МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ КАЗАНСКИЙ (ПРИВОЛЖСКИЙ) ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ, ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ

КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

Направление 38.03.01 «Экономика»
Профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Работа завершена:

Обучающаяся гр.14.1-524

«___»_____20__ г. _____ /А.А. Ильгамова/

Работа допущена к защите:

Научный руководитель:

д.э.н., профессор

«___»_____20__ г. _____/ В.Н. Нестеров/

Заведующий кафедрой:

д.э.н., профессор

«___»_____20__ г. _____/Л.И. Куликова/

Казань – 2019 г.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....3
1.Теоретические основы ведения финансового и управленческого учета на предприятии.....6
1.1. Значение учетной информации для управления предприятием.....6
1.2. Сущность и содержание финансового учета на предприятии.....8
1.3. Характеристика управленческого учета на предприятии.....22
2. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.....39
2.1. Взаимосвязь управленческого и финансового учета.....39
2.2. Отличительные признаки управленческого и финансового учета.....44
2.3. Использование финансового учета для управленческих целей.....54
3. Организация финансового и управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».....59
3.1. Организация финансового учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».....59
3.2. Организация управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».....70
3.3. Направления усовершенствования финансового и управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».....74
Заключение.....84
Список использованных источников.....87
Приложения.....91

ВВЕДЕНИЕ

В экономической литературе, посвященной проблемам управления, существует множество разнообразных концепций и подходов к определению управления, его функций, к выделению этапов развития теории и практики управления, к формированию принципов, правил и процедур управленческой деятельности. Тем не менее, в настоящее время для теории управления характерен активный поиск новой парадигмы, способной определить направления решения современных проблем теоретического и практического аспекта управления организацией. Вследствие изменений подходов к управлению организацией с учетом системной зависимости необходимо менять и подходы к формированию информационной области управления организацией в части его учетно-аналитического обеспечения.

В предлагаемых концепциях управления организация вопрос информационной области остается открытым, поскольку научная готовность теоретических и методологических положений определения информационного понятия в целях управления организацией недостаточна. Много исследователей проблем информационной поддержки системы управления обращаются к вопросам организации системы финансового управленческого учета, игнорируя другие бухгалтерские системы. С теоретической точки зрения функционирование каждой системы учетной информации (финансовая, управленческая, налоговая) нацелено на информационное обеспечение управленческих требований. С практической точки зрения функциональные компоненты информационной области управления, не способны полностью удовлетворить организационные информационные требования системы управления полностью. В таком ракурсе научная проблема исследования информационной поддержки системы управления в целом не была характерна для отдельной организации, а была выставлена обширному обсуждению в современной научной литературе, которую подвергают исследование. Последствием распределения информации как ключевого ресурса управления

организацией, переход экономики основывается на собственном капитале, кроме того экономика знания является изменением подходов к оценке производительности и системной эффективности управления организация. В контексте вышеописанного проблемного изменения подходов к оценке производительности и эффективности всех компонентов системы управления, исследования управленческого учета и его места в информационной системе становится особенно актуальным.

Так управленческая эффективность в целом определена эффективностью ее компонентов, оценка управленческого учета производится через эффективность сегментов организационной деятельности, поэтому высококачественное условие используемой информации в целях управления необходимо. В силу данных обстоятельств, актуальность исследования определена потребностью эффективного управления организацией, которая первоначально проистекает из качества учета и аналитической информации в целях управления. Вследствие вышеупомянутого мы полагаем, что развитие теории и методология учета и аналитическое понятие интегрированной информационной системы в целях управления организацией по важности, на потенциальных последствиях являются одним из приоритета научные проблемы настоящего.

Целью работы является разработка теоретических и методологических подходов к финансовому и управленческому учету в системе управления организацией как основы ее эффективного развития на примере ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».

В соответствии с поставленной целью исследования определены следующие задачи:

-рассмотреть финансовый учет на предприятии;

-рассмотреть **у**правленческий учет на предприятии;

-рассмотреть взаимосвязь управленческого и финансового учета;

-рассмотреть отличительные признаки управленческого и финансового учета;

-исследовать использование финансового учета для управленческих целей;

-исследовать организацию финансового учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»;

-исследовать организацию управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»;

-предложить направления усовершенствования финансового и управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района», признаваемая базой учетно-аналитической системы финансовых результатов.

Предметом исследования являются теоретические, научно-методические и практические положения формирования подсистемы бухгалтерского финансового и управленческого учета в информационной системе управления экономикой организации.

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.

Структура бакалаврской работы. Бакалаврская работа содержит введение, три главы, заключение, список использованной литературы, приложение.

1.ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВЕДЕНИЯ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

1.1. Значение учетной информации для управления предприятием

В настоящее время информация рассматривается как один из основных ресурсов развития общества. Информация разнообразна и подразделяется по виду обслуживаемой ее человеческой деятельности на научную, техническую, производственную, управленческую, экономическую, социальную, правовую и т.д.

Экономическая деятельность хозяйствующего субъекта связана с экономической информацией, которая сопровождает и отражает процессы производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг. Экономическая информация является важнейшей составной частью управленческой информации.

Экономическая информация может быть классифицирована по разным признакам. По функциям управления она подразделяют на плановую, учетную, нормативно-справочную и аналитическую.

Плановая информация описывает явления и события, которые должны быть совершены в будущем. Плановая информация в системе управления реализует прямую связь и по мере продвижения от верхних уровней управления к нижним становится более детальной, объемной, охватывает более короткие временные периоды. В зависимости от уровней управления плановая информация бывает прогнозной, перспективной, технико-экономической и оперативно-календарной.

К нормативной информации относятся нормы и нормативы, рассчитываемые при решении задач конструкторско-технологической подготовки производства. К ним относятся, например, подетальные нормы расхода материальных ресурсов, подетально-пооперационные нормы трудовых затрат. Кроме того, к этой информации относятся такие данные, как тарифные

ставки, оклады, ставки отчислений во внебюджетные фонды от заработной платы, ставки налогообложения, адресные и банковские данные контрагентов предприятия и многие другие подобные данные, которые активно используются при решении задач учета. Значительный удельный вес нормативной информации приходится на задачи управленческого учета. [38, с. 21]

Учетная информация — это информация, которая характеризует деятельность фирмы за определенный прошлый период времени. На основании этой информации могут быть проведены следующие действия: скорректирована плановая информация, сделан анализ хозяйственной деятельности фирмы, приняты решения по более эффективному управлению работами и пр. На практике в качестве учетной информации может выступать информация бухгалтерского учета, статистическая информация и информация оперативного учета.

Учетная информация отражает уже совершившиеся события, явления, хозяйственные процессы. Ее разделяют на оперативную, бухгалтерскую и статистическую информацию. На долю учетной информации приходится более 70% общего объема экономической информации. В системе управления учетная информация реализует обратную связь и по мере перемещения с нижних уровней управления на верхние обобщается, укрупняется. На оперативном уровне управления учетная информация представляется количественными показателями: количеством произведенной и сданной на склад продукции, количеством израсходованных материальных ресурсов и т.п. Здесь же учетные объекты идентифицируются в разрезе объектов аналитического учета. На уровне бухгалтерского учета оперативная информация получает стоимостную оценку, идентифицируется, накапливается и обобщается в разрезе синтетических счетов и субсчетов, а при составлении отчетности – в разрезе показателей форм отчетности. [38, с.21]

Учетная информация должна быть достоверной и полной, актуальной и своевременной, достаточной и полезной. Первичная информация должна быть

документально подтвержденной и правильно юридически оформленной. Последнее относится и к результатной выходной информации, представляемой в виде отчетов. Особые требования предъявляются к информации бухгалтерской отчетности, так как она используется многочисленными внешними и внутренними пользователями при принятии особо важных решений.

Обладая всеми свойствами, характерными для экономической информации, учетная информация имеет и свои особенности. Учетную информацию отличают следующие свойства:

- большие объемы и разнообразие;

- многократное повторение циклов получения и преобразования в установленные временные периоды (месяц, квартал, год);

- значительный удельный вес и сложность логических операций при относительной простоте арифметической обработки;

- массовый характер вычислений, выполняемых по типовым алгоритмам с определенной периодичностью;

- "сжатие" информации при продвижении ее вверх. Так, аналитический учет в бухгалтерии ведется в разрезе объектов, как в количественных, так и в стоимостных показателях, а в синтетическом учете только в разрезе счетов в стоимостных показателях;

- многообразие ее источников и потребителей;

- длительное хранение некоторых видов результатной информации.[38, с. 24]

1.2. Сущность и содержание финансового учета на предприятии

Финансовый учет - это информация о текущих расходах по основным направлениям этих расходов, доходах фирмы, о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности, о размерах финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования и т.п.[35, с. 87]. Основная задача

финансового учета - это достоверность учета финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния. К финансовому учету в большей части относятся вопросы прошлой деятельности, которые предназначены для составления внешней отчетности предприятия. В основе финансового учета лежит известный балансовый метод, применяемый путем регистрации хозяйственных фактов и событий при помощи двойной записи на счетах. По большому счету финансовый учет воплотил в себе традиционный бухгалтерский учет, освобожденный от формирования не свойственной ему информации для внутрихозяйственного управления (под которым принято подразумевать внутрихозяйственный расчет). Финансовый учет охватывает информацию, которая не только используется для внутреннего управления, но и сообщается внешним пользователям. При этом внешними пользователями бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов. Такие государственные организации, как Госкомстат России и налоговая инспекция, также собирают бухгалтерскую информацию и при этом уделяют внимание детализированным данным о декларируемой прибыли, начисляемых налогах, об объемах капиталовложений, имуществе и т. д. Кредиторы и владельцы ссудного капитала нуждаются в информации о способности той или иной фирмы выполнить взятые финансовые обязательства. Держатели акций стремятся иметь сведения о стоимости их капиталовложений и о том, какая прибыль извлекается из акций. Наемные работники хотят располагать данными о способности предприятия удовлетворять требованиям повышения заработной платы и воздерживаться от избытка рабочей силы.

Финансовый учет используется для внутрихозяйственного управления, но только в пределах той информации, которая формируется в нем в рамках требований международных или национальных стандартов учета и отчетности.

Финансовый учет - это учет в целях обеспечения информацией широкого круга пользователей и, прежде всего, внешних по отношению к организации,

что, однако, не предполагает, что данные финансового учета не используются внутренними пользователями и не влияют на принятие ими управленческих решений» [15, с. 76].

Финансовый учет - учет наличия и движения финансовых ресурсов предприятий. Основой финансового учета является бухгалтерский учет. Финансовый учет служит целям внешнего анализа финансово-экономической деятельности предприятий, базирующегося на данных публичной финансовой (бухгалтерской) и статистической отчетности. Для целей управленческого внутрихозяйственного финансового и производственного анализа используется более широкий круг показателей, необходимых для планирования, прогнозирования, принятия решений, определяющих деятельность предприятий. Анализ, осуществляемый за пределами предприятия, производится на основе официальной отчетности предприятий.

Такой подход, с одной стороны, ограничивает возможности анализа кругом публикуемых показателей, с другой, позволяет применять типовые методы анализа, как к отдельным предприятиям, так и к их массивам: группам предприятий, расположенным на одной территории, относящимся к определенной отрасли или сектору экономики и т. д.

В состав информации, обязательной для финансового учета, входят отчетный баланс, отчет о финансовых результатах деятельности предприятий, отчет о движении денежных средств и др. Перечень публикуемой информации определяется законодательством страны, а методология определения показателей должна соответствовать установленным стандартам, в т. ч. международным бухгалтерским стандартам, если это предусмотрено законодательством [8, с. 54].

Данные финансового учета используются акционерами фирм, банков, предприятий кредитования, инвесторов, государственных органов и т. д. Вместе они характеризуют эффективность использования финансовых и производственных ресурсов, количество и качество производимой и продаваемой продукции, стоимость ресурсов (затрат) и используемых ресурсов

(расширенный капитал). Объемы реализации и стоимости определяют размер прибыли предприятий. Отношение объема продаж к применяемым ресурсам характеризует возврат фиксированных и оборотных средств в виде продуктов и оборота капитала. Вместе эти показатели предопределяют прибыльность применяемого капитала и проданных продуктов, использование собственных и заемных средств и общие финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятий. Сумма прибыли, полученная в сочетании с оборачиваемостью оборотных средств и движением денежных средств, определяет финансовое состояние и платежеспособность предприятий.

Основной задачей финансового учета является получение информации для создания записей (финансовых) для внешних пользователей.

В бухгалтерском учете в основном фиксируются факты (информация о прошлом). Его объектом является финансово-хозяйственная организационная деятельность: ее имущество, обязательства, операции, финансовые результаты. Финансовый учет является обязательным и строго регламентируется нормативными документами - законодательством Российской Федерации, нормами (правилами), методическими указаниями и т. д.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета в РФ выполняется Правительством РФ с целью разработки норм и правил, позволяющих упорядочить отражение финансовых и хозяйственных операций каждого учреждения независимо от его организационно-правовой формы или формы собственности. Соблюдение требований Правительства РФ является обязанностью всех экономических субъектов, ведущих финансово-хозяйственную деятельность.

Нормативная база бухгалтерского учета создается и утверждается согласно информационным данным Программы реформирования бухучета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (ПП РФ № 283 от 06.03.1998).

К ключевым документам нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в рамках действующей четырехуровневой системы

относятся:

- 1 уровень. ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ;

- 2 уровень. Положения по бухгалтерскому учету;

- 3 уровень. План счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению;

- 4 уровень. Приказы, инструкции организации и т.п.

В Законе РФ «О бухгалтерском учете» указывается, что лица, ответственные за организацию и ведение финансовой отчетности в случае уклонения от бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, предоставления недостоверной отчетности, несоблюдения условия его представления и публикации, привлекаются к административной или уголовной ответственности.

Данные финансового учета в установленном порядке консолидируются в финансовой отчетности. Финансовая отчетность предоставляется внешним пользователям (владельцам организации, налоговым органам, статистическим организациям и т. д.). Эти данные по сути не представляют собой коммерческую тайну, поскольку они характеризуют только обобщенные показатели организационной деятельности.

В финансовом учете затраты сгруппированы по экономическим элементам (единые группы). Независимо от формы собственности организации регулирующие положения о расходах организации составляют единый список экономических элементов: материальные затраты, трудовые затраты, назначения на общественные потребности, амортизации, прочие затраты.

Основные элементы метода финансового учета — документация, наличная оценка, двойная запись, инвентаризация и балансом, который является равенством активов к источникам их образования (активы = собственный капитал + обязательства).

Финансовый учет основывается на общепринятых принципах, которые регулируют запись и передачу финансовой информации. На их основе в каждой организации разрабатываются стратегические положения.

Существуют общие требования, предъявляемые к ведению финансового учета во всех организациях страны независимо от их организационно-правовой формы, формы собственности и отраслевой принадлежности:

- организация ведет финансовый учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (факторов экономической активности) двойной записью на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план;

- рабочий план счетов разработан организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации.

Осуществление Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, а также переход на новый План счетов, способствовали подразделению бухгалтерского учета на два вида учета: финансовый и управленческий.

Финансовый учет предназначен для обобщения информации о деятельности организации в целом: доходов и расходов, состояния денежных средств, дебиторской и кредиторской задолженности, наличия и движения активов, а также платежей в бюджет и ЕСН (Единый социальный налог), финансовых вложений, финансовых показателей.

Таким образом, в финансовой бухгалтерской информации генерируется общая эффективность коммерческой организации. Данные финансового учета сокращаются в финансовой отчетности и представляются внешним пользователям: учредителям организации, статистическим органам, банковским учреждениям, финансовым учреждениям и налоговым органам.

В финансовой отчетности отражается общая эффективность организации, поэтому данные финансового учета не представляют собой коммерческую тайну, поскольку финансовая отчетность отражает необходимую информацию в финансовой отчетности, которая требует данных о затратах для целей мониторинга и обеспечения сопоставимости данных с управленческим учетом.

Различают необходимые принципы построения финансового учета (см.

Рис. 1): [18, с. 76].

Финансовый учет предназначен не только для внутренних, но и для внешних пользователей (сторонние организации, отдельные лица, государство и т. д.). Вот почему финансовая отчетность строго регламентируется. При его использовании, необходимо использовать систему двойного ввода и следовать общепринятым принципам бухгалтерского учета. Денежная единица в финансовой отчетности применяется по курсу, действовавшему на момент совершения сделки. Затраты группируются по их элементам. Основным объектом финансовой отчетности является предприятие (фирма) в целом, а не его отдельные структурные подразделения. Отчетность проводится периодически, на регулярной основе. Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть объективной. Финансовый учет осуществляется в обязательном порядке всеми хозяйствующими субъектами.



Отчет о прибылях и убытках является документом, который должен предоставляться в соответствующие органы. При этом его можно использовать как источник при создании управленческой отчетности, этому способствует еще и удобная структура данного документа. Такой отчет призван фиксировать результаты активностей фирмы в определенный период с точки зрения финансов. Он содержит цифровые данные о доходах, издержках и финансовых результатах с нарастающим итогом. В рамках управленческой отчетности тут отражаются: источники выручки, статьи расходов, прибыльность фирмы. Однако, чтобы это были не голые цифры, а и интерпретация, необходимо сопроводить вышеописанные данные дополнительными источниками, фиксирующими нужные разъяснения относительно описанных в отчете показателей. Еще один важный вид отчетности — отчет о движении денежных средств. Этот документ показывает поступление финансов в корреляции с источниками. Кроме того, он отражает выплаты организации соотносительно с ключевыми направлениями расходов (за определенный период времени) и позволяет определить кредитоспособность компании. Такой отчет полезен не только руководящему составу предприятия, но и его собственникам. Все рассмотренные виды управленческой отчетности могут быть дополнены иными источниками, которые в свою очередь могут быть основаны на самых разных подходах к их составлению. Маркетинговый анализ, который поможет взглянуть на свой бизнес со стороны Требования, которым должна соответствовать внутренняя управленческая отчетность

1. Понятность. Важно знать, что понимание основных целей управленческой отчетности конкретного типа значительно повышает ее понятность для конкретного пользователя. При этом цели отчетов должны

Таким образом, финансовый учет предназначен и для внутренних, и для внешних пользователей (акционеры, партнеры, и т.д.). Финансовый учет является процессом подготовки учетной информации, которая используется внутренними и внешними пользователями. Финансовый учет основывается на общепринятых международных стандартах и принципах.

Правила ведения и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности регулирует государство. Поэтому, цели и задачи финансового учета включаются в цели и задачи бухгалтерского учета.

Главная цель финансового учета - полное отражение экономической активности предприятия и обеспечивающего контроля безопасности его собственности. Для достижения этой цели финансовый учет решает следующие проблемы: [11, с. 43].

- формирование полной и достоверной информации об организационной деятельности и имущественном статусе, учетных записей, необходимых для внутренних пользователей (руководителей, учредителей, участников и владельцев имущества организации), а также внешних (инвесторов, кредиторов и других пользователей учетных записей);

- предоставление информации, необходимой внутренним и внешним пользователям учетных записей для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации в случае осуществления сделок, движения имущества и обязательств, использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными правилами;

- предотвращение отрицательных результатов экономической деятельности организации и выявления внутрихозяйственных резервов для обеспечения ее финансовой стабильности. Задачи финансового учета - это не только внутренние проблемы, но и внешние. Действительно, благодаря финансовому учету предприятие не только видит надежное предоставление собственных дел, но и создает информацию, которая может представлять интерес для потенциальных инвесторов и государства. Таким образом, баланс предоставляется в организациях налогового контроля и статистики всеми

налогоплательщиками.

Таким образом, финансовый учет представляет собой систему, которая измеряет, обрабатывает и передает финансово-экономическую информацию об определенном хозяйствующем субъекте. Эта информация позволяет пользователям принимать обоснованные решения при выборе альтернативных вариантов использования ограниченных ресурсов для управления бизнесом компании.

Приоритетное значение в управлении финансами имеет информационное обеспечение финансового механизма предприятия. Важнейшим элементом информационного обеспечения финансового механизма предприятия является бухгалтерский (финансовый) учет, конечным этапом которого является развитие бухгалтерского учета. Отчетность - это система взаимосвязанных показателей состояния и использования основных и оборотных средств, об источниках формирования этих средств, финансовых результатов и направлениях использования прибыли.

Финансовая отчетность является одним из элементов бухгалтерского учета и частью его концепции. По существу, как конечный элемент метода, он сводится к поддержанию данных, которые все чаще учитываются в системе счетов, получению на них дебетовых и кредитовых оборотов, выведению конечных сальдо и представлению этих показателей в виде баланса и других форм, удобных для обозрения и восприятия руководителем, собственником или любым другим пользователем.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета, собранных на синтетических и аналитических счетах. Это обеспечивает ее повышенную достоверность, т.к. формирование информации на счетах осуществляется с использованием таких способов первичного бухгалтерского наблюдения, как документирование, двойная запись и инвентаризация.

По информации бухгалтерской отчетности оценивается выполнение плана, формируются сигналы рассогласования фактического состояния

финансово-хозяйственной деятельности организации с запланированным. Эти сигналы позволяют акцентировать внимание управляющих лиц на конкретных отклонениях от плановых заданий и нормативов, давать оценку выявленным отклонениям, определять их возможные последствия и пути устранения. По отклонениям отчетных показателей от плановых можно судить о качестве планирования, возможных резервах улучшения итоговых показателей, работы организации, необходимости уточнения плановых расчетов. Информация бухгалтерской отчетности служит базой для последующего планирования. Финансовая отчетность служит источником информации для финансового анализа. На основе ее показателей дается экспресс-оценка состояния имущества организации и его источников, определяется финансовая устойчивость, платежеспособность и доходность организации и выявляются тенденции ее развития [12, с. 25].

Системность и комплексность сведений, которые коррелируются в бухгалтерском учете, являются следствием неизбежности следующих требований:

- полнота отражения в учете за отчетный год всех хозяйственных операций, осуществляемых в этом году, и результатов инвентаризации имущества и обязательств;

- правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду очень высока в соответствии с планом учета;

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на дату проведения исследования определения инвестиции;

- соблюдение в течение года принятой учетной политики.

Центральное место в составе отчетности занимает бухгалтерский баланс, показатели которого дают возможность проанализировать и оценить финансовое состояние организации на дату его составления. Согласно данным баланса, устанавливаются и присваиваются следующие важные условия: структура, структура и динамика данных баланса активов и пассивов; наличие

собственного оборотного капитала; стоимость чистых активов в организации; финансовые показатели эффективности; эффективность оплаты, и так далее. Бухгалтерский баланс является основным источником информации о собственности организации и характеризует финансовое положение организации на основе фактической даты.

Отчет о финансовых результатах характеризует финансовые показатели организации за короткий период. Отчет о финансовых результатах, наряду с балансом, является важным источником информации для всего анализа прибыли.

Отчет об изменениях капитала (форма № 3) является относительно новой формой отчетности для российских организаций. Он показывает его увеличение или уменьшение за период в увязке с величиной капитала на начало и конец отчетного периода. Для принятия финансовых решений необходима информация не только об остатках денежных средств, но и об их потоках. Отчет о движении денежных средств показывает потоки денежных средств (их поступление и выбытие) в результате текущей и инвестиционной деятельности и финансовых операций за отчетный период в увязке с остатками денежных средств на начало и конец отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств дополняет баланс и отчет о финансовых результатах важной для пользователей информацией о способности организации привлекать и использовать денежные средства.

В пояснительной записке отражаются следующие аспекты деятельности организации: учетная политика; реорганизационные мероприятия, имевшие место в отчетном периоде; технико-экономические показатели развития производства; использование основных средств, нематериальных активов; состав, динамика и скорость обращения оборотных активов; структура источников средств, источников формирования оборотных активов; состояние дебиторской и кредиторской задолженности, наличие просроченной задолженности и причины ее образования; состояние денежных средств и их достаточность для соблюдения платежеспособности; ликвидность баланса,

оборотных активов; инвестиционная деятельность; финансовая деятельность; финансовые результаты и рентабельность; дивидендная политика и т.д.

Система бухгалтерского финансового учета на предприятии 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 бухгалтерского финансового учета на предприятии представлена на рис. 2 [10, с. 91].

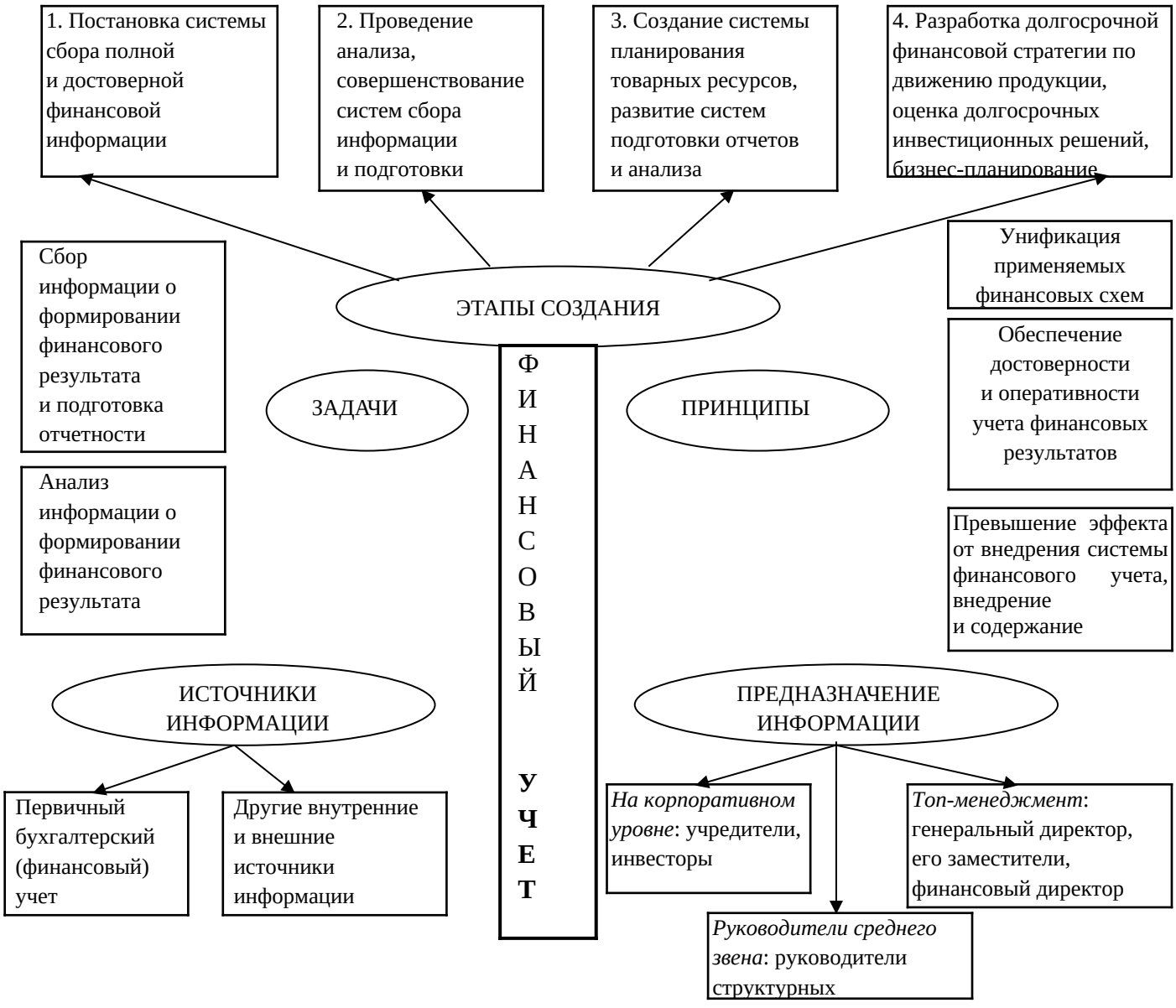

Рис. 2. Организация бухгалтерского финансового учета на предприятии

Вследствие аксиоматичного положения «учет и анализ как функция управления» выделены три основных функциональных компонента информацио нной области управления организацией: бухгалтерская финансовая информацио нная система, бухгалтерская управленческая информационная система и бухгалтерская налоговая информационная система. Авторский подход к исследо ванию функциональных компонентов информационной области в контексте их информационных возможностей для целей управления организацией включает два аспекта: методологический и организационный.

Раскрытие методологических и организационных аспектов исследования функциональных компонентов информационной области управления организацией в контексте их информационных возможностей позволило сделать следующие выводы [11, с.43]:

а) Бухгалтерская финансовая информационная система, с одной стороны, служит целям управления организацией, с другой – учетно-аналитическая информация бухгалтерской финансовой системы непригодна для целей управления организацией в силу недостаточности и утраты определенных качественных характеристик.

б) Бухгалтерская управленческая информационная система является важнейшей составной частью информационной области управления организацией, но ее расширительное толкование с выведением ее из общей учетной системы является неправомерным.

в) Функционирование бухгалтерской налоговой информационной системы в меньшей степени ориентировано на управление организацией. Однако, непризнание роли бухгалтерской налоговой информационной системы для управления организацией может иметь негативные последствия, поскольку налоговый аспект присутствует в любом сегменте ее функционирования.

Применительно к рассматриваемым проблемам исследования ценность учетно-аналитической информации для целей управления заключается в росте определенности, которая выражается в достижении целей обладающего информацией субъекта управления, в снижении риска в процессе принятия

управленческих решений.

Методологический аспект характеризуется формированием концептуальных положений бухгалтерской финансовой информационной системы, бухгалтерской управленческой информационной системы, бухгалтерской налоговой информационной системы (определение, цель, задачи, предмет, объекты, метод, элементы метода, функции, принципы, компонентный состав и его содержание) и определением их роли в процессе управления организацией.

Организационный аспект включает подходы к организационной форме функциональных компонентов и определение их влияния на управление организацией. Организационный аспект исследования функциональных компонентов информационной области управления в контексте их информационных возможностей для целей управления организацией позволил выделить следующие подходы: бухгалтерская финансовая информационная система: управленческий подход, формальный подход, налоговый подход; бухгалтерская управленческая информационная система: классический подход, компиляционный подход; бухгалтерская налоговая информационная система: управленческий подход, формальный подход.

Основу ценности учетно-аналитической информации составляет ее поле зность для конкретного управленческого решения. Ценность учетно-аналитиче ской информации детерминируется ее качественными характеристиками: реле вантность, надежность, достоверность, сопоставимость, полнота, действенность, оптимальность, регулярность.

На основании вышеизложенного внесем авторское уточнение в понятие «ценность учетно-аналитической информации» в контексте исследуемых проблем: ценность учетно-аналитической информации для целей управления – определяющая категория качества информационной области управления организацией, включающая совокупность инвариантных качественных характеристик учетно-аналитической информации для целей управления, отвечающих требованиям качества управленческих решений.

Использование учетно-аналитической информации с учетом ее ценности для целей управления ограничено апперцепцией пользователей данной информацией [26, с.43].

Информационная область системы управления организацией может быть самой совершенной, но она будет совершенной только в том случае, если пользователи будут столь же совершенны.

Следовательно, можно утверждать, что эффективность информационной области управления организацией прямо пропорциональна не только ценности учетно-аналитической информации, но и уровню апперцепции ее пользователей.

Таким образом, чем выше ценность учетно-аналитической информации для целей управления, тем выше качество управленческого решения, что оценивает эффективность информационной области управления организацией. И чем больше разрыв между сложностью информационной области управления и уровнем апперцепции пользователей, тем ниже качество управленческих решений.

1.3. Характеристика управленческого учета на предприятии

Управленческий учет — это комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимом аналитическом разрезе, которая необходима для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах.

Понятие бухгалтерского управленческого учета трактуется исследователями по-разному. Основное противоречие в определениях состоит в том, какое содержание вкладывается в него.

Профессор В.Ф. Палий, определяя управленческий учет как систему внутреннего оперативного управления, отмечает: "Суть управленческого учета

заключается в представлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью..." [25, с. 16]. Автор рассматривает управленческий учет как систему, выполняющую функции планирования, организации, учета и контроля, компенсаций и поощрений, самооценки и оценки менеджеров и персонала, координации и обмена информацией. Учет и контроль, по определению профессора В.Ф. Палия, - одна из функций управленческого учета. Таким образом, бухгалтерский управленческий учет понимается довольно широко, включает функции управления и, по сути, представляет систему информационного обеспечения оперативного управления организацией.

Профессор В.Б. Ивашкевич считает, что управленческий учет – область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информацией для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. [14, с. 24]

Профессор Т.П. Карпова рассматривает управленческий учет так же широко: "Сущность управленческого учета - интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия" [16, с. 26]. Данное определение позволяет понимать управленческий учет, с одной стороны, как систему учета только затрат и доходов, а с другой - как систему нормирования, планирования, контроля, анализа, в которой создается любая информация, необходимая для принятия управленческих решений.

В экономической литературе сформировалось также мнение, что бухгалтерский управленческий учет можно рассматривать в широком и узком планах. Так, профессор М.З. Пизенгольц считает, что "...управленческий учет в широком плане представляет собой не только систему сбора, регистрации и

обобщения информации. Это скорее система управления предприятием, интегрирующая разные подсистемы и методы управления, направленные на достижение одной цели - совершенствования производства, снижения затрат, повышения доходов" [28, с. 3].

Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. дают следующее определение: "Управленческий учет - это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами" [36, с. 8]

В связи с этим представляется более обоснованным мнение ученых, считающих, что целью управленческого учета является "...обеспечить информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей" [19, с. 16]. Подобные взгляды на определение сущности бухгалтерского управленческого учета высказывают отечественные и зарубежные авторы - профессор М.А. Вахрушина, Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Колдуэлл, профессор М.З. Пизенгольц, характеризуя управленческий учет в узком плане, авторский коллектив под руководством профессора А.Д. Шеремета и др.

Все позиции в обобщенном виде представляются следующим образом:

1) управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, информация которой используется для управления и контроля за деятельностью последней (А. Шеремет, Н. Кондраков, М. Вахрушина, В. Ивашкевич, С. Николаева, С. Шапигузов и др.);

2) управленческий учет представляет собой интегрированную систему учета, нормирования, планирования, контроля и анализа с целью формирования информации для принятия управленческих решений (Т. Карпова, В. Палий и др.);

3) управленческий учет представляет собой производственный учет и калькулирование себестоимости продукции в системе бухгалтерского учета, информация которого используется для управления предприятием (П. Безруких, С. Стуков и др.).

Таким образом, мы видим, что различные авторы предлагают разные определения управленческого учета. Ряд ученых рассматривают управленческий учет составной частью бухгалтерского учета, другие рассматривают как отдельную науку.

Исторически сложилось так, что сначала выделяется какой-то вид деятельности, а далее в процессе его развития на основе уже сложившегося представления о нем данная область знаний получает свое четкое определение. Именно поэтому определение управленческого учета должно носить емкий, содержательный характер в плане соответствия всем признакам, особенностям, целям и задачам данного вида учета. В качестве такого определения предлагается следующее. Управленческий учет - это интегрированная система сбора, обработки и предоставления аналитической информации внутренним пользователям для оптимизации деятельности предприятия и координации его будущего развития [7, с. 11].

Строго говоря, бухгалтерский учет (и финансовый, и управленческий и вообще, любой) представляет собой информационную систему по сбору, анализу, хранению и предоставлению информации о субъекте учета заинтересованным пользователям этой информации для принятия ими правильных экономических решений на основе этой информации.

Управленческий учет осуществляется при необходимости, и информация подготавливается только в том случае, когда предполагают, что выгода от использования этой информации дирекцией (администрацией) больше, чем затраты на ее сбор (юридические требования). Управленческий учет носит более приближенный характер, чем финансовый, так как администрация требует быстрой подачи данных, потому что принятие решений не может откладываться до получения информации в полном объеме. Приблизительная информация, которая подлежит быстрой обработке, обычно является достаточной для принятия решения (степень точности информации).

Управленческий учет является отраслью бухгалтерского учета и предоставляет информацию внутренним пользователям, т.е. лицам, входящим в

состав организации. Данный вид учета имеет присущие ему отличительные признаки, методы, приемы, способы и принципы ведения и выступает как особая область экономических знаний.

В фокусе управленческого учета находятся небольшие участки или сферы деятельности организации, например, отдельные виды продукции и показатели, отделы и зоны сбыта (масштаб учета).

В управленческом учете используются нормативные документы, разрабатываемые применительно к бухгалтерскому учету. Все они не обязательны для исполнения в управленческом учете, но при отсутствии собственной нормативной базы могут быть использованы при построении управленческого учета.

В соответствии с нормативными документами, регламентирующими организацию и ведение бухгалтерского учета, служба управленческого учета предприятия разрабатывает положения по управленческому учету и рабочие документы, на основании которых будет организован управленческий учет на предприятии:

- Приказ по учетной политике;
- Формы первичных документов и учетных регистров;
- График документооборота и учетных работ;
- Рабочий планов счетов управленческого учета;
- Формы внутренней отчетности;
- Должностные инструкции.

Дирекция организации может выбрать для пользования те правила бухгалтерского учета, которые она считает наиболее полезными для принятия решений, нисколько не заботясь о том, соответствуют они общепринятым нормам или юридическим требованиям (принятые принципы учета).

В сферу интересов управленческого учета попадает информация, носящая характер прогноза, и информация о том, что уже имело место. Принимаемые решения обращены к будущему, и поэтому дирекция нуждается в детальной информации о предполагаемых затратах и доходах (временная соотнесенность

информации).

Информация управленческого учета запрашивается администрацией немедленно, как только в ней появляется необходимость. Поэтому отчеты, содержащие данные управленческого учета, могут составляться ежедневно, еженедельно или ежемесячно (частота подачи информации).

Управленческий учет использует данные производственного учета, в рамках которого получают учетные данные о затратах с целью определения себестоимости продукции (работ, услуг) и ожидаемой прибыли от ее реализации, но в зависимости от цели управления эти данные, группируются по разным основаниям, что придает им более широкое смысловое содержание. Это производится с целью прогнозирования будущих издержек и обеспечения этой информацией менеджеров всех уровней управления организацией для принятия правильных решений по обеспечению будущих результатов ее деятельности.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость. Поскольку каждая коммерческая организация самостоятельно выбирает направление развития, виды выпускаемой продукции, объемы производства, политику сбыта продукции, социальную и инвестиционную политику и т.п., то возникает потребность по всем этим параметрам накапливать информацию, получать необходимые учетные данные. Ведение управленческого учета является одним из основных условий, позволяющий руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важных целей управленческого учета. Целью управленческого учета является также создание и поддержка информационной системы в организации. Это вместе с тем является важнейшей предпосылкой функционирования управленческого учета. Другой предпосылкой является разработка необходимой системы показателей для управленческого учета и внутренних форм отчетности [9, с. 87].

Использование системы управленческого учета способствует совершенствовани всего процесса управления организации, создает реальные

возможности для его оптимизации. При внедрении системы управленческого учета необходимо решить следущие задачи (см. таблица 1):

Таблица 1

Задачи, которые необходимо решать при внедрении системы управленческого учета

№	Решаемые задачи
1	Подготовка и принятие управленческих решений
2	Определение целей, которые при этом должны решаться
3	Анализ тенденций
4	Установление уровня ответственности отдельных работников
5	Текущий и последующий контроль за исполнением решений
6	Учет полученных результатов
7	Совершенствование текущего и последующего контроля

Решение всех этих задач обеспечивает наиболее оптимальну систему принятия и реализации соответствущих управленческих решений.

Бухгалтерский управленческий учет в организации должен обеспечивать управленческий аппарат информацией, необходимой для планирования, управления и контроля над деятельность предприятия.

Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность предприятия в целом и его структурных подразделений.

Объекты бухгалтерского управленческого учета (см. таблица 2):

Таблица 2

Объекты бухгалтерского управленческого учета

№	Объекты бухгалтерского управленческого учета
1	Результаты хозяйственной деятельности организации и ее подразделений
2	Издержки в целом по предприятию и по структурным подразделениям
3	Финансовые результаты (затраты) центров ответственности
4	Внутреннее ценообразование;
5	Бюджетирование и внутренняя отчетность

Основной целью бухгалтерского управленческого учета является калькулирование себестоимости, выполнение альтернативных расчетов по решению одной задачи [18, с. 11].

В качестве элементов системы управленческого учета выделяют восемь сегментов, каждый из которых в силу значимости и возможности дифференциации может приобретать характеристики отдельной подсистемы:

1) учет (затрат, финансовых результатов, базы налогообложения и т. д.);

2) калькулирование;

3) информационное обеспечение анализа и принятия управленческих решений;

4) бюджетирование и контроль над отклонением показателей бюджетов;

5) сегменитрование и учет по центрам ответственности;

6) документирование информации управленческого учета (регистры учета, расчеты и др.);

7) показатели управленческого учета;

8) внутренняя управленческая отчетность.

Все представленные элементы управленческого учета ориентированы на конкретные общепринятые функции управления: учет, принятие решений, планирование и контроль, организацию и коммуникацию. Безусловно, внутри организации в системе управленческого учета могут выделяться элементы разной степени сложности, а также выстраиваться собственная иерархия элементов системы.

Следует особо отметить, что учет затрат и калькулирование как один из составных элементов управленческого учета являются той областью, которая соединяет информационные поля финансового и управленческого учета.

В бухгалтерском управленческом учете используются следущие методы (см. таблица 3):

Таблица 3

Методы, используемые в управленческом учете

№	Методы, используемые в управленческом учете
1	Рабочие приемы бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
2	Индексный метод (применяемый в статистике);
3	Приемы экономического анализа (нормативный, цепных подстановок и др.);
4	Математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т. д.).

Так же для отражения в системе управленческого учета объектов предприятия используют определенный метод, представляющий собой совокупность различных приемов и способов, посредством которых в системе управленческого учета отражаются объекты предприятия.

Метод управленческого учета состоит из следующих элементов: документации; инвентаризации; оценки; группировки и обобщения; контрольных счетов; нормирования, планирования, прогноза; контроля и анализа.

Документация – первичные документы и машинные носители информации, гарантирующие управленческому учету достаточно полное отражение производственной деятельности организации. Документация необходима для выполнения контрольной, информационной и аналитической функций управленческого учета.

Инвентаризация – способ определения фактического состояния объекта, выявления отклонений от учетных данных, неучтенных ценностей, потерь, недостач, хищений. Инвентаризация способствует сохранности материальных ценностей, контролирует их использование, устанавливает полноту и достоверность учетной информации.

Группировка и обобщение способ, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте по определенным признакам. Главными признаками группировки объектов управленческого учета можно считать: специфика производственной деятельности, технологическая и

организационная структура хозяйствующего субъекта, организация управления, целевые функции системы управления. Сгруппированная информация об объекте позволяет эффективно ее использовать для оценки результатов деятельности и сделать необходимые и разумные выводы для принятия оперативных и стратегических решений.

Контрольные счета – это итоговые счета, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода. Система контрольных счетов выступает связующим звеном финансового и управленческого учета и позволяет установить полноту и правильность учетных записей.

Планирование, нормирование и прогноз входят в систему управления организацией.

Планирование непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей организации и условий рынка. Оно связано с решением будущих проблем, использует методы выбора альтернативных решений, направления которых имеют как общий, так и частный характер. Планирование только тогда эффективно, когда оно базируется на статистических исследованиях и анализе результатов хозяйственной деятельности.

Нормирование - процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленный на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в выпуск продукции. Комплекс норм и нормативов составляет нормативное хозяйство организации, которое охватывает все сферы его деятельности. Нормативные технологические показатели увязывают технико-экономическое планирование с оперативно-производственным еще на стадии технической подготовки производства. Плановые и нормативные показатели определяют систему показателей учета производства, что в немалой степени способствует сопоставимости показателей нормирования, планирования, учета по нормам затрат и отклонениям от них. Технологические нормативы можно рассматривать как аналитическую базу производственного

учета, обеспечивающую его соответствующими данными о деятельности подразделений и уровне внутреннего хозяйствования. Таким образом, нормы выражают количественные цели, которые должны быть достигнуты предприятием при определенных условиях внутренней и внешней среды.

Анализ – в силу специфических особенностей этот элемент метода управленческого учета взаимодействует практически со всеми остальными его составляющими. В сферу изучения попадает как производственная деятельность всей организации, так и отдельных подразделений, выраженная экономическими показателями. Выбор показателей определяется целями и возможностями системы управления. В процессе анализа выявляются взаимозависимости и взаимосвязи между подразделениями по выполнению установленных плановых заданий, отклонения и причины, вызвавшие изменения в результатах и эффективности производства.

Контроль – завершающий процесс системы управления, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения. Основой системы контроля служит обратная связь, которая дает надежную, необходимую и целесообразную информацию для осуществления наблюдения и регулирования.

Лимитирование - первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат. Лимит – установление границ выдачи, исходя из нормы расходов ресурсов на единицу продукции, установленной технологической документацией, и планируемой производственной программы каждому производственному подразделению.

В заключение можно сказать, что все элементы метода действуют не изолированно друг от друга, а в системе организации внутренних хозяйственных связей, направленной на решение задач управления.

Управленческий учет сформировался на базе производственного учета.

Производственный учет призван следить за издержками, их отклонениями и выявлять резервы.

Основным направлением производственного учета является учет издержек по: видам деятельности, работ и услуг; местам их возникновения и центрам ответственности; носителям затрат.

Бухгалтерский управленческий учет включает в себя производственный учет, часть финансового учета (по составлени отчетов о затратах на производство продукции), часть налогового учета (по составлени формы № 2 «Отчет о финансовых результатах») [11, с. 131].

Таким образом, можно сформулировать основные цели управленческого учета (см. таблица 4):

Таблица 4

Основные цели управленческого учета

№	Цели управленческого учета
1	Контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и центров ответственности
2	Оказание информационной помощи финансовым менеджерам в принятии оперативных управленческих решений
3	Обеспечение базы для ценообразования
4	Бюджетирование
5	Планирование, контроль и анализ затрат
6	Нормирование затрат
7	Создание интегрированной системы учета затрат и доходов

Сделаем вывод, что в определении присутствуют основополагающие признаки управленческого учета (аналитичность информации и использование данных лицами, входящими в состав организации), главная цель (оптимизация деятельности предприятия) и основная задача (предоставление необходимой информации). Неопределенность в понятии и определении управленческого учета, несмотря на ясность его целей и задач, возможно, связана с тем, что это сравнительно новое явление, исследователи которого еще не пришли к единому мнению по поводу места управленческого учета в общей системе бухгалтерского учета.

В условиях рыночной экономики сильно усложнился ход правленья

предприятием, которому отдана полная хозяйственная и финансовая самостоятельность. Хозяйственная независимость заключается в выборе организационной формы предприятия, рода деятельности, партнеров по бизнесу, в определении рынков сбыта продукции (услуг) и т.д. Финансовая автономность действия состоит в его полном самофинансировании, выработке финансовой общие направления действий, политики ценообразования и др. Значит, усложняются и задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет административной системы теперь не смог бы удовлетворить запросы современного «рыночного» предприятия. В этих ограничениях неизбежным есть появление управленческого учета как свободной области бухгалтерской работы. Весь бухгалтерский учет начинает распадаться на финансовый и управленческий. На выходе бухгалтерской инфосистемы формируются отчеты для [35, с. 87]:

1) внешних пользователей бухгалтерской информации;

2) целей периодического планирования и контроля;

3) принятия решений в нестандартных ситуациях и выбора политики организации.

Прерогативой финансового учета является формирование отчетов первой группы (внешних отчетов). При этом внешними пользователями бухгалтерской информации могут быть владельцы акций и кредиторы (настоящие и потенциальные), поставщики, покупатели, представители налоговых служб и внебюджетных фондов, служащие предприятия [13, с. 54].

Задачей бухгалтерского управленческого учета является формирование отчетов второй и третьей групп, информация которых посвящена собственникам предприятия (организации), где проходит учет, и его управляющих (менеджеров), т.е. для внутренних пользователей бухгалтерской информации. Эти отчеты должны предоставить информацию не только об общем финансовом отношении предприятия, но и о положении дел непосредственно в области действия.

Управленческая отчетность — внутренняя отчетность, т. е. отчетность

об условиях и итогах работы структурных подразделений предприятия, отдельных направлениях его деятельности, а также итогах работы по регионам. Управленческая отчетность пользуется точнейшими отличительными характеристиками (см. таблица 5): [26, с. 49].

Таблица 5

Характеристика управленческой отчетности

№	Характеристика управленческой отчетности
1	Управленческая отчетность подробна, например, содержит информацию по отдельным видам продукции, фабрикам, центрам учета и так далее, которая обычно не разглашается сторонним организациям;
2	Более масштабна, включает, например, как будущие, так и прошлые расходы, доходы и прибыль. Управленческая отчетность также характеризует потенциальный эффект от еще не принятых решений, таких как возможности инвестиций, внедрение новой продукции или увеличение продаж. Это ведет к дополнительной классификации расходов по их отношению к изменению объемов: постоянные в сравнении с пропорциональными расходами
3	Структура и содержание управленческой отчетности в большей степени зависят от специальных требований к управленческим решениям и коммуникациям в конкретной компании, нежели от инструкций по финансовой отчетности

Цель управленческой отчетности - удовлетворять информационные потребности внутрикорпоративного управления, предоставляя стоимостные и натуральные показатели, которые позволяют оценивать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений компании (некоторые сферы ее деятельности), а также конкретных менеджеров.

Содержание отчетов может варьироваться в зависимости от их назначения и должности администратора, для которого они предназначены, например: анализ стоимости продукта - для определения стоимости продукта; оценка - для планирования будущих операций; ведение оперативных отчетов центра ответственности (производственного объекта) - оценка результатов его работы; отчеты о понесенных расходах - за принятие краткосрочных решений; анализ инвестиционных оценок - для долгосрочного планирования и т. д. Менеджеры требуют информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. Возможно, это

связано с такой информацией, как например, цены продаж, издержки производства, конкурентоспособность, рентабельность товаров, производимых предприятием.

Стоит отметить, что часто владелец бизнеса не удовлетворен структурой и качеством управленческой отчетности, которую он получил.

В некоторых случаях отчетность подготовлена с большой задержкой, в этом случае ее надежность вызывает сомнения, форматы управленческой отчетности многократно переделываются. Широко распространена ситуация, когда компания не имеет универсального набора форм управленческой отчетности.

Самыми распространенными претензиями со стороны собственника в таком случае бывает следующее: [35, с. 71].

1. Отчетность предоставляется не оперативно: с момента вопроса до получения ответа может пройти несколько часов, а в особо тяжелых случаях - дней. Когда данные, наконец, готовы, они могут потерять актуальность. Принять грамотное управленческое решение на их основе будет проблематично, придется подключать интуицию. О высокой управляемости бизнесом говорить в этом случае не приходиться.

2. Вызывает сомнение достоверность отчетности. Зачастую собственник, получив информацию и начиная задавать вопросы, не может получить от финансистов быстрого, грамотного ответа, либо, получив расшифровки, находит в них неточности, а найдя что-то одно, начинает сомневаться во всех цифрах. Либо собственнику не ясен сам процесс формирования отчетности и от этого появляется недоверие к финансистам.

Состав управленческой отчетности должен быть достаточным, но не чрезмерным. Качество управленческих решений зависит не от количества подготовленных отчетов, а от того, насколько быстро они готовятся, насколько информация в них достоверна, насколько она читаема и понятна.

Таким образом, основными критериями, которыми должна обладать управленческая отчетность, являются: скорость формирования

(своевременность), достоверность данных, простота восприятия конечным пользователем, не перегруженность отчетности лишними формами [13, с. 77].

В состав управленческой отчетности входят операционные (или вспомогательные) и итоговые финансовые бюджеты.

И операционные, и финансовые бюджеты должны формироваться как по плану, так и по факту. По своей сути, операционные бюджеты – это расшифровки цифр финансовых бюджетов. Если их состав достаточен, никаких дополнительных расшифровок к управленческой отчетности не требуется.

Управленческая отчетность составляется следующим образом (см. таблица 6).

Вот, собственно, и весь алгоритм для решения самых распространенных проблем, связанных с составлением управленческой отчетности.

Необходимо также прописывать сроки подготовки и согласования плановых бюджетов отдельно от сроков подготовки и согласования фактических бюджетов. Потому что процесс планирования (бюджетный период) в отличие от подготовки фактических бюджетов, во-первых, больше растянут во времени, а, во-вторых, сам механизм формирования планов отличается от механизма сбора фактических данных.

Таблица 6

Алгоритм составления управленческой отчетности

Этапы составления отчетности	Описание этапов составления управленческой отчетности
Шаг 1: Определить полный перечень операционных бюджетов**.**	Состав операционных бюджетов для производственного предприятия будет несколько сложнее и шире, принцип, думаю, понятен. Перечень финансовых бюджетов для любого бизнеса всегда будет таким**:** бюджет доходов и расходов (БДР); бюджет движения денежных средств (БДДС); управленческий баланс; изменения капитала (как дополнительная форма).
Шаг 2: По каждому операционному бюджету прописать и утвердить периодичность составления	Прописать и утвердить ответственных. Все это верно как для подготовки плановых, так и для составления фактических бюджетов.
Шаг 3: По каждому финансовому бюджету прописать и утвердить периодичность составления	Сроки подготовки и согласования. Прописать и утвердить ответственных. Все это тоже верно как для подготовки плановых, так и для составления фактических бюджетов.
Шаг 4: разработать	Здесь рекомендация простая: надо стремиться к тому, чтобы форматы операционных

унифицированные форматы операционных и финансовых бюджетов	и финансовых бюджетов были унифицированными для всех подразделений компании. Это особенно важно выполнять и контролировать для компаний холдингового типа, у которых несколько направлений бизнеса, а также для компаний с развитой филиальной сетью. Если это требование не выполнить, то консолидация данных будет отнимать колоссальное время и приведет к росту количества ошибок

При установлении сроков подготовки и сдачи операционных бюджетов (как плановых, так и фактических) нужно идти «с конца», т.е. сначала определить дату, к которой нужно получить итоговые финансовые бюджеты. И дальше, отталкиваясь от этой даты, «раскручивать» цепочку бюджетов назад. Таким образом, для планирования будет рассчитана дата начала бюджетного периода. С фактическими бюджетами ситуация иная: необходимо отталкиваться от дат готовности операционных бюджетов, т.к. они зависят от сроков, к которым удается собрать первичные документы, и от них выходить на дату сдачи фактических финансовых бюджетов.

2.СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1. Взаимосвязь управленческого и финансового учета

Финансовый учет включает, в частности, сравнение текущих расходов с текущими доходами для определения прибыли, признанной за период, и порядка оценки запасов (материалов, незавершенного производства, готовой продукции и товаров) в балансе в конце период. При оценке стоимости производства на предприятии, которое производит товары большого ассортимента или имеет большой список работ, необходимо учитывать стоимость каждой выполненной работы. Общая сумма, которая формируется за счет произведенной работы, работает на стадии производства и стоимости неиспользованного сырья, представляет собой стоимость запасов для включения в баланс. И себестоимость проданных товаров, работ и продуктов за период вычитается из полученного дохода (продаж, выручки) от продажи этих товаров для определения прибыли. Поэтому стоимость рассчитывается для каждого вида работ или произведенного продукта, т. е. при подготовке необходимой информации для подготовки финансовой отчетности. Для подготовки и выдачи такой информации была создана система учета производства (учет издержек производства).

В 1950-е годы внутренние, а не внешние пользователи стали более заинтересованными в данных учета производства. Это обстоятельство предопределило тот факт, что накопление данных о производственных издержках для руководства компании стало осуществляться на иной основе, чем в системе финансового учета. Результатом этого стало появление системы управленческого учета [35, с. 39].

Основными требованиями системы управленческого учета являются предоставление финансовой информации руководителям, что позволяет им принимать более обоснованные решения. Включает как стандартные, так и

нестандартные отчеты. Стандартная информация запрашивается в связи с прибыльностью различных бизнес-сегментов (продукты, услуги, потребители и каналы распространения), чтобы гарантировать, что организация занимается только прибыльными видами деятельности.

Такая же информация запрашивается для внедрения распределения ресурсов и принятия решений в отношении ассортимента продукции и того, какие типы продуктов организация не будет производить. В некоторых ситуациях информация о расходах, взятых из системы калькуляции, также играет важную роль в установлении отпускных цен, особенно на тех рынках, где предлагаются продукты и услуги. Кроме того, для принятия стратегических решений необходима нестандартная информация. Такие решения принимаются в разные периоды и включают отдельные решения, касающиеся разработки и внедрения новых продуктов и услуг, инвестиций в новые производственные мощности и оборудование, а также переговоров по долгосрочным контрактам с клиентами и поставщиками.

Для принятия решений, связанных с определением того, какие виды деятельности являются прибыльными, а какие убыточными, также требуется точная информация о расходах. Если система калькуляции не обеспечивает достаточную точность оценок потребления ресурсов по отдельным видам продуктов в финансовых отчетах, то показатели будут искажены, а менеджеры могут отказаться от прибыльной продукции или, напротив, будут продолжать производить убыточные.

В тех случаях, когда информация о стоимости используется для определения цены продажи, недооценка затрат на продукты может привести к занятию нерентабельных видов деятельности и отказаться от прибыльных видов бизнеса, переоценка приводит к продуктам с завышенными ценами продаж.

Система управленческого учета должна также предоставлять необходимую информацию для планирования, мониторинга и измерения показателей функционирования организации.

Планирование предполагает преобразование целей и задач в определенные виды деятельности и ресурсы, необходимые для достижения этих целей и задач. Компании разрабатывают долгосрочные и краткосрочные планы, а функции управленческого учета играют очень важную роль в этом процессе. Краткосрочные планы в форме процесса оценки подготовлены более подробно, чем долгосрочные планы, и являются одним из основных механизмов, с помощью которых руководители контролируют и оценивают показатели оперативного использования.

Контроль - это процесс, который должен гарантировать, что фактические результаты совпадают с запланированными, при прочих равных условиях. Процесс мониторинга включает установление целевых показателей или стандартов (часто рассчитываемых в процессе составления оценки), с которыми сравниваются фактические результаты. Затем индикаторы производительности периодически измеряются и сравниваются с целевым показателем. Бухгалтерские аналитики должны предоставлять менеджерам информацию в виде обратной связи в форме периодических отчетов, которые позволяют менеджерам определять, осуществляются ли транзакции в соответствии с планом, и определять те виды деятельности, в которых необходима корректировка. В частности, одна из функций управленческого учета - это предоставление экономической обратной связи руководителям, что помогает контролировать затраты и повышать эффективность и производительность выполняемых операций.

Периодические отчеты об эффективности организации, которые сравнивают фактические и целевые результаты, в первую очередь предоставляют пользователям финансовые показатели (такие как затраты, доходы и прибыль), что позволяет им делать выводы о качестве управления бизнесом. Эти отчеты обычно используются для оценки управленческой деятельности и, следовательно, поощряют инициативу менеджеров, пытающихся достичь в своей управленческой работе как можно большего. В частности, за вклад в достижение организационных целей руководители

получают соответствующую награду (или наказание), связанную с их успехом (или неудачей) в достижении установленных результатов. Размер этих вознаграждений и поведение менеджеров может сильно зависеть от того, как оценивается деятельность менеджеров.

Несмотря на различия, управленческий и финансовый учет взаимосвязаны подсистемы бухгалтерского учета организации. Общими для них являются:

- общие объекты учета;

- единый подход к выбору целей и задач учета;

- общепринятые принципы бухгалтерского учета;

- однократная первичная информация для отчетности;

- учетная информационная база используется для принятия управленческих решений;

- использование общих методов (документация, инвентарь, оценка и калькуляция затрат, группировка объектов учета, единиц отчетности, организация внутренней и внешней отчетности).

Исходя из этого, некоторые экономические операции в финансовом и управленческом учете отражаются совершенно одинаково, другие - требуют иного отражения. В то же время альтернативный подход позволяет получить данные для управленческого учета на основе показателей финансового учета с добавлением или удалением соответствующих бухгалтерских учетных записей для тех позиций, на которых эти принципы отличаются. Операции по добавлению или удалению коррекционных записей могут быть выполнены управленческим бухгалтером в конце отчетного периода.

Финансовая отчетность является основным звеном в информационной системе организации, но она не всегда предоставляет управленческой команде оперативную информацию, поэтому финансовый учет должен быть связан с управленческим учетом. Эта взаимосвязь между финансовой отчетностью и управлением представляет собой единый учет.

Управленческий учет пересекается с финансовым с точки зрения учета

затрат, разница заключается только в методах учета затрат: в первом случае это аналитический счет, во втором - на синтетическом.

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление. Однако информация финансового и управленческого учета может использоваться в налоговых расчетах (см. рис. 3).

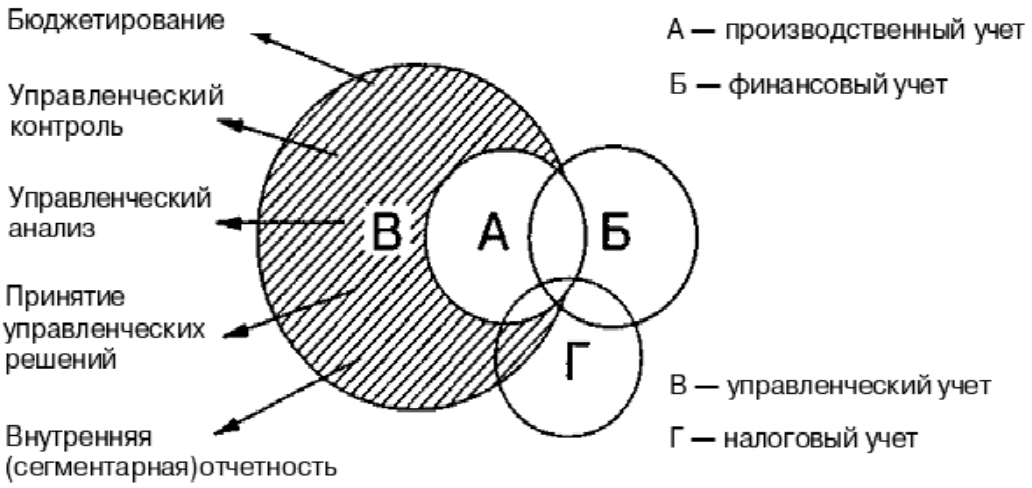

Рис. 3. Взаимосвязь видов учёта

Большинство элементов финансовой отчетности можно найти в управленческом учете:

- одни и те же системы учета учитываются в обеих системах учета: хозяйственные операции. Например, данные, элементарно отраженные в системе финансового учета по видам затрат (сырье и материалы, заработная плата, амортизационные отчисления), одновременно используются в управленческом учете;

- на основе производственной или полной стоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, бухгалтерский баланс составлен из активов, произведенных на предприятии в системе финансового учета;

- методы финансового учета также применяются в управленческом учете;

- оперативная информация используется не только для управленческого

учета, но и для подготовки финансовых документов. Поэтому, чтобы избежать дублирования, сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета.

Однако наиболее важной особенностью, объединяющей два типа учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Таким образом, данные финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, возможность инвестирования, а управленческие учетные данные используются менеджерами для решения широкого спектра проблем управления [15, с. 76].

Степень взаимосвязи между системами финансового и управленческого учета во многом зависит от особенностей структуры текущего Плана счетов.

Следует особо отметить, что финансовый и управленческий учет являются взаимозависимыми и взаимозависимыми компонентами единого бухгалтерского учета. Однако финансовый учет основан главным образом на собственном методе, а управленческий учет тесно связан с другими дисциплинами - микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и т. д.

2.2. Отличительные признаки управленческого и финансового учета

Между управленческим и финансовым учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия. Одним из разделов этой системы является производственный учет, в котором накапливаются данные по затратам на производство, необходимые как в финансовом, так и в управленческом учете. Например, данные производственного учета обычно используются, чтобы помочь специалистам в установлении цен на производимую продукцию, и это - применение информации в управленческом учете. Те же данные производственного учета используются для оценки запасов при составлении баланса фирмы, а это - уже применение их для целей финансового учета.

Чтобы лучше и нагляднее представить сущность управленческого учета, выявим различия и сходства между финансовым учетом и управленческим учетом [7, с. 87].

Ниже представлены основные отличия между системами финансового и управленческого учета. [35, с. 90].

1.Предъявляемые юридические требования. Закон устанавливает периодичность представления финансовых отчетов, независимо от того, считает ли администрация эту информацию значимой и существенной. Управленческий учет осуществляется при необходимости и информация готовится только тогда, когда предполагается, что выгоды от ее использования больше, чем затраты на ее сбор.

2.Масштабы учета. В финансовых отчетах представляется материал о предприятии в целом, в то время как управленческий учет может охватывать только отдельные участки или сферы деятельности предприятия.

3.Принятые принципы учета. Финансовые отчеты составляются на основе общепринятых принципов учета (ГААП, МСФО, НСБУ) и по стандартным формам отчетов (баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о денежных потоках и др.). В управленческом учете администрация может использовать те принципы бухгалтерского учета, которые она считает полезными при подготовке информации для принятия решений, не заботясь о том, насколько формы отчетов соответствуют общепринятым формам.

4.Временные рамки информации. Финансовые отчеты отражают информацию об уже свершившихся в прошлом фактах, тогда как управленческий учет нацелен в основном на будущее и использует информацию, как прогнозного характера, так и информацию о прошлых событиях.

5.Частота подачи информации. Финансовые отчеты публикуются строго периодически, в то время как информация из управленческого учета может запрашиваться администрацией немедленно, как только появляется необходимость.

Между управленческим и финансовым учетом существуют различия, обусловленные соответствующими показателями учета, основные из них представлены в таблице 7. [15, с. 85].

Таблица 7

Основные различия между данными управленческого и финансового учета

Основные показатели учета	Виды учета	
	Управленческий учет	Финансовый учет
1. Цель учета	Подготовка информации для менеджеров организации для принятия ими объективных управленческих решений	Подготовка информации для сопоставления затрат с доходами для определения прибыли организации
2. Соблюдение юридических требований	Информация подготавливается, если выгода от ее использования больше, чем затраты на ее сбор	Законом предусмотрено, например, что руководство открытых акционерных обществ обязано предоставлять финансовые отчеты независимо от их желания
3. Степень точности информации	Информация подготавливается в сжатые сроки, носит приближенный характер	Данные отчетности должны быть более точными, иначе это может вызвать недоверие внешних пользователей к публикуемым отчетам организаций
4. Масштаб учета	Информация подготавливается по каждой структурной единице организации	Информация характеризует деятельность организации в целом
5. Принципы учета	Информация подготавливается в форме, наиболее приемлемой и удобной для руководства организации, по правилам, удобным для него	Информация должна соответствовать нормам и требованиям законодательства и установившейся практике учета
6. Привязка ко времени предоставления информации	Информация носит характер прогноза, характеризует деятельность организации на перспективу с учетом состояния за прошедшее время	Информация характеризует уже свершившиеся операции и хозяйственные факты, показывает, как это было
7. Частота подачи информации	Информация подготавливается по мере необходимости, может составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно	Информация готовится раз в год (полугодие, квартал)
8. Используемые измерители	Информация может быть представлена как в денежных, так и неденежных измерителях	Информация представляется в денежных единицах в российской валюте — рублях
15. Связь с другими дисциплинами	Использует методы микроэкономики, финансов, экономического анализа, математической статистики, оптимизации и т.д.	Использует только собственные методы

В целях лучшего представления сущности управленческого учета, мы покажем различия и общие черты между финансовым учетом и управленческим учетом [7, с. 87].

С этой целью мы охарактеризуем 12 различий между ними под системами учета и их общих черт:

1) Обязательность ведения учета. Ведение обязательной финансовой отчетности. В финансовой отчетности обязательным является соблюдение применимых законов, правил, общепринятых принципов бухгалтерского учета. Требуются некоторые усилия для сбора данных в требуемой форме и с требуемой степенью точности, поскольку это требуется по закону и стандартам. Отчет управленческого учета не содержит обязательных нормативных положений и ограничений, предоставляется свобода выбора

2) Цель ведения учета. Целью финансового учета является создание финансовых документов для пользователей организации. Когда документы составлены, цель считается достигнутой. Управленческий учет - это всего лишь средство планирования, фактически, он служит основой управления и контроля в этой организации.

3) Пользователи информации. Информация финансового учета используется внешними пользователями (инвесторами, покупателями, поставщиками, кредиторами и т. д.). Потребителями управленческой бухгалтерской информации являются разные уровни управления (только для внутренних пользователей). Лица, которые используют данные управленческого учета (руководители организации и сотрудники, которые помогают им в наборе и анализе информации), обычно известны по имени. Их конкретные запросы, по которым должна управляться система управленческого учета, известны.

4) Учет счетов. Финансовый учет основан на системе двойного ввода, управленческий учет ею не ограничивается.

5) Основные правила. Финансовый учет должен вестись в соответствии с правилами бухгалтерского учета. Внешние пользователи должны быть уверены, что учетные документы составлены в соответствии с общепринятыми принципами (правилами), и публичное объявление подтверждается аудиторами. В противном случае нет уверенности в правильном понимании финансовой отчетности. Административный персонал организации может соблюдать любые внутренние правила бухгалтерского учета в зависимости от

полезности этих правил. Основной аргумент в причинах правил ведения бухгалтерского учета - есть ли какая-либо польза от этого.

6) Привязки ко времени. Финансовая отчетность отражает финансовую историю организации, поскольку учетные записи выполняются после операции. Хотя данные взяты из финансовых отчетов и взяты за основу для планирования, они по сути являются «исторической сводкой». Сама природа финансовой отчетности рассматривается в прошлом, имеет характер государственной регистрации собственности. Структура управленческой информации бухгалтерского учета наравне с информацией «исторического характера» включает оценки и планы на будущее. Финансовый счет показывает «как это было» и управленческий счет «как это должно быть».

7) Используемые измерители. Финансовые документы, являющиеся конечным результатом финансового учета, в основном содержат информацию о стоимости. В управленческом учете появляется информация о бухгалтерском учете как по стоимости, так и по виду: размер материала и его стоимость, количество проданных товаров и сумма выручки от продаж и т. д.

8) Степень точности информации. Финансовая отчетность обязательно требует точности - информация проверяется посредством контроля аудита. В управленческом учете часто используются приблизительные оценки, возможно, даже более точные данные. Данные финансовой отчетности также не могут быть абсолютно точными. Но приблизительные оценки в управленческом учете используются чаще, чем в финансовой отчетности.

9) Периодичность публикации аналитических отчетов. Полный финансовый отчет организации за год, менее подробный - ежеквартально. Подробные отчеты по управленческому учету крупных организаций составляются ежемесячно; отчеты о конкретных мероприятиях могут составляться периодичностью в месяц, отчеты о конкретных мероприятиях могут собираться еженедельно, ежедневно, в некоторых случаях - немедленно.

10) Сроки представления отчетов. Что касается аудита внешних аудиторов, требуется время, чтобы добавить определенный период

распределения финансовых отчетов пользователям в течение нескольких недель после окончания отчетного периода. Отчеты бухгалтеров по управленческому учету могут содержать информацию, требующую немедленных действий. Эти отчеты обычно составляются и представляются в течение нескольких дней в конце отчетного месяца (или на следующее утро - оперативные отчеты).

11) Основные объекты анализа. В финансовой отчетности анализируется предприятие в целом. В управленческом учете больше внимания уделяется изучению структурных подразделений предприятия.

12) Ответственность за правильность ведения бухгалтерского учета. Налоговая инспекция может налагать штрафы за неправильное отражение информации в финансовой отчетности. Хотя это происходит нечасто, кредиторы или акционеры организации могут обратиться в суд, обвинив его в необоснованном искажении информации в годовом бухгалтерском балансе или отчете о финансовых результатах. Отчеты по управленческому учету, как отмечалось ранее, необязательно должны быть составлены в соответствии с установленными нормами и не предназначены для широкой общественности. Руководитель может нести ответственность за свои решения, если они признаны неверными. Основой для этого и последующих действий может быть учет управления данными. Но причиной привлечения к ответственности могут стать только решения или действия, а не данные управленческого учета.

Хотя и существуют различия, большую часть элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

1) Факторы, определяющие важность общепринятых принципов финансовой отчетности, также применяются в управленческом учете. Например, руководство организации, аппарат управления не может в своей деятельности основываться исключительно на непроверяемых, субъективных мнениях и оценках.

2) Оперативная информация используется как для подготовки финансовых документов, так и для управленческого учета. Поэтому сбор

первичной информации должен проводиться в соответствии с едиными правилами. Другой порядок приведет к необходимости дублирования сбора первичной информации.

3) Данные финансового и управленческого учета используются для принятия решений. Таким образом, данные финансового учета помогают инвесторам оценивать перспективы организации, т. е. принимать решения об осуществлении инвестиций в эту организацию. Данные управленческого учета используются руководителями для решения широкого круга задач управления, например, при определении цен, необходимости приобретения любых компонентов на стороне или их изготовления внутри организации.

4) Цель учета. Финансовый учет является официальным счетом, его управление является обязательным для всех предприятий и организаций без исключения. Документы финансовой отчетности представляются в органы налоговой инспекции, подлежат аудиту, могут и должны быть опубликованы. Управленческий учет - это учет, необходимый для управления, специалистам предприятия для принятия управленческих решений, оперативного реагирования на изменяющиеся условия производства, его материалы могут составлять коммерческую тайну.

5) Источники информации. Для финансового учета - это практически только данные учетной системы организации, которая накапливает финансовую информацию, а также элементы системы налогообложения. Для управленческого учета источником информации, помимо данных системы учета предприятия, представляется также информация о нормах потребления материальных ресурсов, технологических отходах, исследованиях рынка, отчетах о научных исследованиях, возможности использования их результатов в существующих условиях, размера штрафов за невыполнение сторонами частичных экономических контрактов и многих других.

6) Пользователи результатов бухгалтерского учета. Финансовый учет иногда называют внешним бухгалтерским учетом, его результаты обычно публикуются, а в отчетах содержится не только финансовая информация, но и

рекламные материалы, которые демонстрируют успех фирм в их деятельности, новых производимых продуктах. Эта информация необходима акционерам компаний, держателям облигаций и другим ценным бумагам, потенциальным инвесторам.

7) Формы отчетности. Финансовая информация представляется в налоговые органы по формам, рекомендованным Министерством финансов Российской Федерации, Министерством по налогам и сборам и другими центральными ведомствами, одинаковыми для всех предприятий, независимо от их организационно-правовой формы.

8) Результаты управленческого учета могут быть представлены в произвольной форме, не существует обязательных форм и форм. Кроме того, чтобы вести или не вести управленческий учет, руководство самой организации решает.

9) Измерители бухгалтерской информации. Для обобщения экономических процессов в финансовой отчетности используются денежные счетчики, они универсальны, выражены в рублях (в национальной валюте). Специалисты по управленческому учету в своей работе используют все типы счетчиков: натуральные, трудовые, денежные.

10) Частота представления отчетов. Для финансовой отчетности устанавливаются строго установленные сроки, которые представляются в конце каждого квартала и за год. Материалы отчетов, подготовленных для менеджеров, не ограничиваются строгими временными рамками, но очевидно, что их следует делать чаще. Крайний срок подачи таких отчетов устанавливается непосредственно руководством предприятия, обычно неделя, десять лет, месяц.

11) Масштабы учета. Финансовая отчетность рассматривает организацию в целом как объект учета, данные синтетических счетов представлены в балансе; обобщенная информация. В то же время суммы не указаны для видов основных средств, производственных запасов и отдельных производственных единиц.

12) Методика расчетов. Материалы финансовой отчетности основаны главным образом на исходных данных бухгалтерского учета. В управленческом учете основное внимание уделяется подразделениям организации, основанным на сочетании входных данных, анализе материалов за прошлый период и прогнозах на будущее.

13) Принципы бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет (финансовый учет) основывается на общепринятых принципах, таких как принцип двойной принципе входа разделения предприятия, сопоставимости данных и т.д. Эти принципы заключаются в самих бухгалтеров и регулирующих органов

14) Управленческие общепринятые принципы бухгалтерского учета не имеют значения – главным здесь является удобство использования.

15) Применение на практике. Бухгалтерской (финансовой) бухгалтерского учета хозяйственных операций на основании документов, подтверждающих их совершения, то есть этот тип учета фиксирует те факты хозяйственной деятельности, которые уже произошли, речь уже идет о фактах экономической жизни организации.

Объектами управленческого учета служат так называемые центры ответственности, центры затрат на услуги и продукты. Ими могут быть компания в целом, отдельные магазины, и т.д.

Несмотря на различия, управленческого и финансового учета - взаимно связанные подсистемы бухгалтерского учета организации. Распространенными из них являются:

- единые объекты учета;

- единый подход к выбору целей и задач учета;

- общепринятые принципы бухгалтерского учета;

- однократное ведение первичной информации для составления отчетности;

-информационная база учета используется для принятия управленческих решений;

- использование общих методов (документация, инвентаризация, оценка и

расчет, объект объединения бухгалтерского учета, отчетных единиц, внутренней и внешней отчетности организации).

Напротив, целью управленческого учета является разработка рекомендаций для будущего на основе происходящих анализа явлений. Вот почему управленческий учет будущего иногда называют бухгалтерским учетом. Исходя из этого, некоторые экономические операции в финансовом и управленческом учете отражаются совершенно одинаково, другие - требуют иного отражения. В то же время альтернативный подход позволяет получить данные для управленческого учета на основе показателей финансового учета с добавлением или удалением соответствующих бухгалтерских учетных записей для тех позиций, на которых эти принципы отличаются. Операции по добавлению или удалению коррекционных записей могут быть выполнены административным бухгалтером в конце отчетного периода.

Финансовая отчетность является основным звеном в информационной системе организации, но она не всегда предоставляет управленческой команде оперативную информацию, поэтому финансовый учет должен быть связан с управленческим учетом. Эта взаимосвязь между финансовой отчетностью и управлением представляет собой единый учет.

Управленческий учет пересекается с финансовым с точки зрения учета затрат, разница заключается только в методах учета затрат: в первом случае это аналитический счет, во втором - синтетический.

На сегодняшний день общепризнано, что налоговый учет распределяется в независимом направлении. Однако финансовая и управленческая учетная информация может использоваться в расчетах по налогам [18, с. 87].

Степень взаимосвязи между системами финансового и управленческого учета во многом зависит от особенностей структуры текущего Плана счетов.

Итак, финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Однако финансовый учет основан главным образом на собственном методе, а управленческий учет тесно связан с иными дисциплинами —

микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и др.

2.3. Использование финансового учета для управленческих целей

Для инвесторов и аналитиков отчет о финансовых результатах во многом является документом, более важным, чем баланс, поскольку он содержит информацию о тенденциях развития предприятия, его финансовых и производственных возможностях.

Важно отметить, что экономический анализ имеет неразрывную связь с бухгалтерским учетом, демонстрируя двойственный характер. С одной стороны, бухгалтерская информация является основным источником информации для экономического анализа (более 70%). Не зная методов учета и отчетности, очень сложно выбрать необходимые материалы для анализа и проверить их хорошее качество. С другой стороны, чтобы обеспечить более качественный анализ информации, сделать ее более аналитической, правдивой, точной, доступной и понятной, бухгалтерская отчетность постоянно совершенствуется. В этом направлении важную роль отводится управленческому учету. [32, с. 77].

Проблемы анализа формирования финансовых результатов обусловлены состоянием бухгалтерского учета и отчетности. В настоящее время многие предприятия ведут бухгалтерский учет, формируя счета, которые не подходят для экономического анализа, поскольку в основном это налоговая отчетность. Чтобы обеспечить более глубокое исследование, выявить влияние факторов на прибыль и прибыльность, сформулировать всесторонне обоснованные выводы, разработать стратегию повышения прибыльности фирмы, необходимо улучшить бухгалтерскую отчетность и внедрить управленческий учет в организации.

С принятием Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (1997 г.), Закона о бухгалтерском учете и последующих нормативных

рамках бухгалтерского учета (1996-2010 гг.), баланс все больше приближается к методологии, основанной на принципах статики. Таким образом, в балансе учитываются только активы, которые приносят экономические выгоды. Этот факт является признаком статики: динамический баланс учитывает все доступные и приобретенные активы как компоненты капитала, независимо от того, находятся они непосредственно в производственном цикле или не приносят доход. Российская нормативная база учета включает в себя широкое использование профессионального суждения, применяет понятие «справедливая стоимость», без прямого указания на него, позволяет принимать во время реализации только факт операции и т. д. [31, с. 87].

Несмотря на то, что на уровне закона понятие «чистая прибыль» не раскрывается, из логики и целей построения современного баланса, именно прирост капитала или чистые активы понимается как чистая прибыль для целей распределения между владельцами. Такое понимание чистых финансовых результатов согласуется с современными концепциями поддержания капитала.

В отечественном бухгалтерском учете условие поддержания капитала при признании финансовых результатов явно не представлено. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России не содержит положений, связанных с необходимостью поддержания капитала. Однако ряд нормативных актов общего юридического характера (Гражданский кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах») содержит перечень ограничений, которые могут быть коллективно признаны внедрением механизма поддержания капитала.

Отсутствие должного внимания, а иногда и игнорирование общепринятых положений, касающихся поддержания капитала, во многом было причиной того, что в ходе рыночных реформ было широко распространено «отмывание» оборотного капитала и значительные деформации в оценке основного капитала, что привело к потере производственного потенциала российских организаций.

В то же время механизм внутренней концепции поддержания капитала

основывается на концепции чистых активов, а интерпретация финансовых результатов как увеличение чистых активов целесообразно использовать для целей анализа.

Экономическое определение финансового результата (прибыли или убытка) заключается в том, что оно является результатом использования всего авансированного капитала в течение определенного периода времени.

Прибыль получается в виде прибавочного продукта, полученного в результате такого использования, а убыток - это оценка материализованных рисков при осуществлении предпринимательской деятельности.

Вся система экономических рычагов прямо или косвенно влияет на производство через прибыль.

Полученная прибыль предоставляет возможности для расширенного воспроизводства и, следовательно, стабильной ставки финансовых результатов, неуклонного увеличения собственных средств организации. Поэтому в условиях рыночных отношений прибыль является синонимом категории «финансовый результат».

Некоммерческие организации не имеют прибыли как таковой цели и не распределяют ее среди участников. Однако они могут также осуществлять предпринимательскую деятельность для достижения целей, для которых они созданы, и соответствующих этим целям. Поэтому хозяйствующие субъекты любой организационно-правовой формы заинтересованы в получении финансовых результатов.

Анализ финансовых результатов должен сочетать два разных подхода: с точки зрения государственных и коммерческих организаций. Законодательные акты Российской Федерации направлены на регулирование некоторых аспектов экономической деятельности организаций, а результат их исполнения часто носит совершенно иной характер. В полной мере это выражается в противоречиях между нормативным регулированием учета финансовых результатов и законодательством о налогообложении финансовых результатов.

Распределение прибыли возможно, если оно доступно в собственном капитале организации. Поэтому основным методологическим принципом учета нераспределенных финансовых результатов должен быть принцип ограничения распределения финансовых результатов. [31, с. 117].

Результаты анализа финансовых результатов и прибыльности, включая качество аналитических исследований и рациональность последующих управленческих решений на их основе, будут зависеть от организации отдельного учета постоянных и переменных затрат, внедрения системы бюджетирования на предприятии. В условиях управленческого учета методология факторного анализа финансовых результатов и прибыльности сложна математически, но ее результаты становятся более прозрачными с экономической точки зрения. В то же время расширяются возможности использования информации в стратегическом долгосрочном анализе финансовых показателей организации.

Данные финансовой отчетности описывают постоянно меняющиеся ситуации, в которых существует предприятие. Такое описание невозможно назвать беспристрастным, поскольку изменения в данных бухгалтерского учета всегда становятся в интересах тех или иных участников в этих ситуациях. И каждый из участников, в процессе возможностей, анализирует причины возникшей ситуации и пытается принять правильное управленческое решение. Решение принимается в зависимости от текущей ситуации.

Однако каждая такая ситуация представляет собой сложное переплетение правовых и экономических отношений, и поскольку финансовый учет выполняет юридические и экономические функции, а решения, основанные на его информации, должны обеспечивать реализацию вызванных функций.

Такой подход к финансовому учету переносит центр тяжести из описания уже выполненных процессов, анализируя причины, лежащие в их основе, к описанию прибытий и ожидаемых экономических ситуаций. При принятии решения менеджер должен больше думать о последствиях и не думать об обстоятельствах, которые привели к ситуации, которая сложилась на данный

момент. Каждая такая ситуация должна рассматриваться как конкретная задача, которая должна решаться с помощью бухгалтерских данных. [33, с. 70].

Таким образом, совершенно очевидно, что управление прибылью зависит от степени детализации экономического анализа, организации бухгалтерского финансового и управленческого учета. Определена теоретическая база учета и анализа в управлении прибылью в рыночных условиях путем расширения информационно-аналитической его функции на базе развития учетного обеспечения в едином учетном пространстве. Одним из важнейших объектов бухгалтерского наблюдения, составляющих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность, считается финансовый результат, который выражается прибылью или убытком. На основании анализа дефиниции финансовых результатов в системе управления организацией, предложенной различными авторами, уточнено само понятие финансовых результатов, как чистой экономической выгоды предпринимателя за риск вложения капитала и развития бизнеса в условиях неопределенности.

3. ОРГАНИЗАЦИЯ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ ОАО «ШЕМОРДАНСКОЕ МПП ЖКХ САБИНСКОГО РАЙОНА»

3.1. Организация финансового учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»

Коммунальное хозяйство в с. Шемордан Сабинского района образовалось в 1974 году.

Тогда оно называлось ККПиБ (комбинат коммунального предприятия и благоустройства). Первым руководителем был назначен участник Великой Отечественной войны Фатыхов Миннахмат Фатыхович. Численный состав был небольшой, всего 14 человек. Оказывались услуги по водоснабжению и электроснабжению, очищались улицы от снега, была баня, и обслуживающий транспорт из 3 единиц: ГАЗ-53, ДТ-75 и Т-40.

С начала организации коммунального хозяйства до 1997 года предприятием руководили 7 директоров. Ганиев Ахметзаки Ганиевич, Бикбаев Дальберт Ахунович, Абдуллин Саубан Абдуллович, Гильмутдинов Рафаэль Гайфиевич, Хусаинов Рашит Галиевич, Тимергалиев Раиф Нургалиевич.

Виды деятельности:

- производство, передача и распределение пара и горячей воды (тепловой энергии);
- деятельность прочего сухопутного транспорта;
- предоставление услуг по закладке, обработке и содержанию садов, парков и других зеленых насаждений;
- производство отделочных работ;
- строительство зданий и сооружений;
- распределение воды;
- удаление и обработка сточных вод;
- удаление и обработка твердых отходов;

- деятельность гостиниц без ресторанов;

- производство деревянных строительных конструкций, включая сборные деревянные строения, и столярных изделий.

ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» по своей организационно-правовой структуре является коммерческой организацией (хозяйственным обществом) в организационно-правовой форме «открытое акционерное общество» (АО) и относится к предприятиям частной (акционерной) формы собственности. Оно создано на основании Учредительного договора от 27 апреля 2004 г. путем учреждения единственным Учредителем - гражданином РФ в соответствии с Федеральным законом РФ.

Целью создания и деятельности ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» является извлечение прибыли, содействие занятости населения, удовлетворение общественной потребности в жилищно-коммунальных услугах услугах.

Согласно его Уставу, характер основной деятельности ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» определяется его отраслевой принадлежностью и представляет собой оказание услуг ЖКХ.

Основным принципом ведения экономической деятельности ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» являются безубыточность предприятия в целом.

Основой экономической деятельности ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» является имущество, принадлежащее на праве владения и пользования.

В рамках своей деятельности ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» выполняет следующие функции:

– социально-экономическое программирование;

– управление информатизацией.

Осуществляет контроль за:

– использованием и сохранностью жилищного фонда и придомовых территорий;

– техническим состоянием жилищного фонда и его инженерного оборудования, придомовых территорий, своевременным выполнением работ по его содержанию и ремонту в соответствии с действующими нормативно-техническими и проектными документами;

– обоснованностью устанавливаемых нормативов и тарифов потребления жилищно-коммунальных услуг;

– санитарным состоянием помещений жилищного фонда в части, согласованной с соответствующими службами санитарно-эпидемиологического контроля;

– проведением мероприятий по подготовке жилищного фонда к сезонной эксплуатации;

– рациональным использованием в жилищном фонде топливно-энергетических ресурсов и воды;

– соблюдением нормативного уровня и режима обеспечения населения коммунальными услугами (отоплением, электро-, водо- и газоснабжением, канализацией и др.);

– соблюдением правил пользования жилыми помещениями и придомовыми территориями;

– соблюдением порядка отнесения жилых домов и жилых помещений к категории непригодных для постоянного проживания, а также перевода их в нежилые и выносит заключения об этом;

– наличием и соблюдением условий договоров между собственниками государственных или муниципальных объектов жилищно-коммунального хозяйства, производителями услуг и потребителями;

– проведением конкурсов на обслуживание и ремонт домов государственного и муниципального жилищных фондов;

– предоставлением жилищно-коммунальных услуг по заявкам населения;

– наличием в жилых домах приборов регулирования, контроля и учета энерго- и водоресурсов;

– исполнением требований, содержащихся в выданных предписаниях.

ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» планирует, организует и осуществляет инспекционные обследования жилищного фонда в городах и других населенных пунктах на территории Республики Татарстан через свои зональные жилищные инспекции с привлечением общественных жилищных инспекторов, действующих в соответствии с Положением об общественном жилищном инспекторе, утвержденным Приказом Государственного комитета Российской Федерации по жилищной и строительной политике от 23 апреля 1998 г. N 17-92, независимо от принадлежности и форм собственности жилищного фонда.

В ходе исполнения бюджета инспекцией, как главным распорядителем бюджетных средств, осуществлялись меры по снижению и оптимизации расходов и повышению эффективности использования бюджетных средств.

Результаты финансово-хозяйственной деятельности представлены в приложении 1-2.

ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» проводит обследования:

- плановые - по инициативе Инспекции, в соответствии с утвержденным графиком (комплексные обследования жилых зданий, проводимые раз в шесть лет);

- внеплановые - по обращениям граждан, юридических лиц (индивидуальных предпринимателей), органов исполнительной власти Республики Татарстан, правоохранительных органов, органов местного самоуправления, общественных объединений, сообщениям в средствах массовой информации, указывающим на наличие нарушения законодательства, а также проверку исполнения предписаний, постановлений (представлений) ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».

Таким образом, нами приведена характеристика предприятия, его цели и задачи, основные направления деятельности.

Ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета на

предприятии несет директор ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района». Ведение бухгалтерского учета осуществляется, согласно штатному расписанию предприятия, работниками бухгалтерии в составе 3 человек: главного бухгалтера, бухгалтера-расчетчика и кассира.

Методика, техника ведения бухгалтерского учета и организация бухгалтерской службы, закреплены в учетной политике предприятия, которая разрабатывается в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Следует отметить, что финансовый и управленческий учет на предприятии ведутся автономно.

Бухгалтерский учет в ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» ведется по книжно-ордерной форме. В настоящее время происходит внедрение компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.2».

Представление документов отчетности ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» государственной налоговой инспекции осуществляется в порядке, предусмотренном законодательством РФ, иными нормативными актами органов государственной власти РФ.

Под учетной политикой ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» сформирована главным бухгалтером в соответствии с требованиями Федерального закона от г. №129-ФЗ и утверждена руководителем предприятия. На ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» введена журнально-

ордерная компьютерная форма учета с автоматизированной обработкой информации. Для оформления операций по оплате труда используются только унифицированные бланки бухгалтерского учета.

Утвержденная учетная политика рассматриваемого предприятия законодательно обоснована и применяется в течение всего рассматриваемого периода.

Таблица 8

Обоснованность принятой учетной политики ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»

№ п/п	Элементы учетной политики	Нормативная База
1	Рабочий план счетов бухгалтерского учета Применяется план счетов бухгалтерского учета, составленный на основании утвержденного Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2008 г. №94н. Аналитические счета определены самостоятельно	Закон РФ от 21.11.1996 г. №129-ФЗ
2	Методы организации учетной работы Руководителем предприятия введена бухгалтерия как структурное подразделение, во главе которой находится главный бухгалтер	Закон РФ от 21.11.1996 г. №129-ФЗ
3	Форма ведения бухгалтерского учета Введена журнально-ордерная компьютерная форма учета	Приказ Минфина РФ от 21.12.1998 г. №64н
4	Технология обработки информации Обработка информации осуществляется автоматизированным способом	Закон РФ от 21.11.1996 г. №129-ФЗ
6	Метод определения дохода для целей налогообложения Определяется по методу отгрузки	Ст. 273 НК РФ

Ведение финансового учета предполагает следование строгим правилам и стандартам, предусмотренным в федеральных законах.

В составе прочих доходов и расходов отдельно отражается инвестиционная деятельность, прочая операционная деятельность и внереализационные операций. Первую составляющую представляют в разрезе специализации, а также по отнесению к доходам, расходам и результату, остальные – только по отнесению к доходам, расходам и результатам.

На основании норм ПБУ, методик, рекомендаций и разъясняющих писем Минфина компании ЖКХ самостоятельно разрабатывают способы ведения бухгалтерского и налогового учета и закрепляют их в локальном нормативном документе — учетной политике компании.

Алгоритм составления учетной политики состоит из следующих компонентов:

1) Учет МПЗ. Учет МПЗ ведется в соответствии с нормами ПБУ 5/01 и осуществляется с использованием счета 10 «Материалы». Поступление МПЗ фиксируется проводкой Дт 10 Кт 60 (71), списание — Дт 20 (25, 26) Кт 10 и оформляется требованием-накладной.

2) Учет затрат. Учет затрат ведется на основании ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина от 06.05.1999 № 33н). Расходы, направленные на ремонт и обслуживание общедомового имущества, фиксируются в Дт 20 счета в корреспонденции со счетами расчетов с поставщиками, подотчетными лицами и т. д., проводками Дт 20 Кт 10 (60, 68, 69, 70, 71, 76 и пр.). При этом если УК содержит несколько подразделений, к каждому из которых относится большее или меньшее количество домов, то учет затрат нужно организовать в разрезе каждого подразделения и каждого дома. Пример структуры счета 20:

Таблица 9

Структура счета 20

Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3 (Затраты)
		1. Канализация 2. Водоснабжение 3. Отопление 4.Электроэнергия 5.Озеление 6. Содержание 7.Газоснабжение
Подразделение 2	МКД 2	6. Содержание
	МКД 3	7. Газоснабжение и т. д.
	МКД 4	
	МКД 5	

Затраты, относящиеся непосредственно к управлению каждым структурным подразделением, собираются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по статьям расходов: амортизация, оплата труда, страховые взносы, аренда и пр. Все управленческие издержки на обслуживание аппарата управления относятся в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы». По итогам месяца сальдо 25 и 26 счета закрывается в Дт 20, а 20 распределяется в себестоимость продаж Дт 90.2.

3) Учет взаиморасчетов. Поскольку работа УК предусматривает несколько вариантов осуществления взаиморасчетов как с жителями района, так и с ресурсоснабжающими компаниями, то и нюансы их учета различны. Рассмотрим основной и самый распространенный из них, закрепленный в п. 6.2 ст. 155 ЖК РФ, когда УК является стороной договора о возмездном оказании услуг. В данном случае все поступления от собственников относятся к выручке компании, а произведенные расчеты за ресурсы, услуги сторонних организаций и т. п. — к расходам.

Проводки в данном случае будут следующими (таблица 10):

Таблица 10

Содержание проводок при договоре о возмездном оказании услуг

Дт	**Кт**	**Содержание**
20 (25)	60	Поступили коммунальные услуги от ресурсоснабжающей компании
19	60	Выделен входной НДС
68	19	НДС принят к вычету
62	90.1	Начислены платежи в УК потребителям
90.3	68	Начислен НДС
90.2	20	Списаны издержки
50 (51)	62	Поступили платежи от собственников
60	51	Оплата услуг ресурсоснабжающей компании

ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» получает из бюджета целевые денежные средства, например, на капитальный ремонт или иные дотации, то данные расчеты фиксируются на 86-м счете «Целевое финансирование».

Проводки:

- Дт 50 (51) Кт 86 — получены целевые ДС из бюджета.

- Дт 20 Кт 10 (60) — списаны материалы (получены услуги) на выполнение целевых работ.

- Дт 86 Кт 20 — фактически понесенные издержки отражены в составе целевых средств.

Ситуацию с проведением капитального ремонта в любом случае следует рассматривать особо в связи с нюансами налогообложения.

С одной стороны, в соответствии с законом «О внесении изменений в ЖК РФ» от 25.12.2012 № 271-ФЗ обязанность проводить капитальный ремонт оказалась возложена на собственников помещений; кроме того, собственники должны сами позаботиться о наличии средств на ремонт путем формирования фонда из ежемесячных отчислений. То есть так как ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» - коммерческая УК, собирающая обязательные взносы с жильцов для последующего проведения капремонта, оказывается стороной, получающей денежные средства по договору возмездного оказания услуг. Получается, что МПП ЖКХ должна бы учитывать поступающие взносы на капремонт в составе выручки.

С другой стороны, только формируя фонд капремонта из

взносов собственников, ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» по сути ничего не продает, работы не выполняет и даже агентского дохода от данной операции не имеет. То есть получаемые взносы на капремонт не удовлетворяют критериям дохода, изложенным в ст. 39 НК РФ. Следовательно, можно считать, что по спецвзносам в фонд капремонта ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» не имеет реализации, т. е. в доход включать эти суммы не надо. А надо учитывать по аналогии с бюджетным целевым финансированием на счете 86. Несколько размытая формулировка содержится и в подп. 14 п. 1 ст. 251 НК о том, что от налогообложения освобождаются целевые взносы на капремонт, произведенные в «управляющие организации». Размытость формулировки в том, что слова «управляющие организации» идут в перечислении всех возможных некоммерческих объединений собственников.

Исходя из содержания ст. 170, 175 и 178 ЖК РФ (в редакции изменений, введенных законом от 25.12.2012 № 271-ФЗ) жильцы, для формирования фонда капремонта, должны использовать отдельный счет либо в банке, либо у регионального оператора (о нем подробнее ниже). То есть если собственники доверили своей МПП ЖКХ открытие и ведение специального счета для накопления взносов на капитальный ремонт, то только тогда на МПП ЖКХ распространяются нормы ст. 251 НК, и данные взносы не должны включаться в налогооблагаемую базу по прибыли в УК. Подобную позицию можно проследить в письме Минфина от 14.05.2015 № 03-03-10/27648 (доведено до сведения налоговых органов и

налогоплательщиков письмом ФНС от 04.06.2015 № ГД-4-3/9639@). При этом, разумеется, данные взносы на капремонт подлежат обособленному учету в бухгалтерии ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» на отдельных субсчетах на 51 и 86, и собираемые средства не могут расходоваться не по назначению. Если же подобный расход все-таки имел место (например, потратили часть взносов на капремонт на текущие нужды), то такая часть уже будет отвечать всем критериям выручки для целей налогообложения.

ОАО «Шемординское МПП ЖКХ Сабинского района» также может заключить агентский договор по сбору платы за коммунальные платежи, в том числе и на капитальный ремонт, с региональным оператором — единым расчетным кассовым центром (далее ЕРКЦ). Чаще всего ЕРКЦ распределяет собранные суммы между ресурсоснабжающими организациями и УК, направляя на расчетный счет МПП ЖКХ собранные ДС на капремонт и осуществление услуг по содержанию. Учет с ЕРКЦ целесообразнее организовать на 76-м счете, открыв субсчет 5 «Расчеты с ЕРКЦ».

Блок проводок будет следующий:

- Дт 51 Кт 76.5 — ЕРКЦ перечислил ДС.
- Дт 76.5 Кт 62 — оплата ЖКУ собственниками.
- Дт 62 Кт 90.1 — отражена выручка.

При этом если ресурсоснабжающие организации выставляют счета управляющей компании для сбора платежей, а ЕРКЦ оплачивает их напрямую организации ЖКУ, то между данными компаниями нужно произвести взаимозачет.

- Дт 20 Кт 60 — поступили услуги от компании ЖКУ.

- Дт 60 Кт 76.5 — проведен взаимозачет в части произведенной ЕРКЦ оплаты ресурсоснабжающей организации.

- Дт 76.5 Кт 62 — ЕРКЦ передал сведения об оплате ЖКУ населением.

- Дт 62 Кт 90.1 — отражена выручка.

- Дт 90.2 Кт 20 — списана себестоимость.

В налоговом учете поступающие в МПП ЖКХ средства (кроме средств для проведения капитального ремонта) подлежат включению в расчет налога на прибыль. Данные средства могут отнести к целевым и не учитывать при налогообложении прибыли и НДС (или УСН) только товарищества собственников жилья (подп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ).

Ведение финансового учета предполагает составление годовой бухгалтерской отчетности в конце отчетного периода. Однако в течение года может быть составлена и промежуточная отчетность, которая не сдается в налоговую инспекцию и используется для составления годового отчета и в других целях.

На основе промежуточной и годовой отчетности руководитель может вести управленческий учет и принимать какие-либо решения, касающиеся хозяйственной деятельности предприятия.

Итак, определены специфические черты системы финансового учета ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района (наличие специализированных счетов и субсчетов для учёта основной деятельности, формирование финансовых результатов напрямую на счёте прибылей и убытков), что позволяет разработать пути повышения уровня аналитичности информации учётной системы.

3.2. Организация управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»

Исследование организации управленческого учета затрат, доходов и прибыли в «Шеморданское МПП ГУС Сабинского района» показало, что, несмотря на растущую роль управленческого учета в современной экономической жизни, руководство «Шеморданское МПП ГУС Сабинского района» еще не разработало комплексную систему ее организации и управления. В практике предприятия используются только некоторые элементы управленческого учета.

ОАО «Шеморданское МПП ЖХХ Сабинского района» не имеет официально закрепленных принципов управленческого учета. На предприятии отсутствуют положения об управленческом учете и составлении бюджетов.

В качестве объекта управленческого учета в ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» могут быть определены мероприятия по управлению жилым домом, сохранению и ремонту имущества в многоквартирном доме.

В качестве объектов управленческого учета можно выделить следующие:

- затраты (текущие и капитальные) организации и ее структурных подразделений - центры ответственности;

- результаты хозяйственной деятельности всей организации и центров индивидуальной ответственности;

- бюджетирование и внутренняя отчетность.

Основными задачами управленческого учета в ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» с учетом специфики их деятельности являются:

- планирование финансовых и ключевых нефинансовых показателей для организации в целом и центров ответственности;

- учет затрат для центров ответственности, пунктов расчетов, видов предоставляемых жилищно-коммунальных услуг, видов затрат на связь с объемом услуг (переменные и константы);

- учет доходов по центрам ответственности и типам предоставляемых жилищно-коммунальных услуг;

- расчет полной фактической себестоимости и финансового результата по видам предоставляемых жилищных услуг;

- контроль экономической эффективности деятельности и денежных потоков управляющей организации и центров ответственности;

- анализ плановых и фактических данных с целью экономического обоснования эффективности управленческих решений;

- анализ финансовых показателей с целью оценки деятельности управляющей организации жилищно-коммунального хозяйства и ее центров ответственности.

Важные особенности функционирования, влияющие на формирование учетной политики в целях управленческого учета [4, с. 164]:

- отсутствие свободы в формировании цен на жилищно-коммунальные услуги;

- условия соглашения об управлении жилым домом, которые влияют на выбор и обоснованность учетной политики;

- отсутствие единых методологических положений и рекомендаций для изучаемых экономических субъектов, что приводит к отсутствию единой практики бухгалтерского учета и стандартным (стандартным) форматам учетных документов.

На изучаемом нами предприятии сферы деятельности ОАО «Шеморданское МПП ЖХК Сабинского района» стоимость этих видов услуг рассчитывается с использованием следующих расчетных позиций:

- материалы;

- топливо;

- электричество;

- затраты на рабочую силу; отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- ремонтный фонд;

- ремонт и обслуживание или резерв расходов на оплату всех видов ремонтов;

- обслуживание и обслуживание внутридомовых сетей;

- проведение аварийно-восстановительных работ;

- приобретенные материалы;

- другие прямые затраты, в том числе: вычеты за оплату работы обслуживания клиента, стоимость магазина, общие эксплуатационные расходы, неоперационные расходы.

ОАО «Шеморданская МПП ЖХК Сабинского района» осуществляет отдельный учет затрат с использованием счета 20 «Основное производство», который аккумулирует прямые затраты, непосредственно связанные с предоставлением услуг водоснабжения, и полностью дебетует их на счет 90 «Себестоимость продаж» и счет 25 «Общие производственные расходы», 26 «Общие экономические расходы», при котором косвенные расходы собираются, списываются в конце месяца по дебету счета 20 «Основное производство».

Раздельный метод учета на этом предприятии обусловлен необходимостью управления затратами и обоснованием расчетов, представленных регулирующему органу для утверждения тарифов. Чтобы оптимизировать затраты, предложено включить новую статью расходов «Приобретенная вода» в стоимость услуг горячей воды.

Это поможет определить уровень затрат на общий объем воды, передаваемой от водоснабжения организации теплоснабжения. Особого внимания заслуживает санитарная очистка улиц. ОАО «Шеморанское МПП ЖХХ Сабинский район» отдельно производит расчет стоимости уборки дома (удаление твердых и бытовых отходов) и механизированной уборки улиц. Особенность отражения таких затрат не является прямым способом их накопления.

Так, в статье «Материалы» отражены затраты на материалы и запасные части для эксплуатации специальных транспортных средств. Эти затраты могут

быть определены путем суммирования средних затрат на основе 100 км пробега мусоровоза или 1 часа очистки улиц. При уборке улиц этот предмет включает расходы на воду для полива дорожных покрытий, пескоструйной обработки и других расходов. Пункт «Топливо» отражает стоимость бензина, дизельного топлива и газа, используемых для работы специальных комбайнов, а также бензина для внутренних нужд.

Расходы на топливо согласуются с местными органами власти и определяются в соответствии с установленными нормами расходов. Наибольшая доля всех издержек АО «Шеморанское МПП ЖХК Сабинского района» - это заработная плата, бонусы и отчисления на социальные нужды, их доля составляет около 60% всех затрат. Это объясняется объективными условиями - при текущем ремонте, удельном весе материальных затрат, а также для санитарной очистки и обслуживания территории требуется относительно небольшое количество материалов. В сфере услуг жилищно-коммунального хозяйства структура затрат присуща только ему.

Регулярное отслеживание и анализ структуры затрат необходимо для оперативного управления и минимизации затрат на предприятии, а также для разработки конкретных мер по их сокращению. Согласно структуре, можно определить влияние каждого типа затрат на всю себестоимость. Все затраты, связанные с себестоимостью производства, можно разделить на две группы - затраты живого и овеществленного труда. К материализованному труду относятся затраты на прошлый труд, материализованные в материалах, электроэнергии и тепла, оборудовании, инструментах и оборудовании, используемых в эксплуатации.

В сфере материального производства пропорциональное соотношение между этими группами является показателем уровня эффективности живого труда.

Чем ниже уровень затрат живого труда на рабочую силу во всей их сумме, тем больше материальных благ производится за единицу времени. А в сфере жилищно-коммунального хозяйства можно снизить уровень живого

труда за счет внедрения технических устройств и машин при плановом ремонте в санитарно-ремонтных работах. Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что наличие отраслевых особенностей в деятельности предприятий жилищно-коммунального хозяйства в основном носит производственный характер со всеми атрибутами материального производства - средствами производства, средствами обращения и труда.

Это обстоятельство должно стать определяющим условием в построении системы управления затратами на коммунальные услуги. Ведение отдельного бухгалтерского учета на месте с присвоением управленческих расходов независимому типу услуг в этом случае обеспечит наиболее полную информационно-аналитическую картину.

3.3. Направления усовершенствования финансового и управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»

В целях разработки рекомендаций по совершенствованию финансовой отчетности на предприятии проанализируем возможные ошибки, возникающие при отражении на счетах бухгалтерского учета, их можно классифицировать по причинам возникновения:

- человеческий фактор при вводе информации в систему;
- несовершенный бизнес-процесс обработки информации;
- несовершенная методология бухгалтерского учета.

Тем не менее, можно свести к минимуму ошибки, возникающие в связи с этим, для чего необходимо внести изменения в программное обеспечение ЕК АСУФР (Единая корпоративная автоматизированная система управления финансами и ресурсами) с точки зрения установления логического контроля над информацией, вводимой в систему, а также информации, необходимой для правильной генерации отчетов и составления бухгалтерских записей.

Анализ систем учета позволяет сделать вывод о том, что, несмотря на

различия, в них существуют стандартные подходы к автоматизации учета хозяйственных операций. При проведении компьютерного учета можно определить следующие этапы работы в бухгалтерской программе (рис. 4.).

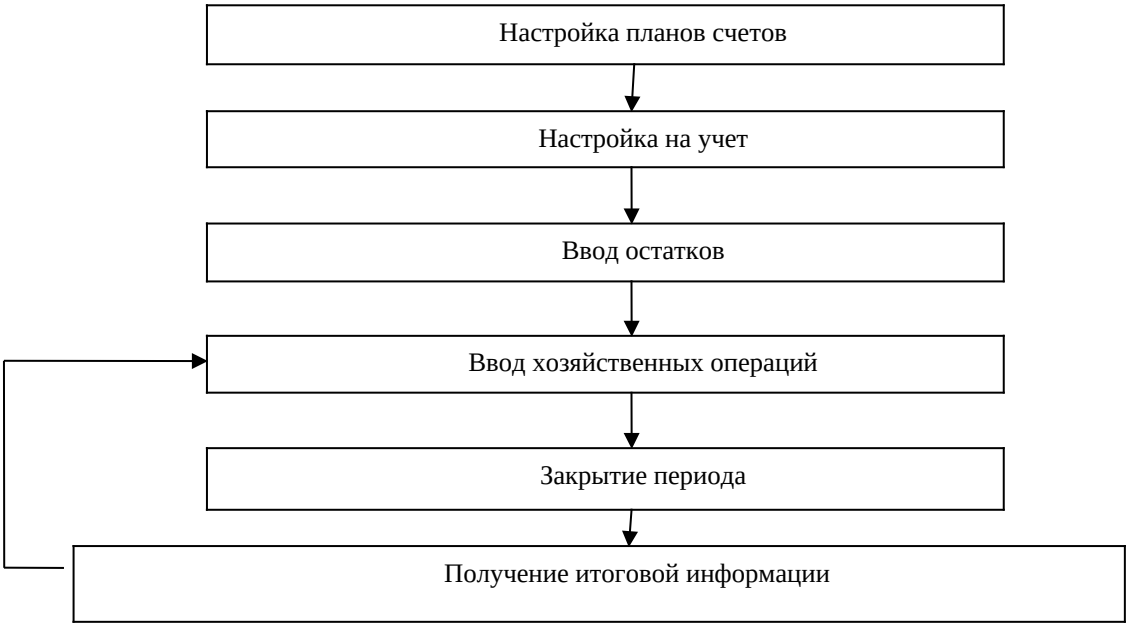

Рис. 4. Основные этапы работы в бухгалтерской программе

Наиболее распространенным в классе корпоративных систем является комплексная система управления предприятием «Галактика». На рынке экономического программного обеспечения корпорация «Галактика» работает более 18 лет.

В настоящее время информационные системы, основанные на концепции ERP, используются на мировом рынке для автоматизации управления крупными корпорациями сетью дочерних компаний, что позволяет обеспечить согласованное и скоординированное взаимодействие с полным циклическим процессом управления: планирование-учет-контроль- регулирование. Среди зарубежных автоматизированных систем управления SAP R / 3 является одной из наиболее распространенных ERP-систем.

Анализ рынка программных продуктов по экономическому анализу показал, что на данный момент он уступает по своим масштабам рынку учетных систем и находится в начале его формирования и развития. Мы можем

выделить две области разработки для анализа - первая из них больше ориентирована на решение проблем внешней финансовой диагностики организации, а вторая - на задачи внутрихозяйственного анализа. Если рассматривать аналитические системы с точки зрения конструкции, то также наблюдаются различные подходы. Системы автоматизации финансового анализа - это автономные программы, они могут быть интегрированы в программные средства для обработки бухгалтерской информации. Автономные программы требуют ручного ввода исходной информации или ее загрузки из внешних источников. Как правило, такие системы имеют стандартные настройки, которые позволяют импортировать данные из наиболее распространенного программного обеспечения учета. Многие компьютерные компании-производители автоматизированных систем выбрали комбинацию бухгалтерских и аналитических функций в своих программных продуктах. Среди таких компаний - корпорация «Галактика», компания «Инфософт», корпорация «Парус». Некоторые фирмы-разработчики программного обеспечения для комплексной автоматизации бухгалтерского учета создают отдельные аналитические программы, которые совместимы с их бухгалтерскими программами и позволяют анализировать на основе учетных и бухгалтерских данных.

Разнообразие программных продуктов на рынке, предназначенных для решения экономических проблем, естественно ставит вопрос об эффективном выборе программного обеспечения. Любые проекты в области информатизации следует рассматривать как стратегическое вложение средств, которые следует окупить путем совершенствования процессов управления, повышения эффективности производства и сокращения издержек. Поэтому этап выбора программы для системы управления является одним из самых важных и ответственных. При выборе программного продукта необходимо учитывать множество факторов, мы считаем, что основными из них являются размер предприятия, а также особенности его функционирования, функциональность программы и требования к оборудованию (Приложение 3).

При выборе программы необходимо помнить о зависимости программного продукта АСБУ от фирмы-разработчика. В этом случае желательно сделать ставку на лидера, поскольку надежность и перспективы производителя продукта очень важны для работы.

Изучение теории и практики экономического учета и экономического анализа свидетельствует о том, что в последнее время наблюдается резкий рост интереса к вопросам учета и анализа, повышению их роли в системе управления организацией. Активное внедрение передовых форм и методов управления требует, чтобы учитывались не только отражение определенных экономических процессов, но и их фиксация, которые максимально удовлетворяют потребности управления. Необходимо увеличить возможность получения в бухгалтерской системе информации, которая дифференцируется по сферам и уровням управления. Сегодня, использование учетной информации для различных функций управления предполагается многоцелевым, но его полнота не обеспечивается; уровень надежности данных ниже, чем требуется; их обработка выполняется с задержкой, происходит дублирование бухгалтерской информации. В результате неопределенность в принятии управленческих решений возрастает. Таким образом, совершенствование бухгалтерского учета связано, прежде всего, с увеличением его аналитичности и эффективности, расширением методов и форм информации, которые используются в нем для потребителей.

Учет как поставщик информации, в первую очередь, должен удовлетворять требованиям анализа, синтезируя все потребности управления в информации. До сих пор основной упор на совершенствование бухгалтерского учета и анализа можно рассматривать как локальное, автономное развитие. Долгое время он соответствовал уровню средств и производительности труда управленческого персонала. С развитием компьютерных технологий ситуация начала меняться. Однако автоматизация функций и областей управления, как правило, осуществлялась изолированно.

В новых бизнес-условиях, когда принципы управления коренным

образом меняются, а также отношения между государством и производителем, для эффективного управления организацией недостаточно автоматизировать только учет и учет запасов, необходимы информационные системы, которые имеют в арсенале полный функциональный комплекс для решения экономических и управленческих задач.

Все сказанное позволяет сделать вывод о том, что основными направлениями совершенствования бухгалтерского учета и анализа являются:

- обмен функциональными структурами и задачами бухгалтерского учета и анализа;

- ориентация бухгалтерского учета и анализа на потребности управления на всех его уровнях;

- использование более широкой информационной базы для экономического анализа (см. рис. 4).

Решение вышеуказанных проблем, на наш взгляд, может быть обеспечено интегрированными информационными системами (КИС) на основе единой информационной базы, которая обеспечивает адекватность, эффективность и низкую стоимость. В основе интегрированной системы лежит принцип интеграции подсистем. Взаимодействие между подсистемами происходит на основе взаимного использования информации, общности первичных источников информации, единства системы кодирования, единства системы показателей, интеграции обработки данных. Автоматизация бухгалтерского и экономического анализа рассматривается как неотъемлемый элемент интегрированной информационной системы, учетные и аналитические процессы не отличаются от общего процесса управления, он обеспечивает полный рыночный цикл - от бизнес-планирования до анализа результатов.

Особенностью интегрированной системы автоматизации управления также является возможность перераспределения аналитики между отдельными подсистемами, чтобы не перегружать учетную подсистему аналитическими

функциями. Так, например, в подсистеме бухгалтерского учета вовсе не обязательно вести учет взаимных расчетов с точностью до документов-баз (контрактов, контрактов, счетов). Эта аналитика может контролироваться подсистемой оперативного управления. С помощью КИС компании смогут использовать весь спектр методов для углубления и расширения анализа и выполнения необходимых деталей, которые могут потребоваться для нужд управления.

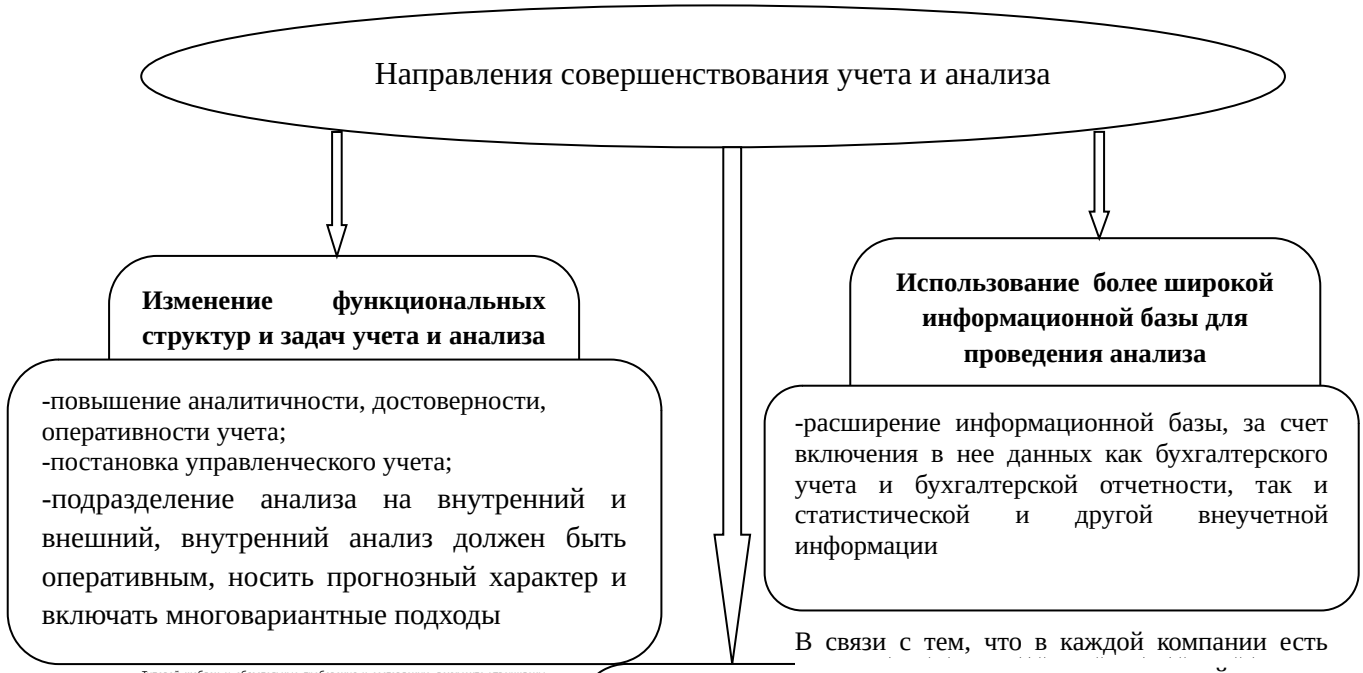

рис. 5. Направления совершенствования учета и анализа

Как показывает практика, достичная распространена, охватывая в основном только

В связи с тем, что в каждой компании есть квартальные отчеты, данный вид управленческой отчетности представляет собой исключительно стратегический и аналитический инструмент. Так как реагировать на ситуационные изменения в соответствии с финансовой отчетностью нужно ежеквартально, наиболее важной становится все же краткосрочная управленческая отчетность, отражающая изменения в динамике. Несмотря на то что формирование отчетности определяется индивидуально самой фирмой, крайне важно составлять соответствующий график, ведь такие отчеты – неотъемлемая часть общей системы внутреннего контроля в организации. Если своевременная обратная связь отсутствует, есть большая вероятность потери контроля со стороны руководителя. Тогда все цели утрачивают свою актуальность и остаются просто нереализованными планами, записанными на бумаге. Если нет способа оперативно узнавать, насколько эффективна деятельность организации, управляющий теряет возможность вносить коррективы, направленные на решение различных проблем. Внутренняя управленческая отчетность – важный инструмент в руках

не дает оснований для того, чтобы обеспечить эффективные условия для успешного управления средней, а тем более крупной организацией.

По оценкам компаний, проводивших аудит внедренного КИС, дата закрытия отчетного периода при их использовании снижена на 50%, точность учета затрат увеличена на 30%, производительность труда увеличена на 27% , а также потребность в оборотном капитале за счет повышения эффективности труда, что, в свою очередь, сокращает эксплуатационные и управленческие расходы на 15%.

Кроме того, при их использовании легче контролировать внутренние бизнес-процессы, и поэтому они менее подвержены случайным факторам, приводящим к ошибкам, которые часто имеют фатальные последствия.

По нашему мнению, сегодня возможности современного технического и программного обеспечения для улучшения учета недостаточно используются. При использовании автоматизированной формы бухгалтерского учета расширяются возможности проведения аналитического учета, в рамках единого синтетического счета становится возможным получить несколько разных систем аналитических счетов, в то время как использование субсчетов может быть сведено к минимуму.

Несмотря на различия в функциональности, пользовательском интерфейсе, основой любой компьютерной бухгалтерской программы является учетная запись «План счетов», которая определяет методологическую основу для формирования информационной системы учета. В современном бухгалтерском программном обеспечении возможно создание учетных записей для ведения аналитического учета в контексте 5 аналитических объектов (можно «привязать» до 5 типов субсчетов учетной записи). В этом случае они говорят об организации многомерного аналитического учета. Например, материалы могут быть записаны в контексте типов материалов и в контексте мест хранения; учетные расходы - по единицам, видам деятельности и видам затрат. В будущем, со стандартными инструментами программы, все отчеты могут быть получены как во всей учетной записи, так и в контексте этих

аналитических объектов.

Чтобы получать отчеты с различной степенью детализации, можно проводить многоуровневый аналитический учет, для этого бухгалтер может создавать каталоги с необходимой иерархической структурой (до 10 уровней аналитики).

При такой организации плана счетов количество переписки уменьшается, и, соответственно, количество ошибок, кроме того, есть дополнительные возможности для анализа. Можно создавать отчеты в необходимых аналитических разделах по стандартным средствам программы. Например, такие отчеты, как:

- данные о заработной плате в целом по всему предприятию;
- данные о заработной плате в контексте каждого отдела;
- данные о заработной плате в контексте каждого вида деятельности;
- все расходы в контексте каждого Отдела;
- все затраты на каждое его мероприятие.

Благодаря этому менеджеры могут контролировать затраты организации с необходимой степенью детализации. Мы также рассматриваем тот факт, что с этой организацией аналитического учета можно рассчитать и проанализировать затраты в любых необходимых разделах, используя не субсчета, а субконто, за которыми закреплено определенное значение, удобнее для менеджеров.

Кроме того, такая организация позволяет отделить функции аналитического учета в программе между отдельными подсистемами бухгалтерского и управленческого учета. В отдельно взятой бухгалтерской программе, если необходим многогранный анализ затрат (по видам товаров, подразделениям, элементам затрат, филиалам, заказам.), затратная аналитика привязана к синтетическим счетам, а отчетность создается бухгалтерией. Если на предприятии используется отдельные подсистемы в финансовой подсистеме, можно проводить анализ, который требуется бухгалтерии, и вести подробный управленческий учет затрат в необходимых разделах без учета учетных счетов в подсистеме бухгалтерского учета. Следовательно, применяя многомерную

аналитическую систему учета, можно, с одной стороны, сократить количество необходимых учетных записей, а с другой - сделать систему бухгалтерского учета менее громоздкой и более понятной.

Важными факторами конкурентной борьбы являются снижение себестоимости производства и управления затратами. В связи с этим динамический мониторинг себестоимости становится актуальным, позволяющим принимать оперативные управленческие решения и вносить необходимые корректировки в планы при изменении внешних условий. Это довольно трудоемкая задача, решение которой облегчается в условиях автоматизированной обработки экономической информации.

Анализ функциональности программного продукта - АСБУ показал, что многие из них позволяют реализовать функции не только финансового, но и управленческого учета. Однако использование любой информационной системы требует строгого соблюдения технологии решения проблем, встроенных в конфигурацию системы. Это относится к управлению системой синтетических учетных записей, субсчетами и аналитическими счетами, справочными материалами, а также порядком применения системы компьютерных документов. Достаточно нарушить порядок, требуемый моделью учета, и система может дать неверные результаты.

При использовании программных продуктов для эффективного управления затратами необходимо создать интегрированную систему классификаторов-каталогов. Система классификаторов является своего рода основой для учета производства. Она является основой форм отчетности, методов расчета. Часто система классификаторов разрабатывается на основе форм отчетности. Но в этом случае она характеризуется такими недостатками, как негибкость, основанная на конкретных формах отчетов, что не позволяет делать другие отчеты с использованием одних и тех же данных; недостаточная полнота: отчеты могут не полностью отражать все аспекты финансово-хозяйственной деятельности. В связи с тем, что система классификаторов необходима для эффективного управления затратами, мы считаем, что она

должна основываться на требованиях процесса и характера объектов управления. Для управления затратами создаются справочники мест возникновения затрат (МВЗ), объекты затрат, статьи и элементы затрат.

Таким образом, нами охарактеризованы направления усовершенствования финансового и управленческого учета на предприятии ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе написания первой главы настоящего исследования нами 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. Организация финансового учета представляет собой процесс упорядочения достоверной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, аккумуляция этой информации и фиксация в отчетности, используемой внутренними и внешними пользователями для формирования представления о финансово-хозяйственной деятельности предприятия и его управления. Основными компонентами организации финансового учета является: систематизация и учет первичной информации; использование плана счетов, учетной политики, форм и регистров бухгалтерского учета; организация инвентаризации и назначение материальной ответственности; формирование отчетности. Принципы организации финансового учета: государственное регулирование и законодательная регламентация финансового учета; право предприятия в организации и ведения финансового учета; систематизация данных учета в удобочитаемой и анализируемой форме; развитие, обновление в соответствии с изменчивостью среды и совершенствование финансового учета. Финансовый учет на предприятии ведет бухгалтерия, под руководством главного бухгалтера, так же возможно ведение бухгалтерского (финансового) учета аудиторской фирмой либо по договору со сторонним бухгалтером.

Также мы выяснили, что чем выше ценность учетно-аналитической информации для целей управления, тем выше качество управленческого решения, что оценивает эффективность информационной области управления организацией. И чем больше разрыв между сложностью информационной

области управления и уровнем апперцепции пользователей, тем ниже качество управленческих решений и тем менее эффективной становится информационная область.

В ходе проведенного исследования нами определены специфические черты системы финансового учета ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района» (наличие специализированных счетов и субсчетов для учёта основной деятельности, формирование финансовых результатов напрямую на счёте прибылей и убытков), что позволяет разработать пути повышения уровня аналитичности информации учётной системы.

Проведенное исследование позволило нам также дать рекомендации по повышению эффективности формирования системы бухгалтерского финансового учета. Нами предлагается сведение к минимуму количества дополнительных счетов и субсчетов. Необходимую степень детализации учетной информации можно получить за счет использования возможностей учетных программ, которые позволяют в пределах одного синтетического счета получить несколько различных систем аналитических счетов. Такой подход способствует прозрачности учетной информации и является более удобным для менеджеров-управленцев, которые привыкли работать с экономическими категориями, а не счетами. Анализ возможностей бухгалтерских систем позволил дать предложения по упрощению схемы счетов производственного учета. Предлагается также не создавать отдельных счетов для учета материальных затрат, заработной платы, отчислений от заработной платы и накладных расходов, а настроить все счета производственного учета на ведение многомерного аналитического учета. Практическая реализация этих предложений позволит разделить ведение аналитического учета в программе между отдельными подсистемами финансового и управленческого учета, повысит степень удовлетворения информационных потребностей аппарата управления и за счет этого улучшит качество принимаемых управленческих решений. Проведенное исследование моделей ведения управленческого учета в информационных системах позволяет сформулировать следующие выводы:

- для правильного формирования себестоимости продукции важно соблюдать последовательность работы с документами;

- для эффективного управления затратами необходимо создать целостную систему классификаторов - справочников, которые позволяют формировать отчетность в необходимых аналитических разрезах.

Практика организации управленческого учета на основе использования компьютерных технологий дала возможность выделить основные принципы создания классификаторов затрат: единство справочников для учета и планирования; привязка справочников к центрам ответственности; элементы каждого справочника в совокупности должны полностью описывать объект со степенью детализации, необходимой для контроля всех его значимых аспектов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты

1. Налоговый кодекс РФ (НК РФ) часть 2 от 05.08.2000 N 117-ФЗ (введена Федеральным законом от 24.07.2002 N 104-ФЗ).

2. Закон РФ от 11 марта 1992 г. № 2487-1 «О частной детективной и охранной деятельности в Российской Федерации».

3. Постановление Госстроя «Методика по планированию, учету и калькулированию себестоимости услуг ЖКХ» от 23.02.99 г. (в ред от 12.10.2000).

Книги и монографии

4. Андреев И.А. Комплексная автоматизация налогового учета: Доклады и выступления участников пятой научно практической конференции «Использование программных продуктов фирмы «1С»» (1-2 февраля 2014г.) – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2014.

5. Анисимова И.А. Актуальность и специфика разработки экономических информационных систем автоматизации финансового учета. – Анализ и моделирование экономических и информационных процессов: Сборник научных трудов. – М.: Издательский центр МЭСИ, 2016. – 123 с.

6. Бакаева А.С., Манешева Ж.А. Синхронизация управленческого и финансового учет. // Российский налоговый курьер, М., 2015, №12.

7. Бондарчук Н.И. Некоторые вопросы организации системы налогового учета на основе данных финансового учета // Консультант, 2014, №19.

8. Брызгалина А.В., Иванов К.А. Налоговый учет расходов, в частном охранном предприятии // Российский налоговый курьер, 2015, М., №18.

9. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЗАО «Финстатинформ», 2013. - 533 с.

10. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. Вахрушина М.А. 6-е изд., испр. - М.: 2010. — 399 с

11. Данилевский Ю.А Варианты организации на промышленном

предприятии учета в соответствии с Главой 25 НК РФ // Социально-экономическое развитие России в XXI веке. Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции. Под ред. Дорофеева В.Д., Хрусталева Б.Б., Чуфистова О.Е., Тарасова А.В. - Самара: Приволжский дом знаний, 2015.

12. Ежова С.А. Гибкая автоматизация финансового учета и отчетности: вопросы теории и практики. - М.: Издательство «Финансовый учет», 2015.

13. Еськина И.А. Бухгалтерский учет и отчетность: Учебное пособие./ Еськина И.А., Лукинский В.В. и др. – М.: Финансы и статистика, 2015- 897 с.

14. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. / В.Б. Ивашкевич: учебник для вузов. – М.: Юристъ, 2011 – 576 с.

15. Кабанова Н.П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2016.

16. Карпова Т.П. Управленческий учет : Учебник. - М.: Юнити-Дана, 2012 - 352 с.

17. Киреева В. А. «Реформирование бухгалтерского учета в России», «Финансовая газета. Региональный выпуск». №45, 2016 г., с. 11.

18. Макальская А.К. Бухгалтерский учет и аудит: Учебно-практическое пособие. –М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2016.

19. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2013.

20. Никифорова Е.В., Шумилова И.В. Внутренний аудит в организации: виды, задачи, функции // Аудиторские ведомости. - 2016. - № 7.

21. Новиков В.А. Отраслевые стандарты на системы менеджмента качества предприятий. Аудиторские ведомости. - 2016. - № 8.

22. Осипова А.В. Пути решения проблемы внутренней проверки систем менеджмента качества // Аудиторские ведомости, № 2, 2015, С. 67 – 69.

23. Осипова Е.А.Процесс реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. / Журнал «Главбух», 2016, №12.

24. Осипова Ю.Н. Оценка внутреннего контроля // Бухгалтерский учет.

2015, № 10

25. Палий В. Ф. Организация управленческого учета : учебник для вузов . – М. : Бератор-Пресс, 2013.

26. Пархомова А.В. Эволюция процесса внутренней проверки системы менеджмента качества Аудиторские ведомости. - 2013. - № 7.

27. Пархомова В.И., Сотникова Л.В. Собственный капитал. // Журнал «Бухгалтерский учет», 2016, №2.

28. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник.: Ч. 2: Бухгалтерский управленческий учет. - М. : Финансы и статистика, 2013.-400 с.

29. Ризванова А.В. Разработка алгоритма проведения внутренней проверки системы менеджмента качества на соответствие требованиям AS 9100 XXXII : Учебник. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2016.

30. Скобара В.В. Аудит: Методология и организация. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2015.-316 с.

31. Соколов Я. В. Внутренний контроль и внутренний аудит – необходимость для компании: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2015.

32. Сотникова Л.В. Бухгалтерский финансовый учет: Практ. пособие. / Под ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

33. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: Учебник. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2015.

34. Уфимова А.В. Проведение внутренних проверок в системах менеджмента качества предприятия: Учебник. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2015.

35. Филимонова Р. Д. Оценка применимости стандартизированных требований по аудиту СМК к проведению внутренних проверок СМК предприятия на соответствие требованиям международного стандарта МС EN9100:2016: Учебно-практическое пособие. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2016.

36. Хорнгрен Ч. Т., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / под ред. Я .В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2014. – 416 с.

37. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2014.

38. Шуремов Е.Л., Умнова Э.А., Воропаева Т.В. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета, анализа, аудита./Учебное пособие для вузов. — М.: Перспектива, 2001. – 363 с.

39. Юнусова Е.А. Программа реформирования бухгалтерского учета и концепция развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу // Журнал «Бухгалтерский учет», 2016, №2.

40. Юсупова Р. Д. Приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. /Учебное пособие. Под ред. Юсупова Я.В. СПб: Издательство «Юридический центр «Пресс», 2016.

41. Якимова А.В. Проведение внутренней проверки СМК с применением автоматизированной системы: Практ. пособие. / Под ред. В.И. Ифимова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

42. Якимов Д.Н. 1С:Предприятие. Финансовый учет. Секреты работы. - СПБ.: БХВ-Петербург, 2015.

43. Якобсон А.А. Первые итоги перехода России на международные стандарты финансовой отчётности // Научные труды Вольного экономического общества России, №4/2016 .

44. Яковлева Н.В. Проведение оценки соответствия системы менеджмента качества дополнительным промышленным требованиям AS 9100 : Учебник. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2014.

45. Яншина Е.Н. Сравнительная характеристика учета финансовых инструментов в соответствии с российскими стандартами учета и МСФО // Журнал «Бухгалтерский учет», 2016, № 4

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Бухгалтерский баланс ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Утв. приказом Минфина РФ
от 2 июля 2010 г. № 66н
(в ред. от 5 октября 2011 г.)

Бухгалтерский баланс
ЗА год 20 17 г.

		Коды		
	Форма по ОКУД	0710001		
	Дата (число, месяц, год)	20	02	2018
Организация ОАО "Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района"	по ОКПО	03317068		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	1635005684		
Вид экономической деятельности	по ОКВЭД	40,3		
Организационно-правовая форма / форма собственности	по ОКОПФ/ОКФС	47	13	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)	по ОКЕИ	384(385)		

Местонахождение (адрес) Сабинский район с.Шемордан ул.Азина д.6

Пояснения[1]	Наименование показателя[2]	Код	На 31декабря 2017	31декабря 2016	31декабря 2015
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110			
	Результаты исследований и разработок	1120			
	Нематериальные поисковые активы	1130			
	Материальные поисковые активы	1140			
	Основные средства	1150	28713	31904	35159
	Доходные вложения в материальные ценности	1160			
	Финансовые вложения	1170			
	Отложенные налоговые активы	1180			
	Прочие внеоборотные активы	1190			
	Итого по разделу I	1100	28713	31904	35159
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210	4239	2714	2707
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220			
	Дебиторская задолженность	1230	20486	18629	15231
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	1	2	2
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	11451	12285	13990
	Прочие оборотные активы	1260			
	Итого по разделу II	1200	36177	33630	3190
	БАЛАНС	1600	64890	65534	67089

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Форма 0710001 с. 2

Пояснения[1]	Наименование показателя[2]	Код	На 31декабря 2017	31декабря 2016	31декабря 2015
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ[6]				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	44755	44755	44755
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320			
	Переоценка внеоборотных активов	1340			
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	4624	4624	4624
	Резервный капитал	1360	573	534	526
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	13936	14395	15673
	Итого по разделу III	1300	63888	64308	65578
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410			
	Отложенные налоговые обязательства	1420			
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450			
	Итого по разделу IV	1400			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510			
	Кредиторская задолженность	1520	1002	1226	1511
	Доходы будущих периодов	1530			
	Оценочные обязательства	1540			
	Прочие обязательства	1550			
	Итого по разделу V	1500	1002	1226	1511
	БАЛАНС	1700	64890	65534	67089

Руководитель _____ Тимергалиев Н.Н
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____ Ибатуллина Р.Т.
(подпись) (расшифровка подписи)

«20» февраля 20 18 г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именует указанный раздел «Целевое финансирование». Вместо показателей «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» некоммерческая организация включает показатели «Паевой фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Отчет о финансовых результатах ОАО «Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района»

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Утв. приказом Минфина РФ
от 2 июля 2010 г. № 66н

Отчет о прибылях и убытках
за год 2017 г.

		Коды		
	Форма по ОКУД	0710002		
	Дата (число, месяц, год)	15	02	2018
Организация ОАО "Шеморданское МПП ЖКХ Сабинского района"	по ОКПО	03317068		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	1635005684		
Вид экономической деятельности	по ОКВЭД	40,3		
Организационно-правовая форма / форма собственности	по ОКОПФ/ОКФС	47	13	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)	по ОКЕИ	384(385)		

Пояснения[1]	Наименование показателя[2]	Код	За отчетный период 2017 г.[3]	За логичный пер 2016 г.[4]
	Выручка[5]	2110	59950	53539
	Себестоимость продаж	2120	58058	53315
	Валовая прибыль (убыток)	2100	1892	224
	Коммерческие расходы	2210	()	0
	Управленческие расходы	2220	1892	224
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	()	0
	Прочие доходы	2340	1171	1341
	Прочие расходы	2350	2275	1415
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	788	150
	Текущий налог на прибыль	2410		0
	в т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400	788	150

Подготовлено с использованием системы ГАРАНТ

Форма 0710002 с. 2

Поясне-ния[2]	Наименование показателя[2]	Код	За отчетный период 20 17 г.[3]	За логичный пер 20 16 г.[4]
	СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода[6]	2500		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Руководитель _____ Тимергалиев Н.Н. Главный бухгалтер _____ Ибатуллина Р.Т.
(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

« 19 » февраля 20 18 г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводится в отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетный период.
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода».

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Таблица 1

Классификация бухгалтерских программ на основании функциональных возможностей

Программный продукт	Функции системы		
	бухгалтерский учет	Универсальные (бухгалтерский и оперативный учет)	комплексные (учет, планирование, управление, анализ)
1С:Бухгалтерия	+	-	-
1С:Предприятие	+	+	-
Алтын	+	-	-
Лука Pro	+	+	-
ТСВ Бухгалтерия	+	-	-
Шаг	+	+	-
1С:ИТРП	+	+	+
Scala	+	+	+
Галактика	+	+	+
Флагман	+	+	+
*Примечание – Таблица построена на основе анализа функциональных возможностей программных продуктов			

Таблица 2

Достоинства и недостатки программного обеспечения

Размер предприятия	Программное обеспечение	Достоинства	Недостатки
Малые и средние	1С:Бухгал-терия, 1С:Пред-приятие, ТСВ Бухгалтерия, Алтын, Лука-Pro, Монолит	Невысокая стоимость, низкие требования к аппаратному обеспечению, пониженные требования к квалификации специалистов, быстрота и простота внедрения, большое количество специалистов, наличие литературы и периодических изданий	Наличие верхнего предела для количества узлов автоматизации. Малое количество автоматизируемых функций, слабая степень защиты информации
Средние и крупные	1С: ИТРП, Галактика, Флагман, Scala	При умеренных ценах имеют высокие функциональные возможности, хорошо работают в организациях с разветвленной структурой	Внедрение может занять от нескольких месяцев до года
Особо крупные	R/3, Oracle application, RB	Позволяют решать любые задачи управления, самый высокий уровень защиты. Имеют сертификаты международного качества	Очень высокая цена, как продукта, так и внедрения. Внедрение только одного модуля может занять от 6 мес. до года, всего комплекса - несколько лет. Требуются высококвалифицированные специалисты. Стоимость от нескольких сотен тысяч долларов до нескольких миллионов долларов
*Примечание - Таблица построена на основе анализа программных продуктов			