Система учета и анализа хозяйственной деятельности на предприятиях в условиях переходной экономики

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Щиборщ, Кирилл Викторович  
  
**Год:**

1999

**Автор научной работы:**

Щиборщ, Кирилл Викторович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

239

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Щиборщ, Кирилл Викторович

Введение.

Глава 1. Текущее состояние дел в области системного 8 анализа хозяйственной деятельности предприятия.

1.1. Анализ хозяйственной деятельности как набор 11 экономических методов.

1.2. Анализ хозяйственной деятельности как 11 «недостаточная система».

1.3. Статичность существующих моделей анализа 23 хозяйственной деятельности.

1.4. Выводы по главе 1.

Глава 2. Анализ хозяйственной деятельности и микроэкономика.

2.1. Микроэкономика рикардианского периода (до 26 А.Маршалла): до 90-х г.г. 19-го века

2.2. Неоклассическая концепция микроэкономики 28 (А.Маршалл): 90-е г.г. 19-го века - 30-е г.г. 20-го века

2.3. Кейнсианский период: с 30-х г.г. 20-го века

2.4. Трансакционная экономика (Р.Коуз и 31 О.Вильямсон): с 40-х г.г. 20-го века

2.5. Экономика прав собственности (О.Норт): 60-е г.г. 31 20 го века

2.6. Выводы по главе 2.

Глава 3. Методология анализа хозяйственной деятельности коммерческого предприятия.

3.1. Принципы микроэкономической науки в теории

Глава 4. Управленческий анализ хозяйственной 43 деятельности.

Преамбула к главе 1.

3.2. Методология исследования.

4.1. Общая блок-схема анализа.

4.2. Система краткосрочного анализа.

4.3. Система среднесрочного анализа.

4.4. Система долгосрочного анализа.

4.5. Выводы по комплексному анализу хозяйственной 116 деятельности и финансового состояния предприятия. Анализ как единство краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периодов.

Глава 5. Управленческий учет.

5.1. Сущность системы управленческого учета как 118 информационной базы анализа хозяйственной деятельности предприятия.

5.2. Бухгалтерский учет как первичная основа 119 построения системы управленческого учета.

5.3. Основные правила построения системы 120 управленческого учета.

5.4. Основные блоки управленческого учета.

•д. S

Иерархия и трехуровневая структура управленческого учета.

5.5. Кодификация как принцип управленческого 125 учета.

5.6. Первый этап сбора учетной информации.

5.7. Второй этап сбора учетной информации

5.8. Выводы по построению системы управленческого 174 учета на российском промышленном предприятии.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Система учета и анализа хозяйственной деятельности на предприятиях в условиях переходной экономики"

Общая характеристика работы.

Актуальность исследования. Экономическая реформа обусловила необходимость принципиально новых подходов в теории и практике управления предприятиями. В результате процессов приватизации, развития частного бизнеса и перехода к свободному ценообразованию сформировался и стал доминирующим в национальном хозяйстве новый экономический уклад, основанный на принципах частной собственностии свободного предпринимательства. На базе бывших госпредприятий в промышленности, топливно-энергетическом комплексе, торговле, финансовой сфере образовался ряд очень крупных по масштабам деятельности и ресурсному потенциалу компаний. Интенсивность рыночных преобразований привела к возникновению несоответствия между новыми условиями хозяйствования и оставшейся в наследство от командно-административной системы модели управления экономикой предприятий, основанной на директивном планировании «сверху» и задачах выполнения централизованного плана.

С одной стороны, отсутствуют традиции и необходимые практические навыки управления у менеджеров самих предприятий, которые в большинстве своем сформировались как руководители в советскую эпоху. С другой стороны, определенное отставание наблюдается и в сфере отечественной науки экономического анализа и бухгалтерского учета, чье развитие определялось до недавнего времени задачами совершенствования системы директивного планирования, учета и контроля. Следует отметить, что в отличие от «взрывного» характера изменения статуса собственности и условий хозяйствования, создание эффективной системы управления российскими предприятиями не может произойти «вдруг». Требуется определенное время для обобщения практического опыта управления в условиях рынка и создания теоретической основы экономики предприятий в переходный период.

Анализ хозяйственной деятельности и учет являются двумя важнейшими управленческими функциями коммерческих предприятий. На основе анализа хозяйственной деятельности за прошлый плановый бюджетный) период менеджерами высшего и среднего звена управления производится корректировка хозяйственной политики и разработка стратегии развития на новый бюджетный период. При этом информационной базой анализа хозяйственной деятельности служит система оперативного и финансового учета на предприятии.

Все вышесказанное определяет актуальность разработки эффективной системы управленческого учета и анализа хозяйственной деятельности для российских предприятий.

Уровень разработанности проблемы. В научной литературе вопросы разработки системы управленческого учета и анализа по отдельным аспектам хозяйственной деятельности российских предприятий представлены трудами ряда отечественных авторов. В их числе: Шеремет А.Д., Ковалев В.В., Сайфуллин P.C., Ефимова О.В. Принципы и методы анализа хозяйственной деятельности и построения системы управленческого учета на предприятиях в условиях развитой рыночной экономики освещаются рядом западных экономистов: Элвином Ф.Доналдсоном, О.Маурицио Джоем, Колином Пирсом, Грэхэмом Моттом и др. Следует сказать, однако, что вопросам построения интегральных моделей анализа посвящено сравнительно небольшое количество научных исследований. Попытки построения комплексных аналитических иучетных моделей содержатся в работах А.Д.Шеремета, Э.Ф.Доналдсона.

Автором настоящей диссертации предпринята попытка на базе обобщения существующего научного опыта разработать модель комплексного управленческого учета и анализа деятельности российского предприятия, включающую в себя все основные аспекты ведения бизнеса.

Целью данной диссертационной работы является решение следующих основных задач:

• рассмотрение основных существующих подходов отечественной и западной экономической науки к вопросам построения интегральных (сквозных) систем управленческого планирования, учета и анализа на предмет выявления их существенных недостатков в контексте обеспечения практической планово-аналитической деятельности предприятий

• с учетом недостатков существующих научных подходов разработка модели комплексного анализа хозяйственной деятельности, способной эффективно применяться в практической деятельности предприятия в процессе оперативного и стратегического планирования (бюджетирования)

• разработка системы оперативного и финансового учета, являющейся информационным обеспечением предлагаемой методологии анализа и основанной на отечественном плане счетов, которая может быть внедрена в реальных условиях функционирования российских компаний

Объектом исследования выступает планово-аналитическая и учетно-контрольная деятельность управленческих служб российских предприятий (бухгалтерия, планово-экономическая служба, финансово-экономическая служба, управление капитального строительства) в процессе разработки хозяйственной политики (бюджета) компании.

Предметом исследования является методология аналитической обработки информации за прошедший бюджетный период по основным аспектам хозяйственной деятельности ( использование трудовых, материальных и финансовых ресурсов; соблюдение финансовых нормативов; снабжение; сбыт,маркетинг и конкурентная стратегия), а также построение форм оперативной отчетности (регистров) и выбора учетной политики с целью обеспечения прозрачности состояния предприятия при разработке его хозяйственной политики.

Теоретической и методологической основой работы послужили положения и выводы, сформулированные в трудах отечественных и зарубежных экономистов в области управленческого учета и анализа, а также произведения классиков теории микроэкономики (А.Маршалл, Дж.М.Кейнс, Р.Коуз и др.).

Эмпирической базой диссертации является практическая деятельность автора по проведению комплексного анализа хозяйственной деятельности для ряда крупных российских предприятий.

Научная новизна исследования состоит в том, что:

• разработана принципиально новая модель управленческого учета, анализа и планирования с единым целевым показателем деятельности фирмы, синтезирующим основные факторы хозяйственной деятельности и основные межфакторные (горизонтальные) связи. Тем самым выработан единый критерий для оценки суммарного эффекта тех или иных управленческих мер, связанных с движением ресурсов предприятия и изменением объема и структуры источников финансирования.

• разработана система информационного обеспечения (управленческого учета), опирающаяся на документооборот типичного российского предприятия. Тем самым, предлагаемая модель комплексного анализа адаптируется к российской хозяйственной практике и хозяйственному законодательству (например, плану счетов б/у)

Практическая значимость работы. Разработанная модель комплексного анализа хозяйственной деятельности и управленческого учета применима в реальной хозяйственной практике и позволяет решать ряд крайне актуальных для деятельности российских предприятий проблем, в первую очередь по распределению средств между текущей деятельностью, инвестиционной деятельностью и финансовыми резервами, по выработке оптимальной политики в области ценообразования, по структуре привлечения средств (пассивным операциям), по управлению запасами и расчетами и пр.

Апробация работы. Основные положения работы нашли отражение в проведении анализа хозяйственной деятельности на ряде крупных российских предприятий ( Кузнецкий металлургический комбинат, кондитерская фабрика «Красный Октябрь», АО «АвтоВАЗ», Приморское морское пароходство и др.) и разработке систем управленческого учета и планирования ( НК «Лукойл», АО «Балчуг офис клаб»).

Структура диссертации. Логика работы предопределена последовательностью и взаимосвязью задач исследования. Диссертация состоит из Введения, пяти глав, Заключения и Приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Щиборщ, Кирилл Викторович

5.8. Выводы по построению системы управленческого учета на российском промышленном предприятии.

Выше мы исследовали возможную методологию построения системы управленческого учета на российском промышленном предприятии и пришли к следующим выводам:

1-ое Блок управленческого учета является подчиненной подсистемой в системе "управленческий учет - управленческий анализ" однако оказывает обратное влияние на аналитическую составляющую через бюджетное ограничение по затратности ведения учетных операций на предприятии.

Исходя из этого, основными критериями построения системы управленческого учета на предприятии служат: а) адекватное информационное обеспечение принятия управленческих решений б) незатратность

2-ое Исходя из требований незатратности, целесообразно в качестве первичной базы построения системы управленческого учета брать систему бухгалтерского учета. Это связано с тем, что основные цели ведения управленческого и бухгалтерского учета, а именно получение адекватной информации о движении имущества (активов), источников его образования (пассивов), а также масштаба и рентабельностиопераций (отчет о прибылях и убытках) те же самые.

3-ье Одновременно для получения системы управленческого учета система бухгалтерского учета нуждается в корректировке и дополнении. Корректировка связана с тем, что в сегодняшних условиях РФ система б/у направлена на фискальные цели (налогообложение), что приводит к неадекватному отражению части информации об активах, пассивах и финансовых результатах деятельности предприятия. Дополнение системы б/у данными оперативного и внешнего (маркетингового) учета позволит преодолеть имманентные ограничения системы б/у ( неотражение временной стоимости денег, только денежная оценка информации) и, тем самым позволит дать полное информационное обеспечение аналитического процесса на предприятии.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.

Итак, мы рассмотрели возможную схему построения системы управленческого учета-анализа на российском промышленном предприятии. При этом мы отметили основные недостатки существующих концепций в этой области. Эти недостатки распадаются на: а) фундаментальные б) страновые

К фундаментальным недостаткам существующих концепций относятся те, которые не зависят от специфических особенностей экономической среды государства, в котором функционирует предприятие. В существующих концепциях, на наш взгляд, присутствуют три основных таких недостатка:

Первый. Отсутствие адекватного единого целевого показателя деятельности предприятия. В существующих концепциях либо наличествуют несколько автономных целей развития предприятия, либо в качестве целевого выбран критерий, по нашему мнению не являющийся адекватным для характеристики предприятия как единой системы.

Второй. Отсутствие системности в подходе к отдельным аспектам хозяйственной деятельности предприятия. Имеется в виду отсутствие как пространственной системности, выражающейся в обособленном подходе к отдельным аспектам деятельности предприятия вне связи с другими сферами его функционирования, так и временной системности, выражающейся в разрыве различных временных перспективпланирования деятельности фирмы. Первый недостаток был нами разобран на примере существующих концепций в области управления оборотным капиталом и оценки инвестиционных проектов, второй - при описании взаимосвязи кратко-, средне- и долго- срочных целей развития фирмы.

Третий (особенно характерный для западных систем управленческого анализа).Абсолютизация бухгалтерского учета в качестве единственной информационной базы управленческого анализа. Между тем, система бухгалтерского учета, даже в странах с минимальным уровнем инфляции и информационной(а не фискальной) направленностью системы учета, имеет имманентные (внутренне присущие) недостатки. К ним относятся: ограниченность системы бухгалтерского учета, выражающаяся в фиксированности реально совершенных операций. Следовательно, сфера экономического прогнозирования выпадает из ракурса рассмотрения бухгалтерского учета строго денежная оценка операций. Следовательно, из поля зрения бухгалтерского учета выпадает важный кусок экономического планирования, прямо не доступный выражению в денежной форме ( например, сфера трудовых ресурсов) отсутствие временного дисконтирования финансовых результатов

Страновые недостатки в основном относятся к сфере управленческого учета. Они связаны с фискальной ориентированностью системы отечественного бухгалтерского учета, с одной стороны, и его неприспособленностью к реалиям инфляционной экономики, с другой стороны.

На основе анализа основных недостатков, присущих существующим системам управленческого учета-анализа, нами была разработана собственная концепция. Основными принципами этой концепции являются: Первый. Управленческий учет и управленческий анализ представляют собой подсистему в рамках процесса экономического воспроизводства информации, причем ведущим компонентом является блок анализа, а ведомым - блок учета. С другой стороны, затратность операций по сбору управленческой информации определяет обратную связь, накладывающую ограничения на детализацию процесса управленческого планирования. Второй. Принципачом (субъектом, в конечном итоге, управляющим предприятием) является его собственник. С точки зрения принципала интегральным показателем деятельности предприятия является ожидаемая отдача на собственные средства. Этот показатель вытекает из основной мотивации собственника - добиться минимизации вмененных издержек при инвестировании своего капитала.

Третий. Ожидаемая отдача на собственные средства является результатом оптимизации целей различных сфер деятельности предприятия как системы. В пространственном аспекте это - оптимизация целей внутреннего технологически оптимального размещения ресурсов, эффективного приспособления к изменению конъюнктуры внешней экономической среды и требований финансовой устойчивости. Во временном аспекте это - единство целей кратко-, средне- и долгосрочного экономического планирования. Во временном аспекте ожидаемая отдача на инвестированный капитал собственников выступает в качестве рыночной "цены фирмы" методом капитализации доходов. Максимизация рыночной стоимости фирмы и является основным критерием любой меры в сфере управленческой политики предприятия.

Система учета, как упоминалась выше: а) Должна удовлетворять требованиям принятия качественных управленческих решений. б) При этом быть относительно незатратной.

Второе в условиях Российской Федерации достигается путем использования в качестве "сырого материала" для системы управленческого учета системы б/у. При этом: система б/у корректируется в соответствии с требованиями:

- рыночной оценки активов и обязательств

- адекватной калькуляции финансовых результатов (объема продаж, себестоимости и прибыли) дополняется системой оперативного учета в части:

- внешней экономической среды (маркетинговый учет)

- неденежной оценки экономических процессов (трудовые ресурсы)

При этом достигается соблюдение двух вышеназванных критериев сисемы управленческого учета на предприятии.

В целом, мы надеемся, предлагаемая нами система управленческого учета-анализа отвечает реальным требованиям российских промышленных предприятий и способна удовлетворить их запросам в области управленческого планирования.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Щиборщ, Кирилл Викторович, 1999 год

1.Т. «Основы финансового менеджмента»

2. Бакаев А.С., Шнейдман JI.3. «Учетная политика предприятия». М., 1994

3. М.И.Баканов, А.Д. Шеремет "Теория экономического анализа", М., "Финансы и статистика", 1996

4. О.В.Ефимова "Финансовый анализ" М., "Бухгалтерский учет", 1996

5. В.В. Ковалев "Финансовый анализ" М., "Финансы и статистика" , 1996

6. Н.П.Кондраков "Бухгалтерский учет. Учебное пособие" М.,"Инфра-М", 1996

7. А.Маршалл "Принципы экономической науки" М, издательская группа "Прогресс", 1993

8. Э.Рахман, А.Шеремет "Бухгалтерский учет в рыночной экономике" М., "Инфра-М", 1996

9. А.Д.Шеремет, Р.С.Сайфуллин, Е.В.Негашев, "Методика финансового анализа предприятия" М., полиграфическое объединение "МП", 1992

10. А.Д.Шеремет, Р.С.Сайфуллин "Методика финансового анализа"- М., "Инфра-М", 1995

11. J.T.Barfield,C.A.Railborn,M.A.Dalton"Cost Accounting:Traditions and Innovations"-St.-Paul-New York-Los Angeles-San Francisco,"West Publishing Company", 1991

12. J. Owen Cherrington, E.D.Hubbard, D.H. Luthy " Cost Accounting: a Managerial Approach" US, "West Publishing Company", 1995

13. Roger Clarke "Industrial economics" Glasgow, "Blackwell Publishers", 1993

14. Elwin F.Donaldson, John K. Phahl, Peter L. Mullins "Corporate Finance" New York, "Ronald Press Company", 1975

15. Thrainn Eggertson " Economic behaviour and institutions"-Cambrige University Press,1990

16. Michael L. Haltz, Harvey S. Rosen "Microeconomics" Boston, "Richard D. Irwin Inc.",1991

17. Charles T. Hongren " Cost Accounting: a Managerial Emphasis" US, " Prentice/Hall International Inc.", 1980

18. O. Maurice Joy " Introduction to Financial Management" Homewood, " Richard D.Irwin Inc.", 1983

19. Harold Koontz, Cyril O'Donnel " Management: a Book of Readings", Los Angeles, "Mc Graw-Hill Inc.", 1972'

20. M.Gregory Mankiw "Macroeconomics" New York, "Worth Publishers Inc.", 1992

21. E.J. McLaney " Business Finance for Decision Makers" Solisbury, "Pitman Publishing", 1991

22. Graham Mott " Management Accounting for Decision Makers"- Solisbury, "Pitman Publishing", 1991

23. Charles R. Nelson " Applied Time Series Analysis for Managerial Forecasting" San Francisco, "Holden-Day Inc.", 1972

24. Colin Pearce " Prediction Technics for Marketing Planners" London, "Associated Business Programmes LTD.", 19711. Нормативные акты:1. "Бухгалтерский учет и отчетность в нормативных документах" (Сборник нормативных документов) М., "Интэк ЛТД.", 1996

25. Федеральный закон от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ «О б/у» (с изменениями и дополнениями от 23 июля 1998 г.)

26. Письмо Минфина РФ от 24 июня 1992 г. № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров на предприятиях»