специфические) и учетные факторы, формирующие систему бухгалтерского учета финансовых результатов.

2. Доходы и расходы экономического субъекта являются ключевыми категориями в вопросах формирования финансовых результатов. Каждая из подсистем бухгалтерского учета (финансовый, налоговый, управленческий учет) реализует свои цели относительно расчета финансовых результатов, каждая из них требует своей классификации доходов и расходов. Для

решения этой задачи обоснованы систематизации доходов и расходов в системе бухгалтерского учета соответственно выполняемым системой учета финансовых результатов функциям (планирование, нормирование, контроль, анализ и воздействие). Для целей повышения качества учетно-аналитического обеспечения в части формирования доходов от продаж предложена их классификация по типологическому признаку «зависимость от изменения деловой активности текущего периода» на переменные и перманентно-ретроспективные. В работе рассмотрен процесс калькулирования на примере винодельческих организаций с точки зрения его использования в качестве инструмента управления финансовыми результатами. С этой точки зрения, а также используя предложенную систематизацию расходов, представлена форма калькуляционного листа для изучения влияния затрат на финансовые результаты.

3. Для решения задач стратегического управления финансовыми результатами экономического субъекта предложен процессный подход к управлению. Для достижения этих целей разработан алгоритм построения и практической реализации методики оценки вклада отдельных бизнес-процессов в формирование конечного финансового результата в разрезе функций и учетных значений, который базируется на оценке видов деятельности посредством экономических показателей и учетных значений результативности с учетом технико-экономических особенностей производства. Предложенный алгоритм включает систему показателей результативности бизнес-процессов в разрезе видов деятельности, управленческих счетов для формирования информации в разрезе бизнес-процессов, схему учетных записей на счетах бухгалтерского учета, а также разработанный управленческий отчет для оценки результативности бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений.

4. Расчет финансовых результатов в системе управленческого учета происходит на специализированных счетах бухгалтерского учета. Для достижения аналитичности, получения возможностей контроля и

воздействия требуется такая система учетных записей, которая обеспечит формирование информационных потоков по бизнес-процессам и экономическим элементам. Эту задачу решает предложенная многоуровневая система счетоводства для расчета финансовых результатов, обеспечивающая реализацию процессного подхода.

5. Все процессы, происходящие в организации (в том числе учетные), должны быть регламентированы. Регламент определяет цели, задачи, основные понятия, структуру, описание процесса. В работе предложен регламент управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах», включающий как общие положения, так и схему формирования управленческой отчетности о финансовых результатах. Для целей анализа и управления финансовыми результатами система управленческой отчетности о финансовых результатах, предусмотренная Регламентом «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах», включает калькуляционные листы, модернизированные для оценки влияния затрат на формирование финансового результата, управленческие отчеты для оценки результативности бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений, отчет о финансовых результатах, управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов.

6. В результате проведенного исследования сделан вывод о том, что при расчете финансовых результатов в системе управленческого учета необходимо учитывать взаимосвязь показателей объема производства, продаж и величины запасов. Выявленные взаимосвязи в сочетании с маржинальным подходом и классификацией затрат «по характеру» позволили построить управленческую отчетность, отражающую экономические и учетные особенности хозяйственной жизни экономического субъекта. Разработанные формы управленческой отчетности о финансовых результатах обеспечивают формирование информации о финансовых результатах с целью осуществления контрольно-аналитических функций и

выработки информации по совершенствованию деятельности экономического субъекта.

Практическая значимость исследования состоит в возможности внедрения представленных методик, форм управленческой отчетности в учетную практику хозяйствующих субъектов с целью повышения качества информации учетной системы и принятия на ее основе экономических решений, направленных на рост финансовых результатов экономических субъектов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные акты

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017) // Российская газета. – 1994. – № 238-239.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – ст. 3340.

3. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) // Российская газета. – 2011. – № 278.

4. 24 положения по бухгалтерскому учету: офиц. текст // Правовая информационно-справочная система Консультант Плюс. – <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=18156444202751742125449965&cacheid=94AC4CC31AD120A6ED34623664FA4918&mode=splus&base=LAW&n=71763&dst=100079&rnd=0.08581539924859993#0770452078079377> (дата обращения: 05.04.2017).

5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 : приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) // Российская газета. – 2001. – № 140.

6. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) ПБУ 1/2008: приказ Минфина РФ от 06.10.2008г. №106н (ред. от 06.04.2015) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – №44. Российская газета. – 2013. – №40.

7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : приказ Минфина России от 06.05.1999 №32н (ред.

от 06.04.2015) // Правовая информационно-справочная система Консультант Плюс. – <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=18156444202751742125449965&cacheid=94AC4CC31AD120A6ED34623664FA4918&mode=splus&base=LAW&n=71763&dst=100079&rnd=0.08581539924859993#0770452078079377> (дата обращения: 05.04.2017).

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 : приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015) // Российская газета. – 1999. – № 116. – С. 117.

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» : приказ Минфина России от 25.11.2011 (ред. от 21.01.2015) № 160н // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 12.

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» : приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (в редакции от 26.08.2015) // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 12.

11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» : приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (в редакции от 27.06.2016) // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 12.

12. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по применению: приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010). – Финансовая газета. – 2000. – №46-47.

13. Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : приказ Минсельхозом РФ от 06.06.2003 № 792 // Правовая информационно-справочная система Консультант Плюс. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=59524;rnd=0.9734469232428679;div=LAW> (дата обращения: 02.05.2017).

14. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению : приказ Минсельхозом РФ от 13.06.2001 № 654 // Правовая информационно-справочная система Консультант Плюс. – <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=115027918804100634728637239&cacheid=971451045BBDC40FA7A12482849DC234&mode=splus&base=LAW&n=66752&rnd=3DF9D7E35183363E7FBB5A99CACB6432#04801528594119886> (дата обращения: 02.02.2017).

15. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета: утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития РФ от 22.04.2002 г. № 4 // Правовая информационно-справочная система Консультант Плюс. – URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=59524;rnd=0.9734469232428679;div=LAW> (дата обращения: 02.05.2017).

16. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях винодельческой промышленности. – Москва, – 1972.

Книги, учебники, учебные пособия и монографии

17. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение : монография / И. В. Аверчев. – Москва : Вершина, 2006. – 512 с.

18. Аврова И. А. Управленческий учет : учебное пособие / И. А. Аврова. – Москва : Бератор-Пресс, 2003. – 176 с.

19. Александров Ю. Л. Экономика товарного обращения : учебник / Ю. А. Александров. – 3-е изд., перераб. и доп. – Красноярск: СФУ, 2015. – 350 с.

20. Алборов Р. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Р. А. Алборов. – Москва : Дело и сервис, 2005. – 218 с.

21. Ануфриев В. Е. Бухгалтерский учет основных средств, капитала и прибыли: учебное пособие / В.Е. Ануфриев. – Москва : Бухгалтерский учет, 2012. – 112 с.
22. Бакаев А. С. Бухгалтерские термины и определения : учебное пособие / А. С. Бакаев. – Москва : Бухгалтерский учет, 2002. – 160 с.
23. Балабанов И. Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта : учебное пособие / И. Т. Балабанов. – Москва : Финансы и статистика, 2014. – 276 с.
24. Басманов И. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции: учебное пособие для вузов / И. А. Басманов. – Минск: Вышэйш. шк., 1973. – 295 с.
25. Батова Т. Н. Экономика промышленного предприятия: Учебное пособие / Т. Н. Батова [и др.]. – Санкт – Петербург : СПбГУ ИТМО, 2010. – 249 с.
26. Бетге Й. Балансоведение / под ред. В. Д. Новодворского / Й. Бетге. – Москва : Бухгалтерский учет, 2000. – 456 с.
27. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции : учебник / П. С. Безруких. – Москва : Финансы и статистика, 1974. – 320 с.
28. Бизнес. Оксфордский словарь / [под ред. И. М. Осадчая]. – Москва : ДиректМедиаПабблишинг, Весь Мир, 2013. – 7550 с.
29. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – 3-е изд., перераб. и доп. – Киев: Ника-Центр, 2007. – 768 с.
30. Блауберг И. В. Становление и сущность системного подхода / И. В. Блауберг, Э. Г. Юдин – Москва : Наука, 1973. – 411 с.
31. Блауберг И. В. Системные исследования / И. В. Блауберг, В. Н. Садовский, Э. Г. Юдин. – Москва : Наука, 1969. – 202 с.
32. Богатая И. Н. Бухгалтерский учет. Серия «Высшее образование». / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – 3-е изд., перераб. доп. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. – 800 с.

33. Большой бухгалтерский словарь / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – Москва : Институт новой экономики, 2015. – 782 с.
34. Бороненкова С. А. Управленческий анализ: учебное пособие / С. А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 384 с.
35. Бочаров В. В. Инвестиции: учебник и практикум для академического бакалавриата / В. Е. Леонтьев, В. В. Бочаров, Н. П. Радковская. – Москва : Издательство Юрайт, 2016.
36. Булгакова С. В. Бухгалтерский управленческий учёт для бизнес-решений: учебное пособие / С. В. Булгакова. – Воронеж : ИПЦ ВГУ, 2007. – 109 с.
37. Бухгалтерский учет в коммерческих организациях: учебное пособие / [под ред. проф. В. И. Трухачева]. – Ставрополь : АГРУС, 2008. – 656 с.
38. Бычкова С. М. Бухгалтерский учет и анализ : учебное пособие / С. М. Бычкова, Д. М. Бадмаева. – Санкт – Петербург : Питер, 2015.– 512 с.
39. Вакуленко Т. Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений / Т. Г. Вакуленко, Л. Ф. Фомина. –2-е изд. перераб. и доп. – Санкт – Петербург : Издательский дом «Герда», 2001. – 288 с.
40. Васин Ф. П. Управленческий учет : учебное пособие / Ф. П. Васин. – Москва : Финансовая академия, 1997. – 98с.
41. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / О. Б. Вахрушева. – Москва : Дашков и К, 2011. – 252 с.
42. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / М. А. Вахрушина. – 9-е изд. – Москва : Омега-Л, 2011. – 570 с.
43. Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность : монография / М. А. Вахрушина. – Москва : АКДИ «Экономика и жизнь», 2000. – 368 с.
44. Вахрушина М. А. Управленческий анализ : учебное пособие / М. А. Вахрушина. – Москва : Омега-Л, 2005. – 432 с.

45. Вертакова Ю. В. Исследование социально-экономических и политических процессов : учебное пособие / Ю. В. Вертаков, О. В. Согачева. – Москва : Кнорус, 2012. – 336 с.
46. Волков О. И. Экономика предприятия : учебное пособие / О. И. Волков, В. К. Скляренко. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 264 с.
47. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник / О. Н. Волкова. – Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 472 с.
48. Воронова Е. Ю. Управленческий учет : учебник для вузов / Е. Ю. Воронова. – Москва : Юрайт, 2011. – 551 с.
49. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Н. Д. Врублевский. – Москва : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2005. – 400 с.
50. Герасимова Л. Н. Управленческий учет: теория и практика : учебник / Л. Н. Герасимова. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2011. – 508 с.
51. Гетьман В. Г. Бухгалтерский учет : учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 601 с.
52. Гиляровская Л. Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учебник / Л. Т. Гиляровская, Д. В. Лысенко, Д. А. Ендовицкий. – Москва : ТК Велби, изд-во Проспект, 2006. – 360 с.
53. Говдя В. В. Бухгалтерская отчетность : учебное пособие для вузов / В. В. Говдя. – Краснодар : КГАУ, 1999. – 242 с.
54. Говдя В. В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях АПК : учебное пособие / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева. – Краснодар, 2012. – 278 с.
55. Грибов В. Д. Экономика предприятия : учебник / В. Д. Грибов, В. П. Грузинов. – 7-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 448 с.
56. Даль В. И. Толковый словарь русского языка. Иллюстрированное издание / В. И. Даль. – Москва : Эксмо, 2016. – 896 с.
57. Дейч У. Ю. Методология бухгалтерского учета финансовых результатов: монография / У. Ю. Дейч, Л. И. Хоружий. – Москва : Перо. – 2014. – 175 с.

58. Драгобыцкий И. Н. Системный анализ в экономике / И. Н. Драгобыцкий: 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА. – 2012. – 423 с.
59. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник / пер. с англ. Друри. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
60. Елиферов В. Г. Бизнес-процессы: регламентация и управление : учебник / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – Москва : ИНФРА-М, 2005. – 319 с.
61. Ефимова О. В. Анализ финансовой отчетности : учебное пособие для магистров / О. В. Ефимова [и др.]. – Москва : Омега-Л, 2013. – 388 с.
62. Ерохина Л. И. Экономика предприятия в сфере товарного обращения : учебник / Л. И. Ерохина, Е. В. Башмачникова, Т. И. Марченко. – Москва : КНОРУС, 2015. – 298 с.
63. Ефимова О. В. Финансовый анализ : современный инструментарий для принятия экономических решений : учебник / О. В. Ефимова. – Москва : Омега-Л, 2014. – 348 с.
64. Жулега И. А. Методология анализа финансового состояния предприятия : монография / И. А. Жулега. – Санкт-Петербург. – ГУАП, 2012. – 235 с.
65. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В. Б. Ивашкевич. – Москва : ИНФРА-М, 2011. – 576 с.
66. Ивашкевич В. Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу : учебное пособие / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 160 с.
67. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры : учебник / О. Д. Каверина. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
68. Каморджанова Н. А. Бухгалтерский учет / Н. А. Каморджанова, И. Карташова. – 3-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2002. – 304 с.

69. Камышанов П. И. Бухгалтерская финансовая отчетность : составление и анализ / П. И. Камышанов, А. П. Камышанов. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Омега-Л, 2006. – 287 с.
70. Карпов А. Эффективная система бюджетирования и управленческого учета. Практические советы и рекомендации / А. Карпов. – Москва : Изд-во «Москва», 2016. – 176 с.
71. Карпова Т. П. Управленческий учет. – Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ – ДАНА, 2004. – 351 с.
72. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник для бакалавров / В. Э. Керимов. – Москва : Дашков и К, 2014. – 384 с.
73. Керимов В. Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях : учебник / В. Э. Керимов. – Москва : Издательский дом «Дашков и К», 2002. – 368 с.
74. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – Москва : Издательско - книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268 с.
75. Крейнина М. Н. Финансовый менеджмент: учебное пособие. – Москва : Дело и Сервис, 2009. – 245 с.
76. Кобринский Г. Е. Финансы и финансовый рынок : учебное пособие / [под ред. Г. Е. Кобринского]. – Минск : Выш. шк., 2011. – 343 с.
77. Ковалев В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – Москва : ООО «ТК Велби», 2002. – 424 с.
78. Ковалев В. В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) : учебное пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.
79. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы : монография / В. В. Ковалев. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

80. Козин Е. Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях : учебное пособие / Е. Б. Козин, Т. А. Козина. – Москва : Колос, 2000. – 224 с.
81. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н. П. Кондраков. – Москва : Проспект, 2012. – 504 с.
82. Кондраков Н. П. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – Москва : Инфра-М, 2012. – 352 с.
83. Кондраков Н. П. Самоучитель по бухгалтерскому учету / Н. П. Кондраков. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Проспект, – 2017. – 608 с.
84. Костюкова Е. И. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в винодельческих организациях : монография / Е. И. Костюкова, М. В. Феськова. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского гос. аграрного ун-та, 2015. – 236 с.
85. Костюкова Е. И. Управление прибылью сельскохозяйственных организаций: теория и практика : монография / Е. И. Костюкова. – Ставрополь : Ставропольское книжное издательство, 2007. – 204 с.
86. Костюкова Е. И. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / [под ред. Е. И. Костюковой]. – Москва : КноРус, 2014. – 272 с.
87. Костюкова Е. И. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отраслях производственной сферы : учебное пособие / [под ред. Е. И. Костюковой]. – Санкт-Петербург : Изд-во Лань, 2015. – 368 с.
88. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учебное пособие / М. С. Кузьмина. – Москва : Финансы статистика, 2007. – 208 с.
89. Кукукина И. Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ : учебное пособие для студ. вузов / И. Г. Кукукина. – Москва : Высш. образование, 2008. – 418 с.
90. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. И. Кутер. – Москва : Финансы и статистика, 2012. – 591.

91. Лабынцев Н. Т. МСФО : Теория, методика и практика их применения в России : монография / Н. Т. Лабынцев [и др.]. – Saarbrücken : Palmarium Academic Publishing, 2014. – 558 с.
92. Лабынцев Н. Т. Развитие управленческого учета и отчетности в коммерческих организациях : монография / Н. Т. Лабынцев [и др.]. – Ростов-на-Дону : Ростовский государственный экономический университет «РИНХ», 2017. – 376 с.
93. Лабынцев Н. Т. Управленческий учет в системе менеджмента организации: монография / Н. Т. Лабынцев [и др.]. – Ростов-на-Дону : Ростовский государственный экономический университет «РИНХ», 2017. – 404 с.
94. Ларионов А. Д. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов: учебно-практическое пособие / А. Д. Ларионов, А. И. Нечитайло. – Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 320 с.
95. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В. Е. Ластовецкий. – Москва : Финансы и статистика, 1988. – 168 с.
96. Лупей Н. А. Финансы : учебное пособие / Н. А. Лупей, В. И. Соболев. – Москва : Инфра-М, 2016. – 448 с.
97. Лисович Г. М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК : учебное пособие / Г. М. Лисович, И. Ю. Ткаченко. – Ростов-на-Дону: МарТ, 2000. – 317 с.
98. Лысенко Д. В. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Д. В. Лысенко. – Москва : ИНФРА-М, 2011. – 478 с.
99. Любушин Н. П. Экономика организации : учебник / Н. П. Любушин. – Москва : КНОРУС, 2010. – 304 с.
100. Макарова Л. Г. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) : учебно-практическое пособие / Л. Г. Макарова, Е. Ю. Борисова, О. В. Гришина. – Москва : Инфра-М, 2014. – 188 с.

101. Масааки И. Кайдзен : Ключ к успеху японских компаний / Масааки Имаи. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Альпина Паблишерз, 2011. – 274 с.
102. Мацкевичус И. С. Себестоимость промышленной продукции / И. С. Мацкевичус. – Вильнюс, 1978.
103. Мельник М. В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие / М. В. Мельник, Е. Б. Герасимова. – Москва : ИНФРА – М, 2008. – 192 с.
104. Методические указания по управлению затратами калькулированию себестоимости продукции, работ и услуг в агропромышленном комплексе / [под ред. И. Т. Трубилина]. – Краснодар : Агропромполиграфист, 2003. – 312 с.
105. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях : монография / И. Е. Мизиковский. – Москва : Экономист, 2006. – 199 с.
106. Мюллендорф Р. Производственный учет: снижение и контроль издержек : пер. с нем. М.И. Корсакова / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр. – Москва : ЗАО «ФБК-Пресс», 1996. – 426с.
107. Нидлз Б. Принципы управленческого учета / Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Х. Андерсон. – Москва : Финансы и статистика, 1993. – 495 с.
108. Николаева С. А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы / С. А. Николаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Аудит. фирма «ЦБА» : Аналитика-Пресс, 2000. – 221 с.
109. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет : монография / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – Москва : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
110. Новиченко П. П. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: учебник / П. П. Новиченко, И. М. Рендухов. – Москва : Финансы и статистика, 1992. – 224 с.

111. Новый экономический словарь / [под редакцией А. Н. Азрилияна]. – Москва : Омега-Л, 2014 г. – 872 с.
112. Олохтонова Э. А. Организация внедрения нормативного метода учета на предприятии / Э. А. Олохтонова, Э. Т. Тулегенов. – Москва : Финансы и статистика, 1988. – 214 с.
113. Осипенкова О. П. Управленческий учет : учебное пособие / О. П. Осипенкова. – Москва : Изд-во «Экзамен» 2002. – 256 с.
114. Палий В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий. – Москва : Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
115. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) : монография / В. Ф. Палий. – Москва : Инфра-М, 2006. – 279 с.
116. Пальчук В. П. Учет и калькулирование себестоимости продукции бродильных производств / В. П. Пальчук. – Москва : Пищевая промышленность, 1980. – 129 с.
117. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М. З. Пизенгольц, А. П. Варавва. – Москва : Агропромиздат, 1987. – 512 с.
118. Пипко В. А. Учет вспомогательных и обслуживающих производств: учебное пособие / В. А. Пипко, В. И. Кузнецова. – Ставрополь : Изд-во «АГРУС», 2004. – 168 с.
119. Половинкин С. А. Управление финансами предприятия : учебно-практическое пособие / С. А. Половинкин. – Москва : ИДФБК – Пресс, 2012. – 203 с.
120. Погорелова М. Я. Бухгалтерский (финансовый) учет: теория и практика : учебное пособие / М. Я. Погорелова. – Москва : РИОР, ИНФРА-М, 2015г. – 331с.
121. Попова Л. А. Финансовый учет хозяйствующих субъектов : учебное пособие / Л. А. Попова. – Москва: Караганда, 2009. – 395 с.

122. Попова Л. В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях : учебное пособие / Л. В. Попова [и др.]. – Москва : Дело и Сервис, 2007. – 224 с.

123. Пошерстник Н. В. Бухгалтерский учет на современном предприятии : учебно-практическое пособие / Н. В. Пошерстник. – Москва : Проспект, 2011. – 560 с.

124. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: пер с англ. под ред. В Микрюкова / Б. Райан. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

125. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 512 с.

126. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / пер. с франц.; [под ред. Я.В.Соколова]. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

127. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование : научно-методическое пособие / О. В. Рыбакова. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

128. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие / Г. В. Савицкая – Москва : ИНФО – 2014. – 377 с.

129. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / Н. Г. Сапожникова. – Москва : ИНФРА-М, 2011. – 505 с.

130. Сборник основных правил, технологических инструкций и нормативных материалов по производству винодельческой продукции. – Москва, 1998.

131. Селезнева Н. Н. Финансовый анализ. Управление финансами : учебное пособие / Н. Н. Селезнева, А. Ф. Ионова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 639 с.

132. Сигидов Ю. И. Развитие методики бухгалтерского учета финансовых результатов сельскохозяйственных организаций : монография / Ю. И. Сигидов, Г. Н. Ясменко. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 118 с.

133. Сигидов Ю. И. Расширение информационной базы отчетных показателей как основа повышения эффективности управления : монография / Ю. И. Сигидов [и др]. – Москва : НИЦ Инфра-М, 2015. – 236 с.
134. Скоун Т. Управленческий учет / [пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили] / Т. Скоун. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
135. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2011. – 448 с.
136. Соколов Я. В. Управленческий учет: учебное пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Магистр, 2011. – 428 с.
137. Стратегический учет : учебное пособие / [под ред. В. Э. Керимова]. – Москва : Омега-Л, 2005. – 168 с.
138. Толкачева Н. А. Финансовый менеджмент: курс лекций / Н. А. Толкачева. – Москва : Директ-Медиа, 2014. – 144 с.
139. Турманидзе Т. У. Финансовый анализ : учебник / Т. У. Турманидзе. – 2-ое изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 287 с.
140. Уемов А.И. Системный подход и общая теория систем / А. И. Уемов. – Москва : АСТ, 1998. – 324 с.
141. Управленческий учет : учебное пособие / [под редакцией А. Д. Шеремета]. – Москва : ФКБ- ПРЕСС, 1999. – 512 с.
142. Федорович Т. В. Бухгалтерский управленческий и производственный учет : учебное пособие/ Т. В. Федорович. – Новосибирск : НГУЭиУ, 2010-С.15
143. Финансовый учет : учебник / [под ред. проф. В.Г. Гетьмана]. – Москва : Финансы статистика, 2003. – 640 с.
144. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / под ред. Я. В. Соколова / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

145. Холл А. Д. Определение понятия системы. Исследования по общей теории систем : сборник переводов с польского и английского / А. Д. Холл, Р. Е. Фейджин.. – Москва : Прогресс, 1969. – 286 с.
146. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Ч. Т. Хорнгрен. Дж. Фостер. [под ред. Я.В. Соколова]. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 416 с.
147. Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии и организации управленческого учета в сельском хозяйстве : монография / Л. И. Хоружий. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
148. Хоружий Л. И. Развитие бухгалтерского учета финансовых результатов от биотрансформации биологических активов : монография / Л. И. Хоружий, У. Ю. Дейч. – Москва : ИНФРА-М, 2016. — 148 с.
149. Хоружий Л. И. Современные проблемы бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики : монография / Л. И. Хоружий, А. И. Павлычев, Е. И. Степаненко [и др.]. – Москва : Издательство «Перо», 2017. – 228 с.
150. Чакраварти Б. Прибыль или рост? Почему вам не нужно делать выбор / Б. Чакраварти, П. Лоранж. – Санкт-Петербург : Бест Бизнес Букс, 2012. – 227 с.
151. Чуев И. Н. Комплексный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности : учебник / И. Н. Чуев, Л. Н. Чуева. – Москва : Дашков и Ко, 2013. – 384 с.
152. Шеремет А. Д. Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет. – Москва : Инфра-М, 2009. – 429 с.
153. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций / А.Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин, Е. В. Негашев. – 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Инфра-М, 2016. – 208 с.
154. Ширококов В. Г. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / В. Г. Ширококов. – Москва : КНОРУС, 2008. – 672 с.

155. Шмаленбах Э. Динамический баланс / Э. Шмаленбах. – Лейпциг, 1926.
156. Шумпетер Й. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й. Шумпетер. – Москва : ЭКСМО, 2007. – 864 с.
157. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры : пер. с англ. под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2-е изд., стереотип. / Р. Энтони, Дж. Рис. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
158. Bhimani A. Management accounting in the digital economy / A. Bhimani. – Oxford : Oxford University Press, 2003.
159. Johnson H.T. Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting / H. T. Johnson, R. S. Kaplan. – Boston : Harvard Business School Press, 1987.
160. Walton P. International Accounting / P. Walton, A. Haller, B. Raffourner. – London : Thomson, 2003. – P. 10.

**Статьи в научных, периодических и научно-практических
журналах**

161. Алимов С. А. Стратегический управленческий учет формирования финансовых результатов на промышленных предприятиях / С. А. Алимов // Управленческий учет. – 2015. – № 5. – С. 3 — 9.
162. Банк С.В. Сравнительная характеристика отечественных и зарубежных стандартов отчетности / С.В. Банк // Аудитор. – 2005. – №2. – С. 46 – 53.
163. Баянова О.В. Формирование методологии раскрытия информации о затратах на оплату труда в управленческой учетной политике / О. В. Баянова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 8. – С. 8–15.

164. Берталанфи Л. фон. Общая теория систем – обзор проблем и результатов / Л. фон Берталанфи // Системные исследования: Ежегодник. – М.: Наука, 1969. – С. 30-54.

165. Биглова А. А. Факторы, влияющие на финансовый результат / А.А. Биглова // Экономические науки. – 2017. – №58-44. – С. 26-30.

166. Бушева А. Ю. Оперативный учет финансовых результатов для принятия управленческих решений / А. Ю. Бушева, Т. В. Булычева // Фундаментальные исследования. – №6 (часть 2). – 2016. – С. 349 – 355.

167. Вагазова Г. Р. Сущность финансовых результатов деятельности предприятия / Г. Р. Вагазова, Е. С. Лукьянова // Молодой ученый. – 2015. – №11.3. – С. 13 – 15.

168. Вахрушина М. А. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16. – С. 2-9.

169. Вахрушина М. А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения / М. А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 25. – С. 38-46.

170. Вахрушина М. А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании / М. А. Вахрушина, А. А. Толчеева // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2017. – № 2 (33). – С. 297-310.

171. Великая Е. Г. Стратегический потенциал и рентабельность организации / Е. Г. Великая, В. В. Чурко // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия : Экономика и управление. 2014. – № 2 (17). – С. 7-9.

172. Верещагин С. А. Расходы после доходов / С. А. Верещагин // Бухгалтерский учет. – 2014. – № 12. – С. 25 – 27.

173. Вигдорович М. Как единая технология: управленческая учетная политика предприятия / М. Вигдорович // Управление компанией. – 2007. – № 7. – С. 43 – 47.

174. Головина Т. А. Основные концепции оптимизации себестоимости продукции / Т. А. Головина // Управленческий учет. – 2010. – № 4. – С. 63 – 67.

175. Дегальцева Ж. В. Построение управленческой отчетности в формате МСФО / Ж. В. Дегальцева, Е. А. Тончу // Казанская наука. – 2015. – № 1. – С. 61-68.

176. Дружиловская, Т. Ю. Доходы и расходы в системе МСФО / Т. Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 5. – С. 16 – 23.

177. Дружиловская Т. Ю. Новые регламентации по формированию отчета о прибылях и убытках в РСБУ и в МСФО / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 5. – С. 2 – 9.

178. Ендовицкий Д. А. От оценки финансового состояния организации к интегрированной методике анализа устойчивого развития / Д. А. Ендовицкий, Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева, О. М. Купрюшина // Экономический анализ теория и практика. – 2016. – №12. – С. 42-65.

179. Жигунов О. А. Затраты, издержки, расходы: трактовка с позиции ресурсов / О. А. Жигунов, А. С. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2015. – № 1. – С. 97-101.

180. Журкина Т. А. Анализ финансовых результатов деятельности предприятия / Т. А. Журкина, В. П. Коротеев // Российское предпринимательство. – 2015. – Том 16. – № 18. – С. 3023 – 3028.

181. Ильенкова Н. Д. Системный подход к управлению проектами / Н. Д. Ильенкова // Международный научно-исследовательский журнал. – 2016. – №9 (51). – С. 40 – 44.

182. Каверина О. Д. Организация бюджетирования на предприятии / О. Д. Каверина // Управленческий учет. – 2003. – № 3. – с. 57 – 60.

183. Карзаева Н. Н. Бухгалтерский учет расходов в сельском хозяйстве / Н. Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 10. – С. 63 – 67.

184. Карпова Н. В. Методические аспекты внутреннего контроля финансовых результатов в организациях оптовой торговли / Н. В. Карпова // Управленческий учет. – 2011. – №4. – С. 12 – 19.

185. Кожанова Е. Н. Составляем регламент (на примере бизнес-процессов делопроизводства) / Е. Н. Кожанова // Секретарь-референт. – 2014. – №9.

186. Колачева Н. В. Финансовый результат предприятия как объект оценки и анализа / Н. В. Колачева, Н. Н. Быкова // Вестник НГИЭИ. – 2015. – №1. – С. 29 – 36.

187. Костюкова Е. И. Влияние поведения затрат на финансовые результаты организаций / Е. И. Костюкова, Я. В. Дариенко // Вестник Института дружбы народов Кавказа. Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2016. – № 3 (39). – С.181 – 186.

188. Костюкова Е. И. Особенности формирования финансовых результатов в системе управленческого учета / Е. И. Костюкова, М. В. Феськова, Я. В. Босенко // Вестник Института дружбы народов Кавказа. Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2017. – № 2 (42). – С. 125 – 133.

189. Курилова А. А. Формирование системы финансового планирования на предприятиях автомобильной промышленности / А. А. Курилова // Экономический анализ: теория и практика. – 2011. – №36. – С. 18 – 26.

190. Лабынцев Н. Т. Принципы и подходы к формированию отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО / Н. Т. Лабынцев, А. Ю. Карецкий // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 6. – С. 2-9.

191. Лабынцев Н. Т. Особенности организации управленческого учета и отчетности в соответствии с требованиями МСФО / Н. Т. Лабынцев, О. В. Чухрова // Управленческий учет. – 2015. – № 7. – С. 89-98.
192. Лабынцев Н. Т. Управленческий учет как основа эффективного функционирования бизнеса в кризисный период / Н. Т. Лабынцев, Н. Ю. Архипенко // Управленческий учет. – 2016. – № 2. – С. 35-41.
193. Лугуева Р. Г. Роль и функции прибыли как важнейшей категории рыночных отношений / Р. Г. Лугуева // Актуальные вопросы современной экономики. – №1. – 2014. – С. 11 – 124.
194. Манина Н. В. Зарубежный опыт учета и анализа финансовых результатов организации / Н. В. Манина, М. О. Николаева // Молодой ученый. – 2016. – №6. – С. 498 – 501.
195. Мизиковский Е. А. Управленческий учет: необходимость и действительность / Е. А. Мизиковский // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С. 44 – 46.
196. Митус А. А. Особенности ведения учета финансовых результатов деятельности предприятия в управленческом учете / А. А. Митус, Ю. Е. Боброва // Молодой ученый. – 2016. – № 28. – С. 496 – 499.
197. Никитина А. Р. Содержание понятий «Затраты», «Расходы», «Издержки», «Себестоимость» и их различия / А. Р. Никитина // Мир современной науки, 2014. – № 6 (28). – С. 70 – 74.
198. Палий В. Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 17. – С. 58 – 62.
199. Петренко С. Н. Структура себестоимости продукции / С. Н. Петренко // Эксперт. – 2011. – № 12. – С. 3 – 8.
200. Печатникова С. М. Системное управление «по образу и подобию» как фактор выживания предприятия на рынке / С. М. Печатникова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. – № 3. – С. 11 – 17.

201. Постникова Л. В. Методика формирования себестоимости продукции зерновых культур / Л. В. Постникова, Е. А. Бадмаева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 6. – С. 34 – 45.

202. Рябец П. С. Анализ факторов, влияющих на финансовые результаты деятельности предприятия / П. С. Рябец, Т. Н. Бондаренко // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2016. – № 6 – 4. – С. 761 – 764.

203. Сагатовский В. Н. Соотношение повторяющегося и неповторимого – основная проблема гуманитарной методологии / В. Н. Сагатовский // Методология гуманитарного знания в перспективе XXI века. К 80-летию профессора Моисея Самойловича Кагана. Материалы международной научной конференции. 18 мая 2001 г. Санкт-Петербург. Серия «Symposium». – 2001. – Выпуск №12. – С. 115 – 119.

204. Сергеева И. А. Методические основы учета затрат и исчисления себестоимости посадочного материала плодово-ягодных культур / И. А. Сергеева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 2. – С. 39 – 46.

205. Сигидов Ю. И. Актуальные проблемы формирования консолидированной финансовой отчетности / Ю. И. Сигидов, Д. А. Настенко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 9. – С. 2-13.

206. Сигидов Ю. И. Формирование показателей консолидированной отчетности в транснациональных компаниях / Ю. И. Сигидов, Н. Ю. Мороз // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 9-4 (86-4). – С. 628-633.

207. Скрипкина О. В. Управленческий отчет о формировании финансовых результатов / О. В. Скрипкина, Е. А. Фролова // Управленческий учет. – 2015. – № 7. – С. 35 – 42.

208. Степаненко Е. И. Отчет о финансовых результатах в свете российских и международных стандартов бухгалтерского учета / Е. И. Степаненко // Вестник Российского государственного аграрного заочного университета. – 2013. – Т. 19. – № 14. – С. 194-199.

209. Степаненко Е. И. Этапы постановки управленческого учета в сельскохозяйственных организациях / Степаненко Е.И. // Вестник Российского государственного аграрного заочного университета. – 2013. – Т. 20. – № 15. – С. 139-143.

210. Троценко В. М. Значение финансовых результатов для предприятия / В. М.Троценко, Я. В. Рыжкова // Экономика и социум. – 2016. – № 6 (25). – С.12 – 17.

211. Удалова З. В. Принципы формирования сегментарного учета и отчетности в системе управленческого учета сельскохозяйственных организаций / З. В. Удалова, М. А. Пронина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – № 1. –С. 43 – 53.

212. Учет, анализ, аудит. Проблемы теории, методологии и практики: сб. науч. трудов под ред. Д. А. Ендовицкого. – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2001. – 319 с.

213. Феськова М. В. Методика учета затрат на производство продукции в системе бизнес-процессов и центров ответственности / М. В. Феськова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 21 (315). – С. 2 – 9.

214. Феськова М. В. Перспективы использования системы «директ-костинг» для целей управленческого анализа себестоимости и прибыли / М. В. Феськова, Я. В. Дариенко, Е. В. Лазарева // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 12 (3). – С. 892 – 895.

215. Феськова М. В. Анализ развития виноградовинодельческой отрасли Ставропольского края / М. В. Феськова, Ж. Ю. Дариенко, Я. В. Дариенко // Экономика сельского хозяйства России. – 2015. – № 4. – С. 37 – 43.

216. Хоружий Л. И. Отражение информации о социальных и экономических доходах и расходах в интегрированной отчетности организаций АПК / Л. И. Хоружий, Д. Д. Постникова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. – № 12. – С. 60-71.

217. Хоружий Л. И. Теория и практика бухгалтерского учета в условиях современного информационного общества / Л. И. Хоружий, И. В., А. И. Павлычев // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 28-35.

218. Швецова О. В. Сравнительная характеристика российских и зарубежных подходов к формированию информации о финансовых результатах в отчетности / О. В. Швецова // Аудит и финансовый анализ. — 2013. — № 4. — С. 101 – 104.

219. Hopwood A.G. The economic crisis and accounting: Implications for the research community / A. G. Hopwood // Accounting, Organizations and Society. – 2009. – Vol. 34. – no. 6 – 7. – P. 797 – 802.

220. Lovitt M. R. The New Pragmatism: Going Beyond Shewhart and Deming / M. R. Lovitt // Quality Progress. – 1997. – №4. – pp. 99 – 105.

Интернет-ресурсы

221. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики. – URL: <http://www.gks.ru/> (дата обращения: 06.05.2017)

222. Зарубежный опыт определения финансового результата. – URL: <http://change-allmoney.ru/articles/economica/334-zarubezhnyj-opyt-opredeleniya-finansovogo-rezultata.html#sel=18:1,18:74/> (дата обращения: 05.11.2016).

223. Концептуальные основы финансовой отчетности // Правовая информационно-справочная система Консультант Плюс. – <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=115027918804100634728637239&cacheid=7CFE908B4D22D24060AE9533804C3D8B&mode=splus&base=LAW&n=160581&rnd=3DF9D7E35183363E7FBB5A99CACB6432#05602626376683598> (дата обращения 09.11.2016).

224. Кудашева В. А. Особенности составления финансовой отчетности в странах с континентальной моделью учета / В. А. Кудашева //

Наука и образование. – 2012. – URL: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98688.doc.htm. (Дата обращения: 08.11.2016).

225. Особенности управленческой отчетности в организации. – URL: <http://sb-advice.com/praktikum/494-komu-i-zachem-nuzhna-upravlencheskaya-otchetnost.html> (дата обращения: 02.01.2017).

226. Система управления предприятием. – URL: <http://www.management-service.ru/articles.php> (дата обращения: 05.11.2016).

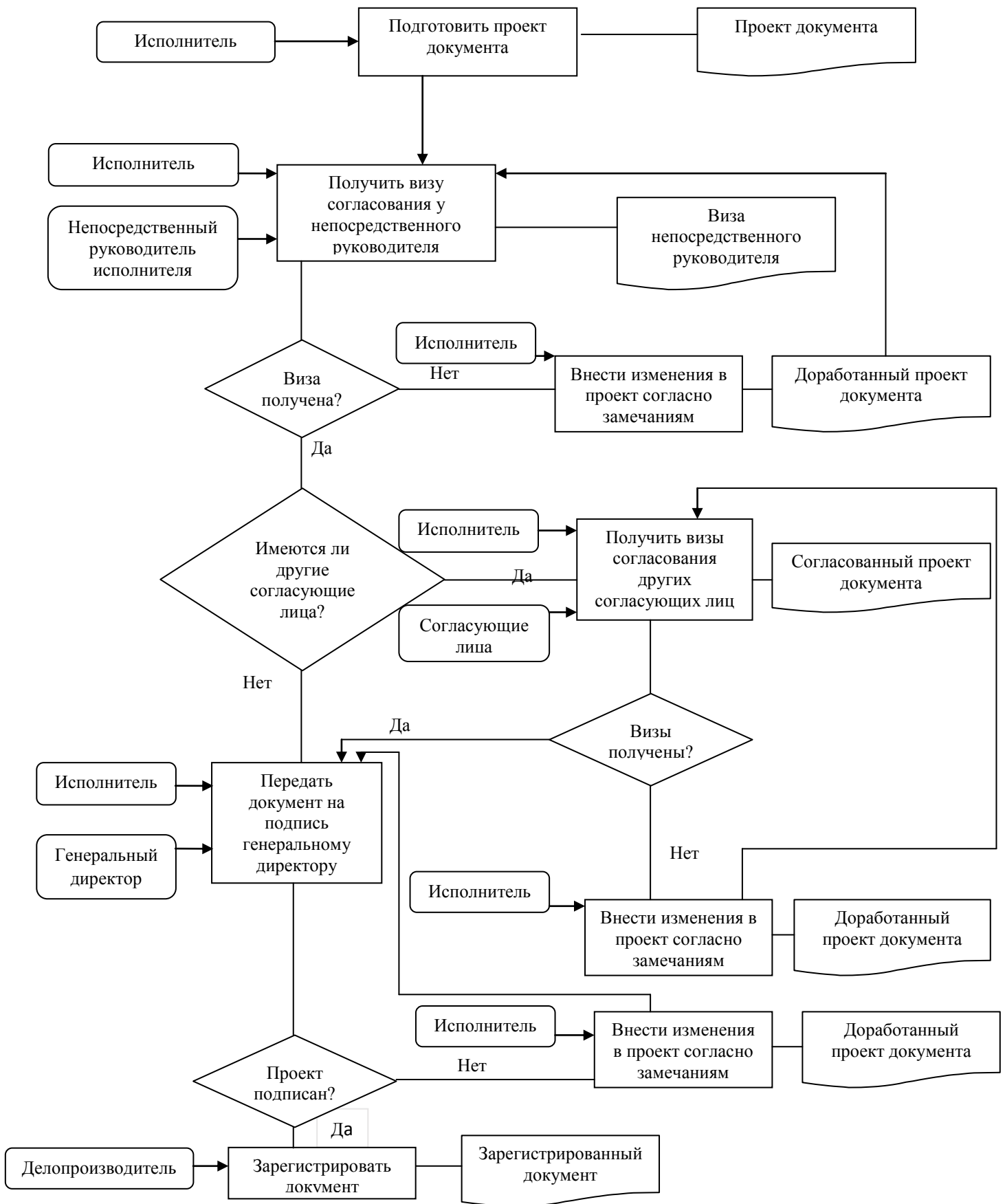


Рисунок - Модель бизнес-процесса «Контроль и исполнение документа»