На правах рукописи



Иванченков Александр Николаевич

**Формирование учетно-аналитической системы по сегментам деятельности производственного предприятия**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Орел – 2013

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»

**Научный руководитель:** доктор экономических наук, доцент

**Вандина Ольга Георгиевна**

**Официальные оппоненты:**

**Ильичева Елена Вячеславовна**, доктор экономических наук, профессор, Старооскольский технологический институт имени А.А. Угарова (филиала) Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Национальный исследовательский технологический университет «МИСиС», кафедра «Экономический анализ, финансы и аудит», профессор

**Тюхова Елена Анатольевна,** кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Орловский государственный институт экономики и торговли», кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», доцент

**Ведущая организация:** Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Государственный университет управления**»

Защита диссертации состоится 27 декабря 2013 г. в 10 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», по адресу: 302020 г. Орел, Наугорское шоссе, 40, аудитория 705 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», по адресу: 302020 г. Орел, Наугорское шоссе, 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 26 ноября 2013 г. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»: www.gu-unpk.ru и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru



Ученый секретарь

диссертационного совета Коростелкина Ирина Алексеевна

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования**. В настоящее время производственными предприятиями большое внимание уделяется формированию учетно-аналитической системы и ее информационному обеспечению. Это обусловлено тем, что эффективная и грамотная организация учета и анализа, использование достоверных информационных ресурсов, а также правильное выделение сегментов, методов и способов калькулирования себестоимости продукции позволяет предприятиям достигать наиболее высокого экономического результата за счет реального и своевременного отражения хозяйственных операций, событий и результатов, их обзора и качественной оценки.

Внедрение учетно-аналитической системы по сегментам деятельности необходимо в целях определения низкозатратных и наиболее рентабельных участков, влияния различных факторов на калькулирование себестоимости, поиска возможных путей снижения затрат на производство продукции как для отдельных сегментов, так и для производственного предприятия в целом.

В связи с вышеизложенным тема диссертационного исследования, посвященная организации системы сегментного учета, анализа и контроля на производственном предприятии является актуальной в условиях глобализации и интеграции экономических процессов.

**Степень разработанности проблемы.** В последнее время со стороны исследователей экономических наук большое внимание уделяется вопросу систематизации информации по сегментам. Теоретические положения по формированию учета, анализа и контроля в мировой практике исследовали А. Апчер, Х.В. Грюнинг, К. Друри, М. Коэн, Ч.Т. Хонгрен, Дж. Фостер и др.

Разработкой теоретических и научно-методических положений бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового) занимались Н.В. Абрамова, Р.А. Алборов, Ю.А. Бабаев, А.А. Белов, М.А. Вахрушина, И.Е. Глушков, В.Э. Керимов, Р.В. Князев, М.П. Кочкин, О.Д. Каверина, Н.П. Кондраков, Е.И. Костюкова, Л.И. Малявкина, С.А. Николаева, Т.М. Рогуленко, С.П. Суворова и т.д.

Вопросами проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности, операционного и стратегического анализа экономических субъектов занимались М.С. Абрютина, Л.Е. Басовский, Л.А. Бернстайн, С.А. Бороненкова, О.Г. Вандина, Б.И. Герасимов, Р.М. Грант, Е.А. Гуськова, Л.В. Донцова, С.А. Ершов, О.В. Ефимов, Е.В. Ильичева, Ж.А. Иванова, Г.М. Коновалов, В.В. Ковалев, Э.И. Крылов, А.И. Орлова, Н.П. Родинова, И.П. Савельева, Г.В. Савицкая, Н.Н. Селезнева, Е.А. Тюхова и др.

Теоретико-методические положения по формированию стоимости, себестоимости и затрат в учетно-аналитической системе исследованы в трудах С.Б. Барышева, И.А. Басманова, Н.Д. Врублевского, О.Е. Голиковой, В.Г. Ивановой, В.А. Залевского, Л.И. Куликовой, И.А. Масловой, А.А. Соколова.

Учет, анализ и контроль по сегментам, вопросы планирования и бюджетирования в отечественной теории и практике раскрываются в трудах A.C. Бакаева, М.А. Бедаревой, С.Б. Ефимовой, Д.А. Ибрагимовой, Б.В. Ивашкевич, С.А. Карпухиной, Г.Ю. Касьяновой, Т.В. Королевой, В.В. Палия, В.Ф. Палия, A.A. Салтыковой, М.В. Семеновой, Я.В. Соколова и др.

Особенности функционирования учетно-аналитического и информационного обеспечения деятельности экономических субъектов раскрыты в работах И.А. Богатырева, И.А. Дымовой, И.С. Егоровой, С.А. Зубаревой, М.М. Коростелкина, В.А. Константинова, Н.И. Пономаревой, Л.В. Поповой и др.

Направления практического аудита, управленческого контроля представлены в работах Н.Д. Бровкиной, В.В. Бурцева, Н.С. Гуляева, С.А. Игнатова, Е.В. Линкиной, О.А. Мироновой, Н.В. Парушиной, Т.В. Сергеевой, Е.Д. Халивинской и др.

Несмотря на то, что указанные ученые в своих работах затрагивают широкий круг вопросов, непосредственно связанных с формированием структурных элементов учетно-аналитической системы, постоянно развивающиеся экономические процессы требуют повышения роли сегментного учета, анализа и контроля деятельности производственных предприятий в принятии эффективных управленческих решений. Теоретическая непроработанность и бессистемность научно-методических разработок формирования учетно-аналитической системы по сегментам деятельности экономического субъекта обуславливают актуальность темы диссертационного исследования, его цель, задачи и научную новизну.

**Целью диссертационного исследования** является разработка теоретических, научно-методических положений и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитической системы по сегментам деятельности производственных предприятий, направленной на качественное управление затратами и политикой цен, что делает возможность получения максимальной прибыли при минимальных издержках.

Согласно поставленной цели можно выделить следующие **задачи диссертационной работы:**

- определить значение учетно-аналитической системы для функционирования производственного предприятия, предложить схему информационно-аналитического обеспечения учета и контроля;

- раскрыть концептуальные элементы учетно-аналитической системы по сегментам производственных предприятий;

- предложить механизм внедрения МСФО 8 «Операционные сегменты» в российскую учетно-отчетную практику;

- предложить научно-методические рекомендации по формированию учетной политики для целей формирования стоимости продукции по сегментам;

- обосновать внедрение бюджетного планирования и внутреннего контроля формирования стоимости продукции сегментов;

- предложить технологию проведения операционного анализа по сегментам деятельности производственных предприятий.

**Область исследования**. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»: пп. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа», 3.4 «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля» (экономические науки).

**Объектом диссертационного исследования** выступают показатели деятельности производственного предприятия, формирующиеся по сегментам (стоимость, затраты, доходы).

**Предметом исследования** являются экономические отношения, определяющие взаимодействие структурных элементов учетно-аналитической системы производственного предприятия (учета, анализа и контроля).

**Методологическую и теоретическую основу** **исследования** составили фундаментальные положения, концепции и гипотезы, обоснованные в отечественной и зарубежной литературе по вопросам сегментного учета, операционного анализа, внутреннего аудита, бюджетирования; законодательные акты и нормативные документы; научно-методическая литература; периодические издания; материалы научных конференций и семинаров.

В диссертационном исследовании использовались общенаучные методы (анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, классификация, группировка, сравнение, обобщение), а также специальные приемы и процедуры учета (документирование, оценка, нормирование, бюджетирование, отчетность), анализа (системный, горизонтальный, вертикальный, трендовый, факторный, операционный, маржинальный) и контроля: органолептические (инвентаризация, визуальное наблюдение), документальные (исследование документов, информационное моделирование), расчетно-аналитические (аналитические процедуры, статистическое и экономико-математическое моделирование) методы.

**Информационной базой** **диссертационного исследования** являются положения международных (МСФО 8 «Операционные сегменты»), отечественных (ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам») стандартов и стандартов США (СПФУ 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информацией»), касающиеся вопросов сегментного учета и отчетности, учетные регистры, данные внутреннего документооборота, результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности, показатели финансовой и управленческой отчетности производственных предприятий.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций, направленных на развитие учетно-аналитической системы по сегментам деятельности производственного предприятия, служащих инструментом управления затратами на каждой стадии производства и позволяющих в отличие от известных разработок, выбирать оптимальную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, регулировать расходы и повышать эффективность принятия управленческих решений в каждом сегменте.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, **имеющие научную новизну:**

- с авторской позиции расширена сущность учетно-аналитической системы производственного предприятия, определяющая ее управленческую направленность, а также предложена схема информационно-аналитического обеспечения учета и контроля, отражающая мобильность информационных потоков, оперативность передачи данных, и унификацию их использования в учетно-аналитической системе (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- раскрыты концептуальные элементы учетно-аналитической системы по сегментам производственных предприятий, обеспечивающие эффективное распределение и использование ресурсов каждым сегментом и позволяющие грамотно управлять доходами, расходами и политикой цен (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- выделены особенности международной практики формирования системы сегментного учета, анализа и контроля, предложен механизм внедрения МСФО 8 «Операционные сегменты» в российскую учетно-отчетную практику, определяющий наиболее эффективную структуру сегментов для принятия управленческих решений и оценки результатов деятельности производственных предприятий (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- предложены научно-методические рекомендации по разработке учетной политики для целей формирования стоимости продукции по сегментам, направленные на удовлетворение потребностей управленческого персонала в информации о затратах каждого сегмента, а также позволяющие осуществлять контроль отдельных сегментных единиц (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- научно обосновано внедрение в учетную практику бюджетного планирования и внутреннего контроля за формированием стоимости продукции по сегментам, позволяющих на основе учетно-информационного обеспечения выявлять текущие внутрипроизводственные резервы, снижать затраты на производство продукции и обеспечивать рост доходности производственных предприятий (пп. 1.7, 3.4 паспорта специальности 08.00.12);

- в рамках функционирования учетно-аналитической системы по сегментам деятельности производственных предприятий предложено проводить операционный анализ, позволяющий определять объем прибыли для безубыточного и заданного объема продаж, планировать объем реализации продукции, устанавливать запас финансовой прочности предприятия в его текущем состоянии, а также оценивать влияние изменений цены реализации, переменных, постоянных затрат и объема производства на прибыль (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12).

**Теоретическая значимость** заключается в определении категориального аппарата диссертационного исследования, раскрытии сущности и значения учетно-аналитической системы производственного предприятия и ее информационного обеспечения, особенностей международной практики формирования системы сегментного учета, анализа и контроля, внедрения бюджетного планирования и внутреннего контроля за формированием стоимости продукции по сегментам. Научно-методические рекомендации по организации информационно-аналитического обеспечения учета и контроля позволяют принимать управленческие решения, учитывающие специфические особенности производственных предприятий. Кроме того, рекомендации предусматривают использование инструментария учетно-аналитической системы, содействующего повышению релевантности информационно-аналитических данных.

**Практическое значение диссертационного исследования** заключается в том, что предложенная методика формирования учетно-аналитической системы по сегментам, а также процесс ее внедрения на промышленных предприятиях позволит руководству получать достоверную и детализированную информацию по сегментам, что значительно повысит обоснованность и эффективность принимаемых управленческих решений.

Результаты проведенного исследования могут быть использованы при разработке внутрифирменных рекомендаций по организации сегментного учета и операционного анализа на предприятиях.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические и практические положения работы докладывались автором на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем», «Концепция развития системы налогообложения в условиях гармонизации отечественных и международных стандартов», «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования», «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов», «Тенденции развития бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях изменения законодательства», «Тенденции развития налогообложения как инструмента экономического воздействия государства на воспроизводственный процесс», «Теория и практика формирования учетно-аналитической системы на предприятиях разных отраслей экономики» (г. Орел, 2010, 2012-2013 гг.).

Результаты диссертационного исследования апробированы и внедрены в деятельность производственных предприятий в качестве внутрифирменных инструкций по разработке элементов учетно-аналитической системы стоимости по сегментам деятельности.

Научные положения и выводы, сформулированные в диссертации, используются в учебном процессе при подготовке специалистов, бакалавров и магистров экономического профиля по дисциплинам «Управленческий учет», «Анализ финансово-хозяйственной деятельности», «Управленческий анализ», «Контроллинг», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях», «Учетно-налоговая система» в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс».

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 10 научных работах общим объемом 5,5 п.л., все авторские, в том числе 3 работы - в ведущих рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК.

**Структура и объем диссертации.** Структура диссертации соответствует теме, целям и задачам исследования. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего в себя 123 источника, содержит 26 таблиц, 56 рисунков, 4 приложения. Общий объем работы составляет 202 страницы.

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, определена степень разработанности проблемы, сформулированы цель, задачи, объект и предмет исследования, раскрыта теоретическая и методологическая база, научная новизна, положения, выносимые на защиту, теоретическая и практическая значимость работы.

**В** **первой главе** «Теоретические основы формирования и организации учетно-аналитической системы деятельности производственных предприятий по сегментам» исследован категориальный аппарат структурных составляющих учетно-аналитической системы, рассмотрены методы и способы калькулирования элементов стоимости продукции на производственных предприятиях, раскрыты структурные составляющие модели построения учетно-аналитической системы по сегментам деятельности производственных предприятий.

**Во второй главе** «Организационно-практические основы сегментного учета стоимости продукции производственного предприятия» проанализирован международный опыт формирования системы сегментного учета, а также рассмотрен учет элементов стоимости продукции в отечественной практике, предложена модель информационно-аналитического обеспечения процессов учета и контроля затрат производственного предприятия.

**В третьей главе** «Научно-методические рекомендации по формированию системы учета, анализа и контроля стоимости по сегментам деятельности производственного предприятия» предложен механизм формирования учетной политики по сегментам, сформулированы методические предложения по бюджетному планированию и внутреннему контролю за формированием стоимости продукции сегментов, а также раскрыта методика проведения операционного анализа деятельности производственного предприятия.

**В заключении** сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования, касающиеся внедрения учетно-аналитической системы по сегментам в практическую деятельность производственных предприятий.

**2 ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ,**

**ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1 С авторской позиции расширена сущность учетно-аналитической системы производственного предприятия, определяющая ее управленческую направленность, а также предложена схема информационно-аналитического обеспечения учета и контроля, отражающая мобильность информационных потоков, оперативность передачи данных и унификацию их использования в учетно-аналитической системе**

В диссертационном исследовании определено, что назначением любой учетно-аналитической системы является обеспечение управленческого звена информационными данными обо всех аспектах деятельности предприятия для их последующей оценки и анализа. Важной частью учетно-аналитической системы является ее управленческая составляющая, которую следует рассматривать как тактику внутреннего управления деятельностью производственного предприятия в целом: информационное обеспечение, планирование, контроль, координация и регулирование управленческих решений, их оценка и корректировка (Рисунок 1).

Управленческое учетно-отчетное пространство представляет собой информационную базу для аналитической и контрольной подсистем. Анализ обеспечивает информационно-аналитическую поддержку принятия управленческих решений. Внутренний контроль направлен на мониторинг и функциональную диагностику хозяйственных операций, затратных и результирующих показателей деятельности производственного предприятия.

Все составляющие учетно-аналитической системы исследуются во взаимосвязи и взаимообусловленности. Особенностью современного этапа развития управленческой учетно-аналитической системы является ее стратегическая направленность, при этом должно быть определено информационно-аналитическое обеспечение стратегических управленческих решений и технологий.

**УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА**

Контрольная подсистема (внутренний контроль)

(

Управленческий анализ (контроллинг)

Управленческий аудит

Учетно-отчетное пространство

Аналитическая подсистема

Управленческий учет и отчетность

Рисунок 1 – Структурные элементы управленческой учетно-аналитической системы производственного предприятия

Доказано, что информационные потоки являются частью учетно-аналитической системы предприятия, которая подразделяется на внутренние и внешние информационные поля. Внутреннее информационное поле формируется за счет собственных источников информации (первичные документы, данные внутреннего документооборота, данные финансовой отчетности, результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности), которые можно проверять на полноту и достоверность. Внешнее информационное поле предприятия представляет собой совокупность информационных потоков, данные для которых поступает из внешних источников. При использовании ресурсов внешнего информационного поля необходимо учитывать вероятность их недостоверности, неполноты, противоречивости, разнородности и избыточности. Поэтому, чтобы применять данные внешнего информационного поля в учетно-аналитической системе, необходимо подвергать их дополнительной проверке и контролю.

В диссертации предложена схема информационно-аналитического обеспечения системы учета и контроля затратных и результирующих показателей деятельности производственного предприятия (Рисунок 2).

В процессе финансово-хозяйственной деятельности информационные потоки рассеиваются, двигаясь от одних структурных подразделений производственного предприятия (сегментов) к другим и обратно. При этом зачастую наблюдаются факты потери необходимой и значимой информации или ее искажение, что приводит к снижению эффективности осуществляемых мер учета, анализа и контроля показателей деятельности производственного предприятия.

Учет показателей деятельности (затрат, стоимости, доходов, расходов)

Распределение показателей по сегментам

Калькулирование себестоимости продукции

Составление бюджетов показателей деятельности

Контроль отклонений

Оценка достигнутых результатов

Принятие управленческих решений

База данных учета

База данных планирования

Взаимодействие данных

**Подсистема учета**

**Подсистема бюджетирования**

Рисунок 2 – Схема информационно-аналитического обеспечения учета и контроля показателей деятельности производственного предприятия

Для решения проблем внедрения учетно-аналитической системы по сегментам в диссертации предложено создание Центра информационно-аналитического обеспечения учета и контроля стоимости (себестоимости) продукции предприятия (Рисунок 3).

Центр информационно-аналитического обеспечения учета и контроля показателей деятельности предприятия

Аккумулирующий информационный отдел

Учетный отдел

Мониторинговый отдел

Расчетный отдел

Аналитический отдел

Отдел контроля

Управленческий отдел

Отдел информационного обеспечения

Сегменты деятельности

Рисунок 3 – Модель информационно-аналитического обеспечения учета и контроля показателей деятельности производственного предприятия

Считаем, что внедрение информационно-аналитического обеспечения учета и контроля стоимости продукции производственного предприятия по сегментам позволит осуществлять оперативный сбор информации, ее качественную обработку, систематизацию, анализ и контроль затрат предприятия. В процессе движения информационных потоков ресурсы учетно-аналитической системы должны подвергаться распределению по сегментам, разделению по степени достоверности и надежности, а также в необходимых случаях группироваться и обобщаться по различным признакам. Создание взаимосвязанных и надежных информационных потоков является необходимым условием функционирования производственного предприятия, поэтому должны производиться постоянное совершенствование учетно-аналитической системы, рационализироваться документооборот и внедряться автоматизированные технологии обработки потоков информации.

## 2 Раскрыты концептуальные элементы учетно-аналитической системы по сегментам производственных предприятий, обеспечивающие эффективное распределение и использование ресурсов каждым сегментом и позволяющие грамотно управлять доходами, расходами и политикой цен

Считаем, что применяемая в зарубежной практике синонимичность понятий «сегментный учет» и «учет по центрам ответственности» не совсем верна, поскольку сегментами могут выступать не только центры ответственности, но и виды товаров, виды деятельности, а также регионы, в которых осуществляется деятельность хозяйствующих субъектов.

С организационной точки зрения, сегменты деятельности должны обладать признаками самостоятельности в условиях четко определенных целей, конкурентоспособности, относительной самостоятельности, наличия системы учета, планирования, анализа и контроля, присущей определенному сегменту. В учетно-аналитической системе по сегментам предложено формировать стратегические и тактические сегменты.

Стратегические сегменты представляют собой виды деятельности, структурные подразделения, центры ответственности, информация о деятельности которых складывается в системе учета по сегментам и используется руководством для анализа деятельности сегментов и составления планов на перспективу. Тактические (оперативные) сегменты представляют собой виды деятельности, структурные подразделения, центры ответственности, информация о деятельности которых складывается в системе учета по сегментам и используется руководством для анализа деятельности сегментов и их управления в текущем периоде.

Внедрение учетно-аналитической системы по сегментам является сложным процессом, включающим в себя несколько этапов:

- характеристика существующей учетно-аналитической системы;

- определение требований к информационным потокам, предоставляемых учетно-аналитической системой по сегментам;

- построение системы сегментного учета и анализа, удовлетворяющей потребности в информации всей системы управления;

- построение системы внутренней сегментной отчетности;

- построение системы бюджетирования и внутреннего контроля.

На первом этапе проводится анализ существующей системы учета и информационных потоков формирования стоимости (себестоимости) продукции, определяются схемы организационно-управленческой структуры предприятия и система производственного учета затрат. На втором этапе определяются качественные и количественные характеристики учетно-информационной системы, необходимой для эффективного управления затратами предприятия.

На третьем этапе необходимо определить состав сегментов, их взаимодействие внутри предприятия и с внешней средой, а также движение информационных потоков между сегментами. Также на данном этапе определяются оптимальные методы и способы калькулирования себестоимости для каждого сегмента.

Сегментный учет формирования себестоимости продукции представляет собой систему сбора, отражения и обобщения информации о затратах отдельных сегментов. В основе сегментного учета затрат большое значение имеет деление затрат на прямые и косвенные. С целью улучшения системы контроля за затратами и увеличения точности формирования себестоимости по сегментам необходимо использовать процедуру локализации затрат, которая позволяет максимально пропорционально распределять косвенные затраты между сегментами, организовать сопоставимость затрат и показателей использования основных средств предприятия, правильно распределять затраты на конкретные виды продукции.

На четвертом этапе формируется сегментная отчетность, которая представляет собой совокупность сводок, отчетов и другой информации, необходимой для управления как предприятия в целом, так и каждого сегмента.

На пятом этапе организуется система бюджетирования, которая представляет собой процесс финансового планирования, учета и контроля затрат по сегментам, а результаты данного процесса позволяют проводить анализ прогнозируемого и полученного значения себестоимости продукции.

Сегментный учет необходим для формирования отчетно-прогнозной информации и проведения сегментного анализа. То есть выбранный организацией подход к сегментации бизнеса окажет влияние на то, насколько качественной и пригодной для целей управления окажется информация, собранная в системе анализа. В рамках сегментного анализа выделяются анализ по полной стоимости и по вкладу постоянных затрат. Сегментный анализ позволяет определить слабые и сильные места в производстве путем анализа отклонений от нормативных показателей. Большое значение сегментный анализ имеет на крайних этапах жизненного цикла продукта: на этапах роста или снижения. Анализ позволяет выявлять наиболее рентабельные и наименее затратные сегменты бизнеса и, как следствие, снижать показатель полной себестоимости.

Руководство на всех уровнях управления на основе данных сегментного учета производит контроль за процессом осуществления принятых решений и при обнаружении отклонений фактических затрат от запланированных разрабатывает и внедряет скорректированные планы. Организация сегментного учета дает возможность осуществлять унифицированный контроль над формированием затрат во всех сегментах, повышать ответственность за их рациональность и позволяет обоснованно контролировать уровень косвенных затрат по каждому сегменту.

Учет, анализ и контроль находятся в постоянном взаимодействии и в совокупности образуют эффективную структуру управления (Рисунок 4).

Сегментное планирование

Сегменты затрат

Сегментный учет

Сегментный контроль

Сегментный анализ

Рисунок 4 – Взаимодействие учета, анализа и контроля по сегментам

Считаем, что в системе сегментного учета, анализа и контроля с точки зрения определения наиболее рентабельных сегментов эффективным может стать применение маржинального подхода, при котором по каждому сегменту формируется неполная себестоимость, включающая только переменные затраты, и рассчитывается маржинальный доход, представляющий собой разницу между выручкой и переменными затратами.

## 3 Выделены особенности международной практики формирования системы сегментного учета, анализа и контроля, предложен механизм внедрения МСФО 8 «Операционные сегменты» в российскую учетно-отчетную практику, определяющий наиболее эффективную структуру сегментов для принятия управленческих решений и оценки результатов деятельности производственных предприятий

В диссертации проведен анализ международной практики формирования и предоставления сегментной информации (МСФО 14 «Сегментная отчетность», действующий до 2009 г., МСФО 8 «Операционные сегменты», действующий с 2009 г. и СПФУ 131 «Раскрытие информации по сегментам предприятия и связанной с ней информацией», действующий в настоящее время).

Несмотря на близость в положениях МСФО 8 и СПФУ 131, между двумя стандартами существуют различия. В частности, при определении операционных сегментов матричной структуры МСФО 8 предполагает большую самостоятельность руководства в раскрытии первичного уровня, СПФУ 131 дает четкое представление о первичности сегментов по видам продукции над географическими сегментами.

Еще одним отличием европейских стандартов от американских является порядок раскрытия обязательств сегмента. Согласно МСФО 8 раскрытие информации об обязательствах сегмента является неосновным, даже если эту информацию анализирует лицо, ответственное за принятие операционных решений. Согласно СПФУ 131 необходимо раскрытие всех показателей, анализируемых лицом, ответственным за принятие операционных решений.

В связи с постепенным переходом отечественных предприятий на МСФО в диссертации проведен подробный анализ МСФО 8 и предложен механизм его внедрения в российскую учетно-отчетную практику. Основным принципом МСФО 8 является раскрытие информации, которая позволяет пользователям оценить характер и финансовые результаты осуществляемой предприятием хозяйственной деятельности, а также экономические условия, в которых она функционирует.

Внедрение на производственном предприятии МСФО 8 «Операционные сегменты» целесообразно осуществлять в несколько этапов. На первом этапе определяется ответственное лицо по операционным вопросам, отвечающее за распределение ресурсов между сегментами и оценку результатов их деятельности.

На втором этапе определяется перечень операционных сегментов, то есть компонентов предприятия, в отношении которого имеется отдельная финансовая информация. В качестве операционных сегментов могут выступать такие виды деятельности, как освоение новых видов продукции, вертикально-интегрированная деятельность, контролируемые и ассоциированные предприятия.

На третьем этапе по желанию предприятия производится объединение операционных сегментов в случае, если они имеют схожие экономические характеристики и соответствуют специфическим критериям на агрегирование.

Четвертый этап представляет собой выбор отчетных сегментов из перечня операционных по количественным критериям (пороговым значениям). Согласно МСФО 8 операционный сегмент можно рассматривать как отчетный, если выполняется хотя бы одно из условий:

* выручка сегмента от продажи продукции как внешним источникам, так и другим сегментам составляет 10% и более от общей выручки;
* прибыль или убыток сегмента в абсолютном выражении составляет 10% и более от наибольших из двух величин в абсолютном выражении: общей прибыли, полученной всеми операционными сегментами, у которых не возникли убытки и общего убытка всех операционных сегментов, которые получили убыток;
* активы сегмента составляют 10% и более от общей суммы активов операционных сегментов.

После определения отчетных сегментов, на пятом этапе раскрываются финансовые показатели как по предприятию в целом, так и по каждому отчетному сегменту.

Считаем, что поскольку становление системы сегментного учета, анализа и контроля в России находится на начальном этапе (ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» действует с 2011 года), то использование зарубежной практики в формировании учетно-аналитической системы по сегментам деятельности представляется целесообразным.

## 4 Предложены научно-методические рекомендации по разработке учетной политики для целей формирования стоимости продукции по сегментам, направленные на удовлетворение потребностей управленческого персонала в информации о затратах каждого сегмента, а также позволяющие осуществлять контроль отдельных сегментных единиц

В ходе формирования учетной политики закрепляются конкретные правила и процедуры ведения учета, а также принципы формирования показателей сегментов производственного предприятия. Учетная политика предприятия по сегментам представляет собой внутренний документ, в котором закреплены правила ведения учета на основе сегментного деления производственного предприятия.

При формировании учетной политики по сегментам деятельности важным этапом является предварительное проведение процедур, необходимых для более эффективного и точного отражения в учетной политике сегментной составляющей (Рисунок 5).

Организационная структура предприятия

Сегменты бизнеса

Ведение управленческого учета

Ведение финансового учета

Центры ответственности

Операционные сегменты

Формирование затрат отчетных сегментов

Учетная политика

Корреспонденции счетов

Рабочий план счетов

СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Рисунок 5 – Последовательность формирования учетной политики по сегментам

В процессе диссертационного исследования определено, что учетная политика производственного предприятия в целом не отвечает понятию учетной политики по сегментам. Это связано с отсутствием деления деятельности на сегменты, способа распределения затрат между сегментами, поэтому данные учета не дают четкой и оперативной информации по общим показателям деятельности сегментов, о движении стоимости в разрезе сегментов и по предприятию в целом.

Считаем, что эффективно поставленный учет по сегментам позволит предоставлять информацию о потребленных сегментом ресурсах, а также о финансовом результате каждого сегмента производственного предприятия. Разработку учетной политики для предоставления информации по сегментам можно представить в виде осуществленной в определенном порядке последовательности действий (Рисунок 6).

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Организационные аспекты

Документооборот

План счетов

Выделение сегментов

Методический инструментарий учета

Финансовая отчетность

Трансфертное ценообразование

Внутренняя отчетность

Информация о затратах

Информация о доходах

Основные связи

Вспомогательные связи

Рисунок 6 – Порядок формирования учетной политики для составления сегментной отчетности производственных предприятий

Автором разработаны мероприятия по реализации внедрения на производственном предприятии системы сегментного учета, анализа и контроля:

- утверждение учетной политики для целей сегментного учета;

- выделение сегментов деятельности (в частности, предложено выделить сегменты производства собственной продукции, производства продукции из давальческого сырья, реализации товаров, приобретенных на стороне);

- ведение аналитики счета 20 «Основное производство», где субсчетами будут выступать сегменты, а субконто - виды продукции каждого сегмента;

- утверждение способа распределения косвенных переменных затрат пропорционально прямым затратам сегментов;

- ведение аналитики счета 25 «Общепроизводственные расходы» по номенклатурной группе в разрезе сегментов;

- разработка норм включения в себестоимость продукции общехозяйственных расходов;

- утверждение варианта учета затрат по полной и усеченной себестоимости («директ-костинг»);

- утверждение графика документооборота с указанием сегментов и ответственных лиц (Таблица 1).

Таблица 1 – График документооборота по формированию себестоимости[[1]](#footnote-2)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Документ | Сегмент | Ответственное лицо |
| Договор поставки товара | Производство продукции, реализация товарной продукции | Генеральный директор |
| Договор на изготовление продукции из давальческого сырья | Изготовление продукции из давальческого сырья | Генеральный директор |
| Товарная накладная и счет-фактура на покупку ТМЦ | Производство продукции, изготовление продукции из давальческого сырья | Кладовщик |
| Акт о списании ТМЦ | Производство продукции, изготовление продукции из давальческого сырья | Начальник участка |
| Товарная накладная и счет-фактура на покупку материалов для дальнейшей реализации | Реализация товаров | Главный бухгалтер |
| Требование-накладная на отпуск материалов | Производство продукции, изготовление продукции из давальческого сырья | Начальник участка, кладовщик |
| Накладная на передачу готовой продукции в места хранения | Производство продукции, изготовление продукции из давальческого сырья | Начальник участка, кладовщик |
| Материальный отчет по производству готовой продукции | Производство продукции | Начальник участка |
| Отчет по использованию давальческого сырья | Изготовление продукции из давальческого сырья | Начальник участка |
| Акты на оказание услуг сторонних организаций | Производство продукции, изготовление продукции из давальческого сырья | Главный бухгалтер |
| Товарно-транспортные накладные | Общие затраты | Главный бухгалтер |
| Наряды | Производство продукции | Начальник участка |
| Табель учета рабочего времени | Общие затраты | Главный бухгалтер |
| Расчетные ведомости | Общие затраты | Главный бухгалтер |
| Ведомость по начислению амортизации основных средств | Общие затраты | Главный бухгалтер |
| Акты и счет-фактуры сторонних организаций | Общие затраты | Главный бухгалтер |

Таким образом, предложенные научно-методические рекомендации по формированию учетной политики по сегментам направлены на удовлетворение потребностей управленческого персонала в информации о затратах каждого сегмента, а также на возможность осуществления контроля отдельных сегментных единиц.

**5 Научно обосновано внедрение в учетную практику бюджетного планирования и внутреннего контроля за формированием стоимости продукции по сегментам, позволяющие на основе учетно-информационного обеспечения выявлять текущие внутрипроизводственные резервы, снижать затраты на производство продукции и обеспечивать рост доходности производственных предприятий**

Автором определено, что бюджетное планирование в учетно-аналитической системе по сегментам представляет собой совокупность следующих элементов: процедура согласования, формирования и утверждения бюджетов, структура бюджетов, контроль за их фактическим исполнением, типовые процедуры и нормативная база (нормативы, нормы, лимиты), механизмы принятия управленческих решений. Считаем, что бюджетирование целесообразно осуществлять по сегментам. На первом этапе разрабатывается структура, позволяющая установить ответственных за выполнение бюджетов и осуществления контроля за источниками доходов и расходов. Формируется общая схема сводного бюджета предприятия, а также создается учетно-финансовая политика предприятия, то есть правила консолидации и ведения учета в соответствии с ограничениями, которые были приняты при мониторинге выполнения бюджетов.

Далее формируется регламент планирования, то есть процедуры мониторинга, планирования и анализа причин невыполнения бюджетов и текущего его исправления.

Внедрение системы бюджетирования включает составление операционного и финансового бюджетов на планируемый период, проведение сценарного анализа, корректировку системы бюджетирования по результатам анализа ее соответствия потребностям внутренних пользователей в информационных данных.

В целом бюджетное планирование деятельности производственного предприятия дает возможность оценивать эффективность принимаемых решений, позволяет наиболее оптимально распределять ресурсы предприятия, намечать перспективы профессиональных способностей персонала и всего предприятия, избегать кризисных ситуаций.

В рамках учетно-аналитической системы по сегментам можно формировать систему внутреннего контроля, как независимой компетентной оценки управленческой и контрольной деятельности производственного предприятия. Система внутреннего аудита позволит эффективно управлять как предприятием в целом, так и каждым сегментом в отдельности, а взаимодействуя с высшим руководством, способствует принятию эффективных управленческих решений.

Для эффективной работы службы внутреннего контроля необходимо разработать и документально утвердить «Положение о службе внутреннего аудита», а также программу аудита, которая включает в себя перечень аудиторских процедур для реализации плана внутреннего аудита. В диссертации практически апробирована методика внутреннего аудита, включающая планирование аудиторской проверки, основные направления и составление отчета о проделанной работе. Полноту и правильность отражения операций на счетах внутренний аудитор устанавливает выборочным способом. Взаимодействие счетов затрат, определяемое внутренним аудитором, представлено на рисунке 7. Одной из важнейших функций реализации внутреннего контроля на производстве является анализ, который на постоянной основе обеспечивает контроль за соответствующими информационными потоками, а также позволяет выявлять резервы снижения и направления роста доходности.

Кредит счета 10

Кредит счета 02

Кредит счета 70

Кредит счета 69

Кредит счетов 60, 71, 76 и другие

Проверка

Дебет счета 20

Дебет счета 25

Дебет счета 26

Собственное производство

Производство из давальческого сырья

Подтверждение

Кредит счета 25

Собственное производство

Производство из давальческого сырья

Реализация товаров

Собственное производство

Реализация товаров

Кредит счета 20

Проверка

Дебет счета 40

Дебет счета 90

Подтверждение

Кредит счета 40

Проверка

Дебет счета 43

Подтверждение

Кредит счета 43

Проверка

Кредит счета 26

Проверка

Подтверждение

Подтверждение

Рисунок 7 – Информационные потоки счетов затрат

Группировка затрат, связанных с производственной деятельностью, должна обеспечить получение системной информации по сегментам в разрезе статей калькулирования себестоимости. Для этого, в первую очередь, необходимо дополнить соответствующими показателями первичную документацию, которая составляется с обязательным кодированием, обеспечивающим учет, анализ и контроль по сегментам деятельности.

Соблюдение технологии осуществления аналитических процедур позволяет предоставлять подробную информацию о затратах по каждому сегменту и, как следствие, определить полную себестоимость продукции. В целях стратегического управления затратами анализ позволяет получить сводную внутреннюю информацию об использованных каждым сегментом ресурсах.

Таким образом, создание системы внутреннего контроля является эффективным инструментом управления затратами, поскольку она позволяет контролировать как деятельность предприятия в целом, так и отдельные сегменты на каждом этапе формирования стоимости, выявлять отклонения и предоставлять оперативную информацию для руководства высшего звена.

## 6 В рамках функционирования учетно-аналитической системы по сегментам деятельности производственных предприятий предложено проводить операционный анализ, позволяющий определять объем прибыли для безубыточного и заданного объема продаж, планировать объем реализации продукции, устанавливать запас финансовой прочности предприятия в его текущем состоянии, а также оценивать влияние изменений цены реализации, переменных, постоянных затрат и объема производства на прибыль

Для эффективного управления производственным предприятием в рамках функционирования учетно-аналитической системы по сегментам деятельности предложено использовать операционный анализ, позволяющий выявлять проблемы, планировать и прогнозировать деятельность предприятия в будущем.

Применение операционного анализа дает возможность определить зависимость финансовых результатов деятельности предприятия от изменения структуры и величины затрат, а также от изменения объема продукции. В диссертации представлена общая последовательность аналитических процедур, которая может быть скорректирована в зависимости от особенной деятельности конкретного производства и целей проведения операционного анализа. Данные процедуры осуществляются в постоянной взаимосвязи с аналогичными процедурами финансового и управленческого анализа, которые могут проводиться на предприятии. Технология проведения операционного анализа представлена на рисунке 8.

АНАЛИЗИРУЕМЫЕ ФАКТОРЫ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СИЛЫ ОПЕРАЦИОННОГО РЫЧАГА

Объем реализации

Цена

Переменные затраты

Постоянные затраты

Валовые затраты

Прямые материальные затраты

Определение запаса финансовой прочности по анализируемому фактору

Определение неблагоприятных значений анализируемого фактора

Анализ безубыточности

Анализ чувствительности прибыли к изменению анализируемых факторов

Рисунок 8 – Технология проведения операционного анализа

В диссертации операционный анализ по сегментам проведен на примере производственного предприятия, осуществляющего три вида деятельности: производство, оказание услуг по переработке давальческого сырья и продажа покупных товаров. Показатели операционного анализа производства продукции представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Показатели операционного анализа производства продукции, руб.[[2]](#footnote-3)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Январь 2013г. | Февраль 2013г. | Абс. отклонение | Темп роста, % |
| Выручка от реализации | 56 288,95 | 9 417,96 | -46 870,99 | 16,73 |
| Условно-переменные затраты | 41 449,23 | 10 131,46 | -31 317,77 | 24,44 |
| Условно-постоянные затраты | 73 274,75 | 5 924,77 | -67 349,98 | 8,09 |
| Прибыль (убыток) от реализации | -58 435,03 | -6 638,27 | 51 796,76 | - |
| Маржинальный доход | 14 839,72 | -713,50 | -15 553,22 | - |
| Доля маржинального дохода в выручке | 0,26 | - | - | - |
| Точка безубыточности, руб. | 277 940,47 | 78 204,97 | -199 735,50 | 28,14 |
| Запас финансовой прочности, % | 55 795,17 | 8 587,58 | -47 207,59 | - |
| Операционный рычаг | -0,25 | 0,11 | 0,36 | - |

Автором проведен чувствительный анализ деятельности производственного предприятия в четырех направлениях: увеличение цены на 10%, уменьшение постоянных затрат на 10%, уменьшение переменных затрат на 10%, увеличение объема реализации на 10%. При анализе чувствительности на изменение факторов в сегментах реализации покупных товаров и продукции собственного производства было выявлено, что наиболее эффективным методом получения положительного финансового результата является снижение постоянных затрат, поскольку он не сопровождается уменьшением объема реализации, но позволяет снизить убыток на 12,54%, что свидетельствует об эффективности метода увеличения финансового результата (Таблица 3).

Таблица 3 – Чувствительный анализ на снижение постоянных затрат на продукцию, руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Исходные данные (январь 2013 г.) | Данные при снижении постоянных затрат на 10% | Абс. отклонение | Темп роста, % |
| Выручка от реализации | 56 288,95 | 56 288,95 | - | - |
| Переменные затраты | 41 449,23 | 41 449,23 | - | - |
| Маржинальный доход | 14 839,72 | 14 839,72 | - | - |
| Постоянные затраты | 73 274,75 | 65 947,28 | 7 327,47 | 90,00 |
| Прибыль | -58 435,03 | - 51 107,56 | 7 327,47 | 87,46 |
| Количество | 750,00 | 750,00 | 0,00 | 100,00 |

Операционный анализ по сегментам является одним из наиболее эффективных способов измерения и анализа затрат, влияния структуры затрат и выручки на рентабельность производимой продукции. Он позволяет определять оптимальное соотношение между затратами (постоянными и переменными), стоимостью и объемом производства.

**3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

**В ходе диссертационного исследования** разработаны теоретико-методические положения и практические рекомендации по формированию учетно-аналитической системы стоимости по сегментам деятельности производственного предприятия.

**Теоретическая значимость диссертационного исследования** заключается в том, чтотеоретические и научно-методические положения функционирования учетно-аналитической системы по сегментам позволяют в перспективе внедрять отечественные и зарубежные управленческие методы и инструменты в деятельность производственных предприятий.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что разработанные рекомендации можно использовать в целях эффективного управления деятельностью производственных предприятий, реализующих систему сегментного учета, анализа и контроля стоимости, предусматривающего возможность взаимодействия данных управленческого и финансового учета, простоту в использовании всеми звеньями управления, прозрачность информации, полный контроль за бизнес-процессами при одновременной децентрализации учетно-аналитической системы, а также выявление наиболее рентабельных сегментов деятельности.

**4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

***Статьи в научных журналах, рекомендованных ВАК***

1. Иванченков, А.Н. **Операционный анализ в рамках сегментного учета формирования стоимости** / А.Н. Иванченков // Управленческий учет. – 2013. - №9. – С. 55-61. - 0,6 п.л.
2. Иванченков, А.Н. Международный опят формирования системы сегментного учета / А.Н. Иванченков // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №8. – С. 15-25. - 0,8 п.л.
3. Иванченков, А.Н. Модель построения системы сегментного учета, анализа и контроля движения стоимости на производственных предприятиях / А.Н. Иванченков // Экономические и гуманитарные науки. – 2013. - №7. – С. 45-54. - 0,8 п.л.

***Статьи в других научных изданиях***

1. Иванченков, А.Н. Управленческий учет формирования стоимости продукции / А.Н. Иванченков // Материалы международной научно-практической конференции «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (23-25 апреля 2013 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2013. – 0,3 п.л.
2. Иванченков, А.Н. Учетная политика для целей формирования себестоимости по сегментам / А.Н. Иванченков // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Концепция развития системы налогообложения в условиях гармонизации отечественных и международных стандартов» (21-23 ноября 2012 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2012. – 259 с. - С. 224-233. - 0,4 п.л.
3. Иванченков, А.Н. Внутренний контроль за формированием стоимости продукции сегментов / А.Н. Иванченков // Материалы международной научно-практической конференции «Внедрение международных стандартов и рекомендаций в системы гарантии качества экономического образования» (17-19 октября 2012 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2012. – 314 с. – С. 296-306. - 0,5 п.л.
4. Иванченков, А.Н. Понятие, методы и способы калькулирования себестоимости продукции на производственных предприятиях / А.Н. Иванченков // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Приоритетные направления устойчивого развития учетно-аналитической системы в условиях интеграции международных экономических процессов» (23-25 мая 2012 года, г. Орел). - Орел: ФГБОУ ВПО «Госуниверситет-УНПК», 2012. – 544 с. – С. 517-529. - 0,7 п.л.
5. Иванченков, А.Н. Контроллинг как технология менеджмента / А.Н. Иванченков // Материалы всероссийской научно-практической конференции «Тенденции развития бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях изменения законодательства» (18-20 октября 2010 года, г. Орел). - Орел: ОрелГТУ, 2010. – 378 с. – С. 203-208. – 0,4 п.л.
6. Иванченков, А.Н. Структура информационных потоков предприятия / А.Н. Иванченков // Материалы международной научно-практической конференции «Тенденции развития налогообложения как инструмента экономического воздействия государства на воспроизводственный процесс» (24-25 мая 2010 г., г. Орел). - В 2 ч. Ч.1. – М.: Финпресс, 2010. – 408 с. – С. 254-260. – 0,4 п.л.
7. Иванченков, А.Н. Структура информационных потоков в системе контроллинга предприятия / А.Н. Иванченков // Материалы международной научно-практической конференции «Теория и практика формирования учетно-аналитической системы на предприятиях разных отраслей экономики» (19-20 апреля 2010 года, г. Орел). – В 2 ч. Ч.1. – М.: Финпресс, 2010. – 393 с. – С. 151-160. – 0,6 п.л.

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия №00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 25 ноября 2013 г. Формат 60х841/16

Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ № 205/13

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе

Госуниверситет – УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65

1. по данным ООО «Спецметиз» [↑](#footnote-ref-2)
2. по данным производственной организации за 2012 г. [↑](#footnote-ref-3)