

УДК 336.6

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ИНФОРМАЦИОННАЯ СИСТЕМА В УПРАВЛЕНИИ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

© 2013 А.А. Пожалостина*

Ключевые слова: финансовые результаты, стратегическое управление, оперативное управление, объект управления, объект учета, объект анализа, учетно-информационное пространство.

Описывается категория “финансовые результаты”, содержание которой раскрывается путем представления классификации показателей прибыли и убытка как объектов учета, анализа и управления. Представляется учетно-аналитическая информационная система, в основу которой положена данная классификация.

Являясь основными поставщиками информации для целей управления хозяйствующим субъектом, учет и анализ выступают системообразующими элементами его информационного пространства. Учетная и аналитическая информационные системы зависят от особенностей видов управления - стратегического и оперативного. Стратегическое управление обеспечивает выживаемость предприятия во временном периоде, отслеживание намеченных стратегических целей достижения устойчивого преимущества перед конкурентами и, ориентируясь на долгосрочные перспективы¹, преследует цель развития и перевода организации в качественно новое состояние, стремится к реализации своей миссии. Оперативное управление - это управление значительными ресурсами компании в процессе достижения промежуточных целей и реализации промежуточных задач на определенный период.

Информация, формируемая по средствам учета и анализа для целей стратегического и оперативного управления, различна. Эти отличия диктуются длительностью достижения поставленных целей, способами осуществления процесса управления и уровнями менеджмента. Эффективность работы управляющей системы на соответствующих уровнях управления определяется с помощью индикативных показателей, одним из которых выступает показатель финансового результата.

Конечный финансовый результат представляется в виде одной из форм - прибыли либо убытка. Прибыль является одним из собственных источников финансирования деятель-

ности хозяйствующего субъекта. Убыток уменьшает размер собственного капитала. Влияние управленческих решений оперативного и стратегического менеджмента на финансовый результат хозяйствующего субъекта в целом и отдельных его подразделений определяет его как объект управления, которое осуществляется различными способами, в том числе с помощью учета и анализа.

Как справедливо замечено Э.С. Хендриксеном и Ван Бредом, “многообразие использования показателей прибыли и их составляющих, а потому и многовариантность информационного обеспечения этих целей обусловили формирование различных концепций и показателей отчетной прибыли. Отдельно взятый показатель прибыли может удовлетворить в лучшем случае нескольким целям, но не всем”². Высказанное положение позволяет определить разнообразие показателей по финансовым результатам, информацию для расчета которых призвана сформировать учетно-аналитическая информационная система хозяйствующего субъекта. На основании учетной и плановой информации проводится анализ данных показателей, в результате которого субъект управления делает соответствующие выводы и принимает оперативные и стратегические решения.

Для представления состава и структуры учетно-аналитического информационного пространства в управлении финансовыми результатами необходимо понимание сущности данной экономической категории, требуется классификация финансовых результатов как объекта управления, учета и анализа.

* Пожалостина Анастасия Александровна, аспирант Самарского государственного экономического университета. E-mail: sty2010@rambler.ru.

Проведенное исследование мнений экономистов о сущности финансового результата в учетной системе (В.Р. Захарьин, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, Э.И. Крылов Е.А. Мизиковский, А.П. Рудановский, Я.В. Соколов) позволило согласиться с теми специалистами, которые определяют его как прирост (уменьшение) капитала организации за определенный период производственно-хозяйственной деятельности.

Для целей анализа категория “финансовые результаты” представляется как система показателей, характеризующих результат хозяйственной деятельности, в частности прибыль (убыток) от реализации, чистая прибыль, чистый убыток, рентабельность, прибыль на инвестицию, экономическая прибыль, прибыль на акцию и др.

Методическое и практическое значение для учета и прогнозирования финансовых результатов имеет их научно обоснованная классификация. В экономической литературе представлены самые различные классификационные признаки финансовых результатов. Среди работ в данном направлении исследования широко известны труды экономистов С.А. Николаевой, Я.В. Соколова, Э.С. Хенриксена и

Ван Бреда. Так, например, Я.В. Соколовым разработана всеобъемлющая по самым различным основаниям классификация расходов и доходов, преследующая конечную цель - исчисление финансового результата организации.

Существующие классификации обогащают методологию и практику учета и направлены на удовлетворение интересов различных групп пользователей экономической информации. На наш взгляд, будет интересна и практически полезна классификация финансовых результатов, определяющая показатели финансовых результатов как объекты учета и анализа. В основу детализации положены системообразующие элементы как учетно-аналитического информационного поля (а именно виды учета: бухгалтерский (финансовый) по российским стандартам бухгалтерского учета и по Международным стандартам финансовой отчетности, управленческий, налоговый, статистический), так и аналитической информационной системы (анализ финансовых результатов, анализ финансовой отчетности и производственный анализ). Результаты исследования классификации финансовых результатов как объектов учета и анализа представлены в табл. 1.

Таблица 1

Классификация финансовых результатов как объектов учета и анализа

Финансовые результаты	
Прибыль	Убыток
Объекты учета	
<i>В отчетности, составленной по российским стандартам бухгалтерского учета</i>	
Валовая (ый) прибыль (убыток); прибыль (убыток) от продаж; прибыль (убыток) от прочих доходов и расходов деятельности	
Прибыль до налогообложения Чистая прибыль Нераспределенная прибыль	Непокрытый убыток
<i>В международных стандартах финансовой отчетности</i>	
Прибыль (убыток) после уплаты налогов от прекращенной деятельности; прибыль (убыток) после уплаты налогов, признанных в результате оценки по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или в результате выбытия активов или выбывающей группы (групп), составляющих прекращенную деятельность; прибыль (убыток), относимая на неконтролирующие доли; прибыль (убыток), относимая на собственников материнского предприятия; валовая (-ый) прибыль (убыток); прибыль (убыток) от обычной деятельности; прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности, приходящаяся на долю материнского предприятия; прибыль (убыток), приходящаяся на долю материнского предприятия; чистая (-ый) прибыль (убыток); прибыль (убыток) по каждому отчетному сегменту; актуарная (-ый) прибыль (убыток); прибыль (убыток) по чистой монетарной позиции	
Общий совокупный доход Прибыль до налогов Нераспределенная прибыль Дивиденды Бухгалтерская прибыль Налогооблагаемая прибыль Базовая прибыль на акцию Разводненная прибыль на акцию	Ожидаемый убыток Непокрытый убыток Бухгалтерский убыток Налоговый убыток Неисполненный налоговый убыток Убыток от обесценения

Финансовые результаты	
Прибыль	Убыток
<i>В управленческой отчетности</i>	
Маржинальный вклад (прибыль) Операционная прибыль Валовая прибыль Фактическая прибыль Удельная прибыль Текущая операционная прибыль Заработанная прибыль Чистая прибыль Совокупная прибыль	Операционный убыток Валовой убыток Фактический убыток
<i>В налоговой отчетности</i>	
Прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; внереализационная (-ый) прибыль (убыток); прибыль (убыток) от реализации амортизируемого имущества; прибыль (убыток) от вложений в ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг; прибыль (убыток) от вложений в ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг; прибыль (убыток) от осуществления других инвестиций (вложений)	
Дивиденды, проценты	Убыток от реализации права требования Убыток текущего отчетного (налогового) периода по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сфер Убытки, полученные в отчетном (налоговом) периоде в рамках договора доверительного управления имуществом Убыток от реализации права на земельный участок
	Неперенесенный убыток Убыток, полученный в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах) Убыток, признаваемый в отчетном (налоговом) периоде в целях налогообложения
<i>В статистической отчетности</i>	
Валовая прибыль (убыток); прибыль (убыток) от продажи	
Сальдо прочих доходов и расходов; сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток)	
Объекты анализа	
<i>В анализе финансовых результатов</i>	
Состав элементов финансовых результатов; направления использования прибыли; резервы увеличения прибыли, покрытия убытка	
<i>В анализе финансовой отчетности</i>	
Валовая прибыль Прибыль от продаж Чистая прибыль Нераспределенная прибыль Рентабельность продаж, активов, капитала	Убыток от продаж Убыток от обычной деятельности Чистый убыток Непокрытый убыток
<i>В управленческом анализе</i>	
Производственный левередж Удельная прибыль Точка безубыточности Запас финансовой прочности	Удельный убыток

При управлении финансовыми результатами все принимаемые решения взаимосвязаны между собой и в той или иной степени оказывают влияние на операционную, инвестиционную и финансовую деятельность. Поэтому основу информационного поля для

целей управления финансовыми результатами представляет система показателей, формируемых как учетной, так и аналитической системами, которые интегрируются с показателями, сформированными системой бюджетного планирования.

Показатели финансовых результатов, формируемые в соответствии с Федеральными стандартами бухгалтерского учета, Налоговым кодексом Российской Федерации, жестко установлены и находят свое отражение в соответствующих отчетных формах. Показатели, рассчитанные по данным бухгалтерского учета, будут иметь большую практическую полезность и информативность, если их представить по видам продукции, по основным покупателям, структурным подразделениям, сегментам бизнеса.

Не сложно заметить, что для целей налогового учета преобладают показатели убытка, это в первую очередь связано с тем, что убыток предполагает уменьшение либо отсутствие налога на прибыль, поэтому повышено внимание налоговых органов к структуре убытка организации.

Показатели управленческого учета, представленные во внутренней управленческой отчетности, отражают интересы менеджмента и поэтому носят инициативный характер.

Показатели финансовых результатов, формируемые статистическим учетом, интересны для целей их анализа в организации в сравнении с финансовыми результатами других хозяйствующих субъектов отрасли, со средними отраслевыми данными по субъекту Российской Федерации и по России в целом. Это позволяет оценить уровень развития организации. Совокупный финансовый результат используется для оценки стоимости бизнеса.

Если показатели, определенные как объекты учета, в большей степени выступают результатом сбора, накопления, обобщения и интерпретации информации, то, являясь объектом анализа, показатели финансовых результатов рассматриваются в динамике и в разрезе составляющих. Причем количество анализируемых периодов зависит от особенностей производства и длительности производственного цикла. Например, ввиду специфики сельского хозяйства - зависимости от климатических условий -

данные, полученные при анализе свыше трех периодов, обладают большей достоверностью.

Анализ финансовой отчетности позволяет сформировать представление о результатах деятельности организации, о ее финансовой устойчивости. Несмотря на то что для целей управления данные показатели не имеют большого значения, для иных групп отдельно взятых пользователей это единственный источник информации о предприятии, поэтому организации стоит уделять должное внимание результатам анализа финансовой отчетности.

Основной интерес высшего менеджмента вызывает управленческий анализ, так как именно его показатели определяют целесообразность ведения деятельности, а именно выпуска и продажи продукции.

Классификация показателей финансового результата как объекта учета и анализа позволяет определить показатели для целей управления по уровням, которые в большей степени способны реализовать требование полезности и релевантности. Классификация финансовых результатов как объекта управления представлена в табл. 2.

Для достижения промежуточных целей и реализации поставленных промежуточных задач высшему менеджменту необходима вся информация, которая может повлиять на принимаемое решение. Поэтому оперативное управление предполагает всестороннее исследование объекта управления.

Показатели, собираемые для целей стратегического управления, представлены укрупненными позициями, хотя отдельные значения конкретизируются в соответствии с целями формирования отчетности и спецификой деятельности хозяйствующего субъекта. При этом все показатели в период реализации поставленных стратегических целей корректируются в соответствии с имеющимся оперативным состоянием деятельности организации. Так, А.Г. Абро-

Таблица 2

Классификация финансовых результатов как объектов управления

Признак классификации	Финансовый результат
Показатели финансовых результатов, используемые для целей оперативного управления	Для целей оперативного управления могут использоваться все показатели прибыли и убытка, выступающие объектами учета и анализа (табл. 1)
Показатели финансовых результатов, используемые для целей стратегического управления	Валовая прибыль (убыток), прибыль (убыток) от продаж, чистая (ый) прибыль (убыток), общий совокупный доход, бухгалтерская (ий) прибыль (убыток), производственный левередж, удельная прибыль, точка безубыточности, запас финансовой прочности



Рис. Учетно-аналитическая информационная система по финансовым результатам

символ и Н.П. Карпова утверждают, что экстраполяция прошлого неадекватно отражает будущее, отклонения от прошлых прогнозов и новые тенденции требуют стратегических корректировок³.

Таким образом, показатели финансовых результатов, приведенные выше, определяют методические и практические аспекты формирования учетно-аналитической информационной системы, так как отдельно взятый показатель может в лучшем случае служить достижению лишь нескольких целей. Предложенная детализация финансовых результатов положена в основу учетно-аналитической системы их формирования и удовлетворения интересов различных групп пользователей, которая представлена на рисунке.

Структура учетно-аналитической информационной системы призвана обеспечить пользователей внешней и внутренней отчетности, достаточной для понимания состава, динамики и структуры финансовых результатов деятельности организации, что обеспечит принятие ими

решений оперативной и стратегической направленности.

В заключение можно отметить, что управление финансовыми результатами невозможно без учетно-аналитической информации, формирование которой призваны осуществлять общие функции учета и анализа. Данные информационные системы обеспечивают обратную связь с оперативным и стратегическим планированием (бюджетированием), а также информатизацию контроля, на основании которого принимаются регулирующие управленческие решения.

¹ Маняева В.А. Теоретическое обоснование и построение контрольно-аналитической системы управления расходами организации // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2011. □ 8 (82). С. 50.

² Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. М., 2000.

³ Абросимов А.Г., Карпова Н.П. Этапы стратегического планирования // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2011. □ 2 (76). С. 5.

Поступила в редакцию 17.10.2012 г.