

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ НА ОСНОВЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ

Евстафьева Е.М., д.э.н., профессор, кафедра бухгалтерского учета;

Шароватова Е.А., д.э.н., профессор, кафедра бухгалтерского учета

Ростовский государственный экономический университет

В статье проведен сравнительный анализ различных видов отчетности, используемых в рамках учетно-аналитического обеспечения системы управления коммерческими организациями, и определены основные направления их совершенствования. Предложен системный подход к формированию прогнозной и управленческой отчетности.

Принятие эффективных управленческих решений, как одно из наиболее важных условий устойчивого развития коммерческой организации, базируется на информации различных видов (учетная, аналитическая, прогнозная и т.д.). От качества используемой информации при принятии управленческих решений в значительной степени зависят уровень прибыли, рыночная стоимость коммерческой организации, альтернативность выбора инвестиционных проектов и другие показатели. Система отчетности коммерческой организации включает в себя бухгалтерскую, финансовую, управленческую, налоговую, прогнозную, стратегическую и другие виды отчетности, генерируемых в рамках учетно-аналитического обеспечения системы управления конкретной коммерческой организации.

Все виды отчетности, на основании которых формируется система показателей для целей управления, является не только инструментом, но и индикатором, показывающим эффективность управления активами и капиталом через набор параметров, фиксируемых в этой системе. Характеристика видов отчетности, используемых коммерческими организациями, представлена в табл. 1.

Таблица 1

ХАРАКТЕРИСТИКА ВИДОВ ОТЧЕТНОСТИ, РАСКРЫВАЮЩИХ ПОКАЗАТЕЛИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ АКТИВАМИ, КАПИТАЛОМ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМИ

№ п/п	Сравнительный показатель	Виды отчетности						
		бухгалтерская	бухгалтерская (финансовая)	финансовая по МСФО	налоговая	бухгалтерская (управленческая)	прогнозная	стратегическая
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Цели составления	Тактические	Оперативные, тактические	Оперативные, тактические	Тактические	Оперативные, в ряде случаев стратегические		Стратегические
2	Временная направленность	Прошлое	Прошлое	Прошлое	Прошлое	Прошлое Настоящее Будущее	Будущее	Прошлое Настоящее Будущее
3	Нормативное регулирование	Регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», положениями по бухгалтерскому учету	Регулируется Законом «О бухгалтерском учете», ПБУ и другими нормативными актами	В соответствии с МСФО	Определяется Налоговым кодексом РФ	Нормативно не регулируются		
4	Формы отчетности	Бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств	Бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет об изменениях капитала и др.; отчет о движении денежных средств	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала и др.; отчет о движении денежных средств	Декларация по налогу на прибыль	Формы отчетности задают пользователи, исходя из собственных потребностей: формы прогнозной отчетности; производные балансовые отчеты; бюджеты (финансовые, операционные, бюджет капитала)	Формы прогнозной отчетности	Формы прогнозной отчетности, носящей стратегический характер
5	Приоритетный показатель, используемый для принятия управленче-	Прибыль	Прибыль + стоимость	Прибыль + стоимость	Прибыль	Прибыль	Прибыль	Стоимость

№ п/п	Сравнительный показатель	Виды отчетности						
		бухгалтерская	бухгалтерская (финансовая)	финансовая по МСФО	налоговая	бухгалтерская (управленческая)	прогнозная	стратегическая
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	ских решений							
6	Концепция, используемая для оценки активов и обязательств	Бухгалтерская	Бухгалтерская, в ряде случаев экономическая	Бухгалтерская, в ряде случаев экономическая	Бухгалтерская	Бухгалтерская	Экономическая, в ряде случаев бухгалтерская	Экономическая
7	Использование компьютерных технологий при формировании отчетности	Желательно	Желательно	Желательно	Желательно	Желательно	Желательно	Необходимо
8	Учет влияния внешних и внутренних факторов	Учитываются опосредованно с использованием ПБУ 7/98, 8/2010, 21/2008		Учитываются опосредованно	Не учитываются	Учитываются в незначительной степени	Учитываются	
-	Учет рисков	Не учитываются	Учитываются опосредованно	Учитываются опосредованно	Не учитываются	Не учитываются	Учитываются опосредованно	Учитываются

Объемность показателей, раскрываемых в отчетности, представленной в табл. 1, позволяет использовать следующую информацию:

- о финансовых ресурсах организации, объемах и формах привлечения в оборот организации собственного и заемного капитала;
- о размерах и формах экономических выгод, полученных в основных сегментах деятельности;
- об изменении финансового положения организации в связи с изменением структуры активов и источников, а также направлениях их использования в организации за отчетный период.

Все виды отчетности взаимосвязаны между собой, поскольку используют один и тот же набор экономических показателей: первично на этапе планирования, вторично – на этапе формирования фактических данных. При этом возможны различные формы взаимосвязи всех видов отчетности.

В настоящее время можно выделить два основных варианта взаимосвязи, а именно трансформационный и автономные варианты:

- трансформационный вариант заключается в том, что транспортировка показателей учета в систему отчетности базируется на данных всех подсистем бухгалтерского учета, а именно финансового, управленческого и налогового учета;
- автономный вариант заключается в использовании данных отчетности только бухгалтерского (управленческого) учета, без использования отчетных данных подсистем бухгалтерского (финансового) и налогового учета.

В настоящее время большинство коммерческих организаций применяют первый подход, поскольку он в большей степени соответствует принципу экономности и рациональности, позволяя учесть влияние всех внутренних и внешних факторов на коммерческую организацию, обеспечить информацией всех заинтересованных пользователей. Автономный вариант трудо- и материалозатен, так как возникает необходимость увеличения документооборота в организации, привлечения дополнительных со-

трудников, вследствие чего повышаются все затраты на ведение учета.

Все виды отчетности в зависимости от временного диапазона можно классифицировать следующим образом.

1. Отчетность о свершившихся фактах финансовой жизни (бухгалтерская, бухгалтерская (финансовая), налоговая).
2. Отчетность о совершающихся фактах финансовой жизни (управленческая, в ряде случаев прогнозная).
3. Отчетность о прогнозируемых фактах финансовой жизни (стратегическая, в ряде случаев прогнозная).

Следует отметить, что невозможно формировать каждый вид отчетности обособленно, они дополняют друг друга, а в некоторых случаях один вид отчетности служат базой для другого. При использовании в коммерческих организациях не только бухгалтерской, но и таких прогрессивных видов отчетности, как прогнозная и стратегическая, позволит менеджменту организации своевременно выявлять существующие проблемы и недостатки в управлении, проводить группировку и анализ информации для выбора оптимальных вариантов решения проблем, возникающих в ходе деятельности; представлять информацию для принятия стратегических решений. Этому же мнению придерживается известный ученый Парушина Н.В., которая считает, что развитие системы формирования бухгалтерской отчетности должно быть направлено на улучшение качества показателей, расширение аналитических и прогнозных возможностей отчетности, обеспечение ее достоверности с целью эффективного использования информации на всех уровнях управления [3].

Таким образом, в настоящее время на фоне изменчивости экономической среды, усиления конкуренции необходимо использовать современные технологии корпоративного управления, которые должны быть неразрывно связаны с совершенствованием учетно-аналитической системы, внедрением новых методов и методик по формированию перспективных видов отчетности. Однако, если такие

виды отчетности, как бухгалтерская, налоговая, статистическая, формируются на основе известных алгоритмов трансформации показателей учета в показатели отчетности, то прогнозная, стратегическая и управленческая отчетности базируются на индивидуальных методиках агрегирования информации.

Рассмотрим более подробно некоторые из них. В соответствии с определением, содержащимся в правиле (стандарте) «Проверка прогнозной финансовой информации», прогнозная финансовая информация представляет собой информацию о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта [1].

При формировании прогнозной финансовой отчетности целесообразно применение системного подхода. Системный подход – это направление методологии специально-научного познания и социальной практики, в основе которого лежит исследование объектов как систем. Его задачей является оптимизация системы в целом, а не улучшение эффективности входящих в нее подсистем. Системный подход способствует адекватной постановке проблем в конкретных науках и выработке эффективной стратегии их изучения. Методология, специфика системного подхода определяется тем, что он ориентирует исследование на раскрытие целостности объекта и обеспечивающих её механизмов, на выявление многообразных типов связей сложного объекта и сведение их в единую теоретическую картину [4].

Следует отметить, что метод и методики формирования прогнозной финансовой отчетности зависят от размера, отраслевой принадлежности и особенностей учетно-аналитической системы конкретной коммерческой организации. Например, предлагаемая Т.В. Федорович методика, составления прогнозной финансовой отчетности, включает:

- формирование аналитических балансов и отчетов о финансовых результатах коммерческих организаций (с включением структурных показателей) в формате российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Общепринятых правил бухгалтерского учета США (ОПБУ США);
- расчет финансовых коэффициентов на основе аналитической отчетности и определение их индикативных значений;
- использование имитационной модели управления консолидированной прибылью группы (определение коэффициента реинвестирования прибыли);
- определение прогнозируемого темпа прироста выручки от продаж на основе пропорциональных зависимостей между показателями ресурсоотдачи, структурой источников средств, рентабельностью продукции и рентабельностью собственного капитала;
- составление прогнозного баланса и прогнозного отчета о финансовых результатах на основе полученных зависимостей, рассчитанных показателей и структурных соотношений (структурного анализа) статей баланса и отчета о прибылях и убытках [5].

А.В. Бондарев раскрывает три группы методик формирования прогнозной отчетности.

1. Методики, которые используются в рамках действующей в коммерческой организации системы бюджетирования.
2. Методики, предусматривающие формирование прогнозной отчетности в системе стратегического планирования.
3. Методики, которые носят комплексный характер и взаимосвязывают различные временные срезы формирования прогнозной информации, т.е. формирование прогнозной отчетности осуществляется в системе бюджетирования, программирования, планирования [2].

Н.В. Парушина сделала попытку адаптировать для российских организаций методику построения прогнозной отчетности, основанную на международных принципах перспективного анализа и приемах структурного анализа.

Концептуальные аспекты и методика прогнозирования показателей бухгалтерской отчетности базируются на ретроспективном анализе результатов функционирования организации и финансовых показателей, что является принципиальным условием увязки анализа и прогнозирования.

Прогноз, по ее мнению, строится, исходя из вариативности перспективных оценок, что позволяет учесть оптимистические, консервативные и пессимистические варианты развития в зависимости от внешних и внутренних факторов и отраслевых показателей. Одним из расчетных инструментов является метод долей в продажах. Рекомендуемая методика прогнозирования бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, базирующаяся на оптимистическом прогнозе развития деятельности, может использоваться коммерческими организациями различных видов деятельности в текущем планировании, бизнес-планировании, бюджетировании и управлении [3].

В современной практике управления возможны различные варианты формирования прогнозной отчетности. В ходе изучения и анализа данного направления, нами были выявлены три базовых варианта формирования прогнозной финансовой отчетности, которые представлены на рис. 1.



Рис. 1. Варианты формирования прогнозной финансовой отчетности

Как видно из рис. 1, автономный вариант предусматривает формирование прогнозной финансовой отчетности по данным бюджетов коммерческой организации (финансовых, операционных и бюджетов капитала) в системе как управленческого, так и стратегического учета, организованной автономно. Трансформационные бухгалтерские записи при составлении прогнозной бухгалтерской отчетности не производятся.

Трансформационный вариант предусматривает использование различных видов производных балансовых отчетов, формируемых по данным первичных бухгалтерских балансов с учетом внешних и внутренних факторов и поставленных целей. Данный вариант применяется в условиях интегрированной учетно-аналитической системы.

Комбинированный вариант предусматривает составление производных балансовых отчетов на основе прогнозных балансов, сформированных в автономной системе управленческого учета в зависимости от поставленных целей. Его отличительной особенностью является то, что трансформационные бухгалтерские записи производятся с применением данных управленческого учета, организованного автономно.

Третий вариант предполагает, с одной стороны, осуществление трансформационных проводок, характерных для трансформационного варианта, с другой стороны, предусматривает функционирование автономной системы управленческого или стратегического учета, в рамках которой формируются основные формы прогнозной отчетности. При этом под трансформационными бухгалтерскими записями понимается процесс отражения в учете внешних факторов макросреды.

На наш взгляд, прогнозная финансовая отчетность может быть сгруппирована по четырем укрупненным направлениям:

- группа отчетности 1: отчеты (в виде бюджетов), формируемых в рамках системы бюджетирования (финансовые бюджеты, операционные бюджеты, бюджеты капитала);
- группа отчетности 2: формы прогнозной отчетности (прогнозный бухгалтерский баланс, прогноз о финансовых результатах, прогноз о движении денежных средств);
- группа отчетов 3: стратегическая отчетность (прогнозная отчетность, носящая стратегический характер, производные балансовые отчеты, носящие стратегический характер);
- группа отчетов 4: производные балансовые отчеты.

В рамках формирования прогнозной отчетности ключевая роль отводится операционным бюджетам, которые используются для увязки натуральных показателей планирования со стоимостными, а также для определения наиболее важных пропорций, ограничений и допущений, которые следует учитывать при составлении основных бюджетов.

Операционные бюджеты составляются для разработки финансовых бюджетов. Их состав является произвольным, исходя из целесообразности их разработки, и определяется руководством организации. Примерами операционных бюджетов могут служить бюджет продаж, бюджет производства, бюджет прямых затрат, бюджет общехозяйственных расходов, бюджет коммерческих расходов и пр.

Не менее важная роль отводится финансовым бюджетам как формам прогнозной отчетности, примером которых является бюджет капитала.

Бюджетирование капитала является наиболее сложным процессом в системе бюджетирования, поскольку оно связано с выбором и оценкой соответствующей структуры затрат капитала, которая бы в наибольшей мере отвечала решению задачи максимизации благополучия держателей акций. Затраты капитала представляют собой долгосрочные инвестиции, производящиеся для расширения размеров производства, перемещение или обновление фиксированных активов или для получения других реальных выгод.

Его исключительная роль объясняется тем, что многие организации имеют ограниченные средства для капиталовложений и могут рисковать при выборе наиболее эффективного проекта из существующих альтернатив. В связи с этим, бюджет капитала призван оценить, во-первых, как будет происходить возврат инвестированных средств, во-вторых, какая процентная отдача будет от того или иного проекта. Его взаимосвязь с различными бюджетами коммерческой организации представлена в табл. 2, а укрупненная модель, включающая в себя инвестиционный бюджет, инновационный бюджет, социальный бюджет и бюджет налогов и сборов, представлена в табл. 2.

Таблица 2

ВЗАИМОСВЯЗЬ БЮДЖЕТА КАПИТАЛА С РАЗЛИЧНЫМИ БЮДЖЕТАМИ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Составляющие бюджета капитала	Бюджет продаж	Бюджет производства	Бюджет прямых затрат на материалы	Бюджет прямых затрат на заработную плату	Бюджет общепроизводственных расходов	Бюджет запасов	Бюджет закупок	Бюджет коммерческих расходов	Бюджет управленческих расходов	Бюджет доходов и расходов	Бюджет денежных средств
Инвестиционный бюджет	+/-	+	+	x	+	-	-	-	-	+	+
Инновационный бюджет	+/-	+	-	+/-	+/-	-	-	-	-	+	+
Социальный бюджет	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	+
Бюджет налогов и сборов	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	+
Прочие бюджеты	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	+

Следует отметить, что составление прогнозной отчетности начинается именно с определения ожидаемой величины собственного капитала. Уставный, добавочный и резервный капиталы обычно меняются редко (если только в прогнозируемом периоде не планируется осуществить очередную эмиссию акций), поэтому в прогнозный баланс их можно включить той же суммой, что и в последний отчетный баланс. В результате основным элемен-

том, за счет которого изменяется сумма собственного капитала, является прибыль, остающаяся в распоряжении организации. Размер прибыли можно рассчитать по методу пропорциональных зависимостей, исходя из величины коэффициента рентабельности продаж $Pл$ в будущем периоде, который равен отношению прибыли $П$ к выручке от реализации $В$:

$$Pл = П / В.$$

(1)

Таблица 3

УКРУПНЕННАЯ МОДЕЛЬ ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТА КАПИТАЛА

Составляющие бюджета капитала коммерческой организации		Бюджет налогов и сборов	Инновационный бюджет	Социальный бюджет	Инвестиционный бюджет	Прочие бюджеты			
Источники финансирования		направления финансирования							
		платежи в бюджет и внебюджетные фонды	инновации	социальные нужды	инвестиции в строительство, ОС и НМА ¹	портфельные инвестиции	выплата дивидендов	резервный капитал	прочие цели
Собственные источники	Нераспределенная прибыль	+	+	+	+	+	+	+	+
	Чистая прибыль отчетного года	-	+	+	+	+	-	+	
	Акционерный капитал	-	-/+	+	+	-	-	-	
	Амортизационные отчисления	-	-	+	-	-	-	-	
	Эмиссионный доход	-	-	+	+	-	-	-	
	Страховые возмещения	-	-	+	+	-	-	-	
Заемные средства	Банковские кредиты	-	+	+	+	-	-	-	
	Займы третьих лиц	-	+	+	+	-	-	-	
	Средства инвесторов	-	+	+	+	-	-	-	
	Инвестиционный налоговый кредит	-	+	+	+	-	-	-	
	Выпуск и эмиссия долговых ценных бумаг	-	+	+	+/-	-	-	-	
	Средства федерального бюджета	-	+	+	+	-	-	-	
	Факторинг	-	+	+	+	-	-	-	
	Цессия	-	-	-	-	-	-	-	
	Лизинг	-	-	-	+	-	-	-	
	Просроченная кредиторская задолженность поставщикам	-	+	+	+	-	-	-	

Прогнозная величина данного показателя, а также выручки от реализации определяются методом авторегрессии на основании их индивидуальной динамики в предыдущих периодах. Здесь следует заметить, что гораздо более надежный прогноз величины выручки от реализации может быть получен экспертными оценками специалистов предприятия,

базирующимися на прошлых объемах продаж, рыночной конъюнктуре, производственных мощностях, ценовой политике и т.д. Однако такого рода оценки, как правило, недоступны внешнему аналитику, имеющему в своем распоряжении только публичную отчетность коммерческой организации.

¹ ОС – основные средства, НМА – нематериальные активы.

В результате, величина собственного капитала в будущем периоде $СК_{n+1}$ определяется как его величина в последнем отчетном периоде $СК_n$, увеличенная на величину прогнозируемой прибыли $П$, что характеризуется как детерминированный факторный метод расчета.

$$СК_{n+1} = СК_n + П. \quad (2)$$

На основе этого менеджмент коммерческой организации сможет рационально и эффективно осуществлять выбор источников финансирования и направлений их использования, что в свою очередь будет способствовать формированию такой схемы движения денежных средств, которая приведет к росту экономической стоимости организации.

Таким образом, рационально сформированная прогнозная финансовая отчетность может использоваться в различных целях: как ориентир для контроля текущей деятельности, при прогнозировании степени удовлетворительности структуры баланса и т.п. Кроме того, при составлении прогнозной финансовой отчетности формируется информация о результатах деятельности организации, базирующаяся на концепции управления стоимостью собственного капитала, что позволяет не только улучшить финансовое состояние коммерческой организации, но и одновременно повысить ее имидж в глазах акционеров и потенциальных инвесторов.

Не менее важную роль в учетно-аналитическом обеспечении системы управления играет управленческая отчетность, представляющая собой аналитические отчеты о ключевых показателях объектов управления.

К ключевым показателям относятся наиболее востребованные категории, а именно доходы, расходы и финансовые результаты. Так, управленческая отчетность в узком смысле формируется по данным управленческого учета и может включать в себя текущую управленческую отчетность и прогнозную отчетность. Однако существует множество организаций, не ведущих управленческих учет. В таких организациях под управленческой отчетностью понимаются все виды отчетности, используемые в данной организации для принятия управленческих решений, например, бухгалтерская и налоговая отчетность.

В целом управленческая отчетность ориентирована на внутренних пользователей, ее содержание зависит от специфики деятельности каждой коммерческой организации, целей и задач управления, а ее информативность зависит от набора объектов управления, включенных в ее форматы. В качестве объектов отчетности могут выступать носители затрат (производимая продукция, работы, услуги), центры затрат (структурные подразделения), центры ответственности (бизнес-процессы, подчиняющиеся одному топ-менеджеру).

Избрание носителей затрат традиционно соотносится с детализацией производимой продукции или услуг в соответствии с набранным портфелем заказов. Для центров затрат характерно выделение однородных функций, присущих только конкретному подразделению, что станет основанием для избрания подразделений в качестве самостоятельных учетно-отчетных объектов. Необходимо отметить,

что в основе избрания объектов отчетности лежит признак функциональной однородности объекта. Например, обозначив проблему структуризации центров затрат, распознавание неповторимой исключительности учетного объекта для отражения его в отчетности начинается с анализа функциональных действий каждого объекта.

Выделение однородных функций, присущих только конкретному подразделению, станет основанием для избрания данного подразделения в качестве самостоятельного учетно-отчетного объекта в составе центров затрат. Именно анализ функциональных обязанностей каждого структурного подразделения позволяет выделить подразделения с неповторимыми функциями и сделать вывод о наличии однородного признака для признания этих подразделений в качестве учетных единиц. Окончательный вывод о необходимости включения конкретного подразделения в справочник центров затрат для дальнейшей обработки в отчетности, кроме того, зависит от уровня существенности в отношении затрат подразделения. При наличии подразделений, уровень издержек которых несуществен в общем объеме издержек, целесообразно их объединить с теми подразделениями, которые максимально взаимосвязаны с ними своими технологическими процессами. При этом уровень существенности может быть индивидуален для каждого предприятия. Примеры учетных объектов в виде центров затрат с целью их использования в управленческой отчетности приведены в табл. 4.

Таблица 4

ПРИМЕРЫ ЦЕНТРОВ ЗАТРАТ КАК ОБЪЕКТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

№ п/п	Наименование центра затрат	Основные функции	Показатели отчетности
1	Заготовительно-штамповочное производство (ЗШП)	Процессы штамповки	Расходы ЗШП; трансфертные доходы ЗШП; маржинальный доход
2	Агрегатно-сборочный цех (АСЦ)	Процессы сборки	Расходы АСЦ; трансфертные доходы АСЦ; маржинальный доход
3	Отдел главного конструктора (ОГК)	Конструкторские процессы	Расходы ОГК; трансфертные доходы ОГК; маржинальный доход
4	Ремонтно-строительное управление (РСУ)	Процессы по СМР	Расходы РСУ; трансфертные доходы РСУ; маржинальный доход
5	Отдел технического снабжения (ОТС)	Процессы заготовления	Расходы ОТС; трансфертные доходы ОТС; маржинальный доход
6	Планово-экономический отдел (ПЭО)	Процессы планирования (бюджетирования)	Расходы ПЭО; трансфертные доходы ПЭО; маржинальный доход
7	Отдел сбыта	Процесс реализации	Расходы отдела сбыта; трансфертные доходы;

№ п/п	Наименование центра затрат	Основные функции	Показатели отчетности
			маржинальный доход
8	Учебный центр (УЦ)	Процессы по обучению, повышению квалификации	Расходы УЦ; трансфертные доходы УЦ; маржинальный доход УЦ

Однако если первая и вторая категория объектов отчетности более понятны при их характеристике, то центры ответственности менее всего охарактеризованы с точки зрения использования в управленческой отчетности. Их характерная особенность основана на неповторимости функциональных обязанностей руководителя того или иного сегмента ответственности. Выделение однородных функциональных обязанностей, присущих только конкретному руководителю, станет основанием для избрания этого руководителя (и подотчетного ему сегмента ответственности) в качестве самостоятельного учетного объекта и, соответственно, объекта управленческой отчетности.

При этом наблюдается некоторое смещение характеристик центров затрат и центров ответственности. Часть авторов трактуют центры ответственности как доходообразующие, затратнообразующие, прибылеобразующие, инвестиционные и иные центры ответственности. На наш взгляд, избрание центров ответственности в качестве системного инструмента управленческого учета обладает рядом преимуществ перед остальными объектами (центрами затрат и носителями затрат). Объясняется это тем, что на первое место в этом процессе выдвигается функциональная ответственность руководителей за конкретный блок взаимосвязанных показателей, а именно доходов, расходов и финансовых результатов. Доля таких показателей существенна в силу того, что управленческая ответственность, выраженная в объектах учета, реализуется только на высших уровнях управления. Руководители первого уровня управления обладают достаточными полномочиями, чтобы по результатам управленческого учета нести ответственность за соблюдение бюджетных параметров в отношении подотчетных им издержек. Примеры учетных объектов в виде центров ответственности с целью их использования в управленческой отчетности приведены в табл. 5.

Таблица 5

ПРИМЕРЫ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ КАК ОБЪЕКТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

№ п/п	Наименование центра ответственности (сегмент)	Основные функции	Показатели отчетности
1	Сегмент «Производство»	Организация и управление производством	Расходы сегмента «Производство»; трансфертные доходы сегмента; финансовый результат сегмента
2	Сегмент «Маркетинг»	Организация и управление продажами	Расходы сегмента «Маркетинг»; трансфертные доходы сегмента; финансовый результат сегмента
3	Сегмент «Фи-	Организа-	Расходы сегмента

№ п/п	Наименование центра ответственности (сегмент)	Основные функции	Показатели отчетности
	нансы»	ция и управление денежными потоками	«Финансы»; трансфертные доходы сегмента; финансовый результат сегмента
4	Сегмент «Логистика»	Организация и управление логистикой	Расходы сегмента «Логистика»; трансфертные доходы сегмента; финансовый результат сегмента
5	Сегмент «Безопасность»	Организация и управление безопасностью	Расходы сегмента «Безопасность»; трансфертные доходы сегмента; финансовый результат сегмента
6	Сегмент «Качество»	Управление вопросами качества	Расходы сегмента «Качество»; трансфертные доходы сегмента; финансовый результат сегмента
7	Сегмент «Кадры»	Управление оргнабором кадров, профессиональной ориентацией и социальными вопросами	Расходы сегмента «Кадры»; трансфертные доходы сегмента; финансовый результат сегмента

Таким образом, для целей формирования управленческой отчетности каждая из трех групп объектов имеет свои особенности учета и контроля управленческой информации. Использование определенной технологии при делении группы на конкретные объекты учета позволит выделить соответствующую долю доходов и расходов, приходящуюся на каждый неповторимый объект отчетности, оценить функциональные способности такого объекта по его участию в прибылях компании в целом и, что самое главное, объективно оценить нормативные параметры устойчивости и доходности каждого объекта управления.

Избрание объектов учета для целей формирования отчетности имеет главенствующее значение и определяет дальнейшие качественные параметры приемов оценки и анализа управленческой отчетности.

Однако целесообразность применения объективных критериев для избрания центров затрат и центров ответственности подтверждается авторами лишь при условии применения в системном учете приема определения трансфертного дохода (или цены) в отношении каждого из указанных объектов: центров затрат и центров ответственности.

В экономике трансфертными называют цены, по которым оцениваются сделки между взаимозависимыми лицами внутри одной корпорации или холдинга. Трансфертная цена позволяет управлять распределением корпоративной прибыли между участниками корпоративного бизнеса. В силу возможности субъективного вмешательства заинтересованных лиц корпоративного управления в процесс установления трансфертной цены трансфертное ценообразование всегда было объектом пристального внимания со стороны фискальных органов в большинстве стран. Первой

страной, утвердившей в середине 1960-х гг. на законодательном уровне регламент в отношении трансфертных цен, стали США. На международном уровне основным регулирующим стандартом в этом направлении является Руководство Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) 1995 г. «О трансфертном ценообразовании для транснациональных корпораций и налоговых органов» (Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations), действующее по настоящее время. В отечественной практике трансфертное ценообразование регулируется налоговым кодексом во избежание занижения цен между взаимозависимыми лицами.

Однако в условиях рыночного развития внутрифирменного управления немалый интерес к трансфертной цене сложился в рамках отдельно взятого предприятия. Причиной стал тот факт, что типичный вариант управления себестоимостью и прибылью в разрезе носителей затрат (товаров, работ, услуг) исключает возможность оперативного управления прибылью, поскольку данные показатели формируются после окончания календарного периода.

Прошлая себестоимость и прошлая прибыль, малопригодные для прошедшего календарного периода, стимулируют менеджеров к поиску информации о прибыли в ходе производственного процесса, а не после него. Кроме того, себестоимость как управленческая категория не в полной мере может удовлетворить менеджеров в силу того, что в ходе ее расчета производится множество расчетных манипуляций с входящими в нее издержками.

Так, в производственном учете подлежат перераспределению все комплексные калькуляционные статьи затрат, а это – общепроизводственные (сч. 25) и общехозяйственные расходы (сч. 26), расходы на продажи (сч. 44), расходы на логистику (сч. 15, 16), частично расходы на услуги вспомогательных производств (сч. 23), а также резервы, создаваемые за счет себестоимости (сч. 96).

Чем больше издержек признаются косвенными по отношению к носителям затрат, тем меньше доверия вызывает себестоимость конкретной продукции или товарной группы. А в условиях высокотехнологичных отраслей именно такая тенденция становится преимущественной.

В поиске иных управленческих категорий уже неоднократно в отечественной практике предпринимались попытки формирования себестоимости, ориентированной на места ее первичного возникновения, а именно – на структурные подразделения в виде центров затрат, а не на производимые товары в виде носителей затрат.

Во времена социалистического планирования в ряде социалистических предприятий в 1990-х гг. получила распространение чековая система хозрасчета. Примером ее применения может служить станкостроительный завод им. В.И. Ленина (г. Харьков). Объемность внедренческих мероприятий характеризовалась оценкой всех техпроцессов по изготовлению продукции на уровне каждого производственного подразделения. Стоимость передаваемых из цеха в цех полуфабрикатов с учетом доли плановых накоплений была взята за основу опре-

деления внутренней цены на эти полуфабрикаты, по которой они «продавались» подразделениям – участникам производства. При «продаже – передаче» продукции цех-продавец получал внутренние деньги (чек из чековой книжки), стоимость которого зачислялась на лицевой счет подразделения во внутреннем банке предприятия. Такими же чеками указанный цех расплачивался за приобретенные полуфабрикаты у предыдущего по технологической цепочке цеха.

По окончании периода разница в полученных и оплаченных чеках за минусом собственных затрат цеха являлась внутренним доходом нашего цеха и была источником дополнительной мотивации работников подразделения. Элементы указанной системы в 1990-х гг. получили распространение и на предприятиях г. Ростова-на-Дону, например, на заводе «Электроинструмент» в части контроля транспортных расходов.

Система формирования внутренних цен была достаточно сложным инструментом управления, требующим дополнительного штата учетных работников и систематического оперативного мониторинга себестоимости производственных процессов в разрезе участников производства. Опоздание в обновлении расчетов себестоимости, например по причине изменения норм, приводило к искажению трансфертной цены и, соответственно, к оценке участия подразделения в формировании прибыли.

Годы перестройки надолго изменили приоритеты в микроэкономике. Однако рыночное регулирование экономики вернуло интерес к проблеме формирования прибыли в местах ее получения. Желание увидеть вклад и ценность каждого подразделения в формировании конечного результата стало возможным благодаря следующему:

- во-первых, наличию системной технологии управленческого учета, дающей возможность без дополнительной загрузки финансового учета производить различные манипуляции с аналитической информацией производственного учета;
- во-вторых, наличию мощных возможностей программного обеспечения, поддерживающего различные объемы расчетных процедур.

Таким образом, внутренняя цена снова стала необходимой и возможной для оценки участия в прибыли организации каждого производственного сегмента в виде центра затрат в качестве некой зоны для установления трансфертной цены. Поскольку учетно-информационная функция управленческого учета тесно связана со стимулирующей, трансфертная цена становится главным условием построения связей между подразделениями предприятий по принципу затраты – выпуск.

В ходе исследования нами предложен более доступный инструмент формирования внутренней цены для структурных подразделений, в основе которого использована величина прибыли от продажи носителей затрат. При этом обязательным условием остается наличие информации как о плановых, так и о фактических расходах объектов учета в соотношении с плановым уровнем продаж. Предлагаемый расчет осуществляется в несколько этапов.

1. На этапе 1 в качестве базы для расчета трансфертной цены формируется информация о плановой себестоимости носителей затрат плюс величина плановых накоплений. В совокупности эти две составляющие представляют собой цену продажи каждого продукта.
2. На этапе 2 определяется совокупная величина себестоимости планируемого объема продаж носителей затрат и доля совокупной прибыли в его составе. Совокупная величина прибыли носителей затрат в управленческом учете является равной совокупной величине прибыли основных и вспомогательных центров затрат за тот же период.
3. Для расчета на период доли вклада конкретного подразделения в планируемую совокупную прибыль на третьем этапе формируется:
 - информация о плановых издержках производственных подразделений (основных центров затрат), входящих на планируемый объем продаж;
 - информация о плановых издержках вспомогательных подразделений за период вне связи с объемом продаж. В предлагаемом варианте в расчет принимается сокращенная себестоимость на уровне переменных и косвенных расходов, управленческие же расходы являются расходами периода и не включаются в процесс распределения между товарным выпуском.
4. На этапе 4 при формировании трансфертной цены для каждого из центров затрат в расчет принимаются его плановые издержки плюс прибыль, рассчитанная на основе совокупного уровня рентабельности, планируемого для объема продаж товарной продукции. Прибыль предприятия за период является константой и по совокупности – единой для всех уровней объектов учета: носителей затрат и центров затрат.
5. На этапе 5 используются показатели для подтверждения фактического участия каждого подразделения в фактически полученной организацией прибыли. Для этих целей используется информация управленческого учета о фактических расходах каждого центра затрат, которые увеличиваются на сумму прибыли, исходя из планируемого уровня рентабельности. На этом же этапе определяется планируемая прибыль на фактически учтенные издержки.
6. В связи с тем, что фактически полученный объем прибыли центров затрат отличается от расчетного, не составляет труда на последнем этапе определить величину расчетного искажения, на сумму которого уменьшается расчетная прибыль каждого центра затрат в случае, если фактическая меньше планируемой, и увеличивается – в обратной ситуации.

Предложенный вариант определения трансфертной цены несет в себе минимальные расходы на получение необходимой информационной базы для расчетов и оценки функциональных возможностей подразделений на предмет их объективной пригодности в воспроизводственном процессе.

В предметных обсуждениях вариантов определения трансфертных цен для формирования внутренней отчетности предлагаются различные базы распределения общей прибыли предприятия с целью выделения доли прибыли структурных подразделений. К основным из них относятся следующие.

1. Совокупная трудоемкость производства продукции или услуг. Однако данный вариант основан на полной организации процессов нормирования и в меньшей степени подходит для управляющих подразделений.
2. Общая технологическая себестоимость и индивидуальная себестоимость подразделения при изготовле-

нии продукции. Указанный показатель требует постоянного обновления себестоимости в случае изменения технологии и условий производства.

3. Норматив заработной платы на производство продукции. Так же как и в предыдущем случае, требует систематического обновления по любым технологическим причинам.
4. Стоимость основных производственных фондов всех структурных подразделений в совокупности и доля каждого из них в указанной совокупности. Однако такой вариант целесообразно использовать при условии существенности показателя амортизации по сравнению с другими статьями затрат.

Однако предложенный в исследовании показатель в виде уровня рентабельности для трансфертного ценообразования является наиболее доступным, свободно определяемым и всегда используемым в коммерческой деятельности любого промышленного предприятия. Данный показатель как нельзя лучше отражает планируемую долю участия каждого подразделения в общей планируемой прибыли на период. При этом за основу расчета принимается равенство долей указанного участия в относительных величинах, но не равенство – в абсолютных. В табл. 8-11 предложен условный пример расчета фактического участия пяти структурных подразделений в прибыли предприятия за период, три из которых являются основными центрами затрат, непосредственно участвующими в производстве продукции, два – управленческими, осуществляющие функции управления. Результатом производственного процесса является изготовление и продажа трех видов основной продукции. С целью расчета трансфертных доходов исходные планируемые показатели в разрезе носителей затрат представлены в табл. 6, в разрезе центров затрат – в табл. 7.

Таблица 6

ПЛАНОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ НОСИТЕЛЕЙ ЗАТРАТ

Тыс. руб.

№ п/п	Плановые показатели	Носители затрат (виды продукции)			
		изд. 1	изд. 2	изд. 3	итого
1	Доходы всего	40 000	60 000	30 000	130 000
2	Расходы носителей затрат	30 000	50 000	21 000	101 000
3	Маржинальный доход	10 000	10 000	9 000	29 000
4	Управленческие расходы	x	x	x	22 000
5	Прибыль	x	x	x	7 000
6	Итого издержки: (п. 2 + п. 4)	x	x	x	123 000
7	Рентабельность носителей затрат, % [п. 5 : п. 6]	x	x	x	5,69

Как видно из данных табл. 6, прибыль организации запланирована в 7 000 тыс. руб. и сформирована в условиях маржинального подхода к расчету финансового результата. Рентабельность по производственной себестоимости планируемой к реализации изделий составила 5,69% и рассчитана, как отношение общей прибыли к совокупной величине издержек продукции [(7000 : 123000) x 100].

Расчет трансфертной цены по каждому подразделению основан на информации управленческого отчета о фактических издержках по каждому центру затрат (ЦЗ), которые представлены в табл. 8.

Расчет трансфертной цены по каждому подразделению основан на информации управленческого отчета о фактических издержках по каждому ЦЗ, которые представлены в табл. 8.

Таблица 7

ПЛАНОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ЦЗ

Тыс. руб.

№ п\п	Плановые показатели	Основные ЦЗ			Управленческие ЦЗ		Итого
		цех 1	цех 2	цех 3	отдел 1	отдел 2	
1	Доходы всего	x	x	x	x	x	130 000
2	Расход основных ЦЗ	35 000	45 000	21 000	X	X	101 000
3	Расходы вспомогательных (управленческих) ЦЗ	x	x	x	14 000	8 000	22 000
4	Итого расходы ЦЗ	35 000	45 000	21 000	14 000	8 000	123 000
5	Совокупная прибыль ЦЗ (равна прибыли носителей затрат)	x	x	x	x	x	7 000
6	Рентабельность ЦЗ, %	x	x	x	x	x	5,69
7	Доля участия центров затрат в прибыли, тыс. руб.	1 992	2 560	1 195	797	456	7 000
8	Доля участия центров затрат в прибыли, %	28,45 %	36,57 %	17,07 %	11,39 %	6,52 %	100 %

Таблица 8

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ ОТЧЕТ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ ЦЗ

Тыс. руб.

№ п\п	Фактические показатели	Основные ЦЗ			Управленческие ЦЗ		Итого
		цех 1	цех 2	цех 3	отдел 1	отдел 2	
1	Доходы всего	x	x	x	x	x	130 000
2	Расходы основных ЦЗ	36 500	47 000	19 500	x	x	103 000
3	Расходы вспомогательных ЦЗ	x	x	x	16 500	7 000	23 500
4	Итого расходы (п. 2 + п. 3)	36 500	47 000	19 500	16 500	7 000	126 500
5	Прибыль	x	x	x	x	x	3 500
6	Рентабельность центров затрат, % [п. 5 : п. 4]	x	x	x	x	x	2,77

Таблица 9

РАСЧЕТ ТРАНСФЕРТНОЙ ЦЕНЫ И ПРИБЫЛИ В РАЗРЕЗЕ ЦЗ

Тыс. руб.

№ п\п	Показатели	Основные ЦЗ			Управленческие ЦЗ		Итого
		цех 1	цех 2	цех 3	отдел 1	отдел 2	
1	Плановые расходы ЦЗ (см. п. 4 табл. 7)	35 000	45 000	21 000	14 000	8 000	123 000
2	Фактические расходы ЦЗ (см. п. 4 табл. 8)	36 500	47 000	19 500	16 500	7 000	126 500
3	Отклонения (п. 2 – п. 1)	+1 500	+2 000	-1 500	+2 500	-1 000	3 500
4	Планируемая прибыль ЦЗ (см. п. 7 табл. 7)	1 992	2 560	1 195	797	456	7 000
5	Трансфертная	492	560	2 695	-1 703	1 456	3 500

№ п\п	Показатели	Основные ЦЗ			Управленческие ЦЗ		Итого
		цех 1	цех 2	цех 3	отдел 1	отдел 2	
	прибыль (убыток) ЦЗ (п. 4 – п. 3)						
6	Трансфертная цена ЦЗ (п. 2 + п. 5)	36 992	47 560	22 195	14 797	8 456	130 000

Как видно из данных табл. 9, трансфертная цена представляет собой сумму фактических затрат подразделений (из системы управленческого учета) и планируемой величины прибыли ЦЗ, откорректированной на величину полученных план-фактных отклонений по издержкам. Предложенный алгоритм расчета не требует дополнительной технологической или иной трудоемкой информации и основан на показателях управленческого учета и бюджетирования. По аналогичному алгоритму производится расчет трансфертной цены для центров ответственности.

В условиях формирования бюджетной управленческой отчетности также целесообразно применение трансфертных показателей при формировании бюджетов продаж для центров затрат и центров ответственности по аналогии с их применением на этапе управленческого учета. В табл.10 приведен условный пример расчета трансфертной цены при планировании бюджетов продаж для подразделений на основе данных о реализации трех видов продукции. Плановые значения в отношении доходов, расходов и финансовых результатов приведены ранее в табл. 8.

Таблица 10

ПЛАНОВЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ЦЗ

Тыс. руб.

№ п\п	Плановые показатели	Основные ЦЗ			Управленческие ЦЗ		Итого
		цех 1	цех 2	цех 3	отдел 1	отдел 2	
1	Доходы всего (см. п. 1 табл. 9)	x	x	x	x	x	130 000

№ п/п	Плановые показатели	Основные ЦЗ			Управленческие ЦЗ		Итого
		цех 1	цех 2	цех 3	отдел 1	отдел 2	
2	Расход основных ЦЗ	35 000	45 000	21 000	х	х	101 000
3	Расходы управленческих ЦЗ	х	х	х	14 000	8 000	22 000
4	Итого расходы ЦЗ	35 000	45 000	21 000	14 000	8 000	123 000
5	Совокупная прибыль ЦЗ (равна прибыли носителей затрат), см. п. 5 табл. 7)	х	х	х	х	х	7 000
6	Рентабельность ЦЗ, % (см. п. 7 табл. 6 или п. 6 табл. 7)	х	х	х	х	х	5,69
7	Доля участия ЦЗ в прибыли, тыс. руб. (п. 4 * п. 6)	1 992	2 560	1 195	797	456	7 000
8	Доля участия ЦЗ в прибыли, %	28,45	36,57	17,07	11,39	6,52	100 %
9	Трансфертная планируемая выручка ЦЗ (п. 4 + п. 7)	36 992	47 560	22 195	14 797	8 456	130 000

Как видно из данных расчета, за основу расчета трансфертной цены для подразделений взят планируемый объем продаж изделий (130 000 тыс. руб.), который не может быть иным в абсолютных показателях для центров затрат. Кроме того, рентабельность продаж (5,69 %) также становится тождественной рентабельности центров затрат в относительных показателях, поскольку в расчете участвуют одни и те же абсолютные величины. По аналогичному варианту предлагается рассчитывать трансфертные планируемые объемы продаж и для центров ответственности.

Таким образом, трансфертная цена является категорией управленческой отчетности, востребованной для оценки доли прибыли каждого подразделения в совокупной прибыли организации, полученной от продажи продукции. Объективной для этих целей может быть только системная информация об издержках, учтенных в местах их первичного возникновения, а также прибыли, учтенной в разрезе продукции. Далее эти показатели объединяются для расчетов трансфертной цены. При этом за основу расчета принимается сокращенная себестоимость, что является преимуществом по сравнению с полной себестоимостью в силу субъективности последней.

Обобщая проведенное исследование в отношении различных видов отчетности, можно с уверенностью сделать заключение, что любая отчетность, объединяющая в себе релевантную информацию о доходах, расходах и финансовых результатах, позволит оценить и проанализировать вложение в создание собственного капитала каждого индивидуального объекта

управления. Ключевым условием при этом является его присутствие в качестве системного объекта бухгалтерского и управленческого учета. Это позволит на системной основе с помощью типовых приемов учета транспортировать учетный ресурс об объектах управления в любой формат экономической отчетности.

Литература

1. Проверка прогнозной финансовой информации [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности : одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 авг. 1999 г., протокол №5). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Бондарев А.В. Развитие методики формирования прогнозной финансовой информации и ее аудита при оказании сопутствующих услуг [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / А.В. Бондарев. – Ростов н/Д., 2010.
3. Парушина Н.В. Системное представление бухгалтерской отчетности [Текст] : автореф. дисс....канд. экон. наук / Н.В. Парушина. – М., 2007.
4. Сиротенко Э.А. Системное представление аудита [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / Э.А. Сиротенко. – М., 2005.
5. Федорович Т.В. Концепция трансформации информационно-аналитического обеспечения в системе управленческого учета корпоративных образований [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / Т.В. Федорович. – Новосибирск, 2009.

Ключевые слова

Бухгалтерская отчетность; управленческая отчетность; прогнозная отчетность; стратегическая отчетность; бюджет; доходы; расходы; трансфертные цены.

Евстафьева Елена Михайловна

Шароватова Елена Александровна

РЕЦЕНЗИЯ

Успешность современного бизнеса зависит от информативности учетно-аналитического обеспечения в отношении управляемых объектов с целью формирования внутренней управленческой отчетности. Именно стремление к полноте знаний о прибылеобразующих показателях в момент их формирования привело к востребованности такого учетного приема, как аналитичность информации о доходах, расходах и финансовых результатах в разрезе объектов управления. Ключевым приемом управления на основе учетной информации является прием управления по отклонениям. При этом отклонения в виде разницы между доходами и расходами являются более всего информативными, но при условии их отражения в отчетности в разрезе всех возможных для предприятия объектов учета. Именно этим можно подтвердить актуальность избранной в статье темы.

В рамках названного направления в экономической литературе отсутствует теоретическая основа формирования аналитических результатов в отношении любых объектов учета, отличных от таких объектов, как продукция, работы, услуги. В основном исследование в области учета и отчетности в сфере управления сосредоточены на приемах определения только фактических затрат в разрезе различных групп аналитических объектов управленческого учета. Однако такой подход не позволяет сформировать во внутренней отчетности вклад каждого объекта учета в совокупную прибыль коммерческого предприятия.

В представленной статье достаточно обоснованно приведен сравнительный анализ различных видов отчетности, используемых в рамках учетно-аналитического обеспечения системы управления коммерческими организациями, и определены основные направления их совершенствования. Предложен системный подход к формированию прогнозной и управленческой отчетности.

Кроме того, для получения возможности оценки участия каждого объекта учета в совокупном финансовом результате по данным управленческой отчетности автор вводит в управленческий учет новые учетно-экономические категории в виде трансфертного дохода и трансфертной прибыли, а также методику их расчета в разрезе всех объектов учета. За основу расчета автор принимает плановую рентабельность продаж в отношении привычных объектов, а именно, носителей затрат и на ее основе предлагает последовательный расчет трансфертной прибыли.

В результате в статье предложен достаточно реальный и понятный алгоритм формирования внутренней отчетности о трансфертной прибыли по центрам затрат и центрам ответственности, что имеет большую информативность для целей управления, чем информация о прибыли по носителям затрат. Привлекательность алгоритма заключается в том, что предложенную методику можно использовать не только на этапе управленческого учета, но и на этапе бюджетирования ключевых показателей доходов, расходов и финансовых результатов.

В целом в статье в полном объеме раскрыты поставленные вопросы, предложен практический механизм решения указанных в статье проблем, сделаны четкие выводы. Оформление статьи соответствует требованиям, предъявляемым к публикациям в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Таким образом, учитывая все вышесказанное, считаем целесообразным публикацию статьи Шароватовой Е.А., Евстафьевой Е.М. в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Алексеева И.В., д.э.н., профессор, кафедра бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета.