

На правах рукописи

Босенко Яна Владимировна

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

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Воронеж – 2018

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Ставропольский государственный аграрный университет»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Костюкова Елена Ивановна

Официальные оппоненты:

Вахрушина Мария Арамовна, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», департамент учета, анализа и аудита, профессор,

Хоружий Людмила Ивановна, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева», кафедра бухгалтерского учета, профессор

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина»

Защита состоится «14» декабря 2018 года в 12-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068 г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» октября 2018г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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., Паляя 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 совершенствованию 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 Ставрополь-

ского 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 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, классификация 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) 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 Российской Федерации для публикации результатов диссертационных исследований.

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

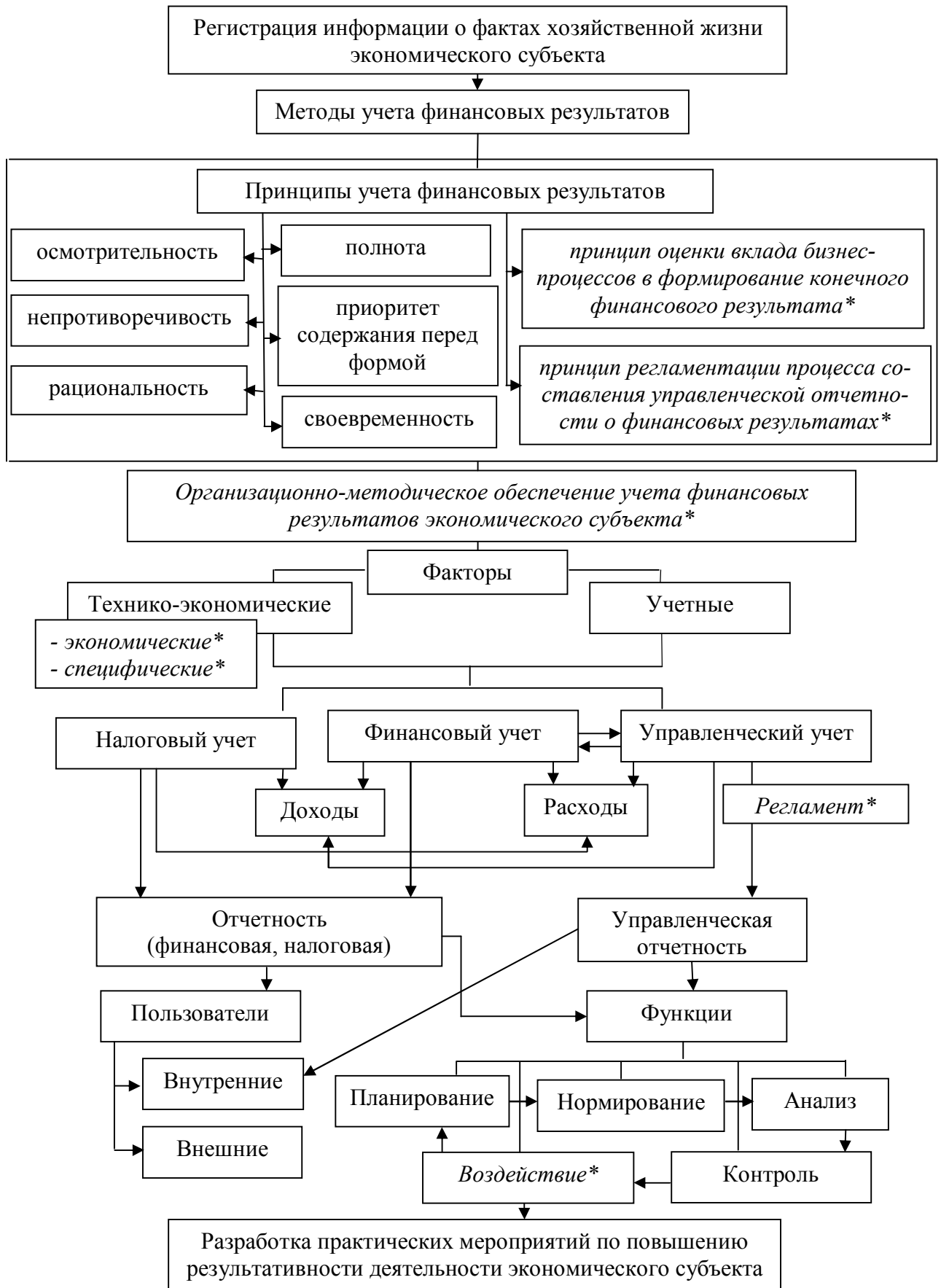
Работа содержит 22 рисунка, 27 таблиц, 1 приложение. Общий объем диссертации составляет 181 страница.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. 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.

Повышению эффективности организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов препятствует отсутствие единой теоретической и методической концепции, все элементы которой взаимодействуют друг с другом. Эта проблема решена автором на основе системного подхода к построению организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов (рисунок 1). Логика дальнейших исследований потребовала формирования авторского определения этого понятия.

С позиции автора, *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).



* предложено автором

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

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.

Возможность применения всех аспектов системного подхода к предмету исследования позволяет сделать вывод о том, что данный подход к разработке 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 факторов, оказывающих на них влияние.

2. 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, классификация 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.

Факторы, влияющие на финансовые результаты, должны являться предметом анализа со стороны экономического субъекта, а результаты их оценки служить базой для принятия управленческих решений, направленных на увеличение доходов и снижение расходов и, как следствие, рост показателя финансовых результатов экономического субъекта. В работе вся совокупность факторов, оказывающих влияние на учет финансовых результатов на примере винодельческих организаций, разделена на 2 группы: технико-

экономические, обусловленные спецификой технологического процесса, и учетные (таблица 1).

Таблица 1 – Факторы, влияющие на организацию и методику формирования финансовых результатов в винодельческих организациях (фрагмент)

Факторы	Финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
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
...
1.2.5 Последовательная обработка сырья и полуфабрикатов на стадиях технологического процесса	формирование в отчетной документации информации о полной себестоимости		формирование в отчетной документации информации о технологической, сокращенной производственной, производственной 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
...
2.11 Форма представления	отчет о финансовых результатах	декларация по налогу на прибыль, декларация по УСН, ЕСХН и др. спец. режимам	внутренние разработанные организацией формы управленческой отчетности

При этом в группе технико-экономических факторов выделены подгруппы «экономические факторы», общие для экономических субъектов различных видов деятельности и специфические, характерные для организаций различных видов деятельности. В таблице 1 приведено влияние специфических факторов на организацию и методику бухгалтерского учёта финансовых результатов на примере винодельческих организаций. Это доказывает необходимость использования дифференцированного подхода к организационно-методическому обеспечению учета финансовых результатов в различных секторах экономики.

Система организационно-методического обеспечения финансовых результатов, построенная на основе выявленных взаимосвязей между элементами системы бухгалтерского учета и технико-экономическими и учетными факторами, обеспечит высокий уровень качества обеспечения внутренних и внешних пользователей учетно-аналитической информацией о финансовых результатах в системах финансового, налогового, управленческого учета.

3. Предложена классификация доходов по типологическому признаку «зависимость от изменения деловой активности текущего периода» на перманентно-ретроспективные (доходы от продаж складских запасов) 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.

Реализация целей и функций, возложенных на систему организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов, невозможна без соответствующей систематизации доходов экономического субъекта (рисунок 2).

Систематизация доходов для целей управленческого учета (рисунок 2) носит более детализированный характер по сравнению с систематизацией доходов для целей финансового и налогового учета, что позволяет оценить вклад каждого вида продукции, работ, услуг или их группы, структурного подразделения, бизнес-процесса в общую сумму полученного дохода.

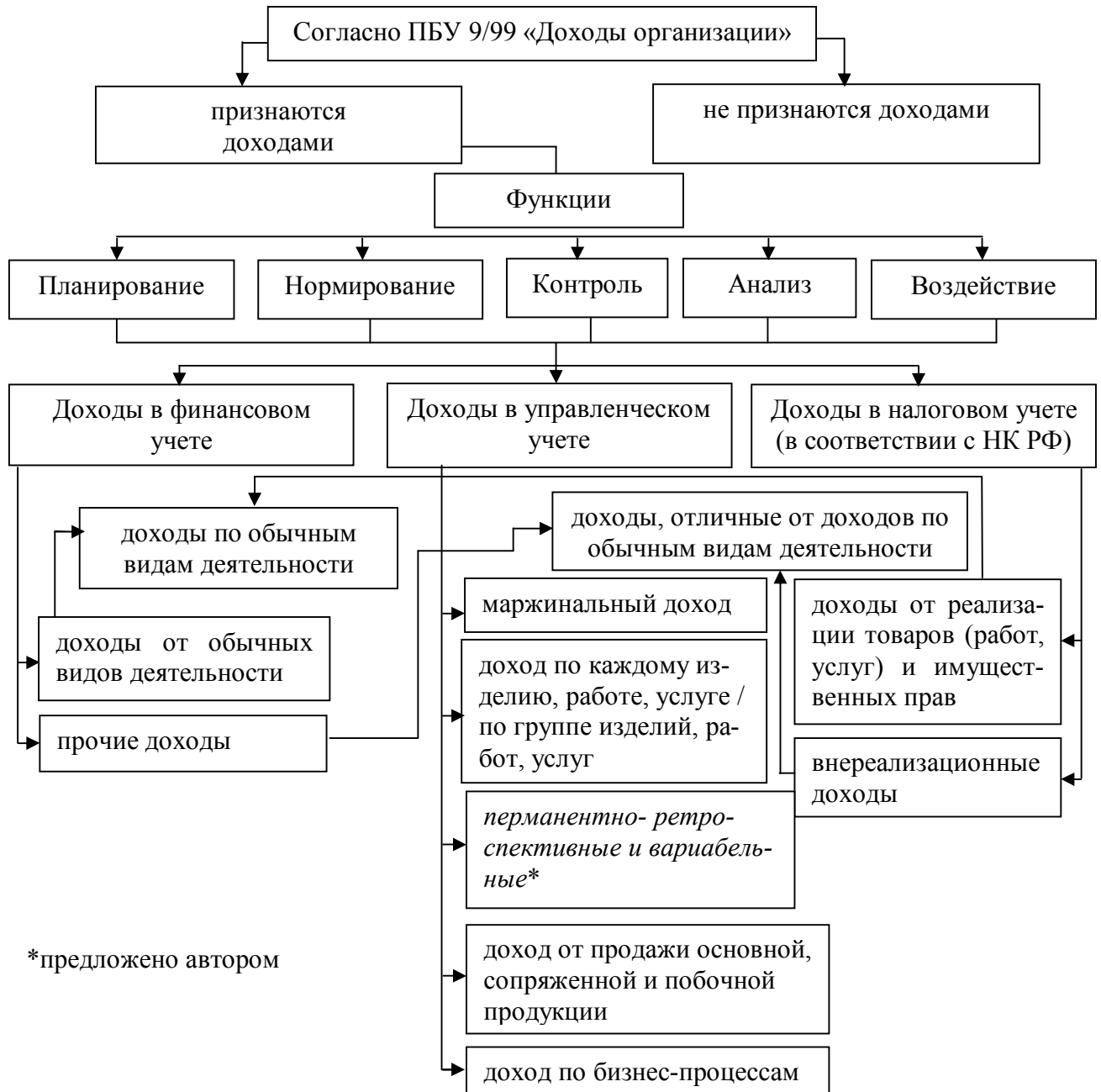


Рисунок 2 – Систематизация доходов для целей определения финансовых результатов в финансовом, налоговом и управленческом учете

Важно иметь информацию о получаемых доходах, их соотношении по видам производимой продукции: основной, сопряженной и побочной. 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 имеет большую зависимость от специфики технологического процесса, поэтому следует выделять переменные доходы, величина которых прямо пропорционально изменяется с изменением

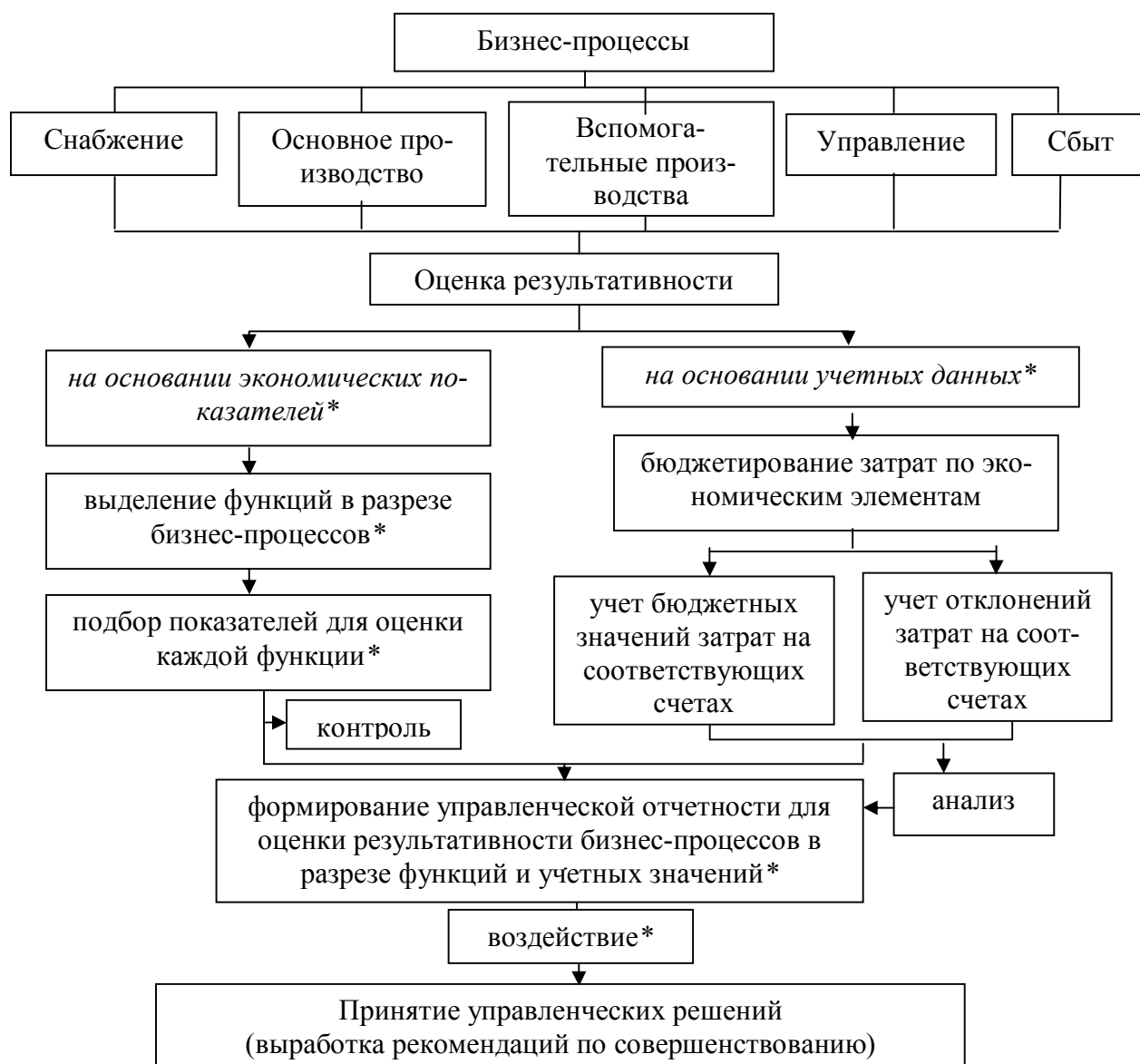
объемов производства и продаж текущего периода, и перманентно-ретроспективные доходы, которые не связаны с изменением деловой активности экономического субъекта в текущем периоде (например, продажа складских запасов), что обеспечит повышение качества учетно-аналитического обеспечения в части формирования доходов от продажи.

4. 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.

Применение процессного подхода обуславливает необходимость разработки методики, которая позволит оценить вклад каждого бизнес-процесса в формирование конечного финансового результата (рисунок 3).

Автором предложено проводить оценку бизнес-процессов по двум направлениям. Первое направление предполагает оценку результативности бизнес-процессов на основе предложенных экономических показателей. Автором для каждого экономического показателя приведены характеристика, методика расчета, нормативное значение. Так, для бизнес-процесса «Снабжение» предложены такие показатели, как выполнение плана закупок, обеспеченность закупок имеющимися договорами с поставщиками, количество претензий от поставщиков, выполнение плана закупок, изменение величины запасов, доля заявок производства, выполненных в срок, претензии, жалобы от поставщиков и структурных подразделений, взаимодействующих с отделами снабжения. Решение об оценке достигнутых показателей принимается на основании профессионального суждения менеджментом организации. Второе направление предполагает оценку величины затрат, которую формирует каждый бизнес-процесс. Для этого все затраты должны быть отражены на счетах управленческого учета. В работе представлена схема учетных записей для оценки затрат бизнес-процессов с целью формирования информации о затратах по бизнес-процессам в разрезе экономических элементов, от-

клонениях величин фактических затрат от бюджетных в разрезе экономических элементов для их дальнейшего анализа на основе разработанного автором управленческого отчета для оценки результативности бизнес-процесса в разрезе функций и учетных значений, разработана корреспонденция бухгалтерских записей для оценки бизнес-процессов.



*предложено автором

Рисунок 3 – 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 бизнес-процессов в разрезе функций и учетных значений, представ-

ленный на рисунке 3, 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 и организации в целом.

5. 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 исполнения контрольно-аналитических функций управления финансовыми результатами.

На этапе подготовки управленческой отчетности возникает объективная необходимость в определении целей, задач ее формирования, основных понятий, структуры, описания порядка составления. В этой связи разработан документ, определяющий основное содержание процесса составления управленческой отчетности. В таком документе, как регламент, поэтапно раскрывается ход процесса, над которым работают сразу в нескольких подразделениях (таблица 2).

Для формирования информации о финансовых результатах в системе управленческого учета предложена многоуровневая система счетоводства для определения финансовых результатов, обеспечивающая реализацию процессного подхода и функций контроля, анализа и воздействия в рамках формирования доходов и расходов по видам, которая также послужила основой для формирования управленческой отчетности о финансовых результатах.

Таблица 2 – Регламент управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах» (фрагмент)

1. Общие положения	
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.	
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
...	...
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
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.	
...	
6. Структурно-логическая схема формирования управленческой отчетности о финансовых результатах представлена в приложении А к Регламенту.	

На рисунке 4 представлена схема формирования управленческой отчетности о финансовых результатах, которая является приложением к регламенту управленческого учета «Составление и представление управленческой отчетности о финансовых результатах».



*предложено автором

Рисунок 4 – Схема формирования управленческой отчетности о финансовых результатах

На основании проведенной уточненной систематизации доходов для целей определения финансовых результатов, принципа «по характеру затрат», маржинального подхода разработан управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов (рисунок 5).

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

Главный бухгалтер

Утверждено:

Директор

/ Витюк А.С. /

/ Дмитриенко С.Н. /

/ Пахунов В.Б. /

№ стр.	Наименование показателя	2017		2016
		Факт	План	
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
...
5	Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	39 859	35 649	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		
...
8	Технологическая себестоимость	464859	453249	430580
9	Косвенные затраты по бизнес-процессу «Основное производство», в том числе:	269000	266800	253460
...
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
...
14	Производственная себестоимость	1251319	1233449	1171770
...
16	Полная себестоимость	1421619	1400549	1330515
17	Чистая прибыль	511537	500051	475055

Рисунок 5 – Управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов (фрагмент)

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

Выделенные доходы классифицированы на переменные и постоянно-ретроспективные в зависимости от изменений показателей деловой активности в текущем периоде, 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. Кроме того, использование маржинального подхода при построении управленческой отчетности позволяет рассчитать различные виды себестоимости. Предложенный управленческий отчет о финансовых результатах в разрезе бизнес-процессов служит инструментом управления затратами по видам, позволяет отследить процесс формирования себестоимости в разрезе бизнес-процессов, произвести сравнение фактических и плановых значений.

Отчет реализует в себе функции контроля, анализа и воздействия, заложенные в системном подходе изучения организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов. 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.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Система организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов не существует обособленно, а является частью системы

более высокого уровня организации, системы учетного обеспечения работы экономического субъекта. На основе предложенного уточненного понятия «организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов» выявлены теоретические и методические аспекты системы учета финансовых результатов, выделены ключевые факторы, оказывающие влияние на построение системы бухгалтерского учета финансовых результатов.

2. Доходы и расходы экономического субъекта являются ключевыми категориями в вопросах формирования финансовых результатов. Поэтому в ходе исследования потребовалась дополнительная классификация доходов в подсистемах бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового) соответственно выполняемым подсистемами функциям (планирование, нормирование, контроль, анализ и воздействие). Предложенный калькуляционный лист, в основе которого лежат отдельные классификационные признаки затрат («зависимость от объема производства» и «периодичность возникновения») позволяет осуществлять контроль и анализ формирования себестоимости, выступая тем самым эффективным способом управления финансовыми результатами экономического субъекта.

3. Для решения задач стратегического управления финансовыми результатами экономического субъекта предложено использовать процессный подход. Для достижения этих целей разработан алгоритм построения и практической реализации методики оценки вклада каждого бизнес-процессов в формирование конечного финансового результата с учетом технико-экономических особенностей производства.

4. Все процессы, происходящие в организации (в том числе учетные), должны быть регламентированы. При определении финансовых результатов в системе управленческого учета необходимо учитывать взаимосвязь показателей объема производства, продаж и величины запасов. Выявленные взаимосвязи в сочетании с маргинальным подходом и классификацией затрат «по характеру» позволили построить управленческую отчетность, отражающую экономические и учетные особенности хозяйственной жизни экономического субъекта.

**Основные положения диссертации опубликованы в следующих
печатных работах:**

Статьи, опубликованные в рекомендуемых ВАК изданиях

1. Дариенко (Босенко) Я.В. Перспективы использования системы «директ-костинг» для целей управленческого анализа себестоимости и прибыли / М.В. Феськова, Я.В. Дариенко (Босенко), Е.В. Лазарева // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 12(3). – С. 892-895. – (авт. 0,2 п.л.).

2. Дариенко (Босенко) Я.В. Анализ развития виноградовинодельческой отрасли Ставропольского края / М.В. Феськова, Ж.Ю. Дариенко, Я.В. Дариенко (Босенко) // Экономика сельского хозяйства России. – 2015. – № 4. – С. 37-43. – (авт. 0,23 п.л.).

3. Дариенко (Босенко) Я.В. Влияние поведения затрат на финансовые результаты организаций / Е.И. Костюкова, Я.В. Дариенко (Босенко) // Вестник Института дружбы народов Кавказа. Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2016. – № 3 (39). – С. 181-186. – (авт. 0,25 п.л.).

4. Босенко Я.В. 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. – (авт. 0,25 п.л.).

Публикации в других научно-практических изданиях

5. Дариенко (Босенко) Я.В. Алкогольная промышленность России / Я.В. Дариенко (Босенко), Ж.Ю. Дариенко // Аграрная наука, творчество, рост: материалы Международной научно-практической конференции : в 2 т. – Ставрополь : АГРУС Ставропольского государственного аграрного университета, 2014. – С. 40-43. – (авт. 0,13 п.л.).

6. Дариенко (Босенко) Я.В. Влияние технологических особенностей на организацию учетного процесса в винодельческих организациях / Я.В. Дариенко (Босенко), М.В. Феськова // Аграрная наука, творчество, рост : материалы Международной научно-практической конференции : в 2 т. – Ставрополь: АГРУС Ставропольского государственного аграрного университета, 2014. – С. 142-145. – (авт. 0,13 п.л.).

7. Дариенко (Босенко) Я.В. Экономическая сущность эффективности предпринимательства при производстве продукции виноградарства / Я.В. Дариенко (Босенко), Ж.Ю. Дариенко // Современные проблемы развития национальной экономики : сборник статей по материалам VI Международной научно-практической конференции. – Ставрополь : АГРУС, 2014. – С. 109-114. – (авт. 0,19 п.л.).

8. Дариенко (Босенко) Я.В. Современные системы управления затратами / Я.В. Дариенко (Босенко) // Аграрная наука, творчество, рост: материалы Международной научно-практической конференции : в 2 т. – Т. 1. Перспективы развития учетно-аналитической работы в организациях различных отраслей экономики. – Ставрополь : СЕКВОЙЯ, 2015. – С. 44-47. – (0,25 п.л.).

9. Дариенко (Босенко) Я.В. Различные подходы к пониманию категорий «доходы», «расходы», «финансовые результаты» / Я.В. Дариенко (Босенко) // Современные технологии сельскохозяйственного производства: материалы Международной научно-практической конференции. – Гродно (Белоруссия) : Гродненский гос. агр. ун-т, 2017. – С. 252-254. – (0,2 п.л.).

10. Дариенко (Босенко) Я.В. Определение финансовых результатов в отечественной и международной практике/ Я.В. Дариенко(Босенко) // Информационное обеспечение эффективного управления деятельностью экономических субъектов : материалы Международной научно-практической конференции. – Майкоп : ИП Магарин О.Г., 2017. – С. 41-44. – (0,25 п.л.).

11. Дариенко (Босенко) Я.В. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций / Я.В. Дариенко (Босенко) // Инновационные тенденции развития российской науки : материалы Международной научно-практической конференции. – Красноярск : Краснояр. гос. аграр. ун-т, 2017. – С. 293-296. – (0,25 п.л.).

12. Босенко Я.В. Себестоимость как элемент процесса управления прибылью / Е.И. Костюкова, Я.В. Босенко // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской : материалы Международной научно-практической конференции. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2017. – С. 234-237. – (авт. 0,25 п.л.).

13. Босенко Я.В. Классификация доходов в системе бухгалтерского учета / Я.В. Босенко // Научный диалог : Молодой ученый : сборник научных трудов по материалам VIII Международной научно-практической конференции. – Москва : Изд-во ЦНК МНИФ «Общественная наука», 2017. – С. 26-28. – (0,2 п.л.).

Заказ № 861 от «09» октября 2018 г. 130 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ
394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в