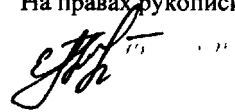


На правах рукописи



Боброва Елена Александровна

**Формирование системы учета и анализа готовой продукции
промышленных предприятий на основе принципов международных
стандартов финансовой отчетности**

08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел - 2004

Работа выполнена в Орловском государственном техническом университете

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Попова Людмила Владимировна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Савина Ольга Александровна

кандидат экономических наук, доцент
Бодрова Татьяна Васильевна

Ведущая организация Российский государственный торгово-
экономический университет

Защита состоится 4 декабря 2004 года в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при Орловском государственном техническом университете в аудитории 212 по адресу: 302020, г.Орел, Наугорское шоссе, 29

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Орловского государственного технического университета.

Автореферат разослан 3 ноября 2004г.

Ученый секретарь диссертационного
совета 212.182.04

кандидат экономических наук, доцент



Трубина И.О

2005-4
18932

3 906362

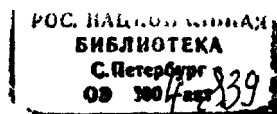
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Наиболее важной особенностью развития России за последнее десятилетие является переход всего народного хозяйства к многоукладной регулируемой рыночной экономике. Суть его состоит в изменении всей системы экономических отношений, включая и реорганизацию учетно-аналитического процесса.

В последнее десятилетие в сфере учета, анализа и аудита происходят значительные изменения. Реальностью стало образование единого мирового учетного пространства. Этому способствовало широкое распространение международных стандартов учета, аудита, а также возможности информационного общения, обусловленные развитием компьютерных технологий и сети Интернет.

Особая роль в реализации учетно-аналитической системы принадлежит бухгалтеру, который не только учитывает, но и анализирует результаты хозяйственной деятельности. Между тем, этому мешает сложившийся стереотип, определяющий ведение бухгалтерского учета и анализа автономно, самостоятельно, не связывая их в систему.

В условиях рыночной экономики, при меняющихся целях и технологиях бухгалтерского учета, происходит его реформирование в соответствии с международными стандартами. Предстоит создать адекватную учетно-аналитическую систему, которая, используя международные стандарты финансовой отчетности, направлена на обеспечение полезности информации для заинтересованных пользователей, прежде всего инвесторов, использующих эту информацию для принятия соответствующих экономических решений. Взаимодействие в сборе и обработке информации объединяет их в единую учетно-аналитическую систему, обеспечивающую принятие управленческих решений администрацией предприятия и другими пользователями. Учет и анализ, объединенные в единый процесс, способствуют успешной разработке



финансовой, учетной и налоговой политики организации, которые являются базой для построения эффективной системы управления финансами, направленной на достижение стратегических и тактических задач.

В диссертации рассмотрена проблема реформирования учета, анализа и аудита, исследовано их взаимодействие на примере производства готовой продукции промышленных предприятий с позиции учетно-аналитической системы, отвечающей международным стандартам и требованиям рыночной экономики.

Значительный вклад в исследования в области учетно-аналитических дисциплин внесли отечественные авторы: А.П. Бархатов, Т.Н. Бабченко, П.С. Безруких, Т.В.Бодрова, И.Е. Глушков,-В.Г. Гетьман, Ю.А. Данилевский, И.М. Дмитриева, Н.П. Кондраков, В.И. Макарьева, М.В. Мельник, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, М.Ф. Овсейчук, Д.А. Панков, В.В. Патров, В.И. Петрова, М.З. Пизенгольц, Л.В. Попова, О.А.Савина, Р.С. Сайфулин, В.Я. Соколов, В.П. Суйц, И.П. Ульянов, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и др.

В разной степени названные ученые занимаются исследованиями всех перечисленных наук: учета, анализа и аудита. Попытку увязать более глубоко составляющие учетно-аналитической системы предпринимает и многие зарубежные ученые: О. Аамат, К. Белини, Дж.Блейк, Дж. Брейлди, Ф. Ляйтнер, Э. Максами, Д.О'Брайэн, Н., Прайор, П. Прудон, Дж.Рис, Ж. Ришар, А. Франчек, Дж.Эрнот и др.

В диссертационной работе показана целесообразность и необходимость тесной взаимоувязки учета, анализа и аудита и рассмотрено такое взаимодействие на примере учетно-аналитической системы готовой продукции промышленных предприятий.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических принципов, методических указаний и практических рекомендаций по формированию подсистем комплексной учетно-аналитической системы, основанной на учете, анализе и аудите готовой продукции с учетом требований

международных стандартов финансовой отчетности.

Для достижения указанной цели в работе поставлены и решены следующие задачи:

- определить теоретические принципы формирования учетно-аналитической системы на базе взаимодействия учета и анализа готовой продукции на основе концепции ведения учета в рыночной экономике России;

- выявить проблемы перехода учетно-аналитической системы готовой продукции на международные стандарты учета и отчетности и рекомендовать возможные варианты их решения;

- разработать концептуальные модели финансового и управленческого учета показателей, формирующих финансовый результат в едином информационном пространстве на основе требований международных стандартов финансовой отчетности;

- разработать методические рекомендации по структуре и функционированию системы внутреннего контроля с учетом требований рынка для целей достижения достоверности финансовой отчетности;

- исследовать и систематизировать аналитические приемы и модели, используемые при аудите готовой продукции, показать прямую и обратную связь аудита и анализа;

- выработать основные принципы учетно-аналитической системы затрат на производство в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;

- разработать методические рекомендации по внедрению предлагаемой системы по формированию учетно-аналитических процедур для всех подсистем учета, анализа и аудита;

- рассмотреть возможность применения информационных технологий в целях повышения эффективности применения учетно-аналитической системы.

Область исследования соответствует пунктам 1.9 Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости и 1.12 Финансовый и управленческий анализ, Паспорта ВАК по специальности 08.00.12

Бухгалтерский учет, статистика

Объектом исследования являются учетно - аналитические процедуры финансово-хозяйственной деятельности промышленных предприятий, раскрывающие сущность и методологию бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита.

Предметом исследования являются теоретические и практические резервы совершенствования учетно-аналитических процедур готовой продукции на промышленных предприятиях.

Теоретической и методологической основой исследования являются международные стандарты финансовой отчетности, положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных авторов по теории, методологии и организации учета и контроля готовой продукции; законодательные и нормативные акты по финансовому и управленческому учету в области показателей, формирующих затраты на производство готовой продукции; положения по бухгалтерскому учету и отчетности; научно-методическая литература; периодические издания; материалы научных конференций и семинаров; официальная статистическая информация Госкомстата России.

В ходе исследования использовались как общенаучные методы - диалектика, анализ, синтез, аналогия, так и специальные приемы и процедуры: счета, двойная запись, документирование, оценка, балансовой обобщение, отчетность. Положения аргументированы результатами исследований и наблюдений.

Информационной базой диссертационного исследования послужили данные первичных и сводных учетных документов, регистров синтетического и аналитического учета, годовой бухгалтерской и налоговой отчетности промышленных предприятий Центральной России.

Научная новизна исследования заключается в совершенствовании

теоретико-методических принципов и приемов формирования учета, анализа и аудита производства и продажи готовой продукции и их взаимодействии в учетно-аналитической системе промышленных предприятий, позволяющих в отличие от известных аналогов обеспечить интеграцию бухгалтерской, налоговой отчетности при переходе на международные стандарты.

Научная новизна подтверждена следующими **научными** результатами, **выносимыми на защиту**:

- теоретически обоснована необходимость формирования затрат на производство готовой продукции в учетно-аналитической системе, на основе составляющих - учета, анализа и аудита; (п. 1.9 паспорта ВАК специальности 08.00.12)

- разработаны основные принципы взаимодействия элементов учетной подсистемы готовой продукции — финансового, налогового и управленческого учета с подсистемой аналитической; (п. 1.9, 1.14 паспорта ВАК специальности 08.00.12);

- предложены концептуальные модели финансового и управленческого анализа готовой продукции в едином информационном пространстве; (п. 1.12 паспорта ВАК специальности 08.00.12);

- разработаны методические рекомендации по аудиту готовой продукции с учетом требований рынка, (п. 2.1 паспорта ВАК специальности 08.00.12);

Практическое значение диссертационного исследования.

Выводы, исследования и предложенные методические рекомендации могут быть использованы на промышленных предприятиях в качестве вспомогательных материалов по переводу учета показателей, формирующих затраты на производство готовой продукции на международные стандарты финансовой отчетности, а так же методического обеспечения учетно-аналитической системы на промышленных предприятиях и в качестве консультационных и информационных материалов для руководителей и главных бухгалтеров.

С практической точки зрения значительный интерес для промышленных предприятий представляет методика внедрения учетно-аналитической системы на производство и продажу готовой продукции на основе ее составляющих: управленческого учета в совокупности с финансовым, анализа и аудита. Отдельные методические рекомендации и предложения могут найти применение при организации внутреннего и внешнего аудита.

Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в процессе принятия управленческих решений основанные на информации учетных и аналитических процедур для аудиторской деятельности.

Достоверность полученных результатов диссертационного исследования подтверждается их практическим использованием. Предложенная система управленческого учета, анализа и контроля затрат внедрена и используется на нескольких промышленных предприятиях городов Центральной России и в учебном процессе.

Апробация и реализация результатов диссертационного исследования. Основные результаты исследования, сформулированные в диссертации, опубликованы; апробированы в установленном порядке и доложены на Международной научно-практической конференции «Экономика, общество, личность на рубеже XXI века» (Орел, 2000г.); на Третьем Московском Международном Молодежном Форуме «Образование - Занятость - Карьера» (Москва, 2001г.); на Международной научно-практической конференции «Финансовый менеджмент, учет и контроль с использованием современных информационных технологий» (Орел, 2001г.); на XI Международной конференции «Новые технологии в машиностроении» (Харьков, 2002г.), на Международной научно-практической конференции «Реформирование системы бухгалтерского учета и финансового контроля при переходе на международные стандарты» (Орел, 2002г.), на

Международной научно-практической конференции «Система учета, анализа и аудита в едином информационном пространстве» (Орел, 2003).

Публикации. По результатам выполненного диссертационного исследования опубликовано 5 научных работ, общим объемом 1,8 п.л. из них авторских 1,5 п.л.'

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы. Содержание работы изложено на 160 страницах текста, включает 10 таблиц, 20 рисунков.

КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении показана актуальность темы и важность диссертационного исследования, обоснованы Проблемы исследования, сформулирована цель исследования, определены предмет и объект исследования, выделена научная новизна диссертации. '

В первой главе диссертации «Теоретико-методические основы формирования учетно-аналитической системы готовой продукции промышленного предприятия» рассмотрены теоретические условия и методические категории функционирования учетной системы, разработаны принципы и структурообразующие элементы учетно-аналитической системы, на основе анализа способов реализации функций системы бухгалтерского учета.

Система «учет» представляет собой многофункциональный комплекс действий по сбору и обобщению многогранной финансовой информации, удовлетворяющей интересы различных пользователей. В условиях перехода к рыночным методам хозяйствования важно определить адекватны ли функции системы бухгалтерского учета ее внутренней экономической сущности и в каком взаимодействии эти функции могут обеспечить в максимально возможной степени (применительно к конкретным экономическим и политическим условиям) реализацию всего потенциала, который теоретически определен для этой системы. Наиболее точно установить степень полезности

системы «учет», то есть целевую заданность ее функций, можно с помощью модели, показанной на рисунке 1. Вопросы экономического и организационно-правового содержания бухгалтерской системы, ее понятийный аппарат, комплекс определений тех или иных ее элементов, методов и способов учета, используемых бухгалтерской наукой и практикой, подвергались всестороннему рассмотрению во многих исследованиях отечественных и зарубежных специалистов еще со времен становления ее основ.



Рисунок 1 - Модель системы «Бухгалтерский учет»

Беря за основу существующие определения системы «Бухгалтерский учет», конкретизируем ее цели. Во-первых, эта система должна так формировать финансовую информацию о деятельности предприятия, чтобы она

была своевременна и полезна широкому кругу пользователей, удовлетворяла бы их интересы с позиции беспрепятственного контроля и всесторонней оценки экономической состоятельности данного предприятия.

Во-вторых, специфическое назначение бухгалтерского учета заключается в том, чтобы способствовать решению задач, которые ставит перед собой каждый конкретный хозяйствующий субъект, в том числе и государство как персонифицированный производитель общественных благ. Последнее особенно важно, поскольку в условиях рыночного хозяйствования экономические интересы государства и отдельных корпоративных собственников дистанцируются и их интересуется разная экономическая информация, которую дает система бухгалтерского учета, они по-разному используют эту информацию.

Каждый из элементов модели системы «Бухгалтерский учет», представленной на рисунке 1 должен вскрыть все характерные для нее свойства, дать исчерпывающую характеристику всех ее структурных слагаемых и способствовать оценке возможных (предполагаемых) проявлений этих свойств во внешней экономической среде. Взятые вместе эти элементы определяют конечный результат действия функций такого сложного системного образования как «Бухгалтерский учет», а, следовательно, и цели, поставленные перед данной системой.

Переход к рыночным отношениям, возникновение и развитие международных и финансовых связей выдвинули в число актуальных вопросов совершенствование системы учета, анализа и аудита в России и ее приближение к международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Учетная и аналитическая информация служит основой для принятия управленческих и финансовых решений как внутри организации, так и за ее пределами. При этом она обеспечивает выполнение таких важнейших функций администрации как планирование, контроль и сохранность.

Опыт стран с рыночной экономикой по практике управления показал, что учетно-аналитическая система представляет собой, прежде всего, соединение

оперативного управленческого учета с оперативным анализом такого учета.

Если оперативный учет и анализ составляют базу принятия оперативных и тактических решений, то финансовый учет - база для ретроспективного анализа и принятия стратегических управленческих решений.

Наиболее эффективна система организации учетно-аналитических процессов в рамках системы управленческого анализа. Управленческий анализ является подсистемой управления фирмой, которая включает в себя функции сбора информации для менеджмента, построения целей, учета, регулирования, анализа и контроля.

Управленческий анализ - это процесс комплексного анализа внутренних ресурсов и возможностей предприятия, направленный на оценку текущего состояния бизнеса.

Во второй главе «Международный и национальный опыт становления и развития основных тенденций у четно-аналитического процесса продажи готовой продукции» рассматриваются этапы развития основных тенденций учетно-аналитической системы, которые легли в основу учетных и аналитических принципов продажи готовой продукции.

В историческом плане силами ученых разных стран мира разрабатывалась учетно-аналитическая система, которая приняла нынешние формы. Эта система под влиянием международных стандартов постепенно сближается между различными странами и направлениями бухгалтерского учета и становится в принципиальных понятиях - единой международной системой.

В процессе экономического развития общества выделяют несколько этапов, главный из которых связан с дальнейшим развитием товарного производства и расширением международной торговли. Роль общего эквивалента начали выполнять металлы. Став всеобщим эквивалентом они превратились в деньги. А обменная формула приобрела современный товарно-денежный вид: товар—>деньги—>товар.

Сущность продажи базируется на последней формуле обмена и

предполагает направленные на получение доходов хозяйственные операции по купле-продаже (обмену) организацией товаров, выполнению работ, оказанию услуг.

Порядок бухгалтерского учета и налогообложения операций по продаже товаров (работ, услуг) регулируется нормами трех отраслей законодательства; гражданского, бухгалтерского и налогового. Предписания гражданского законодательства в большой степени влияют как на бухгалтерскую, так и на налоговую их трактовку.

Товаром признается любое имущество (в том числе и готовая продукция), реализуемое, либо предназначенное для реализации.

Поэтому следует определить, насколько используемое бухгалтерским законодательством понятие «продажи» соотносится с термином «реализация», которым оперирует налоговое законодательство.

Отдельного определения понятия «продажи» бухгалтерское законодательство не содержит. Его косвенно можно вывести из пояснений к Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, к счету 90 «Продажи».

Для целей налогообложения термин «реализация» продолжает действовать.

В налоговом законодательстве реализацией товаров (работ или услуг) признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, специально предусмотренных Налоговым кодексом РФ - на безвозмездной основе.

Приведенное определение позволяет выделить два существенных различия между бухгалтерским понятием «продажи» и налоговым - «реализация».

Во-первых, если под продажами понимаются только хозяйственные

операции, связанные с обычными видами деятельности организации, то для квалификации конкретной сделки как реализации товаров, работ или услуг в целях налогового законодательства достаточно самого факта ее совершения, и при этом совершенно не обязательно, чтобы данная сделка была характерной для деятельности организации

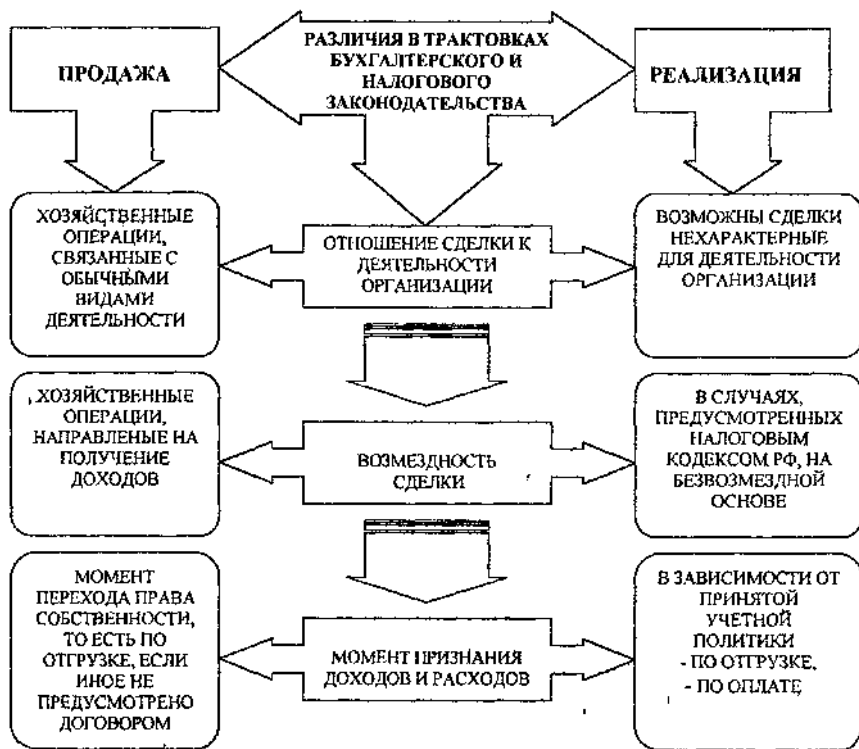


Рисунок 2 - Отличительные черты понятий «продажа» и «реализация» готовой продукции

Основные различия характерные для понятий «продажи» и «реализация» представлены на рисунке 2.

Для целей налогообложения возмездность — как характеристика операций, позволяющая признать их реализацией товаров (работ, услуг), указывается лишь в общем определении данного понятия, так как в случаях,

специально предусмотренных Налоговым кодексом РФ реализация может производиться и на безвозмездной основе. Во-вторых, в бухгалтерском учете продажи - это хозяйственные операции организации, направленные на получение доходов, т. е. обязательно предполагающие возмездность

Сущность продажи базируется на последней формуле обмена и предполагает направленные на получение доходов хозяйственные операции по купле-продаже (обмену) организацией товаров, выполнению работ, оказанию организацией услуг.

Следовательно, процесс продаж готовой продукции предполагает передачу на возмездной основе права собственности на изделия предприятием-изготовителем другому лицу. При этом данная сделка должна относиться к основному виду деятельности предприятия и право собственности на готовую продукцию переходит к покупателю в момент ее передачи, если иное не предусмотрено договором.

В связи с различными трактовками процесса продаж бухгалтерским и налоговым законодательством на данный момент в организациях параллельно ведется несколько видов учета: финансовый, управленческий и налоговый. Несмотря на то, что каждый из указанных видов учета предназначен для решения своих специфических задач, в совокупности они образуют единую систему и имеют общую базу первичной информации, а порой и единые методы ведения. Дублирование операций усложняет работу бухгалтера, повышает ее трудоемкость, и приводит к росту накладных расходов организаций в общей сумме издержек. Таким образом, возникла необходимость гармонизации и адаптации данных финансового и налогового учета.

Для создания единой адаптированной системы учета продаж готовой продукции необходимо выбрать такой алгоритм учета, который будет содержать минимум операций, подлежащих дублированию в связи с различными трактовками бухгалтерского и налогового законодательства, и в то же время не противоречить их требованиям (рисунок 3)

Налог на прибыль
НДС

Момент признания доходов и расходов по
отгрузке

Момент признания доходов и расходов по
отгрузке

Преимущества

1. Ведение финансового и налогового учета совпадают, что предотвращает дублирование операций и облегчает труд бухгалтера

Недостатки:

1 При больших объемах продажи готовой продукции перечислять НДС в бюджет за долго до поступления денег от покупателя может привести к временной неплатежеспособности предприятия

Вариант 1

Налог на прибыль
НДС

Момент признания доходов и расходов по
отгрузке

Момент признания доходов и расходов по

Преимущества*

1 при перечислении НДС не возникает временной неплатежеспособности предприятия.
2. Отсутствует необходимость разработки дополнительных налоговых регистров связанных с признанием выручки от реализации по налогу на прибыль

Недостатки.

1. При учете расчетов по НДС необходимо использование дополнительного счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по НДС»

Вариант 3

Налог на прибыль
НДС

Момент признания доходов и расходов по
оплате

Момент признания доходов и расходов по
оплате

Преимущества

1. Способы определения налоговой базы совпадают

Недостатки

1. Ведение финансового и налогового учета не совпадают, что приводит к необходимости ведения дополнительных налоговых регистров и усложняет труд бухгалтера

Вариант 2

Налог на прибыль
НДС

Момент признания доходов и расходов по
оплате

Момент признания доходов и расходов по
отгрузке

Преимущества'

нет

Недостатки

1. Возникает проблема разработки и ведения дополнительных налоговых регистров, связанных с раздельным ведением учета выручки для целей бухгалтерского учета и налогообложения 2. Ведение раздельного учета НДС по отгруженной, но неоплаченной продукции и НДС по реализованной продукции

Вариант 4

Рисунок 3 - Пути адаптации бухгалтерского учета продаж готовой продукции для целей налогообложения

Объем производства и реализации готовой продукции являются взаимосвязанными показателями. В условиях ограниченных производственных возможностей и неограниченного спроса на первое место выдвигается объем производства продукции, и он определяет объем продаж. Но по мере насыщения рынка и усиления конкуренции не производство определяет-объем продаж, а наоборот, возможный объем продаж является основой разработки производственной программы. Предприятие должно производить только те товары и в таком объеме, которые оно может реально продать.

В третьей главе «Совершенствование методики анализа и аудита продаж готовой продукции в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» предложены методические рекомендации по совершенствованию анализа продаж готовой продукции, как базы для аудита затрат готовой продукции при функционировании учетно-аналитической системы.

Темпы роста объема продаж продукции непосредственно влияют на величину издержек, прибыль и рентабельность предприятия. Анализ продаж готовой продукции имеет большое значение. Его основные задачи:

- определение влияния факторов на изменение величины продаж готовой продукции;
- выявление внутривозможных резервов увеличения данного показателя.

Если по факту продажи j -тый продукт убыточный, но имеется тенденция к его сокращению и увеличению выручки от продаж то наметившийся положительный эффект необходимо проанализировать.

Для этого выручку и себестоимость можно представить в виде мультипликативных молей:

$$N=c*Q \quad (1), \quad S=s *Q \quad (2),$$

где N - выручка от продаж продукции, товаров (работ, услуг);

c - цена единицы проданной продукции;

Q - объем продаж;

S - себестоимость продаж в целом по организации;

s - себестоимость единицы проданной продукции.

Из формул 1 и 2 видно:

- непосредственное влияние на изменение выручки имеют цена единицы изделия и объем продаж;

непосредственное влияние на изменение себестоимости имеют себестоимость единицы изделия и объем продаж.

Расчет влияния данных факторов предлагаем произвести индексным методом, который основан на относительных показателях и выражает отношение уровня данного явления (то есть цены или объема) к его уровню в прошлое время.

Последовательно проведем анализ выручки и себестоимости для j -того изделия

Индекс изменения выручки от j -того готового продукта за счет цены и объема продаж будет иметь следующий вид:

$$\Delta I_{cQ} = \sum c_t * Q_t - \sum c_{t-1} * Q_{t-1} \quad (3),$$

где ΔI_{cQ} - изменение выручки за счет цены и объема продаж;

c_t и c_{t-1} - Цена единицы j -того изделия за 2003 и 2002 года соответственно;

Q_t и Q_{t-1} - объем продаж j -того изделия за 2003 и 2002 года соответственно.

$$\text{С другой стороны } \Delta I_{cQ} = \Delta I_c + \Delta I_Q \quad (4),$$

где ΔI_c - индекс изменения выручки от продаж за счет изменения цены единицы изделия;

ΔI_Q - индекс изменения выручки от продаж за счет изменения объема продаж.

Для расчета индекса изменения выручки от продаж за счет изменения цены единицы изделия используется следующая формула:

$$\Delta I_c = \sum c_t * Q_t - \sum c_{t-1} * Q_t \quad (5),$$

где $\sum c_t * Q_t$ - выручка от продажи j -того изделия в 2003 году;

$\sum c_{j,t} * Q_t$ - выручка от продажи j-того изделия объемом 2003 года в ценах 2002 года.

Аналогичным способом рассчитывается индекс изменения выручки от продаж за счет изменения объема продаж:

$$\Delta I_Q = \sum c_{j,t} * Q_{t+1} - \sum c_{j,t} * Q_t \quad (6),$$

где $\sum c_{j,t} * Q_{t+1}$ - выручка от продажи j-того изделия объемом 2003 года в ценах 2002 года;

$\sum c_{j,t} * Q_t$ - выручка от продажи j-того изделия в 2002 году.

Таким образом, проведенные расчеты показывают, насколько изменение цены изделия и изменение объема продаж j-того изделия в 2003 году имели положительное влияние на изменение выручки от продаж, какое влияние оказало изменение цены изделия, за счет которого выручка увеличилась. Аналогичным образом проводится анализ изменения себестоимости продаж j-того изделия, непосредственное влияние на которое имеют себестоимость единицы изделия и объем продаж.

Анализ j-того изделия показывает, насколько в целом реализация данного вида продукции влечет убыток и негативно или позитивно влияет на результат финансово-хозяйственной деятельности в целом.

На предприятии как правило производится несколько видов продукции, объем производства, а также ее номенклатура постоянно меняется. Поэтому для определения прибыльности проданной готовой продукции необходимо применять специальные методики. При этом находится объем продаж, при котором выручка организации от реализации становится равной сумме всех переменных и условно-постоянных затрат, причем прибыль организации равна нулю, то есть это тот объем продаж продукции, при котором организация не имеет ни прибыли, ни убытка.

Точкой нулевой рентабельности является такой объем производства, начиная с которого организация зарабатывает прибыль.

Расчет точки нулевой рентабельности производства и реализации j-го

продукта осуществляется методом уравнений. Данный метод основан на исчислении прибыли организации, представленной в формуле (7):

Прибыль - Выручка - Переменные затраты - Условно - постоянные затраты (7),

Детализируя составляющие, формулу (7) можно представить в следующем виде:

$$\begin{aligned} & [Цена_за_единицу * Количество_единиц) - \\ & - \{Переменные_затраты_на_единицу * Количество_единиц\} - \\ & - Условно_постоянные_затраты = Прибыль \end{aligned} \quad (8),$$

Обозначим в формуле 8 количество единиц, то есть объем реализации (производства) в точке нулевой рентабельности за X, а правую часть уравнения приравняем к 0, так как в точке нулевой рентабельности у предприятия нет прибыли. Получим следующее уравнение:

$$\begin{aligned} X * [Цена_за_единицу - Переменные_затраты_на_единицу) = \\ = Условно_постоянные_затраты \end{aligned} \quad (9)$$

В скобках формулы 9 образовался маржинальный ДОХОД на единицу продукции, то есть разница между выручкой и переменными затратами. Отсюда объем реализации в критической точке вычисляется по формуле:

$$X = \frac{Условно_постоянные_затраты}{Маржинальный_доход_на_единицу_продукции} \quad (10).$$

Например, маржинальный доход на один j-тый продукт составит 21-81руб, а условно постоянные затраты 766005, тогда, критический объем производства j-того продукта за месяц будет равен:

$$X = \frac{766005}{21,81} = 35122 \text{ штук } j\text{-того продукта.}$$

Аналогичный анализ необходимо' провести по каждому виду продукции, что позволит определить структуру общей выручки и себестоимости , а также результатов продаж для данного предприятия.

Проверяя, правильно ли учтены затраты на себестоимость j-той продукции, и ее продажи, при аудите необходимо иметь информацию о группировке продукции в бухгалтерии по экономическим элементам. Для этого используют модель методики аудита затрат на производство и продажу j-той продукции (таблица 1).

Таблица 1 наглядно показывает информацию необходимую для контроля и экономического анализа.

Таблица 1 - Модель методики аудита затрат на производство и продажу той продукции

Составляющие методики аудиторской проверки	Контрольные точки аудирования			
	Объем выпущенной продукции	Производственная себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг)	Коммерческие расходы	Управленческие расходы
Информационная база	Хозяйственные операции, а также документы и регистры бухгалтерского учета по счетам 20,40,43	Хозяйственные операции и учетные регистры по счетам 20,23,25,26,28,29, 97,96	Хозяйственные операции по счетам 44, 90, регистры бухгалтерского учета по счетам 50,51,43, 44,90	Хозяйственные операции, регистры бухгалтерского учета по счетам 26, 90
Направление аудита	Подтверждающий	Подтверждающий	Подтверждающий	Организационно-правовой,
Приемы и процедуры	Документального исследования, расчетные, аналитические, автоматизированные	Документального исследования, нормативного регулирования	Документального исследования, расчетные, аналитические, автоматизированные	Документального исследования
Взаимосвязь контрольных точек аудирования	Накопительные ведомости учета партионных паспортов - регистры учета по счету 43	Обороты по счету 90/2 - стр 020 гр 3 Ф № 2	Сальдо счета 44 - стр 030 гр 3 Ф № 2	Обороты по счету 26 - стр 040 гр 3 Ф № 2
Принятие решений аудитором	Отражено в заключении аудитора, расчеты приложены к рабочим документам	Отражено в заключении аудитора, расчеты приложены к рабочим документам	Расчеты приложены к отчету аудитора	Расчеты приложены к отчету аудитора

Источниками информации при реализации аналитических и аудиторских процедур на каждой стадии процесса управления являются учетные и отчетные данные бухгалтерского учета. Таким образом, в результате оперативного взаимодействия учета, анализа и аудита образуется учетно-аналитическая система.

В заключении представлено решение актуальной задачи, состоящей в изложении научно обоснованных экономических разработок по совершенствованию теоретико-методических аспектов учетно-аналитической

системы на примере производства и продажи готовой продукции.

В процессе диссертационного исследования получены **следующие основные результаты и выводы:**

1. Учетно-аналитическая система в широком смысле — это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные, использование для экономического анализа статистической, технической, социальной и других видов информации. Учетно-аналитическая система строится по принципу хронологии и систематизации сбора, обработки данных и формирования отчетных документов, от оперативной информации до бухгалтерских балансов и приложений к ним.

2 Процесс продажи готовой продукции влечет за собой совокупность учетно-аналитических операций. Под продажами мы понимаем хозяйственные операции, связанные с обычными видами деятельности организации, тогда как для реализации товаров, работ или услуг для целей налогового законодательства достаточно самого факта совершения сделки, и при этом совершенно не обязательно, чтобы данная сделка была характерной для деятельности организации.

3. Необходимо сохранить целостность анализа затрат при условии децентрализованной обработки информации, то есть соединить процесс обработки информации по себестоимости с процессом принятия решения. Такое представление о назначении учета и анализа является важным и достижимым. При этом будут оцениваться не только результаты, но и ход хозяйственной деятельности, экономических процессов и возможности влияния на них путем принятия управленческих решений в оперативном режиме.

4. В результате управленческого анализа было доказано, что с увеличением объема производства величина условно-постоянных затрат на единицу продукции уменьшается, что приводит к снижению себестоимости, и соответственно, к снижению продажной цены.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в разработке теоретико - методических основ функционирования учетно - аналитической

системы готовой продукции в экономическом механизме деятельности промышленных предприятий, что вносит вклад в развитие теории учетно - аналитических дисциплин.

Практическая ценность работы заключается в разработке научно обоснованных рекомендаций для организации учетно - аналитической деятельности хозяйствующих субъектов и возможности их использования в качестве методической основы для решения практических задач учета и контроля на предприятии.

Основные положения диссертации и результаты исследования изложены в следующих публикациях:

1. Боброва Е.А. Пути сближения себестоимости в учетно-аналитической системе.//Система учета, анализа и аудита в едином информационном пространстве: Материалы Международной научно-практической конференции - Орел: ОрелГТУ, 2003.- С.22-26 (0,3 п.л.)

2. Боброва Е.А. Аудит начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета // Система учета, анализа и аудита в едином информационном пространстве: Материалы Международной научно-практической конференции - Орел: ОрелГТУ, 2003.- С.44-47 (0,25 п.л.)

3. Боброва Е.А. Учет незавершенного производства в целях налогового и бухгалтерского учета // Система учета, анализа и аудита в едином информационном пространстве: Материалы Международной научно-практической конференции - Орел: ОрелГТУ, 2003.- С.164-167 (0,3 п.л.)

4. Боброва Е.А. Система налогового учета расходов.- Орел: Известия ОрелГТУ. Серия «Экономика, управление, право.-2003.-№3-4.- С.91-96 (0,2п.л.)

5. Боброва Е.А. Оценка незавершенного производства в целях налогового учета // Социально - экономическое развитие постсоветской России: региональный аспект: Сборник научных трудов межвузовской конференции. Неделя науки - 2003. Книга 2 - Орел: Изд. «ОКИ», 2003. - С.73 - 76 (0,3 п.л.)

№ 20972

РНБ Русский фонд

2005-4
18932

Орловский государственный технический университет
Лицензия № 00670 от 05.01.2000
Подписано к печати 29.10.2004 Формат 60x84 1/16
Печать ризография. Объем 1,5 усл. печ. л. Тираж 100 экз.
Заказ №105/04М
Отпечатано с готового оригинал-макета
На полиграфической базе ОрелГТУ
302030, г. Орел, ул. Московская, 65