Учетно-аналитическая концепция управления прибылью перерабатывающих организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Шакиров, Амир Толгатович  
  
**Год:**

2004

**Автор научной работы:**

Шакиров, Амир Толгатович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Йошкар-Ола

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

208

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Шакиров, Амир Толгатович

Введение

1. Методические и отраслевые особенности учетно-аналитического обеспечения управления прибылью перерабатывающих организаций.

1.1. Теоретическое обоснование учетно-аналитического обеспечения управления прибылью.

1.2. Влияние экономических и отраслевых особенностей перерабатывающих организаций на финансовые результаты их деятельности, отражаемые в отчетности.

2. Методологические основы реформирования учета прибыли.

2.1. Концепция учета прибыли, основанная на классических теориях балансоведения.

2.2. Требования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) к отражению показателя прибыли в учете и отчетности.

3. Организация и методика управленческого учета и анализа прибыли.

3.1. Организация управленческого учета по центрам прибыли.

3.2. Бюджетирование в системе управленческого учета прибыли перерабатывающих организаций.

3.3. Классификация форм и методов анализа прибыли и формирование системы оценочных показателей финансово-хозяйственной деятельности перерабатывающих организаций.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учетно-аналитическая концепция управления прибылью перерабатывающих организаций"

Актуальность темы исследования. Для интеграции российской экономической науки в мировое хозяйство необходимо повышение информативности финансовой отчетности российских организаций. Это делает актуальным реформирование бухгалтерского учета в нашей стране в соответствии с международными стандартами, а отчетность - доступной для понимания ее иностранными пользователями.

В международном учете показатели и статьи, характеризующие финансовое положение фирмы, отражаются в отчете о прибылях и убытках и в балансе. Российские предприятия, формируя аналогичные формы отчетов, также стремятся предоставлять информацию в этих формах нового качественного уровня, достоверную и надежную.

Прибыль, как экономический показатель, отражает цель предпринимательской деятельности. Поэтому для организаций важной является задача управления не капиталом как таковым, а "прибылью на капитал".

В основе всех показателей, отражающих эффективность хозяйственной деятельности, лежит бухгалтерская прибыль, она первична. Другие показатели прибыли, "порождаемые" бухгалтерской прибылью, с точки зрения их формирования, носят вторичный характер. Следовательно, от объективности расчета бухгалтерской прибыли зависит уровень корректности показателей, необходимых пользователям. Это, в свою очередь, предопределяет правильность принятия решений на микро- и макроэкономическом уровнях.

Для перерабатывающих предприятий, которые занимаются обеспечением продовольственной безопасности в стране, управление финансовыми результатами деятельности является задачей первостепенной важности. Продовольственная безопасность зависит от эффективности функционирования производственных отраслей продовольственного комплекса страны: сельского хозяйства и, в равной степени, отраслей перерабатывающей и пищевой промышленности, поскольку именно за счет продукции пищевой промышленности на 80-85% формируются продовольственные фонды и создаются стратегические запасы продовольствия в стране.

Следует заметить, что статистические данные свидетельствуют о некотором снижении в 2002 году объемов продукции сельского хозяйства, которое всегда было поставщиком сырья для переработчиков. Выпуск продукции сельского хозяйства всеми сельхозпроизводителями (сельхозпредприятия, хозяйства населения, фермерские хозяйства) в 2002 году в действующих ценах, по расчетам, составил 6092,2 млн. рублей или 88,3% в сопоставимой оценке к 2001 году, в том числе выпуск продукции растениеводства - 2737,8 млн. рублей (76,5% к 2001 году), животноводства - 3354,4 млн. рублей (100,9%).

Результаты преобразований в отраслях пищевой промышленности, начавшиеся еще с середины 80-х годов, и продолжающиеся до настоящего времени реформы, связанные с трансформацией административно-командной системы в рыночную, затронули интересы тысяч производств пищевой промышленности (в первую очередь около 5 тыс. крупных предприятий) и со всей остротой высветили проблему обеспечения населения собственным продовольствием. Объем импортируемого продовольствия, 80% которого составляет продукция пищевой промышленности, превысил все пороговые значения продовольственной безопасности и составлял более 40%. Отдельные регионы России оказались в полной зависимости от импортного продовольствия, в то время как до начала реформ пищевая промышленность обеспечивала страну основными продуктами питания собственного производства. Несмотря на то, что самообеспеченность по регионам была различной, потребление в них поддерживалось на относительно одинаковом уровне за счет централизованного регулирования и межрегионального перераспределения.

Число прибыльных предприятий пищевой промышленности в соотношении с общим количеством организаций в 2002 году по сравнению с 2001 годом сократилось, в число убыточных - возросло на 3,8%.

Проблемы формирования государственного бюджета, своевременного пополнения его доходной части, сбалансированности доходов и расходов, сокращения дефицита и внешнего долга, обеспечения финансирования федеральных и региональных потребностей, а следовательно, и достижения роста налоговых поступлений и повышения уровня собираемости налоговых платежей, - не могут быть решены при росте убыточных предприятий.

Новая система производственных и экономических отношений требует создания качественно новой системы информации. В связи с этим возникает острая необходимость развития системы бухгалтерского управленческого учета и в перерабатывающих организациях.

Возникает научный и практический интерес к исследованию системы управленческого учета и, в частности, его учетно-аналитических аспектов в перерабатывающих организациях. Именно в данной системе формируется основная информация, необходимая для управления затратами, а следовательно и прибылью.

Вышеизложенное позволяет утверждать, что исследование предложенной проблемы в современных условиях является весьма актуальным и посвящено решению крупной научной задачи, имеющей важное народнохозяйственное значение.

Разработанность темы исследования. Научные аспекты данного исследования формировались на основе изучения, анализа, переосмысления теоретических и методологических исследований отечественных и зарубежных ученых по проблемам учета прибыли организации.

Исследование учета прибыли с точки зрения положений бухгалтерского учета и налогового законодательства нашло свое отражение в работах ведущих ученых в области бухгалтерского учета: Безруких П.С., Ван Бреда М.Ф., Вильямса Я., Ивашкевича В.Б., Кирьяновой З.В., Кондракова Н.П., Куликовой Л.И., Ларионова А.Д., Мизиковского ЕА., Николаевой С.А., Палия В.Ф., Патрова В.В., Соколова Я.В., Хендриксена Э.С., Шеремета А.Д., Шнейдмана Л.З. и других. Работы этих авторов послужили теоретической и методологической основой данного исследования.

Вместе с тем, проблема отражения особенностей формирования информации о финансовых результатах деятельности перерабатывающих организаций в бухгалтерском учете остается слабо разработанной, требуют более глубокого изучения содержание элементов и категорий, используемых в бухгалтерском и управленческом учете, исходя из специфики современного российского законодательства.

Несмотря на то, что за последнее время произошли большие качественные сдвиги в формировании показателя прибыли в бухгалтерской отчетности, требуется дальнейшая разработка соотношений понятий прибыли в учете: прибыли от продаж, балансовой прибыли юридического лица, прибыли по сегментам, по центрам ответственности, налогооблагаемой прибыли и других.

Введение в действие Налогового кодекса требует глубоких теоретических исследований с целью определения влияния налоговой нагрузки на формирование прибыли.

Целью исследования является разработка теоретических и методических положений по учету и анализу прибыли, разработка предложений по формированию учетно-аналитической информации для обеспечения управления прибылью перерабатывающих организаций.

Задачи исследования. Исходя из цели исследования, в работе поставлены следующие задачи, определившие логику диссертации и ее структуру:

- дать теоретическое обоснование проблем учетно-аналитического обеспечения управления прибылью;

- выявить влияние экономических и отраслевых особенностей перерабатывающих организаций на финансовые результаты их деятельности, отражаемые в отчетности;

- разработать концепцию учета прибыли на основе классических теорий балансоведения и обосновать ее современное понимание для построения учетно-аналитической информации;

- проанализировать требования международных стандартов финансовой отчетности к отражению показателей прибыли в учете и отчетности;

- разработать методику управленческого учета по центрам прибыли для перерабатывающих организаций;

- разработать подходы к формированию учетно-аналитической информации для управления прибылью на основе управленческого учета с использованием элементов бюджетирования для перерабатывающих организаций;

- обобщить методы и способы анализа прибыли для выявления возможных направлений формирования аналитической информации о показателях прибыли;

- разработать методику стратегического анализа для оценки деятельности перерабатывающих организаций.

Предметом исследования в данной диссертации стали теоретические, методические и практические проблемы обеспечения учетной и аналитической информацией управления прибылью перерабатывающих организаций.

Объектом исследования послужили практические материалы, разработки, примеры применения методов бухгалтерского учета и анализа затрат и прибыли, влияющих на них факторов в практике перерабатывающих организаций. Использованы бухгалтерская и статистическая отчетность, данные производственно-хозяйственной деятельности ФГУП "Марийский хладокомбинат", ЗАО "Иошкар-Олинский мясокомбинат", ООО "Махаон", ОАО "Волжский мясокомбинат" и других предприятий Республики Марий Эл.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского учета затрат и прибыли, экономического анализа финансовых результатов деятельности организаций, периодические издания по вопросам бухгалтерского учета и анализа прибыли. В работе использованы международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), законодательство Российской Федерации и нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету.

Методика исследования основывается на: изучении и обобщении накопленных знаний и опыта в отечественной и зарубежной теории и практике; оценке зарубежной и отечественной учетных систем; выполнении расчетно-аналитических работ на основе реальных данных и широком применении статистического и математического инструментария. В процессе исследования применялись общенаучные методы: анализ и синтез, моделирование, конкретизация, классификация, системный и комплексный подходы к получению доказательств.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании, разработки методических основ учета прибыли, обосновании и систематизации результатов исследования проблем, связанных с обеспечением управления учетно-аналитической информацией для принятия эффективных решений по управлению прибылью перерабатывающих организаций.

Научную новизну диссертации отражают следующие положения и результаты исследования:

- проанализированы сущностные характеристики категории "прибыль" и основные подходы к определению главной цели управления прибылью, на основании которых даны определения прибыли в рамках бухгалтерского и экономического подходов, сформулированы задачи управления прибылью и раскрыта проблема взаимосвязи бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли;

- составлена классификация видов прибыли организации по 12 признакам для формирования показателей в бухгалтерском и управленческом учете организаций;

- определено влияние экономических и отраслевых особенностей перерабатывающих организаций региона на финансовые результаты их деятельности, отражаемые в бухгалтерской отчетности;

- среди факторов, оказывающих влияние на прибыль, кроме традиционных (объем, структура, себестоимость, цены), выделен фактор налоговой нагрузки, который представлен в работе системой коэффициентов, определяемых на основе данных бухгалтерской отчетности;

- на основе анализа теоретических положений балансоведения определены методологические основы и принципы учета прибыли, изложенные в десяти базовых положениях авторской концепции прибыли;

- на основе исследования подходов к исчислению прибыли по МСФО, дана характеристика прибыли как "прироста чистых активов" и как "превышение доходов над расходами"; раскрыты понятия "базовая прибыль на акцию", "разводненная прибыль на акцию" для отражения их в отчетности российских организаций;

- анализ отечественного и зарубежного опыта организаций управленческого учета позволил обосновать выделение центров ответственности и центров прибыли в организациях по переработки продукции, классифицировать затраты менеджеров центров ответственности на регулируемые и не регулируемые с позиции управления;

- предложено использование методов трансфертного ценообразования и расчета прибыли предприятия по центрам ответственности в управленческом учете перерабатывающих организаций;

- разработаны подходы к формированию учетно-аналитической информации для управления прибылью на основе управленческого учета с использованием элементов бюджетирования для перерабатывающих организаций, позволяющие построить систему внутренней управленческой отчетности;

- классифицированы формы и методы анализа прибыли и на их основе предложена система показателей для стратегической оценки деятельности перерабатывающих организаций.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в систематизации и обосновании методов, приемов и показателей, используемых для организации управленческого учета и анализа прибыли.

Практическая значимость работы заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы для управления прибылью перерабатывающих организаций. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы в практике организации управленческого учета с элементами бюджетирования предприятий других отраслей промышленности.

Основные положения диссертации докладывались на межвузовских и научных конференциях Марийского государственного технического университета, Вавиловских чтениях, опубликованы в сборниках научных трудов.

Основные положения диссертации отражены в 4 печатных работах общим объемом 2,6 печ. листа, в том числе авторских — 1,7 печ. листов.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Шакиров, Амир Толгатович

выводы:

1) согласно МСФО компания признает совокупную прибыль, состоящую из прибыли как результата текущей деятельности за период и прибыли, являющейся приростом капитала (чистых активов) в соответствующем периоде;

2) прибыль как прирост чистых активов и прибыль как превышение доходов над расходами могут совпадать в частном случае, когда все изменения в стоимости активов относятся к расходам периода или эти изменения не регистрируются.

Таким образом, в целом механизм поддержания капитала, рассмотренный на примере сохранения стоимости активов, заключается в следующем: если обесценение активов за период превышает текущую прибыль этого периода, компания должна признавать убыток, даже если имеет место значительное превышение доходов над расходами. В этом заключается основной подход к признанию прибыли компании, используемый в МСФО.

Одним из способов финансирования собственного капитала является выпуск предприятием привилегированных и обыкновенных акций. Правильное размещение акций необходимо предприятию для укрепления стабильности на рынке, получения дополнительных средств. Принятию решения произвести эмиссию акций должна предшествовать взвешенная оценка необходимого количества ценных бумаг, которое привлечет капитал. Принимая решение об эмиссии акций, руководство предприятия должно точно представлять себе как это отразится на финансах фирмы.

Для прогнозных оценок внутрифирменного анализа акций служит множество коэффициентов. Кроме внутренних пользователей такой информацией о доходности акций интересуются акционеры. Поскольку внутрифирменная информация как правило закрыта от внешних пользователей, в интересах последних был разработан Международный стандарт финансовой отчетности МСФО 33 "Прибыль на акцию" цель которого заключается в установлении принципов расчета прибыли на акцию и представления о ней соответствующей информации, используемой для сопоставления результатов деятельности различных компаний в одном и том же периоде, а также результатов деятельности одной и той же компании в различных отчетных периодах.

Основным показателем, исследуемым данным стандартом, является прибыль на акцию. Несмотря на некоторую ограниченность в применении данных о прибыли на акцию, которые обусловлены различиями в учетной политике, используемой при определении "прибыли", знаменатель, рассчитанный предприятиями с использованием единой методики, повышает качество финансовой отчетности. Последний фактор очень необходим внешним пользователям финансовой отчетности, т.е. тем, кто является инвестором.

До настоящего времени, в Российском бухгалтерском учете не разработаны единые основы финансовой отчетности предприятий, акции которых обращаются на рынке, хотя и делаются некоторые шаги в это области. Все это очень затрудняет внешний анализ финансового состояния компаний и планирование инвестиций. С принятием МСФО 33 для обязательного исполнения в отечественном учете появится инструментарий для анализа акций предприятий (соответственно возможность прогнозирования инвестиций), т.к. этот стандарт разработан для применения компаниями, акции которых обращаются на рынке или которые собираются разместить свои акции на рынке ценных бумаг. Кроме того, предприятие, которое хотя и не имеет своих акций, обращающихся на рынке ценных бумаг, но которое раскрывает данные о прибыли на акцию (практически все акционерные общества) также должно подавать сведения согласно выше указанному стандарту.

Стандарт содержит два вида оценки прибыли на акцию: базовая прибыль на акцию и разводненная прибыль на акцию. Согласно. МСФО 33, предприятие должно представлять информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию в отчете о прибылях и убытках для каждого класса акций, если они имеют различные права на участие в чистой прибыли.

Первая оценка прибыли на акцию — базовая прибыль на акцию прибыль, которая приходится на акцию по результатам деятельности предприятия без учета контрактов (финансовый инструмент, дающий его владельцу право собственности на обыкновенную акцию), конвертируемых в обыкновенные акции, опционов (финансовый инструмент, дающий владельцу право покупки обыкновенной акции), других финансовых инструментов.

Базовая прибыль на акцию показывает размер прибыли, которую могли бы получить акционеры, если последняя распределялась равными долями.

Базовая прибыль на акцию =

Чистая прибыль (убыток) причитающаяся владельцам акций за период

Средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период

В расчет первого показателя - чистой прибыли принимаются все доходы и расходы, произошедшие в отчетном периоде. Нельзя забывать о том, что при расчете чистой прибыли, причитающейся владельцам обыкновенных акций, необходимо из последней убрать чистую прибыль, причитающуюся владельцам привилегированных акций. Это обусловлено тем, что дивиденды по привилегированным акциям обычно выплачиваются в первую очередь (в этом и заключается суть привилегированных акций).

Второй показатель, участвующий в расчете базовой прибыли на акцию - это средневзвешенное количество обыкновенных акций. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает тот факт, что величина акционерного капитала может изменятся в течении периода в связи с тем, что большее или меньшее количество акций находится в обращении в разные моменты времени. Как правило, акции включаются в расчетсредневзвешенного количества акций в обращении с момента возникновения обязательства по их оплате. В случае не полной оплаты обыкновенных акций в процессе их размещения, частично оплаченные акции включаются в расчет как доля обыкновенных акций, в той части, в какой они имели право на участие в дивидендах, приходящихся на полностью оплаченные обыкновенные акции в течение финансового периода.

Изменение количества акций в обращении, не повлекшего за собой изменения в активах предприятия не учитывают согласно стандарта при расчете средневзвешенного количества обыкновенных акций. Примером этого являются: а) размещение акций на льготных условиях, т.е. дивиденды, выплачиваемые в форме акций; б) льготный элемент в любом другом выпуске; в) дробление акций; г) консолидация акций.

Второй способ оценки прибыли на акцию - расчет разводненной прибыли, т.е. истинной прибыли на обыкновенную акцию, с учетом воздействия рыночных факторов. Разводненная прибыль — это прибыль, учитывающая разницу между рыночной стоимостью акции и ценой ее размещения

Расчет разводненной прибыли на акцию производится аналогично расчету базовой прибыли, но с учетом воздействия всех конвертируемых в обыкновенные акции контрактов с разводняющим эффектом. ч - Чистая прибыль на акцию за период + а)

Разводненная прибыль на акцию = ———----с-;—

Средневзвешенное количество акции + о) где: а) чистая, за вычетом налогов, сумма дивидендов и процентов, начисленных в течение периода по конвертируемым контрактам; б) средневзвешенное количество дополнительных обыкновенных акций, которые поступили бы в обращение, если допустить конвертацию всех контрактов с разводняющим эффектом в обыкновенные акции. В соответствии с МСФО 33 опционы, контракты и другие финансовые инструменты имеют разводняющий эффект если их результатом является выпуск обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости. Величина разводнения в этом случае равна разнице между рыночной стоимостью акции и ценой размещения.

Первый показатель - сумма чистой прибыли на акцию, должен корректироваться с учетом влияния: а) любых дивидендов на конвертируемые в обыкновенные акции контракты с разводняющим эффектом; б) процентов, начисленных за период по конвертируемым в обыкновенные акции контракты с разводняющим эффектом; в) любых других изменений в доходе или расходах, которые произошли бы в результате конвертации в обыкновенные акции контракты с разводняющим эффектом.

Количество обыкновенных акций — вторая составляющая, используемая при расчете разводненной прибыли на акцию, корректируется с учетом средневзвешенного количества обыкновенных акций, которые будут выпущены при конвертации всех контрактов с разводняющим эффектом в обыкновенные акции.

Условия конвертации контрактов могут быть различными, поэтому расчет производится с применением наиболее выгодных коэффициента конвертации или цены исполнения.

При расчете разводненной прибыли на обыкновенную акцию необходимо помнить, что конвертируемые в обыкновенные акции контракты должны учитываться только тогда, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к снижению чистой прибыли на акцию, получаемой от деятельности предприятия.

В соответствии со стандартом, необходимо производить ретроспективный пересчет базовой и разводненной прибыли на акцию и соответственно отражать это в финансовой отчетности, если количество обращающихся обыкновенных акций или контрактов изменяется в отчетном периоде. Точность подобной информации необходима для принятия пользователями финансовой отчетности правильного решения.

Развитие цивилизованного рынка ценных бумаг в нашей стране однозначно потребует унификации финансовой отчетности предприятий, чьи акции и другие ценные бумаги будут представлены на рынке. Информация должна будет представляться в таком виде, чтобы заинтересованный пользователь мог свободно сравнить показатели нескольких компаний, сделать правильную их оценку, а это возможно только при сопоставимости финансовой отчетности всех предприятий.

Сейчас, не имея единой базы отражения подобной информации в финансовой отчетности, предприятия вынуждены самостоятельно рассчитывать показатели, которые, по их мнению, отражают необходимую информацию. Зачастую, подобные показатели различных предприятий невозможно сопоставить, а следовательно не может быть и речи о каком-то анализе. Принятие к обязательному исполнению Международного стандарта финансовой отчетности № 33, путем разработки и введения в действие ПБУ, касающегося данного вопроса в нашей стране, позволит унифицировать финансовую отчетность и позволит внешнему пользователю этой информации легко делать правильные выводы и принимать нужные решения.

Вернемся к вопросу об основной цели деятельности предприятий: какому же критерию деятельности соответствует используемая в МСФО концепция поддержания капитала - максимизации прибыли или максимизации благосостояния акционеров?

Концепция поддержания капитала не идеализирует текущие прибыли как результат деятельности в каком-либо периоде, а, прежде всего, требует сохранения стоимости собственного капитала акционеров, измеряемой либо в номинальных денежных единицах, либо в единицах постоянной покупательной способности. Основной заботой менеджеров является получение таких текущих прибылей, которые перекрывали бы возможное обесценение имущества, возникающее вследствие ошибочных действий руководства или в результате рыночных и специфических рисков. Деятельность менеджеров находится под постоянным прессом, ведь любой просчет чреват убытками, что означает невыполнение требования сохранения капитала акционеров. С началом нового финансового года возникает и новое значение той стоимости, которую надо сохранять, т.е. сумма чистых активов с учетом их прироста за прошедший период. Требование поддержания капитала превращается в требование его постоянного приращения. Поэтому концепция поддержания капитала в финансовой отчетности является адекватным ответом на изменение целевой установки с максимизации прибыли на максимизацию стоимости компании.

По свидетельству Э.Хендриксена и М. Ван Бреды, А.Смит был первым, кто охарактеризовал прибыль как сумму, которая может быть израсходована без посягательства на капитал. Указанные авторы также отмечают, что, когда речь идет о прибыли как превышении денежных доходов над расходами, имеется в виду максимизация прибыли, а когда о прибыли как изменении собственного капитала фирмы за период — имеется в виду поддержание капитала [156].

Принцип поддержания капитала в российской действительности реализуется специфически. Имеют место иные цели акционеров, предпочитающих дивиденды накоплению капитала, и менеджеров, предпочитающих текущее потребление. В таких условиях финансовая отчетность не содержит общепринятых в мире подходов к сохранению капитала, а прибыль признается только как превышение доходов над расходами в данном периоде. Теоретически такое исчислениесоответствует целям предприятия, выражающейся в максимизации прибыли. Убытки привели к гибели многие российские предприятия. Значительная часть этих убытков формировалась искусственно, с целью ухода от налога. В экономической литературе называются причины этой ситуации, кроме тех, которые лежат вне правового поля (например, относительная легкость и безнаказанность фиктивного документального оформления любого вида расходов, извлечения контролирующими акционерами своего дохода не в виде дивидендов, а в иных формах, чтобы не делиться с миноритарными акционерами [130]). Таких причин две:

- во-первых, объективная экономическая ситуация, не дающая уверенности в устойчивых рыночных перспективах и искажающая целевые установки акционеров и менеджеров на текущее потребление, а значит, на уход от всего, что сокращает текущие денежные потоки - инвестиций, налогов, выплаты дивидендов миноритариям;

- во-вторых, отсутствие законодательных требований к сохранению капитала.

Федеральный закон "Об акционерных обществах" содержит ряд положений о чистых активах, создавая впечатление законодательного оформления требований к сохранению акционерного капитала. Основная норма, заключенная в статье 35, означает: если размер чистых активов становится меньше уставного капитала, акционерное общество обязано объявлять о его уменьшении, а если меньше минимального размера уставного капитала, определенного названным законом, - объявлять о ликвидации общества. Рассмотрим, в чем суть этой нормы с экономической точки зрения. С этой целью представим показатель чистых активов в виде суммы нескольких элементов собственного капитала:

ЧА = С К = УК + ДК + Р + П, где: (А)

СК - бухгалтерская стоимость собственного капитала; ДК - добавочный капитал;

Р - резервы и фонды, создаваемые за счет чистой прибыли; П - общая сумма накопленной нераспределенной прибыли.

В этом расчете не учитывается особый порядок определения стоимости чистых активов, утвержденный приказом Минфина России и ФКЦБ от 29.01.2003 года № 10н/03-6/пз "Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ". В соответствии с этим приказом требуется проводить ряд корректировок к бухгалтерской стоимости собственного капитала, для того чтобы получить величину чистых активов. Корректировки не изменяют сути рассматриваемого вопроса, но могут усложнить соотношение (А).

Проанализируем причины, почему чистые активы могут стать меньше уставного капитала. Для этого какие-то из элементов в формуле (А) должны иметь отрицательное значение. Добавочный капитал, резервы, созданные за счет прибыли, не могут принимать отрицательных значений. Остается последний элемент - общая сумма накопленной нераспределенной прибыли. Если вместо накопленной прибыли за весь период своей деятельности общество "накопило" убыток и его размер больше, чем сумма резервов и добавочного капитала, чистые активы, действительно, станут меньше уставного капитала. Таким образом, в ст. 35 Федерального закона "Об акционерных обществах" фиксируется ситуация, когда размер убытков акционерного общества превысил сумму резервов и добавочного капитала (в основном представленного фондом переоценки, но в котором также отражается эмиссионная премия, то есть сумма превышения цены размещения акций над их номиналом). Это крайняя ситуация, когда общество фактически становится банкротом, а размер его собственного капитала опускается до величины, меньшей, чем при образовании общества. Не гарантируется даже сохранение средств, внесенных акционерами в виде эмиссионной премии, поскольку в уставном капитале отражены акции по их номинальной стоимости.

Для более детальной иллюстрации проблемы приведем результаты проведенных нами расчетов структуры собственного капитала производственных компаний (открытых акционерных обществ) Марийского региона по данным их ежеквартальной отчетности. На 01.01.2003 в среднем по совокупности удельный вес уставного капитала составил 23,8%, добавочного капитала - 63,0%, резервов - 0,2% (без учета средств целевого финансирования и фондов социальной сферы), прибыли - 11,4%. Как видим, руководители могут допустить убытки без соответствующих законодательных санкций в размере до 76,2% (100 - 23,8) от накопленного собственного капитала. В масштабе страны это составляет колоссальную сумму, часть которой является потенциальными налоговыми потерями. И все это, заметим, происходит с разрешения законодательства; все акционерные общества, которые вписываются в его рамки, признаются добросовестными проводниками интересов акционеров и честными налогоплательщиками, несмотря на то, что из-за убытков акционерный капитал может быть уже в значительной степени проеден, а из-под налогообложения уведены огромные суммы.

Кроме того, мы видели, что добавочный капитал — это необязательный элемент собственного капитала, некоторые компании могут не иметь его в балансе. Тогда при расчете чистых активов преимущество будут иметь компании, создающие фонд переоценки и, соответственно, добавочный капитал: размер их убытков до того, как начнет действовать норма ст. 35 указанного закона, может быть значительно выше.

Наконец, уменьшить по закону уставный капитал до величины чистых активов трудно технически. Решение об уменьшении уставного капитала всегда принимается собранием акционеров (п. 2 ст. 29); если акционеры не принимают такого решения, кредиторы могут требовать досроч-, ного исполнения обязательств, а соответствующие органы вправе предъявлять иск о ликвидации общества (п. 6 ст. 30). В законе не сказано, уменьшение уставного капитала по основаниям ст. 35 возможно только путем уменьшения номинальной стоимости акций (если сокращать общее количество акций, возникнут обязательства перед отдельными акционерами по оплате этих акций в результате выкупа). Это приведет к образованию акций с номиналом, выражаемым не круглым числом, как обычно принято, а который получится в результате расчетов. Учитывая, что номинал всех акций одной категории должен быть одинаковым, в будущем при выпуске дополнительных акций общество будет обязано придерживаться этого же номинала.

Следовательно, на наш взгляд, норма о чистых активах в российском акционерном законодательстве не может рассматриваться как норма, регулирующая сохранение акционерного капитала, хотя такое мнение высказывается некоторыми авторами [112]. Концепция сохранения капитала имеет целью предотвращение образования убытков, а не ликвидацию их последствий. В МСФО это достигается требованием немедленного признания и раскрытия убытков, ответственность же перед законом возникает не за отрицательный финансовый результат, а за искажение финансовой отчетности.

Таким образом, нужно признать, что в России не реализуются на практике не только концепция, но и отдельные требования к сохранению акционерного капитала. Данная норма закона вполне оправдана в части наказания ф компаниям, допустившим убытки, и предупреждения кредиторам и акционерам.

Итак, мы рассмотрели внешние условия, в которых должна формироваться отечественная концепция сохранения капитала, суть концепции, рекомендуемой МСФО, а также российскую практику, заключающуюся в регулировании отдельных сторон взаимоотношений между менеджерами и акционерами. Для реализации принципа признания прибыли в соответствии с МСФО и концепции сохранения капитала требуется постоянный контроль за изменением рыночной стоимости имущества даже в случае, когда компания отражает активы в отчетности по их первоначальной стоимости. Это возможно при эффективности соответствующих рыночных инструментов и практики оценки в деятельности предприятий.

По нашему мнению, в сложившихся условиях законодательную санкцию по отношению к неэффективным менеджерам, следует сохранить. Вместе с тем следует предусмотреть сохранение добавочного капитала акционерных обществ. Необходимо также обязать общество уменьшать уставный капитал, когда чистые активы станут меньше суммы уставного и добавочного капитала.

Механизм действия этой нормы будет следующий: как только сумма накопленных убытков общества превысит сумму накопленных прибылей и резервов, наступит законодательная санкция с вытекающей из нее процедурой вынесения на годовое собрание акционеров вопроса об уменьшении уставного капитала в связи с полученным убытком и соответствующим отчетом перед акционерами. Наиболее уязвимыми для новой нормы закона станут, прежде всего, те предприятия, которые избегали показывать прибыль в отчетности. В то же время, учитывая неблагоприятные для акционерного общества последствия уменьшения уставного капитала, большинство руководителей приложат усилия, для того чтобы избежать этой процедуры. Понадобится отражать в балансе прибыли и создавать резервы для защиты от всевозможных как объективных, так и субъективных рисков. Исходя из этого, можно утверждать, что по своим последствиям последний вариант законодательной нормы о чистых активах ближе к концепции сохранения капитала. В то же время эта норма не может заменить концепцию поддержания капитала, применяемую в МСФО. Последняя для признания прибыли требует сохранения всего акционерного капитала, то есть сформированного за счет всех его элементов, а не только уставного и добавочного, кроме того, регулирует действия менеджеров в текущем режиме, раскрывая результат их деятельности в ежегодной отчетности, а не в крайнем случае, когда вмешательство закона необходимо как неблагоприятный сигнал акционерам и кредиторам компании.

Предстоящий переход к составлению финансовой отчетности в соответствии с МСФО потребует от акционерных обществ соблюдения правил сохранения собственного капитала. Однако, если не возникнут условия для изменения целевых установок как менеджеров, так и акционеров с текущих на долгосрочные цели, это соблюдение будет в большой степени формальным, и необходимость в законодательном регулировании поддержания капитала хотя бы на минимальном уровне (уставный и добавочный капитал) сохранится надолго.

Величина чистых активов среди оценочных показателей финансового благополучия организации занимает особое место. Чем выше их удельный вес по отношению к валюте баланса, тем, при прочих равных условиях, обычно считается надежнее финансовое состояние хозяйствующего субъекта. Более того, в Гражданском кодексе РФ (ст. 99) содержится норма, в соответствии с которой необходимо в акционерных обществах регулярно проводить сравнение величин уставного капитала и чистых активов. И "если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала. Если указанных активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала . общество подлежит ликвидации" (ст. 99, п. 4).

В этой связи необходимо располагать научно обоснованной методикой расчета стоимости чистых активов. Однако, как показывают результаты проведенного нами анализа, нынешний ее вариант по-прежнему недостаточно совершенен. По сравнению с предыдущим, действовавшим до 2003 года, в него внесены были отдельные изменения, несколько улучшившие порядок расчета чистых активов. В частности, при определении величины последних в расчет стали включать все нематериальные активы организации. А ранее (то есть при прежнем порядке) так поступали только с нематериальными активами, которые отвечали следующим трем требованиям:

1) непосредственно используемые обществом в основной деятельности и приносящие ему доход;

2) имеющие документальное подтверждение затрат, связанных с их приобретением или созданием;

3) право общества на их владение подтверждено документом (патентом, лицензией, договором, актом и т.д.), выданным в соответствии с законодательством РФ.

Кроме того, в новом порядке определения стоимости чистых активов стали учитывать величину: отложенных налоговых активов; отложенных налоговых обязательств; резервов в связи с условными обязательствами, а также с прекращением деятельности и др.

В настоящее время, в соответствии с совместным приказом от 29.01.2003 года Минфина России и ФКЦБ России (пришедшим на смену их приказу от 05.08.1996 года № 71/149), порядок расчета чистых активов выглядит так (табл. 11, цифры условные):

Заключение

Управление прибылью может быть эффективным лишь при условии организации действенной информационной системы бухгалтерского и управленческого учета и анализа, позволяющей формировать и моделировать показатели, характеризующие и образующие финансовый результат.

Проведенное исследование вопросов учетно-аналитического обеспечения управления прибылью перерабатывающих предприятий позволило автору сделать следующие выводы:

1. С учетом содержания процесса управления прибылью и предъявляемых к нему требований формируются его цели и задачи. Главная цель управления прибылью неразрывно связана целями хозяйственной деятельности предприятия в целом и реализуется с ними в едином комплексе.

Прибыль - наиболее простая и одновременно наиболее сложная категория рыночной экономики. Она является стержнем и главной движущей силой экономики рыночного типа, основным побудительным мотивом деятельности предпринимателей в этой экономике. В системе экономических теорий, связанных с предпринимательской деятельностью, теория прибыли традиционно характеризуется экономистами как одна из наиболее сложных. Эта сложность определяется многообразием сущностных сторон, которые отражает категория прибыли.

С учетом рассмотренных характеристик прибыли сформулировано ее понятие в наиболее обобщенном виде: прибыль представляет собой выраженный в денежной форме чистый доход на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности, представляющий собой разницу между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления этой деятельности.

2. С развитием теорий прибыли менялись и подходы экономистов к определению главной цели управления ею. В генезисе этой проблемы выделено три основных подхода. Первый подход основан на классической экономической теории, которая утверждала в качестве главной цели хозяйственной деятельности предприятия максимизацию прибыли. Второй подход многие экономисты связывают с теорией устойчивого экономического роста. Третий подход основан на современной экономической теории.

Изучение теоретических основ прибыли позволили сформулировать в работе цель и задачи управления прибылью.

3. Содержание категории "прибыль" следует рассматривать не только с экономической и исторической точки зрения, но и с позиции методических основ определения величины этого показателя, формируемого в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия.

Первое определение прибыли в рамках экономического подхода таково: прибыль (убыток) - это прирост (уменьшение) капитала собственников, имевший место в отчетном периоде. Что касается собственно алгоритма расчета экономической прибыли, то здесь возможны два варианта. Экономический вариант расчета предполагает оценку капитала собственников на основе рыночных оценок и потому применим для компаний, акции которых котируются на рынке.

Второй вариант расчета - бухгалтерский, предполагает составление ликвидационных балансов на начало и конец отчетного периода (под ликвидационным понимается баланс, составленный в предположении, что предприятие будет ликвидировано, т.е. в балансе будут использованы оценки активов по ценам их возможной продажи).

Сформулировано определение прибыли в рамках бухгалтерского подхода: прибыль есть положительная разница между доходами коммерческой организации, понимаемыми как приращение совокупной стоимостной оценки ее активов, сопровождающееся увеличением капитала собственников, и ее расходами, понимаемыми как снижение совокупной стоимостной оценки активов, сопровождающееся уменьшением капитала собственников, за исключением результатов операций, связанных с преднамеренным изменением этого капитала.

Экономический подход не делает различия между реализованным и нереализованным доходами; напротив, бухгалтерский подход, руководствуясь принципом осторожности (консерватизма), согласно которому "расходы всегда очевидны, а доходы всегда сомнительны" или "лучше раньше признать расходы, чем позже, и лучше позже признать доходы, чем раньше", не спешит признавать нереализованный доход, точнее, этот доход будет признан как прибыль лишь после его реализации.

Бухгалтерский подход доминирует в исчислении прибыли.

4. В теории учета распространены разные концептуальные точки зрения о взаимосвязи величины балансовой и налогооблагаемой прибыли. Первая: сумма балансовой прибыли должна быть равна налогооблагаемой ее величине. Вторая, противоположная концепция, звучит так: сумма балансовой прибыли принципиально отлична от налогооблагаемой величины. Эту концепцию называют "собственнической". Обе концепции равноценны как с научной, так и практической точек зрения.

Практика российского бухгалтерского учета уникальна в том плане, что не отвечает полностью ни одной из этих концепций. Балансовая прибыль отличается от налогооблагаемой (как гласит вторая концепция). Отличие обусловлено не использованием разных правил оценки учетных объектов, а жестким разделением затрат на "принимаемые" и "непринимаемые" нормативными документами при исчислении налогооблагаемой прибыли.

Финансовые результаты деятельности предприятий, прибыль, находятся в сильной зависимости от системы налогообложения. Зависимость эта имеет как минимум две причины. Первой причиной является налоговая нагрузка, которая скрыта в процедуре формирования балансовой прибыли. Налоговая нагрузка на финансовый результат — сложный показатель, поскольку налоги и налоговые платежи отражаются в составе всех показателей, участвующих в формировании финансового результата: в выручке, в себестоимости реализованной продукции (товаров) и услуг, в операционных, внереализационных доходах и расходах. От уровня налоговой нагрузки зависит размер балансовой прибыли. Вторая причина обусловлена величиной налогов на прибыль, определяемой по методике, диктуемой налоговым законодательством. Эта методика, с одной стороны, претендует на обособленность налогового учета от бухгалтерского; с другой - основана на использовании в расчетах налогооблагаемой прибыли бухгалтерских показателей.

5. На величину прибыли от реализации продукции, работ и услуг непосредственно воздействуют четыре традиционных фактора: объем, структура, полная себестоимость реализованной продукции и реализационные цены. Каждый из этих факторов, в свою очередь, является производным от целого ряда других.

Прибыль как форма денежных накоплений характеризует финансовый результат деятельности предприятий, часть которого перечисляется предприятиями в бюджет в виде различных налогов. Поэтому к кругу платежей, учитываемых при исчислении тяжести налогообложения следует отнести, прежде всего, все налоги в чистом виде.

Поэтому в работе предложено при оценке деятельности организаций, рассчитывать и анализировать в динамике коэффициенты налоговой нагрузки, рассчитанные по бухгалтерским и налоговым показателям. Система таких показателей, принятых в текущем и стратегическом планировании, позволит по-новому и более точно оценить финансовые возможности и потенциал каждого предприятия переработки, не только по исполнению его обязательств, но и для дальнейшего его наращивания.

6. Изучение методологических основ построения показателей бухгалтерской отчетности, в том числе показателя прибыли, на основе трудов российских и зарубежных ученых, научных направлений в теории балансоведения позволил в настоящей работе определить методологические основы и принципы учета прибыли, приемлемые для реформируемого российского бухгалтерского учета.

Характеристика и анализ содержания концептуальных положений легли в основу сформированной автором концепции прибыли.

7. В переходный период к составлению финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами изменение подходов к признанию прибыли организаций является одним из наиболее важных вопросов, напрямую затрагивающим интересы как инвесторов, так и высшего менеджмента этих организаций. МСФО содержат ряд фундаментальных положений о признании прибыли, следование которым позволяет обеспечить и защитить права собственников капитала.

Концепция сохранения, или поддержания, капитала имеет свои истоки в теории целей. Цели всех организаций, включая и исследуемые нами перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию организации, с течением времени трансформируются.

В МСФО определены два подхода к исчислению прибыли: 1) прибыль - это остаточная величина, которая получается после вычета расходов из дохода; 2) прибыль - это превышение чистых активов компании на конец периода над чистыми активами на начало периода (при этом из стоимости чистых активов исключаются распределения в пользу акционеров и их взносы в течение периода).

Механизм поддержания капитала, рассмотренный в работе на примере сохранения стоимости активов, заключается в следующем: если обесценение активов за период превышает текущую прибыль этого периода, компания должна признавать убыток, даже если имеет место значительное превышение доходов над расходами.

Содержащиеся в МСФО два вида оценки прибыли на акцию: базовая прибыль на акцию и разводненная прибыль на акцию, охарактеризованы в работе с точки зрения содержания показателей, дана методика их расчета.

8. Среди оценочных показателей финансового благополучия организации особое место занимает величина чистых активов. Чем выше их удельный вес по отношению к валюте баланса, тем, при прочих равных условиях, обычно считается надежнее финансовое состояние хозяйствующего субъекта.

Сформулированы предложения, реализация которых позволит пользователям информации, содержащейся в финансовой отчетности, иметь более реальную оценку такого важного показателя (и в первую очередь - для инвесторов), каким являются "чистые активы" организации, что, безусловно, важно учитывать при признании и оценки прибыли в финансовой отчетности.

9. Обобщение высказываний современных авторов о содержании, целях и задачах управленческого учета, позволили сделать вывод о том, что управленческий учет - новое комплексное научное направление. Он объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ, ряд других. В этом заключено его преимущество, так как при использовании разных научных методов происходят существенные прорывы к новым научным технологиям. Придерживаясь такой позиции в науке, "понятие управленческий учет" рассмотрено в широком смысле как система управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели, в том числе и оптимизации прибыли.

Основными объектами управления для перерабатывающих организаций, являются доходы и расходы, а также центры ответственности. К названным традиционным объектам отнесены также центры прибыли, на формирование которых оказывают влияние три фактора:

- технология и организация производства по видам деятельности (сегментам);

- особенности организации учета доходов и расходов и возможности их сопоставления внутри отчетного периода;

- особенности налогообложения видов деятельности (сегментов).

В современном управленческом учете под центром ответственности понимается структурное подразделение предприятия, во главе которого стоит руководитель данного подразделения, контролирующий в определенной степени затраты, доходы, средства этого участка бизнеса.

Формирование центров ответственности в организациях по переработке продукции произведено в работе на основе изучения и анализа их организационных и технологических особенностей.

10. Центры ответственности управленческой службы могут иметь центры прибыли.

Для управления затратами менеджерами центров ответственности они классифицированы на регулируемые и нерегулируемые. Для более эффективного управления затратами их можно разделить на: полностью регулируемые, частично регулируемые, слабо регулируемые и нерегулируемые.

В мировой практике исчисление и списание себестоимости взаимоока-зываемых услуг по центрам ответственности решается с помощью системы трансфертных цен. С помощью системы трансфертных цен взаимооказывае-мым услугам, поставкам товаров между центрами ответственности и подразделениями предприятия придается коммерческий характер. Один центр ответственности эту операцию относит на доходы, другой - на расходы.

11. Учет затрат и группировка их в управленческом учете можно производить двумя методами: 1 - использование специальных регистров (ведомостей, шахматок и т.д.), расчетов матриц по видам и местам формирования затрат; 2 - использованием принципов двойной записи на взаимосвязанных счетах.

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации разделены на две категории:

- расходы данного (текущего) отчетного периода;

- отложенные расходы.

Расходы данного (текущего) отчетного периода — расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода. Отложенные расходы - расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем. Это условные расходы, поскольку они не признаны в качестве расходов в текущем отчетном периоде и в данном отчете о прибылях и убытках. Отложенные расходы подлежат капитализации на балансе организации.

Затраты в период их возникновения могут совпадать с расходами, если выполняется одно из следующих условий:

- получены доходы в результате их осуществления;

- имеется достаточная степень уверенности в отсутствии доходов как в данном, так и в будущих отчетных периодах.

Совокупность затрат, не признанных в качестве расходов на конец отчетного периода, признается не в отчете о прибылях и убытках, а в балансовом отчете в качестве активов на основе правила соотношения расходов и затрат.

12. Информационная функция управленческого учета прибыли может быть реализована на основе использования элементов бюджетирования. В современной экономической литературе бюджетирование рассматривается как система краткосрочного планирования, учета и контроля ресурсов и результатов деятельности коммерческой организации по центрам ответственности и (или) сегментам бизнеса, позволяющая анализировать прогнозируемые и полученные экономические показатели в целях управления бизнес-процессами. Бюджеты охватывают все стороны хозяйственной деятельности и включают плановые и отчетные (фактические) данные. В принципе в бюджетах отражены цели и задачи коммерческой организации.

Поэтому, используя термин "бюджетирование" в диссертации, он рассматривается в широком смысле, как интегрированная система данных планирования и учета, которые в процессе аналитической их интерпретации могут быть информационной основой для принятия управленческих решений.

Формы используемых в управленческом учете бюджетов, по нашему мнению, должны содержать не только плановые (прогнозные), но и фактические показатели. Уникальность таких форм заключается в том, что они одновременно могут быть формами внутренней управленческой отчетности и использоваться для определения динамики показателей, анализа их выполнения по сравнению с планом и прогнозом.

13. В процессе бюджетирования предложено для ФГУП "Марийский хладокомбинат" две составляющих, каждая из которых является законченным этапом учетно-контрольных работ:

1 - подготовка и формирование организационных бюджетов;

2 - подготовка и формирование финансовых бюджетов.

Процесс бюджетирования условно разбит на две основные части, каждая из которых является законченным этапом планирования и анализа исполнения бюджетных отчетов: подготовку операционных бюджетов и подготовку финансовых бюджетов. Система операционных бюджетов включает 10 форм бюджет-отчетов: 1 — бюджет продаж, 2 — бюджет запасов готовой продукции, 3 — бюджет производства, 4 - бюджет прямых материальных затрат, 5 - бюджет прямых производственных затрат, 6 - бюджет прямых затрат на оплату труда, 7 - бюджет общепроизводственных расходов, 8 - бюджет себестоимости продаж, 9 -бюджет коммерческих расходов, 10 - бюджет управленческих расходов.

Операционные бюджеты консолидируются и образуют систему финансовых бюджетов, за которыми в экономической литературе закрепился термин "основные бюджеты". Основной бюджет должен включать: 1 — бюджет доходов и расходов или прибыли (убытков), 2 - бюджет движения денежных средств, 3 — прогнозный бухгалтерский баланс (бюджет по балансовому листу).

На основании составленных бюджетов (операционных и финансовых) для управления ФГУП "Марийский хладокомбинат" сформирована система показателей (учетно-аналитической информации), полезной для реализации всего спектра управленческих функций и принятия управленческих решений. Дана характеристика аналитических процедур, позволяющих получать широкий спектр такой информации по каждому отдельному бюджету и разработана организационная схема процесса бюджетирования.

Новое видение управления прибылью на основе информации управленческого учета позволяет максимально использовать все внутренние ресурсы в текущей деятельности и определить стратегические задачи развития предприятия.

14. С целью формирования информации по центрам затрат, центрам ответственности и центрам прибыли разработана структура управленческой отчетности. Предложенная система отчетности позволяет получить информацию, необходимую для каждого уровня управления предприятия. При этом решается задача аккумулирования информации по временным рамкам, по потребностям менеджеров центров ответственности. Детализация информации возможна также применительно к используемым нормам и нормативам, установленным в основном по прямым затратам: материальным и трудовым. Разработка и утверждение норм на предприятии осуществляется в соответствии с технологией изготовления конкретных видов продукции, зачастую по-операционно. Нормативы должны быть привязаны к операциям технологического процесса, содержание которых определено по отдельным видам продукции.

Выделение в информации для управления нормируемых затрат и затрат фактически произведенных сверхустановленных норм является важным ориентиром в принятии решений по снижению себестоимости выпускаемой продукции и увеличению маржинальной прибыли.

15. Немаловажным аспектом, на котором сделан отдельный акцент, является необходимость анализа и аналитической интерпретации показателя прибыли для принятия управленческих решений.

Приведенная в работе характеристика видов анализа прибыли дает основание полагать, что стратегия управления прибылью перерабатывающих предприятий на основе аналитической информации может вырабатывать правила и приемы: а) обеспечивающие экономически эффективное достижение стратегических целей максимизации прибыли; б) достижения стратегических целей, базирующиеся на возбуждении заинтересованности всех участников процесса разработки и реализации стратегических программ в эффективном достижении этих целей.

Экономическая стратегия предприятия - с момента определения миссии, формирования его производственного профиля и в течение всего периода функционирования — должна быть ориентирована на поддержание конкурентного преимущества, предотвращение банкротства, обеспечение эффективного развития.

Имеющуюся стратегию большинства перерабатывающих предприятий марийского региона охарактеризована как стратегия "выживания". Сделан вывод, что предприятиям нужны коренные преобразования управления и, конечно же, необходимо целостное изменение стратегии.

Проведенный стратегический анализ с помощью метода "SWOT" по ФГУП "Марийский хладокомбинат" за 2001-2002 годы позволил дать оценку внутренней среды - ее силу и слабость, а так же внешних возможностей и угроз для развития.

Предприятия могут достичь значительного конкурентного преимущества, учитывая при реализации своей стратегии ключевые факторы успеха и, тем самым, обеспечивая себе преимущество перед конкурентами. В самом деле, использование одного или нескольких ключевых факторов успеха -КФУ при разработке стратегии предприятия часто является тем подходом, который обеспечивает эффективность развития.

Для перерабатывающих предприятий КФУ классифицированы по 7 признакам. Для 10 предприятий перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию определена вероятность банкротства по статическим данным и данным отчетности за 2000-2002 годы.

16. Все большее распространение получает использование формализованных моделей управления финансовыми результатами деятельности предприятий. Степень формализации находится в прямой зависимости от размеров предприятия: чем крупнее, тем в большей степени ее руководство может и должно использовать формализованные подходы в финансовой политике. В западной научной литературе отмечается, что около 50% крупных фирм и около 18% мелких и средних фирм предпочитают ориентироваться на достаточно формализованные подходы в управлении.

По нашему мнению, формализованные модели являются одним из основных способов формирования информации по основным показателям, в том числе и по прибыли перерабатывающих организаций для макро- и микроуровня развития региона.

Методические подходы к моделированию показателей при составлении прогнозной отчетности распространены автором на определение конкретизированных статей пассива баланса, в том числе к показателю "обязательства по уплате налогов". Использование данной методики апробировано на ряде перерабатывающих предприятий марийского региона.

Проведенные результаты исследования, по нашему мнению, являются определенным вкладом в развитие теории и практики бухгалтерского учета и анализа прибыли. Основные положения данной работы могут служить базой для совершенствования содержания и постановки методики преподавания при изучении дисциплин: бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, управленческий учет, анализ бухгалтерской отчетности.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Шакиров, Амир Толгатович, 2004 год

1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. — 2-е изд., перераб., доп. М.: Дело и Сервис, 2000. Амосов П.Н. Почему отчетность не удовлетворяет хозяйственника. -М., 1925 г.

2. Бабаев В.К. и др. Государственная налоговая служба. Н. Новгород, 1995.-448 с.

3. Бабаев В.К. и др. Экономика Право Финансы. Термины и определения. -М: 1995.-256 с.

4. Бабаева З.Д. Бухгалтерская отчетность и порядок ее составления. М., 2000 г.

5. Бакаев А.С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России. //Бухгалтерский учет. М., 2001. - № 3 - с. 3-6 Бакаев А.С. Раскрытие информации по сегментам // Экономика и жизнь. Бухгалтерское приложение. - М., 2000. - № 13.-е. 25-29

6. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. 3-е изд. перераб. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 332 с.

7. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента, как управлять капиталом? М.: Финансы и статистика, 1996. - 383 с.ф 15. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. 2-е изд., доп. - М.: Финансы и статистика, 2001.

8. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2003. — 240 с.

9. Бастриков А.А., Виговский С.В. Налогообложение обособленных подразделений юридических лиц // Бухгалтерский учет. — М., 2000. № 13. -с. 33-35

10. Батрин Ю.Д., Фомин П.А. Особенности управления финансовыми ресурсами промышленных предприятий. -М.: Высшая школа, 2002.

11. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности. //Бухгалтерский учет. М., 2001. -№5-с. 67-68

12. Бернстайн JI.A., Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Науч. ред. И.И. Елисеева. М.: Финансы

13. А и статистика, 1996. — 684с.Щ

14. Бернхем Лью. Основные проблемы, стоящие перед международными компаниями, при выполнении требований российского законодательства и МСФО // Accounting report. Вып. 2-3, 2000 г.

15. Бескин Д., Левин Д. Отчет о реформе налогообложения в Российской Федерации. М.: 1998. - 92 с.

16. Бетге И. Балансоведение. — М.: Бухгалтерский учет, 2000. 513 с.

17. Бидий А.И., Степаненко Н.В., Хромова Т.Ф. Сельскохозяйственная статистика с основами общей теории статистики: Учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1984. - с. 272, ил.

18. Бланк И.А. Управление прибылью. 2-е изд. - К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. - 752 с.

19. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. К.: Ника-Центр, 1999.-528с.ф 27. Боумэн К. Основы стратегического менеджмента Пер. с англ. / Под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. — М.: Банки и Биржи, ЮНИТИ, 1997.- 175 с.

20. Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А. Балансоведение. Учебное пособие. -М.: "Издательство Приор", 2001. 160 с.

21. Бригхем Ю. Энциклопедия финансового менеджмента. — М.: Экономика, 1997.—669 с.

22. Бурцев Д.Г. Изменения в налоговом администрировании в условиях мо-^ дернизации налоговых органов. // Налоговый вестник. 2002, № 1 — с. 23-27

23. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы бюджетирования. // Аудиторские ведомости. 2003, № 12

24. Бушлин Е.В., Нестеров В.В., Желтов Н.С. и др. Налоги и информационные технологии. Учебное пособие. М.: Библиотека журнала Налоговый вестник, 1998. — 175 с.

25. Бюджетный кодекс РФ // "Собрание законодательства РФ", 1998, № 31 ^ 34. Вавилов А. Государственный долг: уроки кризиса и принципы управления. М.: Инст-т финансовых исследований, 2001. - 303 с.

26. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами: Пер. с англ. / Под ред. И.И. Елесеевой М.: Финансы и статистика, 1996. - 791 с.

27. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Финста-тинформ, 1999.-359 с.

28. Вейцман Н.Р. Анализ хозяйственной деятельности предприятия по данным учета (счетный анализ). М.: Союзоргучет, редакционно

29. И\* издательское управление, 1938.

30. Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. М.: Госфиниздат, 1958.-с. 112

31. Верстана Н.Г. Налоговое планирование как элемент финансовой политики реструктурируемого предприятия // Финансы. 2002. - № 4. - с. 26.

32. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет на предприятиях ^ различных форм собственности. М.: Магис, 1999. - 525 с.

33. Викуленко А.Е. Налогообложение и экономический рост России. — М.: Прогресс, 1999.-с. 181-220

34. Вильяме Я. Справочник GAAP с комментариями. (Выпуск 1). М.: ИНФРА-М, 1998. - XI, 149 с.

35. Волков Н.Г. Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования. -М.: Финансы и статистика, 1994. 128 с.

36. Ворст И., Ревентлоу ГГ. Экономика фирмы: Учебник, Пер. с датск. -^ М.: Высшая школа, 1994. 272с.

37. Высоцкий М.А. О шведском опыте налогового администрирования. // Налоговый вестник. 2002. № I.e. 121-125

38. Галкин В.Ю. Оптимизация налогообложения с целью стимулирования экономического развития и предпринимательской деятельности. М.: 1992.-23 с.

39. Гарифуллин К.М., Каспина Р.Г., Михеева Е.В. Международные и , внешнеэкономические аспекты бухгалтерского учета: Учебное пособие. Казань: Изд-во КФЭИ, 1997. - 152 с.

40. Герчикова И.Н. Финансовый менеджмент: Учебное пособие М.: Изд-во АО "Консалтбанкир", 1996. - 208с.

41. Глухов В.В., Дольде И.В. Налоги. Теория и практика. Учебное пособие. Санкт-Петербург, Специальная литература. 1996

42. Голанский М.М. Саморазвивающиеся системы в эконо-мическом анализе и планировании. -М.: Наука, 1978. 189 с.

43. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2. М.: Издательская группа ИНФРА-М-НОРМА, 1996. 560 с.

44. Гржебин А. Экономическая политика, или Преодоле-ние трудностей: Пер. с фр. -М.: ТЕРРА, 1993. 240 с.

45. Григорьев В.В., Федотова М.А. Оценка предприятия теория и практика. -М.: ИНФРА-М, 1997.-320с.

46. Грязнова Г., Циман В. Стандарты отчетности в синоптическом представлении ФРГ, РФ, Международным стандартам. — М., 1997 г.- 148 с.

47. Гузев М.М. Экономические проблемы и механизм экономи-чески устойчивого развития. Волгоград: Изд-во ВолГУ, 1997. — 200 с.

48. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. — М.: Книжный мир, 2002. — 363 с.

49. Дерябин А.А. Система ценообразования и финансов: пути совершенствования. — М.: Финансы и статистика, 1993. 402 с.

50. Директивы Европейского Экономического Сообщества и гармонизация стандартов бухгалтерского учета, Т. II: Пер. с англ. Белгород: "Белаудит", 1994.-334 с.

51. Долгошей Г.А., Макеенко М.М. Экономика сельского хозяйства: Словарь-справочник. -М.: Колос, 1981. 396 с.

52. Дымова И.А. Бухгалтерская отчетность и принципы ее составления в соответствии с международными стандартами. М.: "Современная экономика и право", 2001 г.

53. Едронова В.Н., Мизиковский Е.А. Учет и анализ финансовых активов: акции, облигации, векселя. — М.: Финансы и статистика, 1995. 272 е.: ил.

54. Еленевская Е.А. Экономический анализ в потребительской кооперации: Теория, практика, перспективы: Монография. — Чебоксары: Сали-ка, 2001.-342 с.

55. Завгородний В.И. и др. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. / В.И.Завгородний, Т.Е.Малофеев, И.Т.Трубилин. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: Агропромиздат, 1987. - 366 с.

56. Зерщиков Ю.С., Макрушина О.Ю. Модернизация налоговых органовобласти шаг к налогоплательщику. // Налоговый вестник. 2001, № 10

57. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. М.: Юристъ, 2003.-618с.

58. История экономических учений/Под общей ред. Шмарловской Г.А., 3-е издание, стереотипное. Москва.: "Новое знание", 2003. - 340 с.

59. Как обеспечить рост капитала воспроизводственные основы экономики фирмы. Учебное пособие / Под ред. А.Г. Грязновой и С.А. Ленской -М.: Финансовая Академия при Правительстве РФ, 1996. 120с.

60. Карлин Т.П., Маклин А.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP). Пер. с англ. М., 1999 г.

61. Карманов В. Г., Федоров В.В. Моделирование в исследова-нии операций. -М.: Твема, 1996. 102 с.

62. Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. 1998. - № 9. - с. 32

63. Кирьянова З.В., Одинушкина Е.В. Как трансформировать российскую отчетность в соответствие с GAAP. // Бухгалтерский учет. М., 1998. -№ 3. - с. 89-94.

64. Киселев М.В. Анализ прогнозирования бухгалтерской отчетности потребительского общества. Канд. диссерт. — М., 1999 г.

65. Клейнер Г., Тамбовцев В., Качалов Р. Предприятие в нестабильной экономической среде: риски, стратегии, безопас-ность. М.: Экономика, 1997.-226 с.

66. Ковалев А.И., Привалов В.П. "Анализ финансового состояния предприятия" Изд. 4-е, исправленное, дополненное. - М.: Центр экономики и маркетинга, 2000. - 208 с.

67. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы

68. Щ и статистика, 1998. 512 с.

69. Коен М., Грюнинг X. Международные стандарты бухгалтерского учета. М., 2000 г.

70. Кожинов В.Я. Налоговое планирование. Рекомендации бухгалтеру. Учебно-методическое пособие. М.: 1 Федеративная Книготорговая Компания, 1998.-256 с.

71. Козлов Д.А. Расчет налогов в оперативной деятельности предприятия // Финансовый менеджмент. 2002. - № 1.-е. 28-34

72. Козлова Т.В. Консолидированная бухгалтерская отчетность: Канд. дис-серт. -М., 1997 г.

73. Количественные метода финансового анализа / Под ред. С.Дж. Брауна и М.П. Крицмена: Пер с англ. М.: ИНФРА-М, 1996. - 336 с.

74. Колосов В.Г. Законные способы снижения налогов и других обязательных платежей. Ярославль: Нюанс, 1994. — 59 с.

75. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). М., 1998. - № 2. - с. 4-7.

76. Концепция реформирования предприятий и иных коммерческих организаций (утв. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 октября 1997 года № 1373).

77. Кошкин В.Н. О дополнительных налогах и сборах, вводимых органами власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления. // Налоговый вестник. 1997, № 3 с. 33-35

78. Краснова Л.П. Отчетность монополий ФРГ, как источник экономической информации. Канд. диссерт. — М., 1966 г.

79. Кульман Анри. Экономические механизмы: Пер. с франц. / Под общ. ред. Н.И. Хрусталевой. М.: Прогресс; Универс, 1993. - 192 с.

80. Лапина О.Г. Годовой отчет за 2002 год. налог на прибыль (налоговый учет) с учетом требований налоговых органов: Практические рекомендации. М.: АКДИ "Экономика и жизнь". 2002. - 559 с.

81. Лапина О.Г. Годовой отчет за 2003 год с учетом требований налоговых органов: Практические рекомендации. М.: АКДИ "Экономика ижизнь". 2003.-784 с.

82. Лободенко Н.В. Аудит и диагностика банкротства // Финансы. — 1997. -№ 2. — С.52-53.

83. Макарьева В.И. Бухгалтерский учет для целей налогообложения: Практическое пособие. М.: АКДИ "Экономика и жизнь", 1997. - 207 с.

84. Макарьян Э.А. Финансовый анализ. — М.: Банки и биржи, 1997. — 346 с.

85. Макроэкономика/Под ред. д.э.н., проф. Плотницкого М.И. Москва.: "Новое знание", 2002. - 460. с.

86. Мансуров P.P. Годовая бухгалтерская отчетность акционерных обществ и их объединений: Канд. диссерт. — Казань, 1996 г.

87. Матвеев А.А. Разработка консолидированной отчетности для вертикально -интегрированных компаний нефтяной отрасли: Канд. диссерт. — М., 2000 г.

88. Медведев А.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение: конфликты и противоречия. М.: ИНФРА-М, 1996. - 160 с.

89. Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. М.: ИНФРА-М, 1996. - 192 с.

90. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 1999. - 1136 с.

91. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое пособие. ICAR Publishing. 2000.

92. Менар К. Экономика организаций: Пер. с фр. / Под. ред. А.Г. Худо-кормова. -М.: ИНФРА-М, 1996. 160 с.

93. Мерзликина Г.С. Экономическая состоятельность производственных систем. М.: Высшая школа, 1997. — 160 с.

94. Мескон М.Х., Альбер М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. М.: "Дело", 1992. - 702 с.

95. Миронова О.А. Финансовый учет в системе управления: Дисс. . док. эк. наук. Москва, 1997. - 331 с.

96. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет на предприятиях зарубежныхстран: Учебное пособие. Минск.: ООО Мисанта, 1998. - 109 с.

97. Моляков Д.С. Финансы предприятий отраслей народного хозяйства: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 1997. - 176 с.

98. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса). Составили П.П.Гензель, П.В.Микеладзе, В.Н.Строгий, К.Ф.Шмелев. М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928.-с. 18

99. Налоговый кодекс. Часть 1. М.: 1999. - 117 с.

100. Налоговый кодекс. Часть 2. М.: 2000. - 120 с.

101. Нестеренко Т.Г. Некоторые аспекты учета исполнения Федерального бюджета в рамках положений бюджетного кодекса. — М.: Бухгалтерский учет, № 24, 2000

102. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ / Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика. 1993. - 496 с.

103. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. М.: Аналитика-Пресс, 2000. — 208 с.

104. Новодворский В.Д., Марин В.В. Принцип сохранения капитала в отечественном бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет. 2002. № 18

105. Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер. с нем. / Под ред. проф. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003.-416 с.

106. Об основах налоговой системы в РФ. Закон РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 (ред. 05.08.2000 г.)

107. Общая теория финансов. Учебник. Под. ред. JT.A. Дробозиной. — М.: Юнита, 1995.

108. Общая экономическая теория: Учебник / Под ред. В.И.Видяпина. М.: ПРОМО-Медиа, 1995. 608 с.

109. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвестфонд, 1995. - 496 с.

110. Основы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России / Под ред. и с комментариями А.С.Бакаева М.: Бухгалтерский учет, 1995-240 с.

111. Пансков В.Г. Комментарии к Налоговому кодексу РФ. М.: Финансы и статистика, 1999.

112. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. -М.: Книжный мир, 2000. с. 61

113. Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы. 1998. - № 11.-с. 19

114. Попов Е.В., Просвирина И.И. Цели фирмы и признание прибыли в финансовой отчетности. // Все для бухгалтера. 2003. - № 21 (117), с. 6-11

115. Приказ Министерства Финансов РФ "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (с "Указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности", "Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности") от 13.01.2000 г. № 4н

116. Приказ Минэкономики РФ от 01.10.97 № 118 "Об утверждении методических рекомендаций по реформе предприятий (организаций)".

117. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утверждена Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 года №283

118. Рачиков B.C. Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятий. — М.: Финансы и статистика, 1987. 149 с.

119. Ревуцкий Л.Д Потенциал предприятия и стоимость предприятия. М.: Перспектива, 1997. - 124 с.

120. Репин В.В. Технологии управления финансами предприятия. М.: «Издательский дом «АТКАРА», 2000.

121. Родионова В.М., Вавилов Ю.А., Гончаренко Л.И. и др. Финансы. Под редакцией В.М. Родионовой. М.: Финансы и статистика, 1995. — 432 с.

122. Розинский И.А. Механизмы получения доходов и корпоративное управление в российской экономике. В кн.: Предприятия России: корпоративное управление и рыночные сделки. М.: ГУ ВШЭ, 2002

123. Российский статистический ежегодник. 2001, 2002 (http://www.gsk.ru/ scripts/regl).

124. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп. Минск: ООО "Новое знание", 2000. - 688с.

125. Сайфулин Р.С., Шеремет А.Д. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М, 1995.-241 с.

126. Селезнева И.К., Скобелева И.Г. Консолидированная бухгалтерская отчетность. И.: ЮНИТИ, 2000 г.

127. Сергеева И.Г. Налоговая система как инструмент финансового регулирования экономики (методическая разработка). Л.: ЛФЭИ, 1991. - 34 с.

128. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. НД. Эриашвили. -М.: ЮНИТИ, 1997. 179 с.

129. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народа. Петрозаводск: Предприятие по торговле и издательской деятельности "Петроком", 1993,-319 с.

130. Современный экономический словарь. М.: Инфра-М, 1997 г. 496 с.

131. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

132. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

133. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности: учебной пособие. М.; "Аналитика - пресс", 1998 г. - 288 с.

134. Справочник финансиста предприятия / Под ред. JI.A. Конникова М.: ИНФРА-М, 1996. - 359 с.

135. Стаханов А.Ю. Финансовая отчетность в рыночной экономике (сравнительный анализ зарубежного и российского опыта): Канд. диссерт. -М., 1998 г.

136. Стоянова Е.С. Финансовая устойчивость предприятия в условиях инфляции. — М.: Перспетива, 1995. 100 с.

137. Строков В.А. Экономический механизм предпринимательской деятельности. -М.: АО "Солид", 1996. 144 с.

138. Сумароков В.Н. Государственные финансы в системе макроэкономического регулирования. М.: Финансы и статистика, 1996. - 224 е.: ил.

139. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности. М.: АКДИ "Экономика и жизнь", 2000 г.

140. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1992. — 187 с.

141. Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: "Юрист", 2001. - 432 с.

142. Уткин Э.А. Финансовое управление. М.: Изд-во ЭКМОС. - 1997. - 208 с.

143. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 года

144. Федосеев К.А. Анализ отчета и баланса предприятия. М.: Госфиниз-дат, 1944.

145. Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р. Экономика. Пер. с англ. (2-е изд.) М.: "Дело ЛТД", 1993. - 864 с.

146. Ханафеев Ф.Ф. Учетно-аналитическое обеспечение региональной системы налогового администрирования: Канд. диссерт. — Казань, 2003 г.

147. Хелферт Э. Техника финансового анализа: Пер. с англ. / Под ред. Л.П. Белых. М.: Аудит, ЮНИТИ. - 1996. - 663 с.

148. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. с. 184

149. Ховард К., Короткое Э. Принципы менеджмента: управление в системе цивилизованного предпринимательства // Учебн. пособие. М., 1996.

150. Холт Р.Н Основы финансового менеджмента: Пер. с англ. — М.: Дело, 1993.-128с.

151. Хорнгрен Ч.Т., Форстер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995-410 с.

152. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. М.: Финансы, Издательское объединение "ЮНИТИ". - 1997. - 382 с.

153. Чиркова Е.В. Действуют ли менеджеры в интересах акционеров? Корпоративные финансы в условиях неопределенности. М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 1999. с. 35

154. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М, 1995.- 176 с.

155. Шим Джей К, Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат М.: ИИД "Филин", 1996. - 344 с.

156. Шим Джей К, Сигел Джоэл Г. Финансовый менеджмент М.: ИИД "Филин", 1996.-400 с.

157. Шнейдман J1.3. Как пользоваться международными стандартами финансовой отчетности. // Бухгалтерский учет. М., 2001. - № 11 — с. 73-78

158. Шнейдман J1.3. Рекомендации по переходу на новый план счетов. М: Бухгалтерский учет, 2000. - 94 с.

159. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. - 544 с.

160. Экономические основы жизнедеятельности фирмы (можно ли избежать бан-кротства) // Под ред. А.Г. Грязновой и С.А. Ленской. М: Высшая школа, 1996. - 124с.