



005002257

На правах рукописи

Борисова Ирина Сергеевна

**УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

17 НОЯ 2011

Орел, 2011

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Попова Людмила Владимировна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Малявкина Людмила Ивановна

кандидат экономических наук, доцент
Барышев Сергей Борисович

Ведущая организация Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего
профессионального образования
«Белгородский государственный
национальный исследовательский
университет»

Защита состоится 3 декабря 2011 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д.212.182.04 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 212 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс» по адресу: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29, аудитория 184.

Автореферат разослан 1 ноября 2011 г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации 1 ноября 2011 г. размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»: www.gu-unpk.ru и направлены для размещения в сети Интернет Министерством образования и науки Российской Федерации по адресу: referat_vak@mon.gov.ru

Ученый секретарь
диссертационного совета



Коростелкина И.А.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Управление финансово-хозяйственной деятельностью промышленных предприятий требует соответствующего информационного обеспечения. Такая информация пользуется наибольшим спросом среди ее различных пользователей и обязательно учитывается при принятии любых управленческих решений. Поэтому достоверность информации о финансовом положении промышленных предприятий, а также возможность ее получения в необходимый момент являются обязательными условиями в практике принятия управленческих решений в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Прибыль выступает важнейшим экономическим показателем деятельности, она в общем виде отражает результаты хозяйствования и продуктивности произведенных затрат. Способность к получению прибыли служит одним из критериев оценки эффективности функционирования предприятия. Правильное измерение доходов и расходов необходимо для оценки эффективности отдельных сегментов бизнеса, групп продукции, клиентов.

В настоящее время промышленные предприятия должны ориентироваться на повышение значимости своей продукции для конечного потребителя, что предполагает постоянный поиск путей снижения себестоимости, повышения качества произведенной продукции, а следовательно, и максимизации финансовых результатов. В этой связи появилось множество научно-методических разработок и практических рекомендаций по исследуемой проблематике, однако все они либо не учитывают комплексность учетно-аналитических процедур, либо не имеют отраслевой направленности. Поэтому формирование учетно-аналитической системы финансовых результатов промышленных предприятий на принципах аналитичности, коммуникативности, комплексности и непрерывности представляется актуальным и своевременным для принятия эффективных управленческих решений.

Степень научной разработанности проблемы. Организационные и научно-методические аспекты развития управленческого учета и анализа

изучались как иностранными, так и российскими экономистами. Зарубежная практика управленческого учета представлена в трудах К. Друри, Ч. Хорнгрен, Д. Рис, Дж. Сигел, Дж. Фостер, Р. Энтони и других.

В отечественной литературе исследованиями в области бухгалтерского учета занимались такие ученые, как А.П. Бархатов, Р.А. Алборов, Ю.А. Бабаев, А.С. Бакаев, И.Н. Богатая, Л.И. Малявкина, Н.Н. Хахонова, П.И. Камышанов, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, С.П. Суворова, В.Ф. Палий, Л.В. Попова и другие.

Основные аспекты управленческого учета рассматриваются в работах А.Ф. Аксененко, О.В. Алексеевой, Н.М. Блаженковой, Ф.П. Васина, М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, А.Т. Головизниной, Н.А. Ермаковой, С.А. Зубаревой, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карповой, О.Д. Кавериной, В.Э. Керимова, С.Н. Колесникова, М.М. Коростелкина, В.А. Константинова, Н.Т. Лабынцева, И.А. Масловой, О.Е. Николаевой, В.И. Ткач, М.В. Ткач и т.д.

Анализ финансово-экономической деятельности предприятия представлен в исследованиях М.С. Абрютиной, М.И. Баканова, Л.Е. Басовского, Т.Г. Вакуленко, О.В. Ефимовой, М.В. Мельник, А.Д. Шеремета, Л.Ф. Фоминой и др.

Отдельные аспекты формирования системы учета доходов, расходов, финансовых результатов и ее дальнейшего совершенствования широко рассматривались и обсуждались в трудах известных российских экономистов: И.Н. Богатой, И.Е. Глушкова, В.Б. Кемтер, Н.П. Кондракова, Т.А. Головиной, Л.Я. Васюковой и других.

Отраслевыми вопросами формирования управленческой учетно-аналитической системы занимались такие специалисты, как: И.А. Басманов, П.С. Безруких, Е.И. Богатырева, А.С. Бородкин, Б.И. Валуева, К.М. Гарифуллин, А.Н. Маргулис.

Недостаточная разработанность теоретико-методических и практических аспектов по вопросам формирования отраслевой учетно-аналитической системы требует дальнейших исследований, что и предопределило выбор темы и направлений ее разработки.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений, научно-методических

рекомендаций и направлений практической реализации учетно-аналитической системы финансовых результатов на предприятиях промышленности, основанной на принципах аналитичности, коммуникативности, комплексности, непрерывности и интерпретируемости и направленной на генерирование информационных данных, учитывающих интересы внутренних пользователей.

В соответствии с поставленной целью исследования определены следующие задачи:

- предложить комплексную систему управленческого учета и анализа на предприятии;
- сформировать управленческую учетно-аналитическую систему финансовых результатов;
- выявить проблемы, связанные с управлением и учетом затрат на качество продукции, предложить для оценки качества использование метода «затраты на качество – себестоимость – прибыль»;
- разработать систему управленческого учета финансовых результатов предприятий промышленности;
- предложить методику управленческого анализа финансовых результатов деятельности предприятия.

Область исследования. Исследование соответствует пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК России.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность предприятий промышленности, признаваемая базой учетно-аналитической системы финансовых результатов.

Предметом диссертационного исследования являются теоретические, научно-методические и практические положения и закономерности, связанные с учетом и анализом финансовых результатов предприятий промышленности.

Теоретическую и методологическую основу исследования составляют

положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых по учету и анализу финансовых результатов; законодательные акты и нормативные документы, касающиеся исследуемых вопросов; научно-методическая литература; периодические издания; материалы научных конференций и семинаров.

В ходе исследования использовались общенаучные методы (диалектика, анализ, синтез, аналогия), специальные приемы и процедуры учета (счета, документирование, двойная запись, оценка, отчетность) и анализа (горизонтальный, вертикальный, трендовый, факторный).

Информационной базой диссертационного исследования послужили данные первичных и сводных учетных документов, регистров синтетического и аналитического учета, годовой бухгалтерской и управленческой отчетности ряда предприятий промышленности.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке с позиций системного подхода научно-методических положений и практических рекомендаций, направленных на развитие управленческого учета и анализа финансовых результатов предприятий промышленности в целях эффективного регулирования процесса производства и реализации и принятия управленческих решений.

Научная новизна подтверждается полученными **научными результатами**, выносимыми на защиту:

- предложена комплексная система управленческого учета и анализа на предприятии, позволяющая формировать управляемые учетные и аналитические процессы, положительно влиять на достоверность и качество результирующей информации в течение информационного цикла, а также удовлетворять разнородные информационные потребности групп пользователей учетно-аналитической информации с минимальными затратами и рисками для экономического субъекта (п. 1.7, 08.00.12);

- сформирована управленческая учетно-аналитическая система финансовых результатов, базирующаяся на данных финансового учета, выступающая надежным инструментом управления предприятием в целом и его структурными подразделениями, позволяющая выявлять внутренние

резервы роста прибыли за счет снижения издержек и повышать рентабельность и доходность продукции (п. 1.7, 08.00.12);

- выявлены проблемы, связанные с управлением и учетом затрат на качество производимой и реализуемой продукции, в результате чего предложено для оценки качества применять метод «затраты на качество – себестоимость – прибыль», позволяющий обеспечивать максимальные выгоды от внедрения новых технологий при минимальных затратах (п. 1.11, 08.00.12);

- разработана система управленческого учета финансовых результатов предприятий промышленности, включающая организационный аспект формирования системы, специализированный план счетов с максимально возможной детализацией, детализированные и сводные отчеты, внедрение системы бюджетирования, а также формирование управленческой отчетности и позволяющая обеспечивать информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных на максимизацию прибыли (п. 1.7, 08.00.12);

- предложена и практически апробирована методика управленческого анализа финансовых результатов деятельности предприятия, позволяющая одновременно использовать элементы горизонтального, вертикального, трендового и факторного анализа и включающая анализ динамики и факторов изменения структуры формирования финансовых результатов, факторный анализ прибыли от реализации, расчет показателей оценки качественного уровня достижения финансовых результатов, анализ факторов формирования бухгалтерской и налоговой прибыли, а также анализ показателей рентабельности предприятия (п. 2.11, 08.00.12).

Теоретическое значение диссертационного исследования состоит в том, что предложенные разработки позволят систематизировать достижения науки в области управленческого учета и анализа финансовых результатов и их применение на практике. Теоретическое значение сводится к внедрению системы управленческого учета и методики управленческого анализа финансовых результатов деятельности предприятий промышленности.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке практических рекомендаций по управленческому учету и анализу

финансовых результатов. Выводы, исследования и предложенные методические рекомендации могут быть использованы на предприятиях промышленности в качестве методического обеспечения деятельности внутренних пользователей, в том числе руководителей, бухгалтеров, менеджеров. Достоверность полученных результатов диссертационного исследования подтверждается их практическим использованием на предприятиях промышленности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные теоретические и практические положения работы докладывались автором на международных и всероссийских научно-практических конференциях (г. Орел, 2009–2011 гг., Москва, 2010 г.).

Предложенная методика управленческого учета финансовых результатов используется на предприятиях Орловской области.

Материалы диссертации использованы автором в учебном процессе при подготовке учебно-методического обеспечения по дисциплинам «Финансовый учет», «Управленческий учет», «Анализ финансово-хозяйственной деятельности», «Управленческий анализ», «Контроллинг» в Государственном университете – учебно-научно-производственном комплексе.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 13 научных работах, в том числе в научных изданиях, рекомендованных ВАК РФ, – три. Общий объем публикаций – 6,2 п.л., все – авторские.

Объем и структура диссертационного исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников (174 наименования) и приложений. Содержание изложено на 169 страницах текста, включает 27 таблиц, 40 рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы, определена степень разработанности проблемы, цель, задачи, объект и предмет диссертационного исследования, сформулированы положения, выносимые на защиту, раскрыты научная новизна, теоретическая и практическая значимость.

В первой главе диссертации «ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ»

раскрыты принципы организации и ведения управленческого учета и анализа финансовых результатов, рассмотрена аналитическая модель финансовых результатов промышленных предприятий, а также определены научно-методические аспекты формирования учетно-аналитической системы финансовых результатов.

Во второй главе диссертации «ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ ФИНАНСОВОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КАК ИНФОРМАЦИОННОЙ БАЗЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ» предложены методические рекомендации по организации финансового и налогового учета финансовых результатов в промышленности, рассмотрена методика финансового анализа финансовых результатов на предприятиях промышленности, разработана методика оценки зависимостей количественных и качественных параметров управленческого учета на предприятии.

В третьей главе диссертации «МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ УЧЕТНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОМЫШЛЕННОСТИ» разработаны методические рекомендации по формированию системы управленческого учета финансовых результатов, предложена методика проведения управленческого анализа финансовых результатов, а также определены наиболее эффективные направления анализа показателей финансовых результатов для предприятий промышленности.

В заключении диссертационного исследования сформулированы теоретические и практические выводы, отражающие логическую последовательность и результаты работы.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 Предложена комплексная система управленческого учета и анализа на предприятии, позволяющая формировать управляемые учетные и аналитические процессы, положительно влиять на достоверность и качество результирующей информации в течение информационного

цикла, а также удовлетворять разнородные информационные потребности групп пользователей учетно-аналитической информации

В ходе диссертационного исследования установлено, что управленческий учет должен представлять информацию каждому уровню управления, исходя из потребностей пользователей, поскольку выступает в качестве информационного фундамента управления, а также является наиболее эффективным средством планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает менеджерам высшего звена выявлять оптимальные пропорции между постоянными и переменными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск, а также максимизировать положительный финансовый результат.

Как внутренние (бухгалтеры, менеджеры), так и внешние (аудиторы, эксперты, консультанты) пользователи, оперируя данными управленческого учета, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия.

На взгляд автора, управленческий учет, в отличие от финансового, – это учет не фактической величины имущества, затрат и доходов, состояния расчетов и обязательств, а учет факторов, обстоятельств и условий, влияющих на производственно-хозяйственную деятельность предприятия.

В управленческом учете системно взаимодействуют все его составные элементы, и каждый обладает качествами, исключение которых снижает общий потенциал и эффективность информационной системы. Однако в совокупности они формируют систему внутренней информации, обеспечивающую эффективное управление предприятием, которая базируется на принципах непрерывности, аналитичности, комплексности, коммуникативности, преемственности, а также интерпретируемости.

При этом информация управленческого учета способствует принятию оптимальных решений по управлению предприятием только в том случае, если она правильно подобрана и проанализирована. Поэтому в настоящее время роль аналитической подсистемы в управлении хозяйственной деятельностью объективно повышается, поскольку учетно-аналитическая информация

обеспечивает систему управления необходимыми данными и позволяет принять эффективные управленческие решения в области доходов и расходов.

Управленческий анализ направлен на выявление внутренних ресурсов и возможностей предприятия, на оценку состояния бизнеса, выявление стратегических проблем. В диссертации разработана управленческая учетно-аналитическая система (Рисунок 1), имеющая сложную многокомпонентную структуру, к основным элементам которой можно отнести:

- 1) основные и дополнительные учетно-аналитические процедуры;
- 2) организационно-техническое, методическое и правовое обеспечение;
- 3) входящие и результирующие учетно-аналитические информационные потоки;
- 4) материальные, трудовые, финансовые ресурсы предприятия и другие объекты инфраструктуры учетно-аналитической системы.

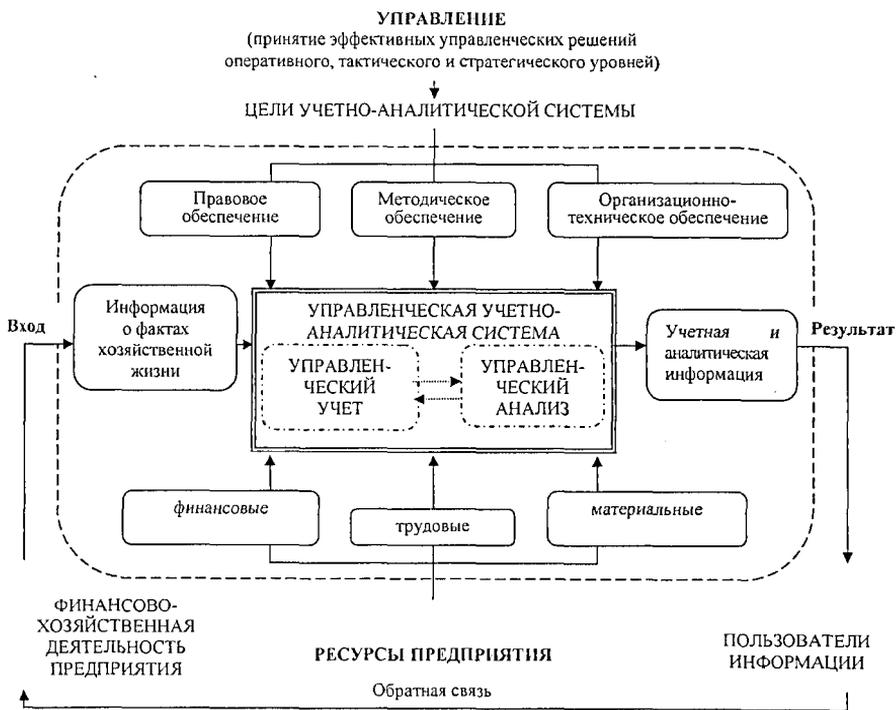


Рисунок 1 – Управленческая учетно-аналитическая система предприятия

Представленная модель отражает следующие процессы функционирования систем:

1. Вход, то есть поступление первичной информации о фактах хозяйственной жизни предприятия, которая впоследствии генерируется и используется учетно-аналитической системой для создания результирующей информации.

2. Результат, то есть итог выполнения учетно-аналитического процесса, предоставляемый получателям системы и внешним пользователям.

3. Обратная связь заключается в том, что результирующая информация используется менеджерами высшего уровня для принятия конкретных управленческих решений, непосредственно влияющих на финансово-хозяйственную деятельность предприятия.

Таким образом, результирующая информация данной системы дает возможность пользователям принимать обоснованные решения при управлении хозяйственной деятельностью организации. Формирование комплексной системы управленческого учета и анализа на предприятии позволит сделать учетные и аналитические процессы управляемыми, положительно влиять на качество результирующей учетно-аналитической информации в течение всего информационного цикла, что, в свою очередь, удовлетворит разнородные информационные потребности групп пользователей учетной информации с минимальными для предприятия затратами и рисками.

2 Сформирована управленческая учетно-аналитическая система финансовых результатов, базирующаяся на данных финансового учета, выступающая надежным инструментом управления предприятием в целом и его структурными подразделениями, позволяющая выявлять внутренние резервы роста прибыли за счет снижения издержек и повышать рентабельность и доходность продукции

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, образуемым в течение календарного года. Он признается основным показателем деятельности, поэтому его учет и анализ является важнейшим этапом всего учетно-аналитического цикла. Общий вид управленческой учетно-аналитической

системы финансовых результатов, базирующейся на данных финансового учета, представлен на рисунке 2.

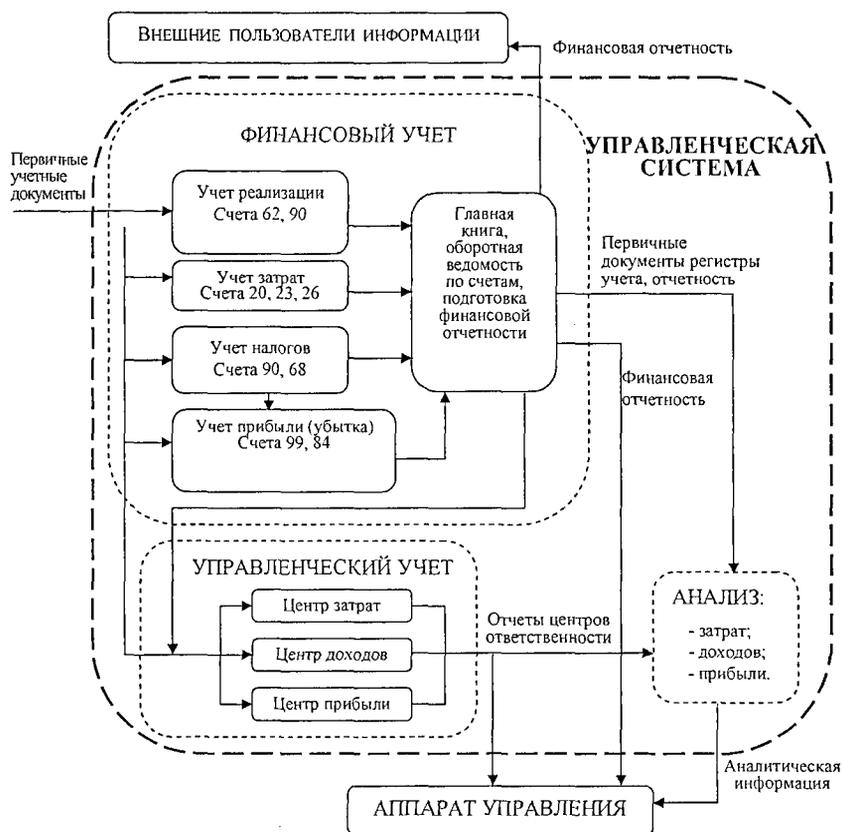


Рисунок 2 – Управленческая учетно-аналитическая система финансовых результатов, базирующаяся на данных финансового учета

Первичные документы, поступив в систему учета и анализа, создают информационную базу для работы подсистем финансового и управленческого учета. В подсистеме финансового учета данные первичных документов группируются по синтетическим и аналитическим счетам. На основании счетов составляются сводные регистры, ведомости, главная книга и отчетность.

Отчетность, сформированная в подсистеме финансового учета, представляется как аппарату управления, так и внешним пользователям информации.

В подсистеме управленческого учета информация о ресурсах аккумулируется по центрам ответственности, которые представляют отчеты руководству.

Информация финансового и управленческого учета поступает в подсистему анализа, где она обрабатывается и анализируется, а затем аналитическая информация также поступает в аппарат управления предприятием. Таким образом, руководство предприятия будет получать три вида отчетов: финансовую отчетность, отчетность по центрам ответственности и аналитические отчеты.

Сформировав на предприятии предложенную систему учета и анализа финансовых результатов, управленческий персонал получит мощный и надежный инструмент управления предприятием в целом и его структурными подразделениями. Такая система позволит выявить внутренние резервы роста прибыли за счет снижения издержек и повысить рентабельность продукции, а также их доходность.

3 Выявлены проблемы, связанные с управлением и учетом затрат на качество производимой и реализуемой продукции, в результате чего предложено для оценки качества применять метод «затраты на качество – себестоимость – прибыль», позволяющий обеспечивать максимальные выгоды от внедрения новых технологий при минимальных затратах

Современная экономика выдвигает на первое место проблемы управления и учета затрат и качества производимой и реализуемой продукции предприятиями промышленности. В диссертации определено, что в настоящее время существует две проблемы, связанные с управлением и учетом затрат на качество: организация новых нетрадиционных систем получения информации о затратах на качество и применение новых подходов к калькулированию себестоимости продукции с учетом качества, а также методов анализа,

контроля и аудита в системе качества и принятия на этой основе управленческих решений.

Учитывая важность задачи повышения качества продукции, автор считает, что необходимо повышать роль учета затрат в системе управления качеством продукции, что положительно влияет на увеличение финансового результата. Завоеванию рынка сбыта способствует калькулирование себестоимости продукции с учетом ее качества, что требует комплексного подхода. В диссертации установлено, что для решения методических вопросов калькулирования себестоимости продукции с учетом ее качества следует предусмотреть следующие условия:

- определение порядка отражения в себестоимости дополнительных затрат, связанных с процессом повышения качества продукции;
- организацию учета выпуска продукции с применением эффективных единиц измерения качества;
- использование эффективных калькуляционных единиц, отражающих потребительскую стоимость продукции.

Наряду с калькулированием себестоимости продукции с учетом ее качества, одним из главных элементов системы управления качеством продукции является анализ качества производимой продукции.

Цель анализа качества можно сформулировать как опережение конкурентов по качеству продукции при наименьших затратах, с использованием методологий управления экономикой качества. В диссертации предложено для оценки качества применять метод «затраты на качество – себестоимость - прибыль». Анализ по данному критерию следует вести в следующей последовательности:

- 1) определение мер по улучшению качества и их согласование с миссией предприятия;
- 2) прогнозирование воздействия на удовлетворенность потребителя увеличения числа факторов, вызывающих его положительное восприятие, и сокращения числа факторов, вызывающих негативную реакцию;

3) оценка роста доходов вследствие повторных заказов благодаря повышению удовлетворенности потребителей;

4) идентификация менее ощутимых выгод для потребителей и других заинтересованных лиц;

5) оценка изменений в затратах на соответствие и вследствие несоответствия качеству как во внутренних, так и во внешних процессах;

6) сопоставление суммарного финансового воздействия предложенных мер по улучшению качества;

7) сравнение суммарных выгод от инвестиций в мероприятиях по улучшению качества.

Результаты анализа затрат на обеспечение качества представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Динамика затрат на обеспечение качества по отношению к себестоимости в течение отчетного года¹

Затраты	Показатель «затраты на качество/себестоимость», %			
	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
Потери из-за несоответствия	16,24	16,28	16,28	15,27
Затраты на контроль	23,45	24,09	27,46	21,43
Предупредительные затраты	25,56	27,87	30,65	31,56
Суммарные затраты на качество	62,25	68,24	74,39	68,26

Предприятия, планируя и внедряя мероприятия по улучшению качества, должны обеспечивать максимальные выгоды при минимальных затратах.

4 Разработана система управленческого учета финансовых результатов предприятий промышленности, позволяющая обеспечивать информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных на максимизацию прибыли

В диссертационном исследовании установлено, что система управленческого учета должна обеспечивать планирование и контроль не только расходов, но и доходов. Только такой подход позволит получить реальный экономический эффект от ведения внутреннего учета. Систему

¹ Рассчитано по данным филиала ОАО «Орелоблхлеб» Болховского хлебокомбината

управленческого учета финансовых результатов предприятий промышленности можно представить следующим образом (Рисунок 3).

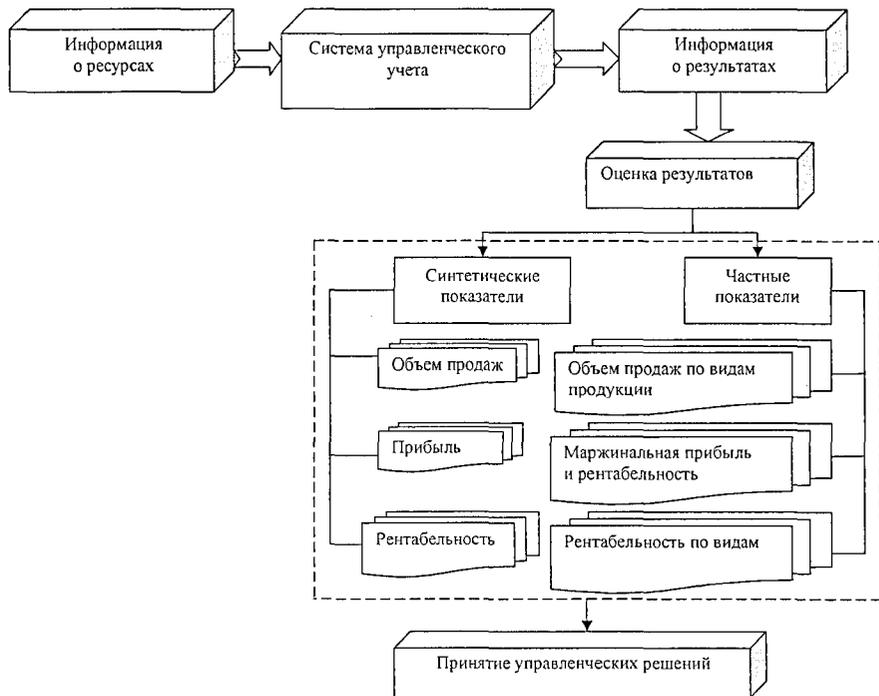


Рисунок 3 – Система управленческого учета финансовых результатов предприятий промышленности

Управленческий учет финансовых результатов является необходимым инструментом для управления ресурсами, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать прибыль от реализации и эффективно контролировать риски финансово-хозяйственной деятельности организации в процессе движения ресурсов.

Схема организации управленческого учета финансовых результатов представлена на рисунке 4.

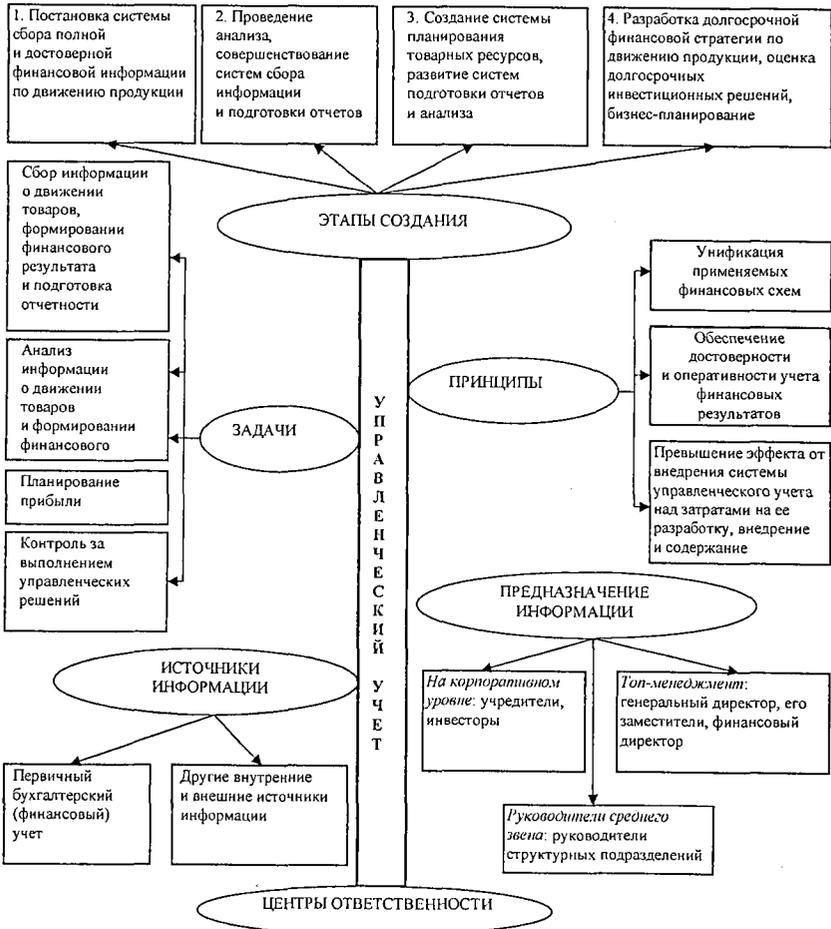


Рисунок 4 – Организация управленческого учета финансовых результатов

Автором предложено использование автономной системы управленческого учета финансовых результатов, которая предполагает обособление счетов управленческого учета в специальный счетный план с максимально возможной детализацией. Детальная аналитика позволяет накапливать статистический материал для анализа по каждому виду затрат,

непосредственно влияющих на формирование управленческой прибыли, что необходимо для принятия эффективных управленческих решений.

С целью оперативного выявления факторов снижения расходов, роста доходов, а также ответственности за возникшие неблагоприятные отклонения необходимо разрабатывать детализированные отчеты по каждому виду расходов, которые дают представление об фактических расходах, а также возможных отклонениях фактических показателей от нормативных. Пример сводного отчета по фактически произведенным расходам и их отклонениям от плановых представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Сводный отчет по фактически произведенным расходам и их отклонениям от плановых (нормативных)

Показатели	Кредитовые обороты счетов										Итого	
	10		70		69		20		...		план	факт
	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Дебетовый оборот	а	в	а ₁	в ₁	а ₂	в ₂	а ₃	в ₃	а _н	в _н		
Сальдо по счету 44 – перерасход (кредитовый остаток) – экономия (дебетовый остаток)	$v > a; v_1 > a_1; \sum 1 < \sum 2$ $v < a; v_2 < a_2; \sum 1 > \sum 2$											

Отчет разрабатывается по критериям, необходимым для целей управления, а затем информация накопительно переносится в сводный отчет по расходам. Фрагмент данного отчета представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Фрагмент сводного учетного регистра в целом по предприятию²

Дебетовые обороты	Кредитовые обороты счетов						Итого расходов
	43	44.1	44.2	44.3	44.N	
90.1 (99)	11073347-98	...	2815957-47	
90.2							
90.3							
Итого	11073347-98		2815957-47				

² Составлено по данным филиала ОАО «Орелоблхлеб» Болховского хлебокомбината

Таким образом, предлагаемая система управленческого учета на предприятии позволит обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных в конечном счете, на максимизацию прибыли.

5 Предложена и практически апробирована методика управленческого анализа финансовых результатов деятельности предприятия, позволяющая одновременно использовать элементы горизонтального, вертикального, трендового и факторного анализа и включающая анализ динамики и факторов изменения структуры формирования финансовых результатов, факторный анализ прибыли от реализации, расчет показателей оценки качественного уровня достижения финансовых результатов, анализ факторов формирования бухгалтерской и налоговой прибыли, а также анализ показателей рентабельности предприятия

Автором определены задачи анализа финансовых результатов деятельности предприятия, к которым можно отнести: оценку динамики показателей прибыли, обоснованности образования и распределения их фактической величины; выявление и измерение действия различных факторов на прибыль; оценку возможных резервов дальнейшего роста прибыли на основе оптимизации объемов производства и издержек.

В диссертации предложена методика анализа финансовых результатов деятельности предприятия, включающая:

- анализ динамики и факторов изменения структуры формирования финансовых результатов;
- факторный анализ прибыли от реализации ресурсов;
- расчет показателей оценки качественного уровня достижения финансовых результатов;
- анализ факторов формирования бухгалтерской и налоговой прибыли;
- анализ показателей рентабельности предприятия.

Анализ финансовых результатов деятельности предприятия должен включать в качестве обязательных элементов: во-первых, оценку изменений по каждому показателю за анализируемый период (горизонтальный анализ

показателей); во-вторых, оценку структуры показателей прибыли и изменений их структуры (вертикальный анализ показателей); в-третьих, изучение динамики изменения показателей за ряд отчетных периодов (трендовый анализ показателей); в-четвертых, выявление факторов и причин изменения показателей прибыли и их количественную оценку (факторный анализ).

Автор считает, что главная цель управленческого анализа заключается в постоянном информационном обеспечении контроля за рациональностью функционирования всей хозяйственной системы по выполнению обязательств производства и реализации продукции, выявлению и мобилизации текущих внутрипроизводственных резервов для повышения затрат на производство продукции, роста его доходности. Управленческий анализ финансовых результатов позволяет четко выявлять благоприятные и неблагоприятные факторы, влияющие на формирование прибыли предприятия, и на основании полученных данных принимать эффективные управленческие решения.

В диссертации практически апробирована предложенная методика анализа финансовых результатов деятельности предприятия. Факторный анализ затрат на рубль товарной продукции приведен по изделию – пирожному «Сюрприз». Исходные данные для анализа представлены в таблице 4.

Таблица 4 - Исходные данные для факторного анализа затрат на рубль товарной продукции на примере пирожного «Сюрприз»³

Показатель	2009 г.	2010 г.	Отклонения (+/-)
Количество (шт.)	8803	7041	-1762
Себестоимость 1 ед., руб.	4,63	3,91	-0,72
Цена 1 ед., руб.	6,35	6,35	0
Затраты на рубль товарной продукции	0,73	0,62	-0,11

Результаты факторного анализа позволили сделать вывод о том, что степень влияния себестоимости, цены и количества продукции на величину затрат на рубль товарной продукции в совокупности составила -0,11 руб.

³ Составлено по данным филиала ОАО «Орелоблхлеб» Болховского хлебокомбината

В диссертации проведен управленческий анализ рентабельности, как показателя, отражающего конечные финансовые результаты деятельности предприятия (Таблица 5).

Таблица 5 – Управленческий анализ динамики показателей рентабельности⁴

Показатель	2009 г., в %		2010 г., в %		Отклонения (+/-)	
	за счет П	за счет ЧП	за счет П	за счет ЧП	за счет П	за счет ЧП
Рентабельность издержек производства и инвестиционных процессов	1,98	1,34	10,98	8,13	9	6,79
Рентабельность продаж	1,55	1,05	8,02	5,94	6,47	4,89
Рентабельность собственного капитала	12,77	8,66	53,88	39,98	41,11	31,32
Рентабельность заемного капитала	1089,39	739,39	721,26	535,24	-386,13	-204,15

П – прибыль до налогообложения, ЧП – чистая прибыль

Таким образом, управленческий анализ финансовых результатов имеет очень большое значение и является важным этапом в ходе принятия любого управленческого решения. Результаты управленческого анализа позволяют систематически контролировать формирование финансовых результатов, определять влияние как объективных, так и субъективных факторов на финансовые результаты, выявлять резервы увеличения суммы прибыли и уровня рентабельности, прогнозировать их величину, оценивать работу предприятия по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности, а также разрабатывать рекомендации по освоению выявленных резервов увеличения прибыли.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В процессе диссертационного исследования разработана учетно-аналитическая система финансовых результатов, учитывающая отраслевую специфику, включающая теоретический анализ понятий «управленческий учет», «управленческий анализ», «финансовый результат», теоретическую модель учетно-аналитической системы финансовых результатов, методические

⁴ Рассчитано по данным филиала ОАО «Орелоблхлеб» Болховского хлебокомбината

рекомендации по оценке качества выпускаемой продукции предприятиями промышленности, механизм организации управленческого учета и методику управленческого анализа финансовых результатов деятельности предприятия.

Формирование затрат, реализация продукции, формирование финансового результата, оценки финансового состояния и рентабельности предприятия на основе предлагаемых научно-методических рекомендаций дают более точную информацию для краткосрочного планирования и анализа, оценки результатов деятельности каждого структурного подразделения предприятия.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК

1. Борисова И.С. Методика управленческого учета и анализа финансовых результатов предприятий промышленности / И.С. Борисова // Экономические и гуманитарные науки. – 2011. – №11. – 0,7 п.л.
2. Борисова И.С. Комплексная система управленческого учета и анализа финансовых результатов промышленных предприятий / И.С. Борисова // Экономические и гуманитарные науки. – 2011. – №10. – 0,5 п.л.
3. Борисова И.С. Аудит финансовых результатов от реализации цветных металлов / И.С. Борисова // Экономические и гуманитарные науки. – 2010. – № 5. – 0,4 п.л.

Статьи в других научных изданиях

4. Борисова И.С. Методика управленческого анализа финансовых результатов в промышленности / И.С. Борисова // Материалы международной научно-практической конференции «Современные тенденции развития налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур микро- и макроуровня» (Орел, 17–19 октября 2011 года). – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. – 0,5 п.л.
5. Борисова И.С. Принципы организации и ведения управленческого учета и анализа финансовых результатов / И.С. Борисова // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Учетно-аналитическое обеспечение формирования налоговой системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (Орел, 23–25 мая 2011 года). – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. – 0,6 п.л.
6. Борисова И.С. Аналитическая модель финансовых результатов промышленных предприятий / И.С. Борисова // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Учетно-аналитическое обеспечение формирования налоговой системы в условиях интеграции международных экономических

процессов» (Орел, 23–25 мая 2011 года). – Орел: Госуниверситет-УНПК, 2011. – 0,5 п.л.

7. Борисова И.С. Научно-методические аспекты формирования учетно-аналитической системы финансовых результатов / И.С. Борисова // Материалы международной научно-практической конференции «Информационные потоки учетно-налоговой системы в условиях гармонизации отечественных и международных норм и стандартов» (Орел, 18–20 апреля 2011 года). – М.: Финпресс, 2011. – 0,3 п.л.

8. Борисова И.С. Методика финансового анализа финансовых результатов на предприятиях промышленности / И.С. Борисова // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Влияние налоговой политики на экономическое развитие регионов» (Орел, 15–17 ноября 2010 года). – М.: Финпресс, 2010. – 0,7 п.л.

9. Борисова И.С. Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации / И.С. Борисова // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Тенденции развития бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях изменения законодательства» (Орел, 18–20 октября 2010 года). – М.: Финпресс, 2010. – 0,3 п.л.

10. Борисова И.С. Сущность аудита, его значение в системе контроля / И.С. Борисова // Материалы международной научно-практической конференции «Тенденции развития налогообложения как инструмента экономического воздействия государства на воспроизводственный процесс» (Орел, 24–25 мая 2010 года). В 2-х частях. Ч.1. – М.: Финпресс, 2010. – 0,5 п.л.

11. Борисова И.С. Задачи, источники и последовательность анализа финансовых результатов и их использования / И.С. Борисова // Материалы международной научно-практической конференции «Тенденции развития налогообложения как инструмента экономического воздействия государства на воспроизводственный процесс» (Орел, 24–25 мая 2010 года). В 2-х частях. Ч.1. – М.: Финпресс, 2010. – 0,3 п.л.

12. Борисова И.С. Практические аспекты аудита операций с денежными средствами / И.С. Борисова // Материалы международной научно-практической конференции «Теория и практика формирования учетно-аналитической системы на предприятиях разных отраслей экономики» (Орел, 19–20 апреля 2010 года). В 2-х частях. Ч.1. – М.: Финпресс, 2010. – 0,4 п.л.

13. Борисова И.С. Бухгалтерская модель производства и реализации готовой продукции в организациях общественного питания / И.С. Борисова // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Тенденции развития учетно-аналитической системы с учетом требований международных стандартов отчетности в условиях глобализации экономических процессов» (Орел, 7–9 декабря 2009 года). – Орел: ОрелГТУ, 2009. – 0,5 п.л.

Подписано к печати 28.10.2011 г. Формат 60x84 1/16.

Объем 1,0 усл. п.л. Тираж 100 экз. Заказ № 1236

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе
ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»
302020, г. Орел, Наугорское шоссе, 29.