

0-792748

На правах рукописи



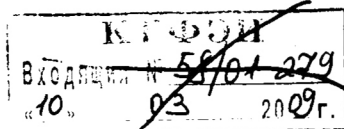
ПОПЛАУХИНА Татьяна Дмитриевна

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ
ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ
ИНФОРМАЦИИ И ЕЁ КАЧЕСТВЕННОЕ
РАЗВИТИЕ**

Специальность 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань - 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита в ФГОУ ВПО "Казанский государственный аграрный университет"

- Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Царегородцев Евгений Иванович
- канд. экон. наук, доцент
Яхина Луиза Тагировна
- Ведущая организация - ГОУ ВПО "Самарский государственный
экономический университет"

Защита состоится 4 апреля 2009 года в 10⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, ул. Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд. 316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 4 марта 2009 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712627

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Т.В.Яляльева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Российский бухгалтерский учет в настоящее время сталкивается с большими сложностями. Это вызвано значительными изменениями в экономических отношениях и нормативно-правовой базе. Поменялась и функциональная направленность бухгалтерского учета: из преимущественно фиксирующего инструмента он превратился в инструмент анализа и совершенствования хозяйственной политики организаций, что, несомненно, должно способствовать развитию у бухгалтера чувства профессиональной ответственности за установление совершенных правил бухгалтерского учета и грамотное раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

В условиях все расширяющегося влияния информационного пространства на функционирование хозяйственного объекта, административная и оперативная деятельность организации все больше зависит от качества потребляемой информации. Информационное обеспечение, создание и использование информационных каналов – необходимый компонент любого менеджмента. Повышение качества учетно-аналитической информации, соответственно, – важнейшее условие повышения эффективности вырабатываемых, принимаемых и реализуемых управленческих решений.

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России подразумевается, что лица, имеющие потребность в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию, будут иметь в своем распоряжении отчетность, обладающую свойствами прозрачности и интерпретируемости. Для этого она изначально должна быть сформирована как система данных, потенциально обладающих качествами полезной информации для заинтересованных лиц. Поэтому одним из направлений дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности согласно Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом Минфина России от 1.07.04 г. №180, названы повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности и усиление контроля качества бухгалтерской отчетности, что наряду с другими направлениями является условием и предпосылкой последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации.

Все это позволяет определить противоречие между потребностью практики в системе показателей, которая оказывается уместной и существенной при расчете вторичных (опосредованных), но в то же время и конечных характеристик бизнеса - доходность, риск, ликвидность, экономическая жизнеспособность и т.п. и тем, что в большинстве случаев показатели, которые влияют на выбор решения, не фиксируются прямо в финансовой отчетности. Это обусловило необходимость проведения специального исследования для поиска эффективных мер по разрешению данного противоречия.

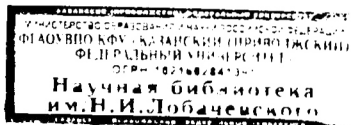
С учетом данного противоречия была определена проблема исследования: как экономические интересы пользователей формируют информационный запрос на содержание раскрываемых в финансовой отчетности показателей и определяют порядок счетного обобщения в бухгалтерском учете данных, уместных и существенных с точки зрения бизнес-ориентирования в рыночной среде.

Степень научной разработанности проблемы. Общетеоретические аспекты оценки качества учетно-аналитической информации нашли свое отражение в работах таких российских ученых как А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Б. Ивашкевич, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, О.В. Рожнова, Я.В. Соколов, О.В. Соловьева, В.В. Качалин, В.В. Ковалев, Л.И. Куликова, С.А. Стуков, А.Н. Хорин, Шнейдман Л.З., Царегородцев Е.И., а также зарубежных авторов, таких как Х. ван Грюнинг, М. Коэн, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, М. Мэтьюс, М. Перер, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл, Д. Блейк. Однако системному подходу к формированию отчетных показателей, потенциально обладающих качествами полезной информации для заинтересованных лиц, должного внимания не уделялось.

Практические вопросы формирования качественной финансовой информации и показателей в бухгалтерской отчетности, которые оказалась бы уместными и существенными для характеристики экономического субъекта с точки зрения эффективности его деятельности, освещены в работах Б.Т. Жарыгласовой, А.Е. Суглобова, Л.В. Донцовой, Каспиной Р.Г., Керимова В.Э., Кулагина В., Пучковой С.И., Улановой И.Н. При этом вопросы счетного обобщения данных в бухгалтерском учете, определяющих содержание раскрываемых в финансовой отчетности показателей с целью удовлетворения экономических интересов заинтересованных пользователей с точки зрения бизнес-ориентирования в рыночной среде, не получили должного раскрытия.

Актуальность этих вопросов, их недостаточная теоретическая разработка и особая практическая значимость в современных условиях хозяйствования обусловили выбор темы, направление и структуру настоящего исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертации является исследование и разработка теоретических положений и практических рекомендаций по повышению аналитичности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности организации. Для достижения цели были поставлены следующие задачи:



- рассмотреть понятие учетно-аналитической информации и определить ее место в общей системе информационной совокупности;
- раскрыть теоретические основы концепции бухгалтерского учета и отчетности как основного источника достоверной информации, необходимой для принятия управленческих решений различными группами заинтересованных пользователей;
- определить качество учетно-аналитической информации как научную категорию;
- сформулировать критерии оценки качества учетно-аналитической информации и разработать иерархию свойств полезной информации;
- предложить систему обеспечения качества учетно-аналитической информации и разработать ее структурные элементы;
- выявить влияние аудита на качество информации бухгалтерского учета и отчетности;
- разработать методiku формирования информации, повышающую аналитичность показателей бухгалтерской отчетности для оценки эффективности деятельности экономического субъекта.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" паспорта специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальностей ВАК: п. 1.1. "Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета" и п. 1.6. "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирования отчетных данных".

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования являются методические и практические аспекты разработки и внедрения системы оценки, обеспечения и повышения качества учетно-аналитической информации. Объектом исследования является система учетно-аналитической информации на предприятиях малого и среднего бизнеса.

Теоретической и методологической основой для диссертационного исследования послужили разработки отечественных и зарубежных ученых в области теории бухгалтерского учета, бухгалтерского финансового учета, анализа и аудита, методические рекомендации по вопросам бухгалтерского учета и отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, а также статьи в периодических изданиях.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в комплексном решении вопросов, связанных с теоретическими и прикладными аспектами оценки, обеспечения и повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете отчетности, а именно:

1) уточнено понятие "качество учетно-аналитической информации", учитывающее степень практической пригодности информации, возможность и эффективность ее использования для удовлетворения настоящих и ожидаемых потребностей пользователей;

2) предложен новый подход к системе оценки качества учетно-аналитической информации, отличающийся тем, что определены критерии оценки качества и дано представление об иерархическом порядке, который демонстрирует определенные связи между качественными характеристиками учетно-аналитической информации и степень важности с точки зрения принятия эффективных управленческих решений;

3) определено влияние на качество учетно-аналитической информации процесса подготовки и контроля качества учетных данных, состоящих из следующих элементов: нормативно-правовое регулирование и применяемые методики, организационная структура, ориентация на пользователя, кадровый потенциал, ресурсы и программные средства; независимый аудит, система внутреннего контроля и система надзорных органов;

4) обоснована необходимость введения дополнительного счета 27 "Цеховые расходы" в действующий план счетов для учета постоянных общепроизводственных цеховых расходов, что позволит формировать показатель себестоимости на основе производственных прямых и переменных косвенных расходов, для дополнительных аналитических и управленческих возможностей использования учетно-аналитической информации, характеризующей результаты деятельности организации, и повышения ее качества;

5) разработана и апробирована методика формирования показателей для оценки эффективности деятельности организации, отличающаяся тем, что в отчете о прибылях и убытках формируются показатели маржинальной прибыли, переменных и постоянных расходов, в результате чего повышается информативность отчетных данных для расчета коэффициентов, необходимых для оценки доходности и рисков получения прибыли, а также целесообразности производства отдельных видов изделий.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что в нем обоснована необходимость формирования в бухгалтерском учете и представления в отчетности показателей, уместных и существенных с точки зрения экономических интересов пользователей. Результаты работы могут послужить основой для дальнейших исследований данной проблемы.

Практическая значимость работы состоит в возможности применения изложенных в диссертации рекомендаций по повышению качества учетно-аналитической информации в результате внедрения систем оценки и обеспечения качества информации и использования предложенной методики формирования показателей отчета о прибылях и убытках в практической деятельности организаций. Практическая направленность положений диссертации заключается в появлении дополнительных аналитических и управленческих возможностей в оценке эффективности деятельности организации; повышении уровня информативности показателей отчетности с точки зрения их полезности для пользователя при принятии решений экономического характера; возможности создания в рамках финансовой бухгалтерии самостоятель-

ной системы внутреннего управленческого учета на предприятиях малого и среднего бизнеса.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах диссертанта, докладывались на международных, всероссийских и республиканских межвузовских научно-практических конференциях. Результаты работы изложены в 11 статьях, общим объемом 3,62 печатных листа, в том числе 2 статьи в журналах, рекомендованных ВАК, общим объемом 0,74 печатных листа.

Ключевые положения диссертационного исследования, в частности, методика формирования показателей отчета о прибылях и убытках и расчета на их основе коэффициентов, характеризующих эффективность деятельности для оценки рисков получения прибыли и принятия управленческих решений, были успешно апробированы и внедрены в производственных организациях г. Набережные Челны и республики Татарстан: ООО "Роснек", ООО "РегионМеталл", ООО "Аверс", ООО "Метизстальснаб", о чем составлены акты о внедрении результатов исследовательской работы.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и пяти приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, дается оценка современного состояния проблемы, степень ее разработанности в отечественной и зарубежной литературе, сформулированы методическая и теоретическая основы диссертации, определяется цель, объект, предмет исследования, и задачи, представлена его структура, раскрывается его научная новизна, теоретическая и практическая значимость.

В первой главе "Теоретические основы формирования учетно-аналитической информации" раскрывается понятие информации, приводятся ее правовое регулирование, виды и характеристики; рассматриваются понятие и источники экономической информации в общей системе информационной совокупности, дается характеристика бухгалтерского учета как основного источника информации о хозяйственной деятельности организации, раскрывается сущность элементов финансовой отчетности, проводится сравнительный анализ международных стандартов и российских нормативных актов по бухгалтерскому учету с точки зрения информативности показателей бухгалтерской отчетности для пользователей и принципов ее формирования; анализируются различные аспекты понятий: "качество как научная категория", "качество информации"; "качество учетно-аналитической информации".

Информация играет важную роль в жизни человеческого общества, являясь основой его культурного развития, и любая социальная деятельность есть процесс сбора и обработки информации. В качестве накопленных человечеством

знаний информация является гуманитарной ценностью, которая служит формированию человеческой культуры и нравственности. Значимость состояния информационной среды во всех сферах человеческой жизни настолько велика, что производство, распространение и использование информации во многом определяет потенциал страны. Информация – это сведения, уменьшающие степень неопределенности, неполноту знаний об окружающем мире (лицах, предметах, объектах, процессах, явлениях, событиях и т.д.) независимо от формы их представления, которые являются объектом преобразования (включая хранение, передачу и т.д.) и представлены в виде, понятном для восприятия человеком и используются для выработки поведения, для принятия решения, для управления или для обучения.

Одним из видов общей информационной совокупности является информация экономическая. Экономическая информация отражает макроэкономические процессы, движение труда, товаров и капитала, состояние и тенденции рынка, производства и потребления. Экономическая информация – совокупность сведений, данных, значений экономических показателей, которые являются объектом хранения, обработки и передачи, отражают социально-экономические процессы, используются в процессе анализа и служат для выработки экономических решений в управлении этими процессами и коллективами людей в производственной и непроизводственной сферах и, в то же время, это один из видов ресурсов, как средство производства наравне с другими вещественными факторами производства, используемое в финансово-хозяйственной деятельности, получение которого требует затрат различных видов ресурсов, в связи с чем эти затраты следует включать в издержки производства и обращения.

Учетно-аналитическая информация является одним из источников формирования экономической информации. Ее объем, как и совокупность всей экономической информации, постоянно растет в связи с постоянным изменением и усложнением внешней и внутренней среды, в которой действует бизнес. Отсюда очевидно значение бухгалтерского учета как основы всей учетно-аналитической информации, которая формируется на уровне предприятий и организаций. От того насколько она правдива, точна и полноценна, адекватна хозяйственным процессам, во многом зависят данные об экономическом развитии не только конкретной компании, но и государства, отдельных отраслей, районов и территорий.

Для формирования информационной базы принятия любых видов решений и организации деятельности особое значение имеет качество информации. В общем смысле качество – философская категория, выражающая существенную определенность объекта, благодаря которой он является именно этим, а не иным; отражающая устойчивое взаимоотношение составных элементов объекта, которое характеризует его специфику; объективная и всеобщая характеристика объектов, обнаруживающаяся в совокупности их свойств.

Качество информации – совокупность свойств, отражающих степень практической пригодности конкретной информации, используемой в процессе управления, об объектах и их взаимосвязях для достижения целей, стоящих перед пользователем, при реализации тех или иных видов деятельности и определяемая совокупностью таких свойств, как полнота, плотность, полезность, достоверность, ценность информации и др.

Многоаспектность понятия качества, позволяет применять данную категорию к любому объекту, призванному удовлетворять требования потребителей. В настоящем исследовании в роли объекта качества выступает учетно-аналитическая информация - информационный продукт в информационной учетной системе. При этом установленные и предполагаемые потребности ассоциированы с требованиями групп пользователей учетной информации.

Несмотря на широкое использование понятия "качество учетно-аналитической информации", в научной литературе наблюдается определенная несогласованность и противоречивость подходов авторов к определению характеристик и оценок учетно-аналитической информации, нет однозначных подходов к определению набора признаков, характеризующих объем и качество учетно-аналитической информации.

Предлагается следующее авторское толкование понятия "качество учетно-аналитическая информация", под которым понимается совокупность свойств информации, учитывающих степень практической пригодности, возможность и эффективность использования конкретной информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, в экономическом анализе для достижения целей развития предприятия в процессе управления и принятия успешных решений при осуществлении тех или иных видов деятельности.

Основное требование к информации в международной практике учета – это ее полезность для принятия решений различными группами пользователей. Такое же требование приведено в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Согласно российскому законодательству в основе признаков, гарантирующих качество представляемых в бухгалтерской отчетности сведений, лежат требования достоверности и полноты. Можно считать, что критерий качества бухгалтерской отчетности формализован. При этом достоверной и полной признается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная в строгом соответствии с требованиями нормативных документов, и информация, единообразно сформированная и представленная по общеизвестным и признаваемым всеми заинтересованными лицами правилам, исключает неоднозначность толкования этой информации. Тем не менее, само по себе соблюдение требования достоверности отчетных показателей не решает проблемы формирования качественной информации, поскольку отчетные показатели могут соответствовать критериям достоверности, но при этом не отвечать интересам пользователей. Требования к качественным характеристикам информации, сложившиеся на основе международной практи-

ки учета, могут послужить ориентиром в выборе критериев оценки качества информации.

Таким образом, в современных условиях учетно-аналитическая информация может и должна рассматриваться как важная предпосылка организации эффективных деловых взаимосвязей всех участников рыночных отношений. Чтобы стать реальным фактором делового оборота, учетно-аналитическая информация должна отвечать требованиям к качеству вполне определенного содержания, нести требуемую заинтересованным пользователям нагрузку, отличаться достаточно большой совокупностью, детальностью, прогностической ценностью и, следовательно, возможностью в области принятия наиболее рациональных экономических решений.

Следовательно, вся система учетно-аналитической информации должна соответствовать требованиям и задачам анализа, т.е. обеспечивать получение данных, необходимых для глубокого изучения факторов, выявления резервов и выработки управленческих решений, т.е. отличаться высокой аналитичностью. Учетно-аналитическая информация должна быть достоверной, объективно отражать исследуемые явления и процессы. В противном случае выводы, сделанные по результатам анализа, не будут соответствовать действительности, а разработанные аналитиками предложения не принесут пользы предприятию.

Во второй главе "Оценка и обеспечение качества учетно-аналитической информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности" рассматриваются критерии оценки качества учетной информации, приведена иерархия требований к качеству учетно-аналитической информации, разработана система обеспечения качества учетно-аналитической информации, проведена взаимосвязь понятий "качество информации" и "качество аудита".

Качественные характеристики - те критерии, с помощью которых унифицируется и облегчается процесс толкования и правильного использования бухгалтерской информации. Применение основных качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов обеспечивают составление финансовой отчетности, которая дает достоверное и объективное представление о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании.

В работе рассмотрены требования к качеству учетной информации, представленные в различных концепциях, проведен сравнительный анализ качественных характеристик информации, установленных международными стандартами финансовой отчетности, с их аналогами в российской практике, предлагается схема, которая дает представление о критериях оценки качества учетно-аналитической информации (см. рис. 1). Иерархический порядок демонстрирует определенные связи между качественными характеристиками информации и степень важности с точки зрения принятия решений пользователями бухгалтерской отчетности.

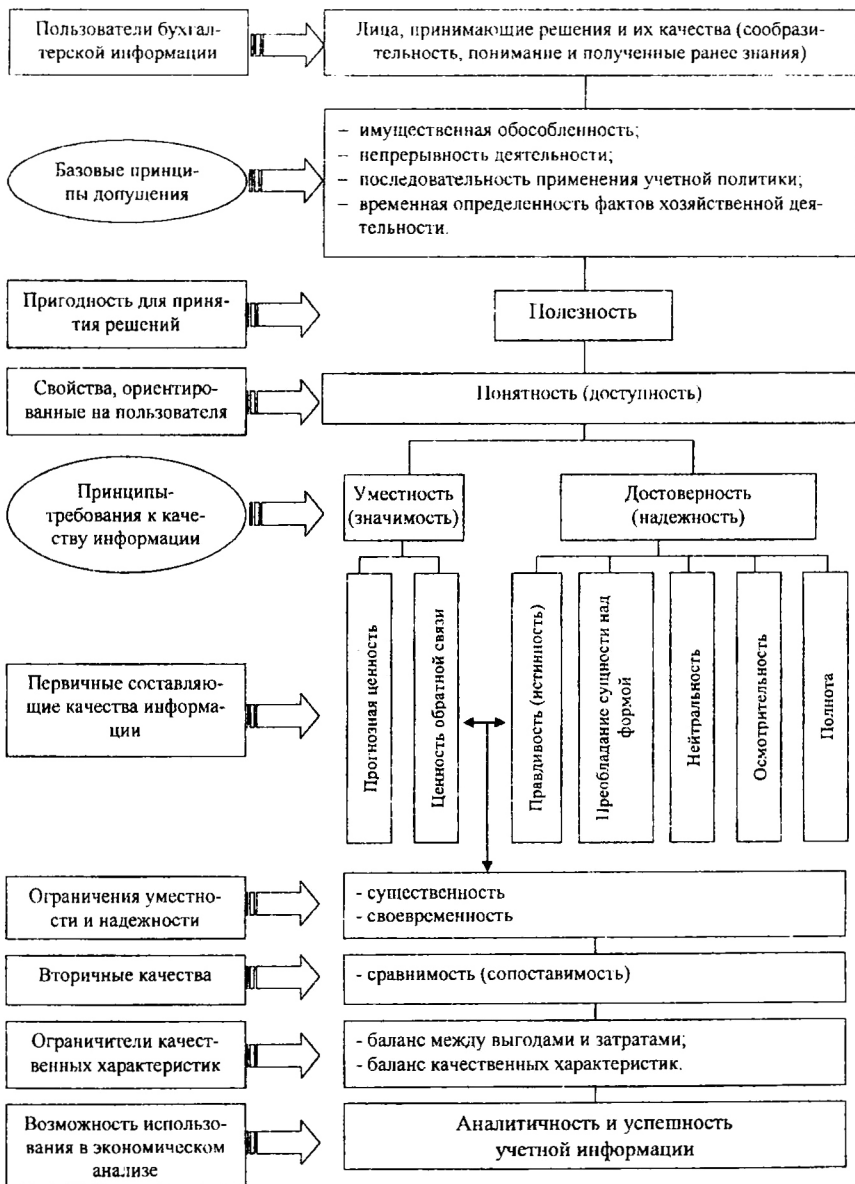


Рис 1. Критерии оценки качества учетно-аналитической информации

Таким образом, практическая ценность учетно-аналитической информации реализуется через критерий полезности, пригодности информации для принятия эффективных решений на базе данных бухгалтерского учета. Бухгалтерская отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени, что является признаком аналитичности, т.е. способности руководства компании не только обладать информацией о текущей ситуации, но и анализировать всевозможные причинно-следственные связи, делать выводы и принимать на их основе экономически обоснованные управленческие решения.

Помимо основных требований к качеству подготовленной информации выделяются также требования к качеству процесса формирования информации. Система качества в учете – это способ организации эффективного взаимодействия управляющих и исполнительных подразделений и конкретных лиц, участвующих в создании и обеспечении функционирования учетной системы предприятия с целью придания ей свойств, обеспечивающих удовлетворение информационных запросов групп потребителей учетной информации при минимальном расходовании имеющихся ресурсов.

Результатом исследования автора стал вывод, что наибольшее влияние на качество учетно-аналитической информации оказывают процесс подготовки и контроль качества учетных данных, включающие элементы, представленные на рис. 2.



Рис 2. Система обеспечения качества учетно-аналитической информации

Качество продукта обеспечивается качеством его производства. Процесс подготовки учетно-аналитической информации имеет сложную многокомпонентную структуру, действующую на предприятии и включающую эффективные технические и управленческие методы, обеспечивающие наилучшие и наиболее практичные способы взаимодействия элементов учетной системы с целью удовлетворения информационных требований групп потребителей, предъявляемых к качеству информации: нормативно-правовое регулирование и применяемые методики, организационная структура, ориентация на пользователя, кадровый потенциал, ресурсы и программные средства.

Качество учетно-аналитической информации - это, прежде всего, качество системы нормативного регулирования, методологии и методики бухгалтерского учета и отчетности. Без знания и строгого соблюдения общеустановленных правил, принципов и способов организации, методики и техники ведения бухгалтерского учета нельзя рационально организовать работу счетного аппарата и правильно отражать хозяйственные операции. Учетная политика является средством нахождения оптимального соотношения между интересами организации и внешних заинтересованных пользователей бухгалтерской информации путем формирования методического, технического и организационного аспектов ведения бухгалтерского учета. Методики, которыми руководствуется фирма при ведении учета и отражении в отчетности фактов хозяйственной жизни существенно влияют на формирование качественной учетно-аналитической информации.

Организационная структура обеспечивает учетный процесс и регламентирует внутренними документами предприятия совокупность полномочий, обязанностей, ответственности сотрудников предприятия, а также взаимоотношений между ними.

Ориентация на пользователя. Учетно-аналитическая система организуется для потребителей учетной информации, зависит от них и, следовательно, должна быть ориентирована на их настоящие и будущие запросы, выполнять текущие требования потребителей и стремиться превзойти их ожидания. Определение информационных потребностей является первым шагом, который необходимо предпринять для того, чтобы включить пользователя в процесс создания качественной учетно-аналитической информации.

Рационализация использования кадрового потенциала. Решение проблемы качества не в последнюю очередь зависит от человеческого фактора, а именно, от заинтересованности работников в повышении качества учетно-аналитической информации. Система качества и ее механизмы должны побуждать сотрудников проявлять инициативу в постоянном улучшении качества учетных процессов, брать на себя ответственность в решении проблем качества, активно повышать свои знания, передавать знания и опыт коллегам. Интерес, подкрепленный хорошей материальной базой, способен стать тем фундаментом, на котором реально возможно повышение качества в учете.

Ресурсы являются следующим элементом системы управления качеством информации и предназначены для обеспечения основных учетных процессов, а также для достижения удовлетворенности пользователей учетно-аналитической

информации. В общем виде они обеспечивают ресурсами все процессы учетной системы. Задачи руководства предприятия – обеспечить ресурсами учетную систему в целом и систему качества в частности, в том числе: инфраструктурой, финансовыми, информационными, производственными, материальными, временными.

Другой важнейшей составляющей качества является контроль качества учетно-аналитической информации, включающий независимый аудит, систему внутреннего контроля и систему надзорных органов.

Основное звено, которое сегодня дает результат с точки зрения качества информации является институт аудита как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными соответствующими полномочиями. В этой связи институт аудита становится одним из основных инструментов развития бухгалтерского учета и отчетности. Однако аудитор не может выработать объективное мнение, если ему предоставлена некачественная бухгалтерская информация. Таким образом, понятия "качество аудита" и "качество учетной информации" взаимосвязаны и взаимообусловлены. Чем выше качество проводимого аудита, тем выше качество формируемой в системе бухгалтерского учета информации. И наоборот, подтверждение аудитором недостоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности заказчика влечет за собой снижение качественных характеристик информации.

Особенностью аудита является его ярко выраженный межсистемный характер, так как в аудите активно используются средства и методы экономического анализа, бухгалтерского учета, ревизии, права, статистики, математики, информационных технологий и т.д. Развитие экономического анализа и повышение качества аудита необходимо рассматривать как средство обеспечения полноты, достоверности и аналитичности бухгалтерской информации.

Внутренний контроль призван обеспечить внутри организации соблюдение требований законодательства, точность и полноту документации бухгалтерского учета, своевременность подготовки достоверной бухгалтерской отчетности, предотвращение ошибок и искажений, исполнение приказов и распоряжений, обеспечение сохранности имущества организации.

В России практически отсутствуют органы, осуществляющие контроль за качеством финансовой отчетности, и действенная система санкций за бухгалтерские нарушения. Налоговые органы проверяют в первую очередь соблюдение правил учета объектов, необходимых для расчета налоговой базы при налогообложении, при этом многие положения по бухгалтерскому учету не соблюдаются. Представляется необходимым реформировать систему контроля за качеством финансовой отчетности, чтобы обеспечить рынок достоверной финансовой информацией и создать условия для активизации инвестиционных процессов в стране.

Выявленные в ходе исследования составляющие качества учетно-аналитической информации позволят регулировать качество учетных данных на уровне организации и существенно расширить возможности полезного ис-

пользования этой информации.

В третьей главе "Информационное обеспечение оценки эффективности деятельности экономического субъекта" приводятся предложения по повышению качества учетно-аналитической информации, необходимой для оценки эффективности деятельности организации, а именно: обоснована необходимость введения дополнительного счета для дополнительных аналитических и управленческих возможностей; разработана и апробирована методика формирования некоторых показателей отчетности, необходимых для оценки рисков получения прибыли и целесообразности производства отдельных видов изделий.

Как известно, для оценки эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия в наибольшей мере подходит прибыль, так как выражает в стоимостной форме результат этой деятельности. Для сопоставления работы нескольких организаций стоимостных показателей прибыли становится недостаточно, поскольку эти организации могут различаться размером, объемами деятельности. Ввиду этого при сравнении эффективности деятельности различных компаний применяют относительные показатели – коэффициенты рентабельности продаж, которые позволяют определить долю прибыли в выручке, соотношение себестоимости проданных товаров с доходами, полученными от продаж, и т.п.

Особенный интерес для внешней оценки результативности финансово-хозяйственной деятельности организации представляет анализ коэффициента валовой рентабельности ($K_{\text{рент.вал}}$), который отражает величину валовой прибыли в каждом рубле проданной продукции (работ, услуг). Данный коэффициент имеет важное значение при определении безубыточного объема производства по стоимости (Q_0), т.е. такой стоимости производства (продажи), при которой организация не понесет убытков, но и не получит прибыли. Для точного расчета безубыточного объема производства (Q_0) важно, чтобы себестоимость проданных товаров основывалась на переменных расходах.

Наряду с названными характеристиками, важнейшей считается и производственный леверидж. Производственный леверидж ($L_{\text{пр}}$) позволяет увязать структуру расходов по продажам с динамикой прибыли от продаж и определяется соотношением маржинальной прибыли ($МП$) и прибыли от продаж ($П_{\text{пр}}$) по формуле:

$$L_{\text{пр}} = МП : П_{\text{пр}}$$

Основа данных расчетов – маржинальная прибыль определяется путем вычитания из выручки от продаж переменных расходов. Компании с более высоким левериджем (у которых в структуре расходов большую долю занимают постоянные расходы) имеют возможность получать большую динамику прибыли при меньшей динамике выручки, поскольку увеличение объемов продаж, например в два раза, обеспечивается соответствующим увеличением переменных расходов на производство проданной продукции, товаров, работ, услуг. Постоянные расходы при этом остаются неизменными, что дает дополнительный рост массы прибыли. Эффект левериджа может действовать прямо (положительно) и

обратно (отрицательно). При благоприятной конъюнктуре предприятия с высоким левериджем способны обеспечить ускорение темпов роста прибыли, при неблагоприятной – не способны оградить себя от более интенсивного ее сокращения.

Среди наиболее распространенных методов учета затрат, управления ими и расчета себестоимости можно выделить два альтернативных – абсорбшен-костинг (absorption costing) или абсорбционный учет и директ-костинг (direct costing) или прямой учет. Прямой учет называют также маржинальный учет и переменный учет.

Абсорбционный учет базируется на принципе определения полной себестоимости продукции, т.е. он предписывает включать в себестоимость все производственные расходы (как прямые, так и косвенные), при этом все прочие расходы списываются в качестве расходов периода. Маржинальный учет предполагает включение в себестоимость помимо прямых затрат только тех косвенных расходов, которые классифицируются как переменные, то есть пропорционально зависят от объемов производства. Постоянные расходы производства не распределяются на продукт, а рассматриваются как затраты периода и относятся непосредственно на уменьшение прибыли от продажи продукции.

Мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета. Затраты периода не являются необходимыми для производства продукции, они используются для обеспечения процесса продажи продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы и не должны учитываться при определении себестоимости единицы продукции. В зависимости от используемого метода учета затрат отчеты о прибылях и убытках, построенные за один и тот же период, но по разным принципам, будут отличаться по величине валовой прибыли.

Информация о соотношении постоянных и переменных расходов, об объеме маржинальной прибыли представляет интерес для внешних пользователей и должна быть раскрыта во внешней отчетности. Правила же российской учетной политики предусматривают, что приводимый в отчете о прибылях и убытках показатель себестоимости продаж формируется с учетом не только переменных расходов, но и части постоянных. Такая практика обеспечивается включением в себестоимость проданной продукции, работ, услуг общепроизводственных расходов.

К общепроизводственным расходам, как части расходов организации по обычным (уставным) видам ее деятельности, относятся расходы по работам, связанным с обслуживанием основных и вспомогательных производств организации. Бухгалтерский учет общепроизводственных расходов ведется на счете 25 "Общепроизводственные расходы". Общепроизводственные расходы, наряду с затратами, обеспечивающими производственный процесс (прямые затраты на производство видов продукции, затраты на обслуживание и эксплуатацию машин и производственного оборудования) и являющимися условно-переменными, включают в себя и цеховые расходы (оплата труда управленческого персонала цеха, амортизация зданий цехов и др.), которые квалифициру-

ются как условно-постоянные.

В настоящее время существует явное противоречие в том, что и затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (переменные) и цеховые расходы (условно-постоянные) учитываются на одном счете бухгалтерского учета и одновременно относятся на себестоимость производимой продукции (работ, услуг), выпускаемой данным цехом (подразделением).

Показатели отчета о прибылях и убытках в этом случае формируются следующим образом (см. табл. 1):

Таблица 1. Отчет о прибылях и убытках № 1

Показатель	Код	Порядок формирования показателя	Сумма (тыс. руб.)
Выручка (нетто) от продаж	010	Разница между кредитовым оборотом субсчета "Выручка" счета 90 и дебетовыми оборотами субсчетов "Налог на добавленную стоимость", "Акцизы", "Экспортные пошлины" счета 90	360 142
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	Дебетовый оборот по субсчету "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетами 20, 41, 43, 45 с учетом счета 40, причем себестоимость продаж включает прямые производственные затраты (счет 20), переменные общепроизводственные затраты (счет 25-1) и постоянные цеховые затраты (счет 25-2)	(234 265)
Валовая прибыль	029	Разница между строками 010 и 020	125 877
Коммерческие расходы	030	Дебетовый оборот субсчета "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетом 44	(27 974)
Управленческие расходы	040	Дебетовый оборот субсчета "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетом 26 "Общехозяйственные расходы"	(60 112)
Прибыль (убыток) от продаж	050	Разность строки 010 и строк 020, 030, и 040	37 791

Используя данные отчета можно определить коэффициенты рентабельности по валовой прибыли и прибыли от продаж, но невозможно определить безубыточный объем производства и производственный леверидж, а значит невозможно спрогнозировать выгоды и риски на ближайшую перспективу. Поэтому наиболее логичным представляется использование данных из отчетов о прибылях и убытках, составленных с выделением показателя маржинальной прибыли.

Для этого представляется целесообразным изменить порядок включения цеховых расходов в себестоимость продаж.

Предлагается использовать следующий свободный в Плане счетов шифр счета 27 для отдельного учета цеховых расходов. Счет 27 "Цеховые расходы" может быть предназначен для обобщения информации о цеховых расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств промышленных, сельскохозяйственных и иных производственных организаций с цеховой струк-

турой управления в разрезе каждого цеха основного и вспомогательного производств по статьям затрат.

Предлагается технические затраты, учтенные на счете 25 "Общепроизводственные расходы" и связанные с содержанием и эксплуатацией машин и оборудования, как условно-переменные, относить на себестоимость производимой продукции с их распределением между остатками незавершенного производства, продукцией на складе, проданной продукцией в разрезе объектов калькулирования. Цеховые расходы как расходы периода предлагается учитывать на счете 27 "Цеховые расходы" и списывать на себестоимость продаж в дебет счета 90 "Продажи". Таким образом, счет 27 "Цеховые расходы" выступает как активный операционный собирательно-распределительный счет, предназначенный для учета хозяйственных процессов, где объектами бухгалтерского учета становятся постоянные расходы (издержки, затраты) на процессы производственной деятельности.

В этом случае внешние пользователи получают информацию о структуре постоянных расходов, о величине маржинальной (а не валовой, что имеет место в настоящее время) прибыли, которая позволит им с большей точностью рассчитывать риски получения прибыли (убытка) интересующей их компании.

Предположим, цеховые расходы организации составили 9 000,00 тыс. руб., тогда отчет о прибылях и убытках может быть представлен в следующем виде (см. табл. 2):

Таблица 2. Отчет о прибылях и убытках № 2

Показатель	Код	Порядок формирования показателя	Сумма (тыс. руб.)
Выручка (нетто) от продаж	010	Разница между кредитовым оборотом субсчета "Выручка" счета 90 и дебетовыми оборотами субсчетов "Налог на добавленную стоимость", "Акцизы", "Экспортные пошлины" счета 90	360 142
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (прямые и косвенные переменные расходы)	020	Дебетовый оборот по субсчету "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетами 20, 41, 43, 45 с учетом счета 40, причем себестоимость продаж включает прямые производственные затраты (счет 20) и переменные общепроизводственные затраты (счет 25)	(225 265)
Валовая (маржинальная) прибыль	029	Разница между строками 010 и 020	134 877
Коммерческие расходы	030	Дебетовый оборот субсчета "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетом 44	(27 974)
Управленческие расходы в целом по организации (косвенные постоянные)	040	Дебетовый оборот субсчета "Себестоимость продаж" счета 90 в корреспонденции со счетами 26 "Общехозяйственные расходы" и 27 "Цеховые расходы"	(69 112)
Прибыль (убыток) от продаж	050	Разность строки 010 и строк 020, 030, и 040	37 791

В работе приведен расчет коэффициентов, использующий данные табл. 1 и табл. 2, характеризующий два альтернативных подхода к формированию валовой прибыли (см. табл. 3). Расхождения коэффициента рентабельности по валовой прибыли и коэффициента рентабельности продаж обусловлены структурой расходов организации, или, иными словами, долей переменных расходов в каждом рубле реализованной продукции и величиной постоянных расходов и их удельным весом. Структура расходов оказывает воздействие на прибыль от продаж подобно рычагу - leverage (американский термин), или вороту - gearing (английский термин). Это означает, что прибыль от продаж может расти более высокими темпами, чем рост самих продаж или валовой прибыли, за счет структуры затрат, т.е. соотношения переменных и постоянных расходов. Этот эффект и получил название производственного левериджа ($L_{пр}$).

Производственный леверидж характеризует предпринимательский риск оказаться в убытках при изменении ситуации на рынках сбыта и закупок. Постоянные затраты можно рассматривать как основной источник риска: чем выше доля постоянных затрат в структуре себестоимости, тем более рискованна производственная деятельность предприятия. Анализ риска является главным направлением стратегического анализа (прогнозирования). При оценке риска применяется анализ чувствительности, в процессе которого оценивают, как могут среагировать ожидаемые финансовые результаты на изменение основных параметров деятельности. Уровень производственного левериджа характеризует степень чувствительности прибыли к изменению объемов продаж.

Таблица 3. Расчет показателей, характеризующих эффективность деятельности организации

Показатель	Без использования счета 27	С использованием счета 27
1. Выручка-нетто (тыс. руб.) V	360142	360142
2. Себестоимость (тыс. руб.) C	234265	225265
3. Валовая прибыль (тыс. руб.) VII	125877	134877
4. Коэффициент рентабельности по валовой прибыли $K_{рент. вл}$ (п.3 : п.1)	0,350	0,375
5. Расходы периода (постоянные) (тыс. руб.) $P_{пост}$	88086	97086
6. Прибыль от продаж (тыс. руб.) $L_{пр}$ (п.3 – п.5)	37791	37791
7. Коэффициент рентабельности продаж $K_{рент. пр}$ (п.6 : п.1)	0,105	0,105
8. Критический (безубыточный) объем производства $Q_{ст}$ (п.5 : п.4)	251674	258896
9. Запас финансовой прочности (п. 1 – п. 8)	108468	101246
10. Производственный леверидж $L_{пр}$ (п.3 : п.6)	3,33	3,57

Проведенные расчеты показывают, что организации с одинаковыми абсолютными значениями выручки и прибыли от продаж, а также рентабельности, рассчитанной по прибыли от продаж, и с этой точки зрения, выглядящие идентично, могут различаться долей переменных и постоянных расходов в каждом рубле проданной продукции и, соответственно, величиной маржинальной прибыли и производственного левериджа. Организация с более высоким левериджем (более высокой долей постоянных расходов) сильнее подвержена колебаниям рынка, а ее прибыль больше зависит от изменений объема продаж. При благоприятной конъюнктуре это обеспечивает более высокий темп прироста прибыли за счет экономии на условно-постоянных расходах, а при неблагоприятной – более интенсивное ее сокращение. Таким образом, организация с более высоким левериджем является более рискованной.

Леверидж не есть величина, раз и навсегда присущая деятельности организации, – он меняется при изменении структуры затрат. В точке безубыточности организации имеют леверидж, стремящийся к бесконечности, и, следовательно, наиболее высокий риск. Незначительное изменение объема продаж при работе организации на грани безубыточного объема производства приводит к заметным изменениям прибыли в ту и другую сторону.

Отсюда следует важность точного расчета такого показателя как производственный леверидж, характеризующего риски получения прибыли, обусловленные структурой затрат, а информация, позволяющая рассчитать такие риски должна быть представлена в финансовой отчетности. Раскрытие указанных данных в финансовой отчетности обеспечивает заинтересованным пользователям получение учетно-аналитической информации об эффективности деятельности коммерческой организации, о степени ее привлекательности для инвестиций по сравнению с другими субъектами, действующими на рынке.

Предложенный механизм отнесения расходов по обычным видам деятельности на себестоимость продаж, определения маржинальной прибыли и ее использования при расчете коэффициентов, характеризующих эффективность деятельности организации, улучшает возможности анализа финансовой деятельности и позволяет в рамках плана счетов финансовой бухгалтерии вести маржинальный учет. Поэтому нет необходимости в создании новой самостоятельной параллельной системы внутреннего управленческого учета, поскольку ее создание само по себе достаточно дорого и под силу только мощным финансово устойчивым предприятиям.

В заключении обобщены основные результаты исследования, сформулированы основные положения и рекомендации по теме исследования.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. *Поплаухина, Т.Д.* Пути повышения качества информации, характеризующей эффективность деятельности экономического субъекта / Т.Д. Поплаухина // *Российское предпринимательство*. – 2007. – №11. – с. 137-141. – 0,31 печ.л.
2. *Поплаухина, Т.Д.* Перспективы повышения качества информации, необходимой для оценки эффективности деятельности организации / Т.Д. Поплаухина // *Вестник Инжэкона. Серия: Экономика*. – 2008. – Выпуск 1(20). – с. 420-423. – 0,43 печ.л.

Публикации в других изданиях:

3. *Поплаухина, Т.Д.* Финансовая отчетность: прозрачность и качество / Т.Д. Поплаухина // *Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита в современных условиях: Материалы всероссийской научно-практической конференции*. – Оренбург: РИК ГОУ ВПО ОГУ, 2005. – 366 с. – ISBN 5-710-0694-9. – с. 50-53. – 0,33 печ.л.
4. *Поплаухина, Т.Д.* К вопросу повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности / Т.Д. Поплаухина // *Гражданское общество и правовое государство в России: становление и развитие: Материалы Всероссийской научно-практической конференции: Сборник научных статей: в 2-х ч. Ч.1./ Отв.ред.доц. З.А.Ахметьянова*. – Казань: Издательство "Таглитат" Института экономики, управления и права (г.Казань), 2006. – с. 292-296. – 0,31 печ.л.
5. *Поплаухина, Т.Д.* Перспективы формирования информационного пространства, обеспечивающего принятие решений по управлению предприятием / Т.Д. Поплаухина // *Эффективность управления как комплексная проблема. Тезисы Межрегиональной научной конференции 11-12 мая 2006 г. Экономический аспект и эффективность территориального управления*. – Тверь: ТФ МГЭИ, 2006. – с. 63-66. – 0,2 печ.л.
6. *Поплаухина, Т.Д.* Проблемы повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности в современных условиях / Т.Д. Поплаухина // *Современные проблемы инновационной экономики: Международная научно-практическая конференция, 15-16 ноября 2006 г.: сб. науч. тр.* – Казань: Центр инновационных технологий, 2006. – 158 с. – ISBN 5-93962-191-0 – с. 118-122. – 0,34 печ.л.
7. *Поплаухина, Т.Д.* Некоторые предложения по формированию показателей отчета о прибылях и убытках / Т.Д. Поплаухина // *Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика: сборник статей IV Всероссийской научно-практической конференции*. – Пенза: РИО ПГСХА, 2007. – ISBN 5-94338-233-X. – с. 158-161. – 0,23 печ.л.

8. *Поплаухина, Т.Д.* Актуальные проблемы повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности / Т.Д. Поплаухина // Актуальные проблемы современной экономики России: Международная научно-практическая конференция. 2 февраля 2007 г. Сборник материалов. Казань: Изд-во НПК "РОСТ", 2007. – с. 579-582. – 0,24 печ.л.

9. *Поплаухина, Т.Д.* К вопросу отражения в бухгалтерском учете и отчетности информации, необходимой для оценки эффективности деятельности организации / Т.Д. Поплаухина // Современные аспекты экономики. – 2007. – №9(122). – с. 239-245. – 0,44 печ.л.

10. *Поплаухина, Т.Д.* Совершенствование порядка представления информации, необходимой для оценки эффективности деятельности организации / Т.Д. Поплаухина, Г.С. Клычова // Экономические и социальные аспекты развития сельского хозяйства: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Том 74. Часть 1,2. – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2007. – с. 143-146. – 0,35 печ.л. (в том числе авторских – 0,2 печ.л.)

11. *Поплаухина, Т.Д.* Порядок представления информации, характеризующей эффективность деятельности организации и его совершенствование / Т.Д. Поплаухина // Современные экономические и социальные вопросы агропромышленного комплекса: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. – Казань: Издательство Казанского ГАУ, 2008. – с. 82-87. – 0,44 печ.л.

102

Автореферат

Подписано в печать 04.03.2009 г. Заказ № К1/929. Тираж 100 экз.
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд",
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64