

2.2. МЕТОДИКА УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-СТАНДАРТ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Нечитайло И.А., к.э.н., доцент кафедры аудита и экономического анализа

*Санкт-Петербургский государственный
торгово-экономический университет*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассматриваются методологические проблемы применения директ-стандарта в хозяйственной деятельности промышленных предприятий. Предлагается методика факторного анализа и учета финансовых результатов, основанная на принципах директ-стандарта и на использовании восстановительных оценок производственных запасов и затрат. Дается обоснование применения метода цепных подстановок при оценке отклонений фактических прямых затрат от стандартов. Показываются условия применения предлагаемой модели.

По мере усложнения хозяйственных систем возрастает необходимость в адекватных им учетных системах, обеспечивающих аналитическую поддержку принятия решений. Представляется, что одним из направлений решения этой задачи является внедрение в практику крупных коммерческих организаций системы директ-стандарт.

С учетной точки зрения директ-стандарт является одним из четырех возможных методов калькулирования, выделяемых по двум основаниям: составу затрат, относимых на продукт, и виду оценок, используемых при вменении продукту стоимостной характеристики. По первому основанию выделяют абзорпшен-костинг и директ-костинг, различающиеся подходами к вопросу распределения косвенных расходов по объектам калькулирования и отчетным периодам; по второму основанию – методы, использующие фактические первоначальные оценки затрат, и методы, предполагающие оценку объектов по затратам, нормальным для определенных условий хозяйственной деятельности (т.е. по стандартным затратам).

Исходя из этой классификации, можно выделить две особенности директ-стандарта.

- Во-первых, оценка запасов и потоков промежуточных продуктов, готовой и проданной продукции должна производиться по прямым затратам. Косвенные же расходы интерпретируются как расходы, связанные с созданием условий для производства всего ассортимента продукции (или отдельного его сегмента) и имеющие иные носители (например, рабочие определенных категорий, единицы технологического оборудования, структурные подразделения и т.п.) и иные, нежели объемы выпуска и продаж, экстенсивные факторы. А поскольку данные расходы прямо не связаны с продажами отдельных продуктов и носят комплексный характер, то это делает бессмысленным и их отнесение на продукты. Кроме того, многие из этих расходов больше зависят от продолжительности отчетного периода, чем от загрузки мощностей. По этим причинам в этой учетной концепции они автоматически квалифицируются как расходы на период, т.е. относятся в уменьшение финансового результата отчетного периода.
- Во-вторых, объем фактически израсходованных ресурсов на изготовление продукции подразделяется на стандартные

(нормативные) затраты, т.е. расходы, нормальные для данных технических и рыночных условий деятельности, и потери или экономию (в зависимости от знака отклонения фактических затрат от их нормативных значений). При этом потери и экономия должны дефрагментироваться по причинам возникновения и ответственным лицам. Поскольку потери не связаны со свойствами производимого продукта в заданных технологических и рыночных условиях и являются объектами контроля за рассматриваемый отчетный период, они не включаются в стоимостную оценку производимых продуктов и ресурсов, а относятся либо на ответственных лиц, либо на расходы отчетного периода (если первое невозможно сделать в силу юридических ограничений), подобно недостаткам в процедуре инвентаризации¹. С экономией дело обстоит аналогичным образом.

Таким образом, как метод калькулирования, директ-стандарт заключается в процедуре оценки производимых продуктов и полуфабрикатов по прямым стандартным (нормативным) затратам и в отнесении всех остальных расходов на расходы того отчетного периода, в котором они были понесены. В этом отношении он представляет собой противоположность традиционного калькулирования полной себестоимости, неразрывно связанного с учетом затрат по факту их совершения и часто являющегося самоцелью бухгалтерской работы. Поэтому само существование директ-стандарта можно рассматривать как прямое подтверждение правильности точки зрения, высказываемой некоторыми выдающимися учеными, в частности, Я.В. Соколовым [4, с. 222-223], что учет затрат и калькулирование – принципиально независимые друг от друга понятия.

В отличие от традиционного калькулирования расчеты, выполняемые в системе директ-стандарт, являются не только средством фиксации последствий принятых решений, но и основанием для их принятия. Поэтому было бы ошибочным сводить директ-стандарт к одной лишь процедуре калькулирования нормативной себестоимости по прямым затратам. В своем законченном виде директ-стандарт представляет собой систему процедур плановых и контрольных расчетов, проводимых на основе концепции маржинального анализа и упорядоченных в системе счетов, отражающих как планы предприятия, так и отклонения от этих планов и их корректировки. При этом с учетно-аналитических позиций центральным звеном этой системы является факторное разложение финансового результата отчетного периода на счетах бухгалтерского учета.

Для построения методики факторного разложения финансового результата, которая могла бы лечь в основу директ-стандарта, необходимо обратить внимание на две методологические проблемы.

¹ Технически возможна и другая схема учета отклонений, например, распределение отклонений между реализованной продукцией и запасами готовой продукции и незавершенного производства. Это позволяет отражать в балансе на отчетную дату производственные запасы по фактическим затратам, для чего они учитываются в течение отчетного периода по нормативным затратам, а по окончании отчетного периода на специальных счетах учитываются относящиеся к ним отклонения. Однако такой порядок учета отклонений технически представляет более сложную расчетную задачу, имеющую спорное семантическое и прагматическое наполнение. Единственное прагматическое основание такого порядка учета заключается в совмещении решений задачи составления отчетности для внешних пользователей (стандартами составления которой может предусматриваться отражение производственных запасов в оценке по фактическим первоначальным затратам) и управленческой задачи контроля отклонений.

- Во-первых, существует множество методов факторного разложения резульатного показателя в многофакторных мультипликативных моделях. При этом в рамках задачи выявления и учета отклонений содержательно корректные результаты могут быть получены только при помощи одного из них. Соответственно, первая проблема сводится к установлению метода, который давал бы прагматически осмысленные оценки отклонений и мог бы быть органичной частью учетного процесса.
- Во-вторых, на финансовый результат определенного отчетного периода могут влиять факты хозяйственной деятельности как этого, так и предыдущих отчетных периодов, поскольку даже при непродолжительном операционном цикле процессы продажи продукта и соответствующие им процессы производства и закупок ресурсов обычно разорваны во времени. При этом условия хозяйственной деятельности, выражающиеся в различных качественных показателях, таких как нормы расхода и цены ресурсов, могут меняться от периода к периоду. Соответственно, вторая проблема заключается в создании такой учетно-аналитической процедуры, которая давала бы прагматически значимую информацию о влиянии изменения качественных условий деятельности на финансовый результат отчетного периода.

Поскольку в директ-стандарте капитализируются только прямые нормативные затраты, а проблема капитализации в этой системе неизбежно пересекается с проблемой оценки отклонений, то именно обоснование приемов учета и анализа в этой системе прямых затрат, являющихся во многих случаях переменными по отношению к продажам, представляет собой наиболее сложную задачу.

Рассмотрим проблемы анализа и учета переменных затрат и возможные пути их решения на примере простейшего производства, состоящего из одного передела и производящего качественно однородную продукцию из однородного материала, затраты которого являются единственным видом переменных затрат (т.е. затрат, влияющих на маржинальную прибыль). С аналитической точки зрения оценка отклонений маржинальной прибыли подобно бизнесу под влиянием интересующего факторного показателя заключается в элиминировании влияния всех остальных факторных показателей следующей модели:

$$MP = q^{np} * (p - v); \tag{1}$$

$$v = r * c, \tag{2}$$

где

q^{np} – объем продаж продукции;

p – продажная цена единицы продукции;

v – средние переменные затраты на единицу продукции;

r – материалоемкость продукции (в натуральных единицах);

c – цена единицы материала.

С позиций учетной процедуры отклонения по факторным показателям модели (1) должны выявляться и оцениваться в том отчетном периоде, в котором они возникают в соответствующих хозяйственных процессах, а не в периоде продаж продукции, полученной в результате этих процессов. Т.е. отклонения от плана продаж выявляются и фиксируются непосредственно в подсистеме счетов, на которых учитываются продажи продукции. В то же время потери или экономия за счет фактора материалоемкости (отклонения по материалоемкости) выявляются на счетах для учета производственных процессов; отклонения за счет фактора цен материалов (отклонения по ценам на материалы) – на счетах для учета поступления материалов.

Количественно отклонения по объему продаж определяются в расчете на стандартную маржинальную прибыль с единицы продукции:

$$\begin{aligned} \Delta MP_q &= q_{F1}^{np} * (p_{P1} - v_{P1}) - q_{P1}^{np} * (p_{P1} - v_{P1}) = \\ &= \Delta q^{np} * (p_{P1} - v_{P1}). \end{aligned} \tag{3}$$

где q_{F1}^{np} и q_{P1}^{np} – фактический и плановый объемы продаж отчетного периода соответственно. Здесь и далее применительно к остальным факторным показателям их фактические и стандартные значения отчетного периода будут аналогичным образом отмечены подстрочными символами $F1$ и $P1$ соответственно.

Показатель, получаемый по формуле (3), в случае его отрицательного значения дает представление о недополученной предпрятием стандартной маржинальной прибыли. Если в рассматриваемом периоде ограничивающим фактором хозяйственной системы был спрос на продукцию, то содержательно такая величина может интерпретироваться как мера результативности работы службы сбыта. Если же ограничение системы находится в производстве и план продаж строился исходя из реальных возможностей производства, то эту величину следует рассматривать как характеристику человеческого фактора в производстве.

Поскольку при таком расчете все качественные факторы фиксируются на уровне стандартов, величина (3) представляет собой оценку отклонений от плана по экстенсивному фактору в чистом виде. В то же время, поскольку в ходе план-факт анализа объектом контроля являются материальные потоки в их фактическом объеме, отклонения за счет факторных показателей, характеризующих качественный уровень затрат, пересчитываются на фактический объем материального потока, получаемого на выходе анализируемой хозяйственной операции. Так, при оценке отклонения за счет фактора материалоемкости отклонения фактической материалоемкости от нормы расхода материала пересчитываются на фактический объем валовой продукции, а отклонения по цене материала – на фактический объем его поставок:

$$\begin{aligned} \Delta MP_r &= -(q_{F1}^{oo} * r_{F1} * c_{P1} - q_{P1}^{oo} * r_{P1} * c_{P1}) = \\ &= -q_{F1}^{oo} * \Delta r * c_{P1}; \end{aligned} \tag{4}$$

$$\Delta MP_c = -(q_{F1}^M * c_{F1} - q_{P1}^M * c_{P1}) = -q_{F1}^M * \Delta c, \tag{5}$$

где

q_{F1}^{oo} – фактический объем выпущенной за отчетный период валовой продукции, т.е. сумма выпуска готовой продукции и изменения заделов незавершенного производства за период;

q_{F1}^M – фактический объем поставок материала за отчетный период.

Поскольку процессы в основном производстве относятся к области ответственности руководителей производственных структурных подразделений (начальников производства, цехов и участков), а обоснованность закупочных цен находится в компетенции службы снабжения, факторные оценки (4) чаще всего связываются с оценкой эффективности деятельности производственных служб, а оценка (5) – службы снабжения. В идеальном случае такие оценки могут действительно рассматриваться как своеобразная мера эффективности деятельности указанных подразделений предприятия, т.е. как оценка человеческого фактора по секторам ответ-

ственности. При этом оценка влияния человеческого фактора в производстве проводится по экономически обоснованной цене c_{p1} , что исключает влияние отклонения в цене Δc на эту величину, т.е. дает оценку изолированного влияния отклонений по материалоемкости в чистом виде в пересчете на фактический выпуск. Поэтому экономическая обоснованность конструкции факторной оценки (4), которая отражается в системе счетов, представляется очевидной. В то же время менее очевидным выглядит экономическое содержание факторной оценки (5).

Предположим, что запасы готовой продукции, незавершенного производства и материалов составляют незначительную величину и, соответственно, их изменение в натуральном и стоимостном выражении не оказывает влияния на величину финансового результата, т.е. $q_{F1}^{np} = q_{F1}^{ee}$ и $q_{F1}^m = q_{F1}^{ee} * r_{F1}$. Принимая во внимание, что $r_{F1} = r_{p1} + \Delta r$, формулу (5) можно преобразовать следующим образом:

$$\begin{aligned} \Delta MP_c &= -q_{F1}^{np} * r_{F1} * \Delta c = -q_{F1}^{np} * (r_{p1} + \Delta r) * \Delta c = \\ &= -(q_{F1}^{np} * r_{p1} * \Delta c + q_{F1}^{np} * \Delta r * \Delta c). \end{aligned} \quad (6)$$

Из (6) видно, что такая факторная оценка не представляет собой результат влияния отклонений в закупочной цене в чистом виде, но учитывает совместное влияние отклонений в материалоемкости и в закупочной цене:

$$\Delta MP_{ND} = -q_{F1}^{np} * \Delta r * \Delta c. \quad (7)$$

Действительно, на первый взгляд, службы снабжения не должны отвечать за перерасход материала $q_{F1}^{np} * \Delta r$, допущенный по вине производственных служб, а величину ΔMP_{ND} следует рассматривать как результат совместного влияния человеческого фактора в производстве и в сфере закупок. Отсюда можно сделать вывод, что эту величину нельзя включать в факторную оценку ΔMP_c , поскольку при $\Delta r > 0$ это приведет к завышению меры ответственности службы снабжения при закупках ею материалов по экономически необоснованным ценам. Не случайно такие авторы, как Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер, рассматривают возможность оценки отклонения по цене в чистом виде, т.е. без учета совместного влияния качественных факторов r и c , квалифицируя последнее как результат совместного вклада производственных и ценовых факторов в общую величину отклонения затрат [5, с. 139], хотя в том же труде эти авторы предлагают оценивать отклонения по цене по схеме, описанной формулой (5) [5, с. 130]. В таком случае отклонения в цене Δc следовало бы пересчитывать не на фактический объем расхода материала, как это показано в формуле (5), но на тот объем, который был экономически оправдан для производства продукции в определенном объеме:

$$\Delta MP_c^* = -q_{F1}^{np} * r_{p1} * \Delta c. \quad (8)$$

В то же время обоснованность и возможность использования таких оценок отклонений по цене, очищенных от влияния факторов неэффективности в последующих звеньях логистической цепочки, может быть подвергнуто сомнению как в содержательном, так и в процедурном отношении. Предположим, что, исходя из планируемого объема выпуска 200 шт. и нормы расхода ма-

териала 4,5 кг/шт. служба снабжения закупила партию материала объемом 900 кг по цене 12 руб. за килограмм, затратив 10 800 руб. В ходе оперативного контроля было установлено, что экономически обоснованная цена в этот период на рынке составляла 10 руб. за килограмм. В результате перерасход средств на закупку материала в 1 800 руб. (900 * 2) был квалифицирован как результат влияния человеческого фактора и отнесен на начальника службы снабжения². Тем не менее, в силу последовавших далее нарушений технологических режимов в производстве и увеличения материалоемкости до 5 кг/шт. из закупленных и отпущенных в производство 900 кг было выработано не 200 шт., а только 180 шт. продукции (900 / 5). В результате перерасход материала в производстве в расчете на фактически выпущенный объем составил 90 кг (180 * 0,5), а потери в стоимостном выражении – 900 руб. (90 * 10).

Для выполнения плана выпуска и производства недостающих 20 шт. сотрудникам службы снабжения было поручено закупить дополнительную партию материала, объем которой, исходя из установленной нормы расхода, составил 90 кг (20 * 4,5). Для чистоты умозрительного эксперимента предположим, что в этом дополнительном логистическом цикле все нарушения в точности повторились. В этом цикле потери от нарушений, допущенных в сфере закупок, составили 180 руб. (90 * 2), а в силу допущенного перерасхода в производстве из дополнительно закупленного материала было выпущено не 20 шт., а только 18 шт. (90 / 5). Соответственно, потери материала в производстве в результате превышения норм расхода в натуральном выражении составили 9 кг (18 * 0,5), а в стоимостном выражении – 90 руб. (9 * 10).

Абстрагировавшись от дискретности величин и повторяя этот цикл до тех пор, пока фактический выпуск не приблизится к 200 шт., легко видеть, что суммарный перерасход материала в производстве для получения этого объема продукции составит 1 000 руб. (900 + 90 + 9 + ...), а перерасход средств вследствие закупок материала по завышенной цене будет равен 2 000 руб. (1 800 + 180 + 18 + ...). Рассматривая весь комплекс проделанных хозяйственных операций за отчетный период, аналогичные оценки можно получить, используя формулы (4) и (5). В то же время, следуя логике оценки влияния фактора цены в чистом виде, отклонение по цене составит только 1 800 руб., т.е. в соответствии с формулой (8) будет равно произведению отклонения в цене и стандартного объема затрат материала на производство 200 шт. продукции. Это перерасход средств за счет приобретения по завышенной цене только первой изначально запланированной партии материала. Однако в этом случае получается, что служба снабжения должна отвечать за уровень закупочных цен только по первоначальному объему поставок, а цены по всем последующим поставкам, необходимым для устранения наруше-

² В хозяйственной практике такого рода человеческий фактор может иметь две формы: во-первых, обычная неэффективность работы сотрудников службы снабжения, которая может быть связана с их недостаточной компетентностью, т.е. с недостаточным знанием ими рынка факторных ресурсов, или с их недостаточной мотивацией; во-вторых, прямые злоупотребления. Разграничение этих форм – задача сотрудников службы экономической безопасности и руководителя службы снабжения. Задача экономиста-аналитика – обоснованная оценка причиненного этим комплексом причин ущерба, т.е. объема излишне израсходованных предприятием средств.

ний в производстве, будут выпадать из зоны ее ответственности, что абсурдно³. Следовательно, последняя факторная оценка является прагматически неприемлемой и бессмысленной, а содержательно корректную информацию о влиянии ценового фактора можно получить именно на цепной основе.

Помимо этого, применение методов оценки влияния фактора цен, отличных от формулы (5), еще больше осложняется тем, что факты появления отклонений по ценам материалов и по показателям эффективности использования этих материалов в производстве обычно не совпадают по времени и могут относиться к разным отчетным периодам. Представим иную ситуацию, в которой материал был закуплен в существенно большем объеме, чем требовалось для обеспечения выпуска продукции в данном отчетном периоде. Очевидно, что с позиций обеспечения оперативности решений количественная оценка и качественная квалификация отклонений по цене должна быть проведена как можно скорее после поставки этой партии материала, а с позиций учетного процесса – до закрытия счетов периода, в котором была проведена эта хозяйственная операция. В то же время использование заготовленного в этом периоде запаса материала может носить дряхлый характер и охватывать как этот, так и несколько следующих отчетных периодов. Соответственно, в этой ситуации исчерпывающая информация об экономически обоснованном объеме расхода материала из этой партии может быть получена только спустя несколько отчетных периодов. Процедура это исключает применение методов оценок отклонения по цене вида (8), равно как и каких-либо иных методов (например, интегрального метода), требующих информацию об удельном перерасходе соответствующего материального ресурса Δr . Последняя величина всегда появляется с запозданием и в силу специфики учетного процесса с ней будет технически проблематично и прагматически бессмысленно соотносить закупки соответствующего ресурса в прошлых периодах. Это обстоятельство опять приводит нас к тому, что отклонения в качественных условиях хозяйственной операции должны оцениваться в расчете на фактическую величину ее экстенсивного показателя, что предполагает последовательное получение факторных оценок на цепной основе по ходу операционного цикла.

Временной разрыв между хозяйственными операциями в операционном цикле производственной организации, конституирующий применение метода цепных подстановок в учете затрат, ставит перед разработчиком учетной системы еще одну проблему. Дело в том, что в силу этого обстоятельства на финансовые результаты этого отчетного периода могут оказывать влияние факты хозяйственной деятельности как этого, так и прошлых периодов. Иными словами, финансовый результат текущего отчетного периода определяется уровнем прямых затрат не только этого, но и предыдущих пери-

одов. В учете уровень прямых затрат прошлых периодов находит отражение в стоимостной оценке производственных запасов, которыми организация располагала на начало отчетного периода. Этот уровень складывается под влиянием качественных условий хозяйственной деятельности (т.е. факторов ресурсоемкости и цен) прошлых периодов, которые могут отличаться от качественных условий данного отчетного периода. Однако, возможно, ключевая проблема дифференциального учета заключается в том, что капитализация расходов прошлых периодов и оценка ее влияния на финансовый результат текущего периода могут проводиться различным образом в зависимости от различий в интерпретации принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Процедура это проявляется в применении разных методов оценки потоков и запасов ресурсов.

Если установление временной определенности расходов понимается как установление буквального соответствия между выручкой и теми затратами, которые ранее были фактически понесены предприятием для получения этой выручки, то это предполагает использование первоначальных оценок при отражении производственных запасов и затрат. Показатели прибыли, сконструированные на основе таких первоначальных оценок, показывают величину средств, полученных сверх фактически понесенных в прошлом затрат. Однако использование таких показателей для оценки эффективности операционной деятельности за определенный отчетный период имеет по крайней мере два недостатка.

- Во-первых, величина расходов, полученная на основе первоначальной стоимости, имеет условный характер, поскольку в рамках такой системы учета производственных запасов математически возможны разные методы распределения стоимости начальных запасов и входящего потока ресурсов между исходящим потоком ресурсов и запасами на конец периода, например, методы скользящей средней, ФИФО и т.п. Это придает таким оценкам конвенциональный характер, причем условность таких величин понятна только профессиональным бухгалтерам, что создает опасность для их применения в анализе эффективности деятельности.
- Во-вторых, при оценке эффективности операционной деятельности текущего периода во многих случаях нужна информация не о разнице между выручкой и ранее понесенными для этого фактическими затратами, но теми затратами, которые должны были быть понесены исходя из нормальных условий хозяйственной деятельности этого, а не предыдущих периодов. Для этого исчисление маржинальной прибыли должно строиться на основе не первоначальных, а восстановительных оценок прямых затрат, применение которых для получения актуальной информации о финансовых результатах предусматривалось рядом выдающихся ученых, в частности, Ф. Шмидтом [4].

Формально такая величина будет представлять собой маржинальную прибыль, полученную с фактических продаж, но в оценке по стандартам отчетного периода:

$$MP_s = q_{F_1}^{np} * (p_{P_1} - v_{P_1}). \quad (9)$$

В этом случае изменение качественных условий хозяйственной деятельности относительно прошлого периода, оказывающее влияние на общий финансовый результат, следует квалифицировать как самостоятельный факт хозяйственной деятельности этого периода и отражать его обособленно от стандартного финансового результата от продаж отчетного периода. Формально это влияние представляет собой результат переоценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции на начало периода:

³ Конечно, в некоторых схожих ситуациях закупка незапланированных партий по завышенной цене может быть связана со срочностью выполнения заказа. В этой ситуации перерасход средств по всем последующим закупкам было бы некорректно относить на службу снабжения. Однако поскольку срочность выполнения заказа обусловлена нарушениями в производстве, такой перерасход средств, представляющий собой неразложимый остаток (7), следовало бы отнести на производственное подразделение. Таким образом, и в этих случаях данная величина содержательно опять же не может квалифицироваться как результат действия нескольких причин и должна быть отнесена на один центр ответственности.

$$A_{\text{гп}} = q_0^{\text{гп}} * (v_{\text{п1}} - v_{\text{п0}}); \quad (10)$$

$$A_{\text{нзп}} = q_0^{\text{нзп}} * (v_{\text{п1}} - v_{\text{п0}}); \quad (11)$$

$$A_{\text{м}} = q_0^{\text{зм}} * (c_{\text{п1}} - c_{\text{п0}}), \quad (12)$$

где

$q_0^{\text{гп}}$, $q_0^{\text{нзп}}$, $q_0^{\text{зм}}$ – запасы готовой продукции, незавершенного производства и материала в натуральном выражении на начало периода соответственно;

$v_{\text{п0}}$ – стандартные удельные переменные затраты предыдущего периода;

$c_{\text{п0}}$ – стандартная цена материала в периоде, предшествующем отчетному.

Таким образом, оба недостатка традиционных систем калькулирования легко снимаются в директ-стандарте за счет использования восстановительных оценок, которые исчисляются на основе стандартов отчетного периода.

Приняв во внимание вышеизложенные рассуждения, при использовании директ-стандарта с процедурой переоценки производственных запасов финансовый результат от операционной деятельности формируется на счетах финансовых результатов из следующих величин:

- стандартной маржинальной прибыли с фактически достигнутого объема продаж, которая может быть получена по формуле (9) исходя из стандартных качественных факторных показателей отчетного периода;
- стандартных условно-постоянных расходов отчетного периода;
- показателей перерасхода или экономии средств за счет отклонений от стандартных качественных условий хозяйственной деятельности, оцениваемых для переменных затрат по формулам (4) и (5)⁴;
- оценок влияния на финансовый результат изменения стандартных качественных условий деятельности, получаемых по формулам (10), (11) и (12).

При этом первая величина может раскладываться на счетах на плановую маржинальную прибыль и отклонение маржинальной прибыли по объему продаж (3).

Учетная модель, позволяющая реализовать предложенную схему дефрагментации финансового результата в условиях массовых производств и попроцессной организации учета, показана на рис. 1. Овал на схеме символизирует счет, введение которого предусматривается предлагаемой учетной моделью. Стрелки символизируют корреспонденции счетов. Начало стрелки показывает кредитуемый счет, конец – дебетуемый.

В отличие от обычного директ-костинга, использующего счета «Материалы», «Основное производство» и «Готовая продукция» для отражения соответствующих объектов по фактическим прямым затратам, предлагаемый вариант директ-стандарта предусматривает применение нескольких дополнительных групп счетов и учетных процедур.

В случае проведения полной факторной раскладки финансового результата по отклонениям от плана формирование информации в системе начинается на этапе планирования финансового результата на будущий от-

четный период. Для этого на счете «Стандартная маржинальная прибыль с плановых продаж» записями **1a**, **1b** и **1c** должны быть отражены планируемые выручка, переменные затраты и маржинальная прибыль соответственно. Кроме этого, для отражения стандартных условно-постоянных расходов в системе должен быть предусмотрен одноименный счет. По дебету этого счета на этапе планирования в разрезе статей, элементов и мест возникновения затрат формируются и обобщаются данные о стандартных условно-постоянных расходах (запись 2). Далее общую величину стандартных условно-постоянных расходов следует отнести с кредита этого счета в дебет счета «Стандартная прибыль от фактических продаж» (запись 3).

В случае отсутствия в организации плана продаж и плана прибылей и убытков и использования директ-стандарта только для оперативного и заключительного контроля качественных факторов хозяйственной деятельности счета «Стандартная маржинальная прибыль с плановых продаж», «Отклонения по объему продаж» и «План-факт анализ переменных затрат» не используются. Соответственно, полная факторная раскладка, предусматривающая оценку отклонения от плана продаж, на счетах показываться не будет. В этом случае в течение отчетного периода на счете «Стандартная маржинальная прибыль с фактических продаж» будет нарастающим итогом формироваться только величина стандартной маржинальной прибыли с фактических продаж.

При уменьшении норм расхода и стандартных цен относительно предыдущего периода результаты переоценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции на начало периода, исчисленные по формулам вида (10-12), должны быть отражены записями 4, 5 и 6 по счетам соответствующих производственных оборотных активов и специальному субсчету к счету прибылей и убытков. В случае увеличения норм расхода и стандартных цен результаты переоценки должны отражаться с противоположным знаком или обратными записями.

В течение отчетного периода в данной системе в режиме реального времени записями 7-10 на счетах отражается движение материальных ресурсов по их стандартной стоимости, а также нарастающим итогом аккумулируется информация о стандартной маржинальной прибыли с фактических продаж (запись 11). Примечательно, что в целях текущей оценки приближения к порогу безубыточности и достигнутого запаса финансовой устойчивости стандартная маржинальная прибыль с фактических продаж по кредиту счета «Стандартная прибыль от фактических продаж» на любую дату отчетного периода может быть сопоставлена с общими стандартными условно-постоянными расходами, установленными на отчетный период по дебету этого счета.

Для учета отклонений по ценам материалов (см. формулу (5)) в течение отчетного периода на счете «План-факт анализ поставок материалов» должно быть предусмотрено сопоставление фактической и стандартной стоимостей фактически закупаемых материалов (отражаемых записями 12 и 7) и аккумулирование информации о выявленных различиях на счете «Отклонение по ценам на материалы» (запись 13).

⁴ В целях упрощения ситуации мы абстрагировались от наличия в организации таких доходов и расходов, как штрафы, возмещения ущерба и т.п. Тем не менее, в рамках этой модели подобные доходы и расходы, относимые нормативными актами Российской Федерации по бухгалтерскому учету к прочим доходам и расходам, могут быть квалифицированы как нестандартные элементы финансового результата, т.е. как своеобразные отклонения от стандартного качества процессов хозяйственной системы.

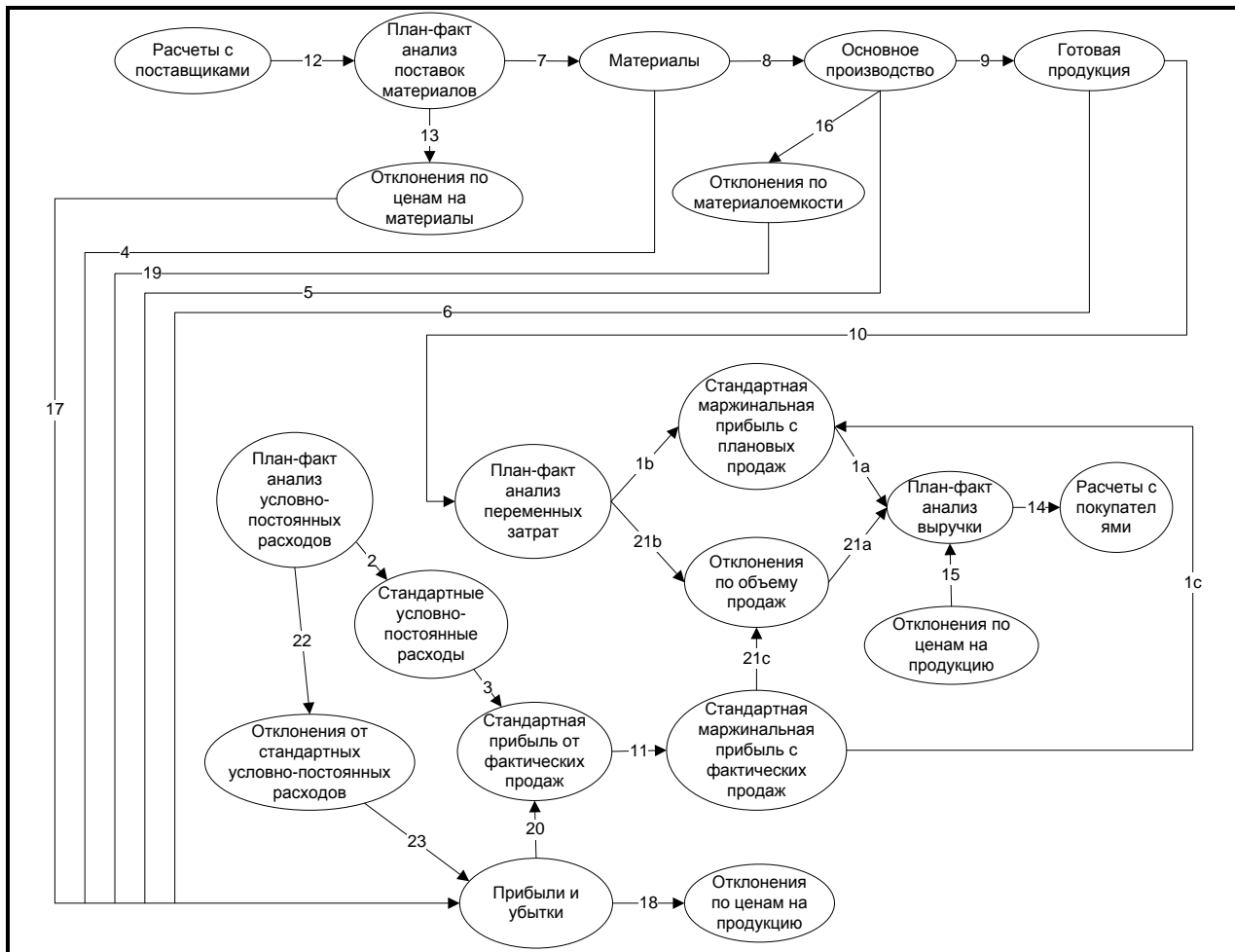


Рис. 1. Система счетов, основанная на принципах директ-стандарта и использовании восстановительных оценок производственных запасов и затрат

Аналогичная задача в отношении отклонений по ценам на продукцию может решаться при помощи счетов «План-факт анализ выручки» и «Отклонение по ценам на продукцию». Аналитический учет по счетам ценовых отклонений ведется в разрезе операций, в которых эти отклонения возникли.

Отклонения по материалоемкости (см. формулу (4)) могут выявляться непосредственно на счете «Основное производство» с отнесением выявленных отклонений на счет «Отклонения по материалоемкости» (запись 16)⁵. Тем не менее, для выявления отклонений этого вида необходимо иметь данные как о выпущенной готовой продукции, так и данные о запелах незавершенного производства. В то же время в массовых производствах определение последней величины проводится посредством снятия натуральных остатков, которое может представлять довольно трудоемкую процедуру и проводится только на конец отчетного периода (как правило, на конец отчетного месяца). Поэтому в

этих случаях отклонения по материалоемкости могут отражаться при закрытии счета «Основное производство» после окончания отчетного периода.

По окончании отчетного периода после установления точной величины стандартной маржинальной прибыли с фактических продаж может быть выявлена точная величина стандартной прибыли от фактических продаж за период. Последняя величина проводится по кредиту одноименного субсчета к счету прибылей и убытков и дебету счета «Стандартная прибыль от фактических продаж» (запись 20), что приводит к закрытию последнего счета.

В случае введения в систему счетов показателей плана продаж по завершению отчетного периода выявляются отклонения по объему продаж, для чего делаются записи 21a и 21b. Выявляемое отклонение маржинальной прибыли по объему продаж отражается по дебету одноименного счета в корреспонденции с кредитом счета «Стандартная маржинальная прибыль с фактических продаж» (запись 21c). В случае наличия на предприятии развитой системы планирования продаж подобный учетный подход обеспечивает полную факторную раскладку финансового результата на счетах по отклонениям от плана и стандартов.

По завершении отчетного периода также необходимо выявить и учесть отклонения фактических условно-

⁵ В отличие от Плана счетов, используемого в настоящее время в РФ, предлагаемая учетная модель не предусматривает использования счета, аналогичного счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Последний нужен для выявления отклонений фактической себестоимости от ее нормативной величины. А поскольку в предлагаемой учетной модели фактическая себестоимость не исчисляется в принципе, то нет и необходимости в использовании такого счета.

постоянных расходов от их стандартов, проводимые по счетам записями 22 и 23.

Особого внимания заслуживает вопрос квалификации и порядка учета выявленных отклонений по качественным факторным показателям. В течение отчетного периода или сразу по его завершении выявленные отклонения по качественным показателям должны быть квалифицированы и сгруппированы по причинам их появления. С точки зрения различий в содержании причин и применяемой для их отражения учетной процедуры можно выделить три группы возникающих отклонений:

- за счет человеческого фактора (т.е. собственно потери или экономия);
- за счет нестандартных условий отдельных операций и форс-мажорных обстоятельств;
- за счет неадекватности норм расхода и стандартных цен, которые были установлены перед началом отчетного периода, фактически сложившимся в отчетном периоде качественным условиям хозяйственной деятельности.

Если отклонения были квалифицированы как потери, связанные с различными нарушениями и неэффективной работой персонала, то они должны быть отнесены на соответствующий центр ответственности в уменьшение финансового результата текущего отчетного периода (записи 17-19). При наличии правовых оснований потери могут быть отнесены на виновное лицо на счет расчетов с персоналом и признаны дебиторской задолженностью.

В некоторых случаях отклонения возникают в результате заключения отдельных договоров на поставку продукции или материалов на нестандартных условиях. Например, в ситуации заключения договора с покупателем с более короткими сроками поставки продукции по более высоким ценам производственные подразделения и служба снабжения могут понести дополнительные затраты. В частности, для срочного изготовления дополнительной партии продукции могут потребоваться внеплановая срочная закупка материалов по завышенным ценам и выплаты рабочим за сверхурочные работы. Если рассматривать эти отклонения формально вне общего контекста ситуации, то отклонение по ценам материалов можно было бы квалифицировать как потери средств за счет закупок по экономически необоснованным ценам, а выплату сверхурочных рассматривать как результат неэффективной работы производственных подразделений. Тем не менее, поскольку действительной причиной этих отклонений является изготовление внеплановой партии продукции, эти отклонения нельзя рассматривать изолированно друг от друга и от положительного отклонения по цене на продукцию. В этой ситуации обоснованность допущенных отклонений может быть оценена только в результате сопоставления всех положительных и отрицательных отклонений, возникших в результате заключения службой сбыта договора с нестандартными условиями. Соответственно, получение исчерпывающей оценки этого комплекса операций возможно только после полного выполнения этого договора, т.е. после того как соответствующая партия продукции будет реализована. А поскольку отклонения по ценам на материалы и другие отрицательные отклонения возникают по ходу операционного цикла раньше, и факт их появления может относиться к более ранним отчетным периодам, для установления соответствия положительных и отрицательных отклонений последние следует капитализировать на счете «Отклонения по ценам на материалы» и тому подобных счетах. При этом процедурно сопоставление всех от-

клонений и выявление общего дополнительного финансового результата по такому комплексу связанных операций можно выполнять на специальном счете «Дополнительный финансовый результат по нестандартным сделкам». В рассматриваемой ситуации такой дополнительный финансовый результат может квалифицироваться в качестве меры эффективности деятельности службы сбыта и должен быть отнесен с указанного счета на специальный субсчет к счету прибылей и убытков.

Однако если отклонения связаны с объективными систематическими изменениями качественных условий деятельности относительно их уровня, на котором они были приняты на этапе разработки плановых заданий, то возможно несколько вариантов учетных действий. Если первоначально установленные нормы оказались неадекватны фактически складывающимся условиям деятельности с самого начала отчетного периода, то все ранее выявленные отклонения и стандартная прибыль с фактических продаж отчетного периода подлежат корректировке. Для этого необходимо, во-первых, провести пересчет всех потоков и запасов основных материалов, промежуточных и готовых продуктов за период по уточненным нормативам, а дополнительно выявленные отклонения провести по счетам отклонений дополнительной или сторнировочной записью. Во-вторых, необходимо скорректировать стандартную маржинальную прибыль с фактических продаж, для чего делаются дополнительные или сторнировочные записи, аналогичные записи 11. При отражении в системе счетов стандартной маржинальной прибыли с плановых продаж (как это показано на рис. 1) для получения полной факторной раскладки финансового результата с учетом корректировок стандартов потребуются также дополнительные или сторнировочными записями вида 1а и 1б откорректировать и эту величину. Поскольку подобные корректировки являются мерой действия объективных причин отклонения от плана, то для удобства проведения план-факт анализа на соответствующих счетах отклонений и финансовых результатов могут быть предусмотрены специальные субсчета для их обособленного отражения.

Обычно первоначальные или скорректированные нормативы по времени их действия распространяются на весь отчетный период. Однако такая схема имеет смысл только при условии качественной однородности и стабильности процессов, локализованных в отчетном периоде. В некоторых случаях при достаточно большой продолжительности отчетного периода и при существенных изменениях качественных условий деятельности в течение отчетного периода (например, при изменении качественных параметров материалов или технологии производства) такой отчетный период потребуются разделить на несколько интервалов постоянства стандартов. В этом случае корректировка нормативов, начиная со второго интервала постоянства, оценивается по формулам (10-12) и отражается как переоценка производственных запасов на дату изменения нормативов записями 4, 5 и 6. Тем не менее, такой порядок имеет смысл только в том случае, если такие ситуации имеют единичный характер. Если предприятие работает в быстро меняющихся условиях, которые требуют постоянной корректировки стандартов, то имеет смысл максимально сократить продолжительность отчетного периода (в предельном случае до суток). Однако это может быть проблематично в организационном отношении.

Рассмотрим особенности применения этой модели в ранее описанном однопродуктовом производстве на следующем примере. В рассматриваемом периоде планировалось продать 1 000 шт. продукта по цене 100 руб./шт. Расходы материала планировались исходя из нормы материалоемкости 10,0 кг/шт. и среднерыночной цены сырья 4,0 руб./кг. Исходя из этого, стандартные затраты материала на производство единицы продукции были приняты на уровне 40 руб./шт.

Фактически в анализируемом отчетном периоде было продано 1 200 шт. по установленной при планировании цене. Запасы готовой продукции на начало периода составляли 200 шт., на конец периода оставалось 150 шт. непроданной продукции. За отчетный период было выпущено 1 150 шт. готовых изделий. При этом на начало периода заделы незавершенного производства в эквиваленте готовой продукции находились на уровне 500 шт. и сократились на конец периода до 400 шт. Это означает, что выпуск валовой продукции составил 1 050 шт.

За отчетный период в производстве было затрачено 11550 кг сырья, т.е. фактически средние затраты материала на производство единицы продукта составили 11 кг/шт. Объем закупок материала в отчетном периоде составил 12 200 кг. Фактически на закупку материала предприятие затратило 54 900 руб., т.е. фактическая средняя цена материала составила 4,5 руб. за килограмм. При этом на начало периода предприятие располагало на складах 2550 кг материала. На конец периода запас материала увеличился на 650 кг. Общие стандартные условно-постоянные расходы отчетного периода были приняты на уровне 34 000 руб.

В соответствии с применяемой учетной моделью запасы материала, незавершенного производства и готовой продукции оценивались по стандартным восстановительным расценкам прошлого периода. В прошлом периоде стандартная цена материала находилась на уровне 3,8 руб/кг., а норма расхода – на уровне 9,5 кг/шт. Исходя из этого, стоимость единицы продукции в запасах незавершенного производства и готовой продукции

составила 36,1 руб./шт. Соответственно, производственные запасы на начало периода имели следующую стоимостную оценку:

- запасы материалов – 9 690 руб. (2 550 * 3,8);
- незавершенное производство – 18 050 руб. (500 * 36,1);
- запасы готовой продукции – 7 220 руб. (200 * 36,1).

Исходя из вышеприведенных данных, в соответствии с предлагаемой учетной моделью в системе должны быть сделаны записи, показанные на рис. 2. Состав финансовых результатов и их оценка в соответствии с предлагаемой учетной моделью показаны в табл. 1. Поскольку в данной ситуации отсутствовали нестандартные сделки и все стандарты полагались адекватными фактически сложившимся в отчетном периоде качественным условиям деятельности, выявленные отрицательные отклонения по материалоемкости и по цене материала в полном объеме были квалифицированы как мера неэффективности работы персонала, т.е. как потери. Соответственно, в данной ситуации прибыль до налогообложения и вычета процентов складывается из:

- стандартной маржинальной прибыли от фактических продаж (72 000 руб.);
- стандартных условно-постоянных расходов (34 000 руб.);
- потерь, связанных с неэффективной работой персонала в отчетном периоде (10 300 руб.);
- результатов переоценки производственных запасов на начало периода (3 240 руб.).

Если бы предприятие выпускало несколько видов продукции, а производство на предприятии состояло бы из нескольких переделов и прямые затраты формировались бы из нескольких элементов, то предприятие имело бы более сложную систему показателей маржинального покрытия и более сложный аналитический учет. Однако в методологическом отношении ситуации были бы аналогичны. Тем не менее, данная учетно-аналитическая модель, как и любое теоретическое построение, не носит универсальный характер и имеет определенные границы применения.

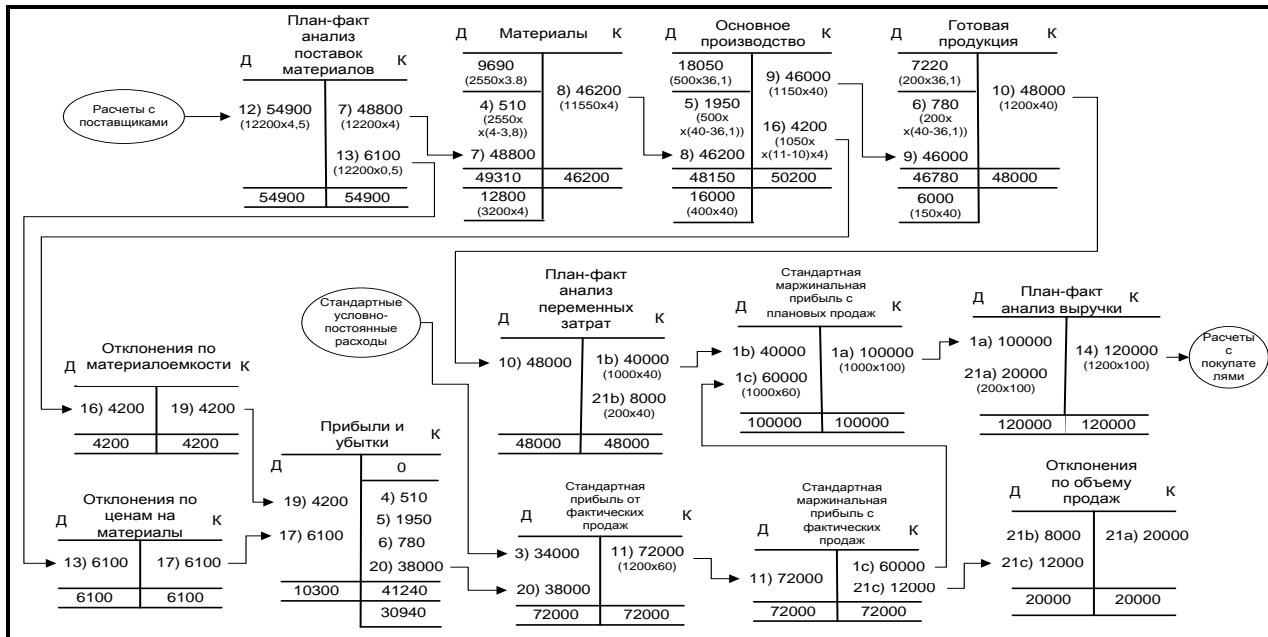


Рис. 2. Записи на счетах учетной модели, основанной на принципах директ-стандарта и использовании восстановительных оценок производственных запасов и затрат

Таблица 1

ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-СТАНДАРТ

№	Наименование показателя	Значение показателя, руб.	Порядок расчета показателя
1	Стандартная маржинальная прибыль с плановых продаж	60 000	Плановые продажи * (Стандартная цена – Стандартные удельные переменные затраты) = 1 000 * (100 – 40)
2	Отклонение маржинальной прибыли по объему продаж	12 000	Отклонения от плановых продаж * (Стандартная цена – Стандартные удельные переменные затраты) = 200 * (100 – 40)
3	Стандартная маржинальная прибыль с фактических продаж	72 000	Фактические продажи * (Стандартная цена – Стандартные удельные переменные затраты) = 1 200 * (100 – 40)
4	Стандартные условно-постоянные расходы	– 34 000	Аккумулируются по дебету одноименного счета в разрезе статей, элементов и мест возникновения затрат
5	Стандартная прибыль от фактических продаж	38 000	Стр. 3 + стр. 4
6	Отклонения от стандартных условий деятельности, в том числе:	– 10 300	Стр. 7 + стр. 8 + стр. 9 + стр. 10
7	По материалоемкости	– 4 200	Выпуск валовой продукции * (Фактический удельный расход материала – Норма расхода материала) * Стандартная цена материала = – (1 050 * (11 – 10) * 4)
8	По ценам на материалы	– 6 100	Поступления материала * (Средняя фактическая цена материала – Стандартная цена материала) = – (12 200 * (4,5 – 4))
9	По ценам на продукцию	-	-
10	Отклонения от стандартных условно-постоянных расходов	-	-
11	Финансовый результат от переоценки производственных запасов, в том числе:	3 240	Стр. 12 + стр. 13 + стр. 14
12	Запасов материалов	510	Запас материала на начало периода * Изменение стандартной цены материала = 2 550 * (4 – 3,8)
13	Заделов незавершенного производства	1 950	Заделы незавершенного производства на начало периода * Изменение стандартных удельных переменных затрат = 500 * (40 – 36,1)
14	Запасов готовой продукции	780	Запас готовой продукции на начало периода * Изменение стандартных удельных переменных затрат = 200 * (40 – 36,1)
15	Прибыль до налогообложения и вычета процентов	30 940	Стр. 5 + стр. 6 + стр. 11

Для установления области применения предложенной модели резюмируем основные ее особенности и на основании этого выделим основные условия ее использования в хозяйственной деятельности различных организаций.

- Во-первых, как и любая учетная система, использующая технические нормы и нормативные цены в процедурах бухгалтерской оценки, данная модель при надлежащей организации и автоматизации процесса обработки данных позволяет получать актуальную финансовую информацию о потоках и запасах в режиме реального времени. Иными словами, к возможностям данной модели можно отнести построение предварительного баланса на любой момент времени и предварительного отчета о прибылях и убытках за любой период сразу после получения информации об объеме продаж и других натуральных абсолютных показателях, не дожидаясь поступления и обработки информации о фактических затратах на создание производственных запасов. Последние процедуры обычно занимают больше времени. В то же время данные о фактических затратах также интегрируются в учетную систему и используются для выявления отклонений на цепной основе, что увеличивает управленческий потенциал системы.
- Во-вторых, отличительной особенностью предложенной модели является возможность исчисления прибыли от продаж исходя из актуальной информации о качественных условиях хозяйственной деятельности текущего периода за счет использования восстановительных, а не первоначальных оценок затрат. Иными словами, оценка прибыли от продаж в этой системе строится на умозрительном совмещении во времени исходящих потоков продукции и соответствующих им входящих потоков ресурсов в текущих ценах. Это дает возможность абстрагироваться от влияния на прибыль от продаж изменения переходящих остатков материалов, незавершенного производства и готовой продукции, что существенно упрощает задачу факторного анали-

за этого показателя и способствует оперативному получению предварительных данных о финансовых результатах. При этом изменение качественных условий хозяйственной деятельности учитывается как самостоятельный фактор в системе счетов финансовых результатов, процедурно представляющий собой результат переоценки производственных запасов на начало периода.

В то же время вышеуказанные возможности предложенной модели могут быть реализованы и востребованы только при выполнении определенных условий.

- Во-первых, применение этой модели, как и любой модели, представляющей собой развитие принципов стандарт-костинга, имеет смысл на предприятиях, имеющих административный механизм контроля за отклонениями. В противном случае теряется прагматическая основа этой учетной системы, в связи с чем, как справедливо замечал Я.В. Соколов, «учет превращается в счетное декадентство» [4, с. 227].
- Во-вторых, учитываемые процессы должны иметь массовый и стабильный во времени характер, в результате чего будет обеспечиваться репрезентативность и устойчивость усредненных качественных характеристик процессов, т.е. ресурсоемкости и цен. Для устранения качественной неоднородности учитываемых процессов за счет изменчивости их качественных характеристик можно максимально сократить продолжительность отчетного периода (в предельном случае до суток). Тем не менее, в случае значительной изменчивости качественных показателей процессов и их значительной сложности пересмотр нормативной базы становится затруднительным, что делает выявление отклонений, в лучшем случае, формальной процедурой, лишенной прагматического значения, а в худшем случае – препятствием для адаптации бизнеса к изменению среды и тормозом его развития.
- В-третьих, применение системы имеет смысл, когда цены на продаваемые продукты устанавливаются в организации ис-

ходя из рыночных и технических условий текущего периода. Тогда сопоставление выручки и прямых затрат в восстановительной оценке содержательно оправдано, а полученная таким образом информация о прибыли от продаж может использоваться для оценки эффективности. Если же цены на продаваемую продукцию были определены исходя из уровня затрат предыдущих периодов, в которых были заключены соответствующие договора с покупателями, а руководство организации интересуется оценкой покрытия выручкой фактически понесенных по этим договорам затрат, то обоснованность использования восстановительных оценок затрат в исчислении финансового результата носит спорный характер. Поэтому при решении вопроса о применимости модели на конкретном предприятии необходимо уделить внимание влиянию фактических затрат, формируемых в конкретных операционных циклах, на установление цен. Очевидно, что это влияние становится тем большим, чем более продолжительным становится операционный цикл.

Выполнение второго и третьего условия характерно, прежде всего, для стабильно работающих предприятий с массовым типом производства. Именно такие предприятия и составляют основную область применения предложенной модели. В случае же высокой нестабильности качественных показателей хозяйственных процессов или значительного цикла производства относительно уникальных партий изделий на позаказной основе, использование предложенной модели представляется проблематичным. В то же время на предприятиях с позаказной системой учета затрат и продолжительным операционным циклом возможна ее модификация, основанная на отказе от использования восстановительных оценок производственных запасов и затрат при исчислении прибыли от продаж.

Литература

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри ; пер. с англ. ; под ред. Н.Д. Эриашвили – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с. : ил.
2. Рассказова-Николаева С.А. «Директ-костинг». Правдивая себестоимость [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : Книжный мир, 2009. – 256 с.
3. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. : ил.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
5. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

Ключевые слова

Директ-костинг; директ-стандарт; нормативный учет; заключительный контроль; учет финансовых результатов; анализ финансовых результатов; калькулирование себестоимости продукции; факторный анализ; мультипликативная модель; оценка влияния фактора; неразложимый остаток; метод цепных подстановок; восстановительная оценка затрат; центры ответственности.

Нечитайло Игорь Алексеевич

РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время в условиях многообразия учетно-аналитических концепций, многие из которых отличает спорный характер, исследование методологических основ и методик управленческого учета и анализа является актуальным направлением научных исследований. В рецензируемой статье раскрываются особенности учетных систем, основанных на принципах директ-стандарта. Выделяются актуальные методологические проблемы построения систем учета и управления по отклонениям и предлагаются оригинальные подходы к их решению. В частности, в статье обосновывается необходимость применения метода цепных подстановок в процедурах оценки отклонений прямых затрат под влиянием качественных факторов хозяйственной деятельности. Кроме того, автором предлагается решение проблемы учета влияния на конечный финансовый результат отчетного периода изменчивости качественных условий деятельности, основанное на использовании восстановительной оценки затрат в исчислении финансовых результатов и проведении периодической переоценки производственных запасов.

На основании этих подходов к решению вышеуказанных методологических проблем в статье предлагается модель факторного разложения и синтеза конечного финансового результата, отличающаяся значительными аналитическими возможностями, которые могут быть востребованы в управлении деятельностью многих промышленных предприятий.

Все выводы автора последовательны и хорошо аргументированы, а их практическое применение показано на наглядном примере. В связи с вышесказанным рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию.

Глазов М.М., д.э.н., проф. кафедры экономики и менеджмента, декан экономического и социально-гуманитарного факультета Российского государственного гидрометеорологического университета

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)