

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( **Н И У « Б е л Г У »** )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ  
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**ФОРМИРОВАНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ В  
ОРГАНИЗАЦИЯХ ПОЧТОВОЙ СВЯЗИ**

Магистерская диссертация  
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика  
заочной формы обучения, группы 06001572  
Веретенниковой Юлии Вячеславовны

Научный руководитель:  
д.э.н. проф. Зимакова Л.А.

Рецензенты:  
к.э.н., доцент кафедры  
мировой экономики  
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»  
Ковалева Е.И.

к.э.н., доцент кафедры  
бухгалтерского учета, анализа и  
статистики  
АНО ВО «Белгородский  
университет кооперации экономики  
и права»  
Новосельцева С.Н.

## Оглавление

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ .....	8
1.1. Современные подходы к созданию учетной системы экономического субъекта .....	8
1.2. Взаимосвязь данных в условиях автономной и интегрированной учетной системы.....	13
1.3. Методологическая основа создания интегрированной учетной системы	19
ГЛАВА 2. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ СФЕРЫ УСЛУГ ПОЧТОВОЙ СВЯЗИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА.....	28
2.1. Развитие услуг почтовой связи в России и Белгородской области	28
2.2. Особенности сферы услуг почтовой связи, оказывающие влияние на организацию учета .....	36
ГЛАВА 3. СОЗДАНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ .....	50
3.1. Способы и варианты интеграции управленческого и финансового учета	50
3.2. Методические рекомендации по созданию интегрированной учетной системы в организациях почтовой связи .....	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	76
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	82
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	92

## ВВЕДЕНИЕ

Учетно-аналитическая система экономического субъекта аккумулирует многопрофильные данные и обеспечивает различных пользователей информацией, необходимой для текущего управления деятельностью, планирования, контроля и т.д. Большой объем информации в данной системе формируется в подсистемах финансового, налогового и управленческого учета. Финансовый учет ориентирован на сбор данных для составления финансовой отчетности. Управленческий учет нацелен на информационное обеспечение принятия грамотных управленческих решений как тактического, так и стратегического характера. Налоговый учет решает вопросы определения налогооблагаемой базы по разным налогам и контроля за состоянием расчетов с бюджетом. Каждый из указанных видов учета решает свои задачи, но основой для их решения являются факты хозяйственной деятельности экономического субъекта, большая часть из которых находит отражение в первичном учете. Исходя из этого, в теории и практике сложилось несколько вариантов организации учета, предполагающих автономное, интегрированное ведение учета или же трансформацию данных одного учета путем составления таблиц в соответствие с требованиями других видов учета.

В условиях постоянного изменения экономических условий хозяйствования большинство организаций, в том числе и относящиеся к сфере услуг, стремятся к диверсификации бизнеса, что приводит к расширению направлений и сфер деятельности, ассортимента услуг, созданию мобильных бизнес-процессов. С одной стороны, расширение приводит к большей устойчивости за счет многопрофильности субъектов, с другой стороны, поддерживает функционирование субъекта за счет внутрифирменного финансирования в случае возникновения проблем. Сложность и многогранность сферы услуг, постоянные изменения бизнес-среды обуславливают необходимость совершенствования организации и ведения

учета. Хозяйствующие субъекты должны исполнять законодательные нормы и в то же время учитывать собственные интересы в соответствии с планами, стратегией, меняющимися условиями и факторами внешней среды.

Российское законодательство не предусматривает обязательное выделение управленческого и налогового учета в отдельные подсистемы в единой информационной системе экономического субъекта. Тем не менее, способы организации и взаимосвязей различных видов учета в коммерческих организациях остаются весьма актуальными в современных условиях хозяйствования. На данный момент существует несколько методов установления связи между финансовым и управленческим учётом, а также между финансовым и налоговым учетом. Современные информационные системы, используемые для целей ведения бухгалтерского учета, расширяют возможности бухгалтерских служб и создают основу для создания интегрированных учетных систем.

Вопросы организации автономного и интегрированного учета в коммерческих организациях рассматриваются многими иностранными и отечественными авторами Вахрушевой О.Б., Вахрушиной М.А., Друри К., Дрягиной Л.А., Ивашкевичем В.Б., Кавериной О.Д., Кондраковым Н.П., Королевой Н.А., Костаревой Е.Н., Кришталевой Т.И., Новосельцевой С.Н., Палием В.Ф., Поповой Л.В., Масловой И.А. и другими авторами. Несмотря на исследование проблем столь многими авторами, разработаны общие методологические положения, однако, вопросы касающиеся организации и взаимосвязей различных видов учета в условиях применения автоматизированных систем освещены недостаточно.

Целью магистерской диссертации является разработка теоретических и практических рекомендаций по формированию интегрированной учетной системы для организаций, оказывающих услуги почтовой связи. Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- провести анализ современных подходов к созданию учетной системы экономического субъекта;

- предложить методологическую основу создания интегрированной учетной системы;
- выявить особенности сферы услуг почтовой связи, оказывающие влияние на организацию учета;
- определить возможные способы интеграции управленческого и финансового учета;
- сформировать методические рекомендации по созданию интегрированной учетной системы для организаций почтовой связи.

Объектом исследования является УФПС Белгородской области - филиал ФГУП «Почта России», оказывающий разнообразные услуги связи. Предметом исследования выступают теоретические, методические и практические положения организационно-методического обеспечения бухгалтерского учета.

Теоретической и методической основой данной магистерской работы послужили законы РФ, постановления правительства РФ, Министерства финансов, труды ведущих российских и зарубежных ученых, занимающихся всесторонним изучением финансового, управленческого и налогового учета, а также материалы научно-практических конференций, семинаров и публикаций в специализированных периодических изданиях.

При решении поставленных задач применялись общие и специальные методы исследования диалектический, статистический, сравнительный, типологический, функциональный, индуктивный и дедуктивный методы, а также методы, характерные для исследований социально-экономических явлений и процессов: ситуационный анализ, метод экономической диагностики и мониторинга, анализа и обобщения данных, анкетирование.

Научная новизна заключается в следующих основных положениях:

- определены основные методологические аспекты формирования интегрированной учетной системы, которые включают три блока: 1) факторы интеграции учета; 2) принципы интеграции; 3) задачи функциональной компоненты автоматизированной системы, использование которых

позволяет выработать оптимальные подходы к информационному обеспечению потребности управления в быстро меняющихся бизнес условиях;

- сформулированы требования к организации интегрированного учета в организациях почтовой связи, определенные отраслевыми особенностями: обособленный учет доходов, расходов в разрезе: подразделений и географических сегментов, детализированный учет транспортных расходов, ведение аналитического учета доходов по каждому виду услуг, выделение большого количества статей доходов и расходов в бюджетах;

- разработаны методические рекомендации по формированию интегрированной учетной системы включающие: 1) выделение трех дополнительных счетов для учета затрат по основным, вспомогательным и совместным процессам, 2) использование многозначной кодировки счетов для учета затрат по видам услуг и видам расходов в соответствии с налоговым законодательством и потребностями контроля, 3) использование регистров учета налоговых постоянных и временных разниц для автоматизированного заполнения деклараций, 4) сокращения сроков закрытия отчетного периода для составления управленческой отчетности.

Теоретическая значимость магистерской работы состоит в систематизации и обобщении теоретических, практических и методических основ формирования интегрированной учетной системы.

Практическая значимость заключена в том, что представленные рекомендации могут быть использованы в организациях, оказывающих услуги связи с целью улучшения качества информационного обеспечения процесса управления экономическим субъектом.

Результаты научного исследования докладывались на российских и международных научно-практических конференциях, проходивших в г.Белгород, в г.Пенза и были опубликованы в трех статьях.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, приложений.

Во введении определена актуальность темы магистерской диссертации, сформированы методологические основы написания работы, сформулированы задачи, которые позволили достичь поставленную цель. В первой главе описаны мнения авторов по вопросам организации учетной системы, дана характеристика информации, аккумулируемой в учетной системе экономического субъекта, рассмотрены проблемы автономной и интегрированной систем. Во второй главе дана характеристика развития почтовых услуг на территории России и Белгородской области, рассмотрены виды услуг, оказываемых ФГУП «Почта России», вскрыты проблемы функционирования в современных условиях хозяйствования. В ней также определены отраслевые особенности, оказывающие влияние на организацию и ведение учета, в условиях многопрофильной деятельности и широкой географической сегментации. В третьей главе описаны способы интеграции учетной информации, в условиях использования информационных систем и разработаны методические рекомендации по формированию интегрированной системы в ФГУП «Почта России».

## **ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ**

### **1.1. Современные подходы к созданию учетной системы экономического субъекта**

Формирование экономических отношений в условиях неопределенности, усиление конкуренции между организациями детерминируют необходимость оперативного управления деятельностью предприятия на всех иерархических уровнях. Основой для разработки и принятия управленческих решений выступает учетно-аналитическая система, представляющая собой внутреннюю информационную среду, генерирующую информацию, в том числе о процессах формирования затрат и финансового результата.

В условиях неопределенности большое значение имеет проблема качества информации, которая аккумулируется и используется в едином информационном пространстве. Информационная система экономического субъекта существует в рамках информационного пространства, оно, в свою очередь, включает структуру знаний, связанных с управляющей подсистемой (субъект управления) и объектом управления, как обеспечивающих раскрытие механизма функционирования экономической системы, так и позволяющих оценить уровень реализации данной системой своей миссии.

По мнению Хахоновой Н.Н, информационную систему экономического субъекта следует определять как получение, обработку, хранение и передачу необходимой информации в целях эффективного функционирования предприятия, она включает множеством взаимосвязанных информационных[64].

С точки зрения Поповой Ю.Н., Беловой Е.О. важным аспектом является качество информации, которое рассматривается как множество характеристик учетно-отчетного пространства, обуславливающих способность

удовлетворять информационные потребности различных групп пользователей учетной информации[43].

Современные подходы к формированию информационных потоков дают основание рассматривать экономический субъект со всеми его структурными подразделениями как единое информационно-аналитическое пространство, то есть совокупность определенным образом структурированных информационных потоков. Это имеет особое значение, так как в качестве объекта исследования данной магистерской работы выбрано ФГУП «Почта России», в состав которого входят 86 филиалов, 42 000 объектов почтовой связи. Для эффективного управления именно такому крупному предприятию важно формировать единое информационное пространство.

По мнению Л.В. Поповой и Б.Г. Маслова, учетно-аналитическая система – это система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации [44].

Целью учетно-аналитической системы является аккумуляция информации, поступающей из внешних и внутренних источников, ее обработка и обеспечение процесса управления. Схема формирования информационного поля, как основы учетно-аналитической системы экономического субъекта представлена на рисунке 1.1

Наибольшая доля в структуре учетно-аналитической системы, по мнению М.Слущкого, принадлежит внутренней информации, в рамках которой выделяется учетная информация, включающая в себя данные управленческого, финансового и налогового учета [53].

На формирование информационно-аналитической системы влияет внешняя информация, которая включает в себя нормативно-правовую базу, рыночные и отраслевые показатели, а также справочную информацию.



Рис. 1.1. Схема формирования информационного поля, как основы учетно-аналитической системы экономического субъекта

На процесс формирования информационной базы экономического субъекта оказывает влияние ряд объективных и субъективных факторов, среди которых особое место занимает уровень квалификационной подготовки

субъекта анализа, а также техническое и организационное сопровождение движения информационных потоков. Совокупность данных, необходимых для информационного обеспечения управления на микроуровне, можно разделить на две категории, которые представлены на рисунке 1.2.



Рис. 1.2. Совокупность данных, необходимых для информационного обеспечения управления на микроуровне.

Информационные сведения, необходимые для реализации управления могут быть получены также из средств массовой информации. Основой информационного обеспечения является документальное оформление и отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций по формированию, распределению и потреблению стоимости. В процессе своей

деятельности аналитик должен не только учитывать современное состояние экономики, но и моделировать ситуацию с учетом изменений в законодательстве. Также на управленческие решения большое влияние оказывает изменение рыночной конъюнктуры (цены на услуги конкурентов, цены на оборудование и т.д.).

Проанализировав мнения различных авторов были определены принципы построения учетно-аналитической системы:

- возможность формирования финансово-экономических планов в соответствии с ключевыми показателями деятельности организации;
- обеспечение неразрывности и непротиворечивости данных, хранящихся в информационной системе;
- обеспечение интеграции и взаимного контроля информации структурными подразделениями организации;
- возможность контроля и анализа выполнения заданий и планов в режиме реального времени;
- возможность обеспечения конфиденциальности экономической информации в организации;
- формирование информации, составление планов и подготовка управленческой отчетности по соответствующим аналитикам и классификаторам.

Современные учетно-аналитические системы вмонтированы в единый автоматизированный управленческий комплекс. Взаимодействие систем учета, анализа и контроля характеризует организационные, экономические, и технологические условия производства, качество и количество используемых ресурсов. Следовательно, информационную систему предприятия целесообразно рассматривать, как взаимодействие трех взаимосвязанных подсистем: учета, анализа и контроля. Потоки информационно-аналитических данных, поступаая из внешней среды во внутреннюю информационную систему экономического субъекта, подлежат учету и анализу и определению

их влияния на подконтрольные показатели. В учетной подсистеме выделяются блоки финансового, управленческого и налогового учета. Важное место в процессе создания единого информационного пространства занимает процесс взаимодействия и обмена данными между блоками и подсистемами. Рассмотрим возможность функционирования учетных данных в рамках автономной и интегрированной системы.

## **1.2. Взаимосвязь данных в условиях автономной и интегрированной учетной системы**

В последние годы имеет место тенденция транснационализации экономики. Она оказывает непосредственное влияние на финансовую отчетность. Интересы налоговых органов и инвесторов настолько различны, что могут возникать разногласия по каждому элементу учета. В частности, любой компании выгодно продемонстрировать наибольший имущественный комплекс - для инвестора и сократить его до минимума – для целей налогового учета. Очень сложно достигнуть согласованности двух разно полярных систем в рамках единой информационной системы экономического субъекта. Проведенный анализ показал, что в современной литературе выделяется несколько вариантов взаимосвязей между различными видами учета в рамках формирования единого информационного пространства экономического субъекта. Исходя из изученных вариантов, можно выделить следующие системы:

- автономную,
- интегрированную,
- трансформирующую показатели.

Автономное ведение учета предполагает, что каждая из учетных подсистем обособленно отражает факты хозяйственной жизни, что схематично представлено на рисунке 1. 3



Рис. 1.3.Схема автономной организации учетного процесса.

Такой подход получил достаточно широкое распространение в мелких и средних экономических субъектах, что связано с применением упрощенной системы налогообложения. Данная система налогообложения основана на признании доходов и расходов в момент совершения платежа и принцип начисления, являющийся основополагающим для бухгалтерского учета, не применяется для целей налогового учета. Таким образом, факты хозяйственной жизни, признаваемые в соответствии с бухгалтерским законодательством, не соответствуют требованиям налогового законодательства. Русиева И.Б., рассмотрев три варианта интеграции налогового и бухгалтерского учета, также пришла к выводу о целесообразности применения данного подхода в условиях упрощенной системы налогообложения[52].

Данный вариант является сегодня наиболее распространенным на российских предприятиях, он предполагает возможность использования разных учетных политик и разных учетных систем. Особое распространение данный вариант получил благодаря разработчикам компьютерных программ.

Параллельное существование налогового и бухгалтерского учета позволяет полностью удовлетворить потребности внешних пользователей финансовой отчетности, которая базируется на принципах достоверности, объективности, независимости, и интересы государства, касающиеся уплаты налогов, не ущемляются. Такая организация учета является довольно трудоемким и дорогостоящим делом, поэтому для мелких и средних компаний, налоговый учет становится основным, так как нарушения налогового законодательства влекут уплату штрафных санкций.

Рассматривая возможность автономного ведения управленческого и финансового учета Костарева Е.Н. рекомендует использование такого подхода для субъектов среднего и крупного бизнеса[29]. Мы не согласны с мнением автора, так как считаем возможным автономную организацию эффективной только для субъектов малого и среднего бизнеса. Менеджеры небольших субъектов решают, в основном, оперативные задачи производственного и сбытового характера. Для этого им необходима информация вытекающая из взаимосвязи затрат и объемов производства. Так как объемы данных у таких субъектов небольшие, то для целей управленческого учета используются показатели финансового учета, а дополнительная информация аккумулируется в табличном виде. Для средних и крупных экономических субъектов, имеющих сложную организационную структуру, данный вариант организации учета применять сложно, так как первичный ввод информации, в таких субъектах, осуществляют не специалисты в области учета и вероятность допущения ошибки в заполнении дополнительных полей документов достаточно высока, что может привести к неправильному определению объекта налогообложения, следовательно, к штрафам и пеням. Ошибки в информации, отражаемой в управленческом учете, приводят к неправильным

управленческим решениям и негативно сказываются на функционировании бизнеса. Пархоменко Л. В., Наумова Н. В. отмечают также, возможность удорожания проекта создания учетной подсистемы, включающей три информационных базы, и проблемы организационного характера[42].

Интегрированный подход основан на формировании единого учетного пространства, при этом выделяются следующие варианты:

- путем сглаживания противоречий в рамках разработки учетной политики,
- путем однократного ввода информации о свершившихся фактах и отражения их в системе единого рабочего Плана счетов.

Данный подход может быть реализован только в условиях применения автоматизированных информационных систем. Но это не является проблемой, современные ERP- системы все чаще используемые экономическими субъектами, они предполагают расширение информационных возможностей по сравнению со стандартными бухгалтерскими программами.

Преимущества интегрированной формы организации учетного процесса:

- упрощение и ускорение процедуры ведения учета (ввод информации осуществляется однократно),
- наиболее высокий уровень достоверности (данные одного вида учета сопоставимы с данными другого вида учета, все виды учета имеют единый информационный источник, использование принципа двойной записи при осуществлении бухгалтерского учета позволяет организовать усиленный контроль за данными, что положительно влияет на достоверность, в отличие от налогового учета, предполагающего заполнение регистров учета в форме таблиц, показатели которых не всегда сопоставимы),
- оптимизация документооборота (использование единообразных форм первичных документов, отвечающих требованиям законодательства),

- возможность оперативного регулирования налогооблагаемой базы (оперативный ввод информации позволяет получать исходные данные о налогооблагаемой базе и регулировать ее в рамках действующего законодательства путем корректировки отгрузок, проведения платежей и т.п.).

Недостатки:

- увеличивается риск совершения ошибки (многие положения нормативных документов, регулирующих ведение налогового учета существенно отличаются от положений по ведению бухгалтерского учета),

- необходимость привлечения высококвалифицированных кадров для ведения учета, разбирающихся в нюансах различных видов учета,

- сложности в автоматизации учета (необходимо разработать методологию учета, описать взаимосвязи различных видов учета, сформировать подходы к технике учета, позволяющие решать задачи всех видов учета, и реализовать это в форме программного продукта).

Третий вариант организаций учетного процесса предполагает трансформацию данных для целей отдельных видов учета из данных финансового (или управленческого) учета путем составления трансформационных таблиц, что схематично представлено на рисунке 1.4.

Метод трансформации данных, чаще всего, используется субъектами малого предпринимательства и не нашел широкого применения из-за сложности проведения расчетов.

Он предполагает возможность корректировки данных финансового учета для составления налоговых деклараций и определения налогооблагаемой базы.

Ряд компаний Франции используют таблицы, заполнив которые на основании данных бухгалтерского учета, получаешь налогооблагаемую базу. В Бельгии представители налоговых органов могут самостоятельно корректировать данные финансовой отчетности в целях правильного определения объекта налогообложения[23].



Рис. 1.4. Метод трансформации данных бухгалтерского учета для целей налогового и управленческого учета.

Таким образом, проведенный анализ подходов к взаимосвязи учетных данных в рамках финансового, управленческого и налогового учета, показал возможность выделения трех вариантов организации учета: автономного, интегрированного и с использованием трансформационных таблиц. Автономный вариант и использование трансформационных таблиц, чаще всего, применяются субъектами малого предпринимательства и средними экономическими субъектами. Они характеризуются достаточно большой трудоемкостью, но являются относительно дешевыми, так как реализуются непосредственно сотрудниками бухгалтерской службы. Интегрированный подход, на наш взгляд, наиболее эффективен. К его преимуществам следует отнести: упрощение и ускорение учетной процедуры, более высокий уровень достоверности данных, сокращение документооборота, возможность управления налогооблагаемой базой. Среди недостатков мы выделяем: рост риск совершения ошибки, необходимость привлечения

высококвалифицированных кадров, сложности в автоматизации учета. Интеграция учета становится все более доступной в условиях применения ERP-систем. Следовательно, оптимальным вариантом интеграции является использование структурированного рабочего плана счетов с многозначной кодировкой счетов.

### **1.3. Методологическая основа создания интегрированной учетной системы**

Управление по своей природе - информационный процесс, поэтому важнейшим условием успеха является именно интегрированное информационное обеспечение, под которым понимается создание системы сбора, обработки, хранения и передачи информации, необходимой для принятия управленческих решений. Информационное обеспечение наиболее уязвимое место в системе управления бизнесом.

Для принятия управленческих решений необходима информация, причем на первый план выдвигается значимость получения такой информации, которая позволила бы обосновать стратегические, тактические и оперативные решения. Зачастую руководители экономических субъектов, принимая управленческие решения, больше полагаются на свои организаторские способности и интуицию, чем на должное экономическое обоснование. С другой стороны, на большинстве средних и мелких предприятий, нет планово-экономических отделов, а там где они есть, сотрудники подготавливают такие документы, по которым затруднительно принимать оперативные решения[18].

Сегодня основным недостатком работы большинства финансово-экономических служб является отсутствие документов предоставляющих руководству возможность оценить будущее финансовое состояние предприятия (например, через месяц), узнать какими оборотными средствами

они будут располагать, принимать решения по наиболее эффективному распределению ресурсов. Недостаток информации ведет к значительным проблемам в управлении бизнесом. А банки, инвесторы, акционеры, в свою очередь, не получив сведений о финансовой устойчивости, платежеспособности, перспективах развития предприятия, не обеспечат приток капиталов для развития деятельности. Неинформативность собственников о реальном положении дел в организации, создает угрозу финансовой нестабильности, убытков и потенциального банкротства. Качество решений обеспечивается привлечением и аналитической обработкой различных источников информации. Поэтому по мнению Кришталевой Т.И. и Святковской Е.Ю. объективной необходимостью является создание информационной системы использующей внешние и внутренние информационные потоки[31].

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу отмечено, что бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в РФ, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы является первичный учет, как источник данных для последующего накапливания, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

В России используется 6 вариантов организации учета:

- финансовый учет на базе интеграции статей и элементов затрат;
- финансовый учет с использованием элементов затрат;
- финансовый учет с дезагрегированным управленческим учетом;
- интегрированный финансовый и управленческий учет;
- финансовый учет с управлением ресурсным потенциалом;
- финансовый учет с интегрированным стратегическим учетом [66].

Для крупных предприятий, расположенных на территории РФ свойственно использование интегрированной системы финансового и

управленческого учета. По мнению Д.Хана, «интеграция может достигаться путем согласования формальных и содержательных подходов к отчетности для внешнего пользования и внутреннего управления» [63,с. 848].

Интегрированная учетная система дает возможность многопрофильного использования информации, а у руководящего персонала появляется возможность увидеть наиболее полную картину бизнеса по всем аспектам менеджмента, поэтому она является наиболее распространенной.

По мнению большинства авторов, важной составляющей в данном процессе, является использование системного подхода. Он предполагает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях согласования данных управленческого учета, налоговых расчетов с показателями финансового, налогового учета и отчетности.

На основе проведенного анализа были определены 3 блока, определяющие методологическую основу формирования интегрированной учетной системы(рисунок 1.5).

I блок- Факторы интеграции учета.

1. Глобализация.

Постоянный рост, развитие и глобализация бизнеса вызвали интеграционные процессы в экономике. На фоне этих процессов становится заметно, что бухгалтерский учет –это инструмент деловой коммуникации, способный передавать экономическую информацию. Но этот язык не является общемировым, хотя наблюдается естественная тенденция заимствования.

При этом в каждой стране выработаны свои специфические подходы к отражению экономических явлений, утверждаемые в национальных бухгалтерских стандартах.

2. Сетевая экономика. Возникновение принципиально новой сущности, сетевой экономики, определяет стратегию развития экономических агентов в условиях трансформационных преобразований.

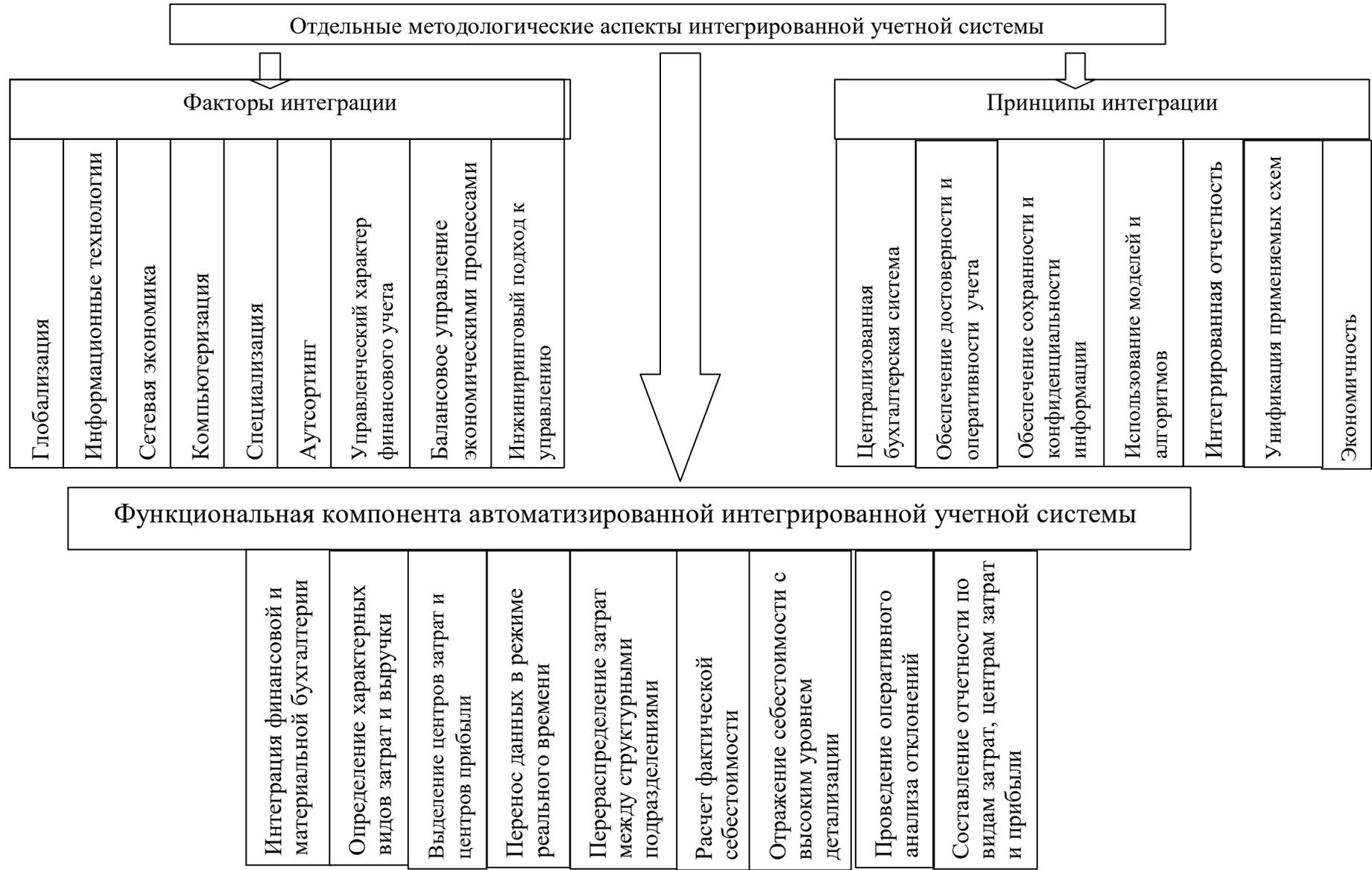


Рис.1.5. Отдельные методологические аспекты формирования интегрированной учетной системы

По мнению Пучкова Е.М. и Пучковой Л.М. «В условиях сетевой экономики происходит модификация механизма свободного обмена товарами и услугами, выход его параметров за пределы эквивалентного стоимостного характера. Изменения в экономической жизни под влиянием новой научно-технической революции в сфере информационных технологий носили глобальный характер. Трансформация модели развития бизнеса в условиях глобальной сетевой экономики основана на деструкции стоимостных отношений и трансформации характера собственности» [47].

### 3. Информационные технологии.

Исследования, проведенные иностранными учеными-экономистами: D.T. Otley, F.A. Kennedy, S.K. Widener, G. McVay, F.A. Kennedy, R.R. Fullerton, доказывают, что бухгалтерский учет, человеческие ресурсы и информационные технологии сегодня это взаимосвязанные участники, оказывающие поддержку управлению [74,75,76].

Постоянно развивающиеся информационные технологии и активное их использование дает возможность генерировать и преобразовывать огромные информационные потоки; систематизация которых с учетом индивидуальных потребностей пользователей достигается путем применения структурированных рабочих планов счетов.

### 4. Компьютеризация.

По мнению Ракиткина И.В., Тюленева Е.Г. в условиях автоматизации значительное совершенствование техники учета характеризуется расширением аналитических и контрольных функций на основе методологического единства данных первичного учета и основных учетных регистров. Определенный набор учетных функций, который заложен в алгоритмы программы, позволяет автоматизировать элементы метода бухгалтерского учета – документацию, ведение счетов, двойную запись, оценку, калькуляцию и другое [49].

### 5. Специализация.

Глубина специализации зависит от влияния комплекса условий социально-экономического, демографического характера, а также факторов, обусловленных отраслевыми особенностями. Цель специализации – создание условий для увеличения прибыли, объемов производства продукции, снижения издержек, повышения производительности труда, улучшения качества продукции за счет более сконцентрированного внимания со стороны управления и определенного распределения ресурсов.

Современной экономике свойственно создание холдинговых объединений, предполагающих замкнутый цикл производства «от планирования продукта до поставки его конечному потребителю», включающий все стадии и этапы создания добавленной стоимости.

6. Аутсортинг.

7. Управленческий характер финансового учета.

8. Балансовое управление экономическими процессами.

9. Инжиниринговый подход к управлению.

Современный этап мирового экономического развития характеризуют как шестой период глобализации, который характеризуют как «финансовый пылесос». Для него свойственен уход национального капитала на мощные финансовые рынки и постоянный рост спекулятивного капитала.

Лауреат нобелевской премии Джозеф. Е. Стиглиц в своих исследованиях уделял большое внимание информационным потокам и отмечал «проблема корпоративного управления, безусловно возникает на почве информационных несовершенств и самого характера отношений менеджмента /надзора»[36, с. 404]. Он обосновал, что не всегда справедливо допущение выпуклости поверхности производственных возможностей, соответствующее принципу убывающей отдачи. Существует фундаментальная невогнутость поверхности ценности информации (и ее приобретение связано с издержками). Иными словами при достаточно общих условиях приобретение только небольшой части информации себя никогда не оправдывает [там же с. 40]. Развивая данное направление следует отметить, что

хотя сбор и обработка информации связаны с затратами, но для эффективной работы компании необходим большой информационный объем, не ограничивающийся только данными собственно компанией и стандартными подходами.

## II блок- Принципы интеграции.

Подход к определению принципов организации управленческого учета основан на том, что термин «управленческий учет» обозначает все виды учета, которые необходимы для эффективной работы компании и включает составление бюджетов, анализ и контроль затрат, отчетность о производительности, компания сама определяет его политику и процедуры[48, с.33]

- Централизация деятельности бухгалтерской службы, т. е. однократное внесение информации и ее многократное использование во всех системах учета (один поток входной информации и несколько потоков на выходе).
- Обеспечение достоверности и оперативности учета на основе разработанной и четко выполняемой схеме документооборота.
- Обеспечение сохранности и конфиденциальности управленческой информации, ограничение доступа к информации путем использования паролей.
- Разработка и использование модулей счетов управленческого, налогового и финансового учета, обеспечение взаимосвязи этих моделей.
- Ведение учета в одной валюте и использование возможностей пересчета показателей в другие валюты.
- Создание системы внутренней управленческой и налоговой отчетности, автоматизация ее заполнения на основе интеграции кодировки счетов и показателей отчетности.
- Унификация применяемых схем фирмы (большинство современных компьютерных программ по ведению учета базируется на

аналогии, чем больше аналогов хозяйственных операций и ситуаций присутствует в программном продукте, тем ценнее программа).

○ Экономичность (затраты на постановку и ведения учета не должны превышать эффекта от ее внедрения).

III. Функциональная компонента автоматизированной интегрированной учетной системы должна позволять реализовать решение следующих задач:

– создание системы учета затрат и выручки, интегрированной с финансовой и материальной бухгалтерией, функционирующей в режиме реального времени;

– определение характерных видов затрат и выручки, подлежащие учету в соответствии с потребностями предприятия и различных видов учета;

– выделение центров затрат и центров прибыли, определение объектов-носителей затрат для расчета себестоимости продуктов и услуг;

– обеспечение переноса фактических затрат в режиме реального времени из финансовой бухгалтерии, подразделений закупок, производственных подразделений в управленческую и налоговую бухгалтерию;

– реализация процедуры перераспределения затрат между структурными подразделениями, отражающие взаимное оказание услуг;

– расчет фактической себестоимости продуктов и услуг с учетом данных об отпуске материалов, распределение косвенных затрат на себестоимость работ, услуг;

– учет себестоимости выполненных работ, услуг с высоким уровнем детализации и в различных разрезах: по прямым и косвенным затратам, по элементам затрат, по видам затрат;

– детальное планирование ожидаемых затрат по местам их возникновения, видам затрат и другим элементам учета, обозначенным в законодательных актах;

- проведение оперативного анализа отклонений фактических показателей от плановых в разрезе: центров учета затрат и прибыли, видов затрат и выручки, затрат на внутренние мероприятия, выявление причин отклонений;
- составление отчетности по видам затрат, центрам учета затрат и прибыли, заказам в соответствии с потребностями руководства.

Таким образом, проведенное исследование позволило сформировать основные методологические аспекты формирования интегрированной учетной системы, которые включают три блока: 1) факторы интеграции учета: глобализация, сетевая экономика, информационные технологии, компьютеризация, специализация, аутсорсинг, управленческий характер финансового учета, балансовое управление экономическими процессами, инжиниринговый подход к управлению; 2) принципы интеграции: централизация деятельности бухгалтерской службы, достоверность и оперативность, обеспечение сохранности и конфиденциальности информации, разработка и использование модулей счетов, ведение учета в одной валюте, создание системы внутренней отчетности, унификация применяемых схем фирмы, экономичность; 3) задачи функциональной компоненты автоматизированной интегрированной учетной системы. Использование выделенных методологических аспектов позволяет выработать оптимальные подходы к созданию интегрированной учетной системы в коммерческой организации, удовлетворяющей информационные потребности управления.

## ГЛАВА 2. ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ СФЕРЫ УСЛУГ ПОЧТОВОЙ СВЯЗИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА

### 2.1. Развитие услуг почтовой связи в России и Белгородской области

В настоящее время практически каждый человек располагает доступом к сети Интернет, имеет возможность обмениваться информацией с другими людьми оперативно и без усилий. Но, тем не менее, время от времени у каждого человека появляется необходимость воспользоваться услугами почтового отделения, чтобы отослать важные документы заказным письмом, получить или отослать посылку, а также приобрести некоторые товары.

Основным нормативным документом, регулирующим оказание услуг почтовой связи, является Федеральный закон от 17.07.1999 N 176-ФЗ «О почтовой связи» ( ред. от 23.07.2008). В соответствии со ст. 16 данного закона « по договору оказания услуг почтовой связи оператор почтовой связи обязуется по заданию отправителя переслать вверенное ему почтовое отправление или осуществить почтовый перевод денежных средств по указанному отправителем адресу и доставить (вручить) их адресату. Пользователь услуг почтовой связи обязан оплатить оказанные ему услуги»[5].

Следует отметить, что услуги почтовой связи относятся к категории услуг связи, которые могут оказывать различные экономические субъекты. Одним из важнейших направлений развития отрасли связи является обеспечение удовлетворенности потребителей качеством услуг связи и возможности осознанного выбора поставщиков услуг. Услуги связи на территории России оказываются как крупными, так и мелкими организациями. Необходимо отметить, что по статистическим данным ежегодно количество организаций, оказывающих данные услуги, сокращается. В частности, если в 2010г. в России число организаций связи составляло 29, а их удельный вес составлял 0,6%, то в 2014г. число организаций сократилось до 27,5, а в 2015г. до 23,4, при этом

удельный вес немного вырос и составил 0,7%, что объясняется уменьшением количества предприятий и организаций, зарегистрированных и функционирующих на территории РФ[51]. Данная тенденция объясняется вытеснением с рынка небольших организаций. Но на фоне этого наблюдается четкая тенденция увеличения оборота этих организаций, что графически представлено на рисунке 2.1.

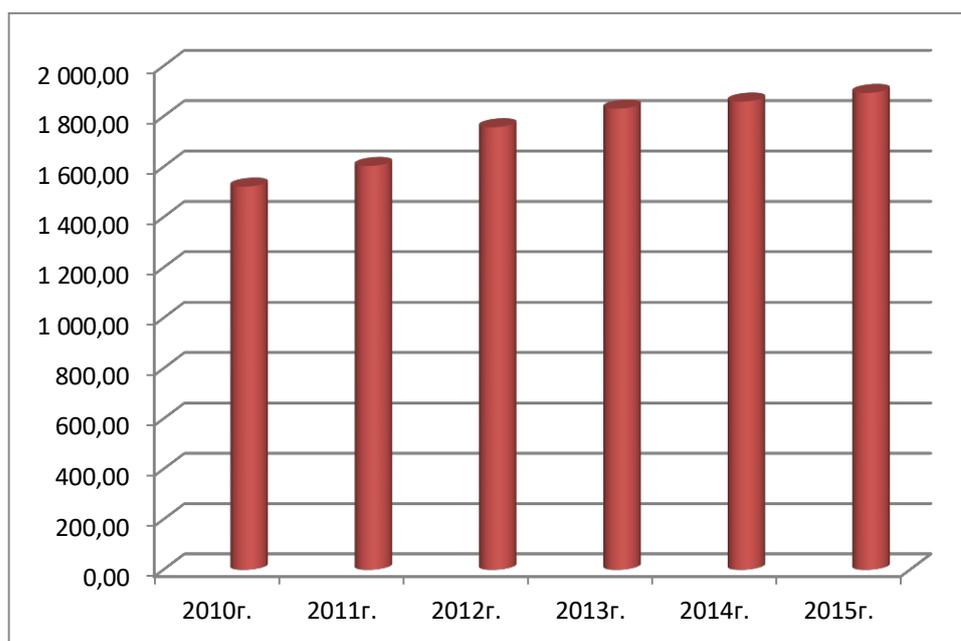


Рис. 2.1. Оборот организаций, оказывающих услуги связи в России, млрд. руб. [51].

Объем услуг связи на душу населения также растет: в 2010г. он составлял 6654,9 руб., в 2013г.-8546,9 руб., в 2015г.-8766,6 руб. [51]. Все эти данные свидетельствуют о постоянном увеличении объема услуг связи, оказываемых юридическим и физическим лицам в России.

На рисунке 2.2 представлена структура объема услуг связи, оказываемых на территории Белгородской области, из которой следует, что удельный вес услуг почтовой связи составляет 8% , а общая стоимость оказанных услуг составила 912,9 млн. руб., документальная связь составляет 23% в совокупном объеме услуг связи, а сумма заработанного дохода по данному виду услуги

составляет 2707,2 млн. руб. Все остальные виды услуг связи, характерны для телефонии.

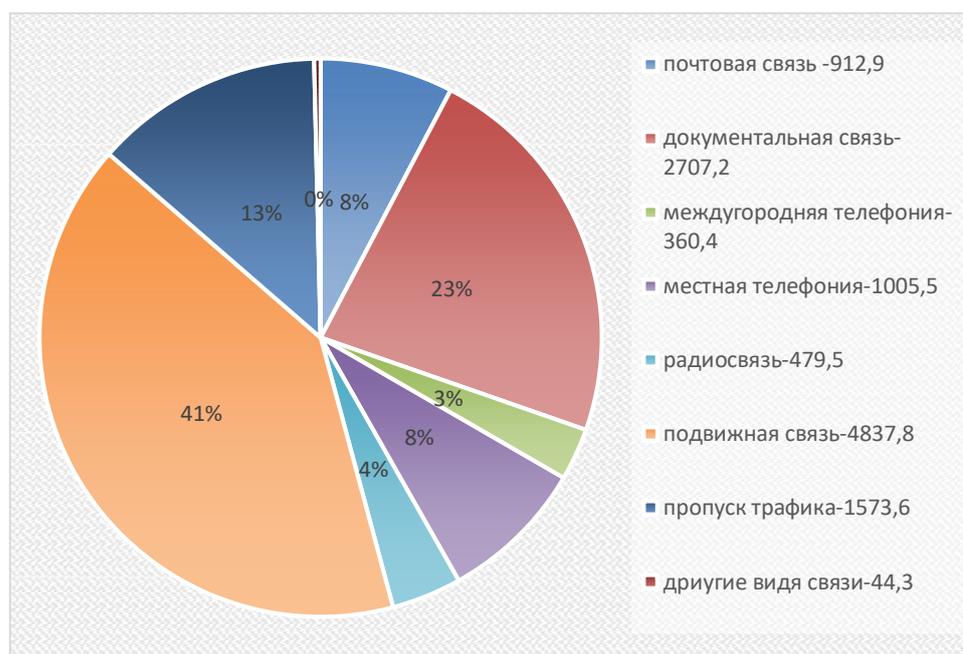


Рис. 2.2. Структура объема услуг связи в Белгородской области в 2015г., млн. руб. [59].

Почта России –это основная в России и наиболее крупная организация, оказывающая услуги связи и выполняющая множество социальных функций. Данная организация была зарегистрирована в 2002 году, а через 11 лет правительство включило её в перечень стратегических предприятий. На сегодняшний день Почта России насчитывает 86 филиалов, около 42 000 объектов почтовой связи, которые охватывают почтовыми услугами всю территорию России. Численность трудового коллектива предприятия составляет около 380 000 сотрудников. Государственная почта предоставляет большое количество услуг, список которых увеличивается с каждым годом. Подразделения исследуемой организации предоставляют важные социальные услуги: доставляют пенсии, пособия и компенсации, а также осуществляют прием платежей различного назначения. Одним из достаточно крупных

филиалов ФГУП «Почта России» является Белгородский филиал. В таблице 2.1 представлена численность почтальонов по доставке почты в Белгородской области.

Таблица 2.1

Численность почтальонов по доставке почты в Белгородской области, чел.[59].

Показатели	2000г.	2005г.	2010г.	2011г.	2014г.	2015г.
Численность почтальонов в городской местности	586	610	622	619	584	555
Численность почтальонов в сельской местности	1481	1467	1452	1282	1161	1157
Итого численность почтальонов	2067	2077	2074	1901	1745	1712

Данные таблицы 2.1. свидетельствуют о постоянном сокращении численности почтальонов. Так, если в 2000г общее число почтальонов, осуществляющих доставку почты, было 2067 человек, то в 2015г. их численность сократилась более чем на 17% и составила 1712человек. При этом удельный вес почтальонов в городской местности (32%) значительно ниже удельного веса почтальонов в сельской местности (68%). Данный факт связан с тем, что в настоящий момент Почта России не имеет себе равных по охвату территории, ведь почтовые отделения есть даже в самых отдаленных уголках нашей страны. Ближайшие ее конкуренты предпочитают работать, прежде всего, в крупных городах, тем самым охватывая только часть населения страны. К тому же невысокая стоимость услуг и предоставление скидок до 50 % в зависимости от географического местоположения, тиража и объема заказов является, несомненно, приятным «бонусом».

Почта России занимает 97 % рынка доставки письменной корреспонденции, 96 % рынка доставки посылок, 69 % рынка подписки и доставки периодической печати, 49,5 % рынка доставки пенсий, 45 % рынка денежных переводов по России.

В связи с тенденциями в почтовом секторе (либерализация ценообразования, конкуренция, технологии, заменяющие почтовые продукты, и т.д.) большинство почтовых операторов прилагают усилия для укрепления их основного почтового бизнеса и письменной корреспонденции, посылок, экспресс-почты. Повышение качества услуг при приемлемых тарифах, активизация внедрения и развития высокотехнологичных услуг, модернизация системы транспортных перевозок и сортировок почты, использование маркетинговых технологий позволят изменить конъюнктуру рынка.

В таблице 2.2. представлены данные по услугам исходящей корреспонденции на территории Белгородской области.

Таблица 2.2.

Услуги исходящей корреспонденции на территории Белгородской области [59].

Отправлено (исходящий обмен)	2000г.	2005г.	2010г.	2014г.	2015г.
Письменная корреспонденция, млн.	11,1	12,7	13,3	14,7	13,9
Печатные издания, млн.	41,0	40,8	33,6	26,7	23,6
Посылок, тыс.	80	211	187	383	371
Почтовых переводов и выплат пенсий, млн.	5,1	6,6	7,5	5,4	5,0
Телеграмм, тыс.	452	258	87	50	47

Из данных таблицы 2.2 следует, что к универсальным услугам почтовой связи относятся услуги по доставке письменной корреспонденции в пределах Российской Федерации. Основной особенностью услуг по пересылке

письменной корреспонденции является то, что они характеризуются универсальностью, т.е. должны быть в обязательном порядке оказаны любому пользователю на территории страны по установленным требованиям и доступным ценам, поэтому объем исходящей письменной корреспонденции в Белгородской области достаточно большой, в 2015г. он составил 13,9млн.единиц, что на 0,5% меньше, чем в 2014г. и значительно выше данных предшествующих периодов. Доставка и распространение печатных изданий –это важный вид услуг, но востребованность данной услуги с каждым годом уменьшается. Так, если в 2000г. было доставлено 41 млн. печатных изданий на территории Белгородской области, то в 2010г. количество доставленных изданий сократилось на 18% и составило 33,6 млн., в 2015г. сокращение составило еще почти 30% и было оказано 23,6млн. услуг данного вида.

Преимуществом услуг Почты России является оказание услуг по доставке посылок. Развитие интернет торговли положительно оказало влияние на данный вид услуг, в результате объем доставленных посылок ежегодно растет: в 2000г он составлял только 80 тыс., в 2010г. -187 тыс.(объем вырос более чем в 2 раза), в 2015г. 371 тыс. посылок(еще двухкратное увеличение).

Развитие телефонии оказало отрицательное влияние на обмен информацией с помощью телеграмм, поэтому данный вид услуг постепенно сокращается: с 452 тыс. –в 2000г. до 47 тыс. – в 2015г. Но уведомление с использованием телеграмм будет всегда актуальным, так как данный вид связи предусмотрен при выполнении судебных процедур (это предусмотрено законодательством).

Почта России оказывает услуги как населению, так и юридическим лицам. Деловому сектору почтовая связь позволяет осуществлять конфиденциальность и документальность передаваемой информации, ее сохранность для дальнейшего использования. В таблице 2.3 представлена структура пользователей услугами Почты России на территории Белгородской области.

Таблица 2.3

Структура пользователей услугами Почты России на территории Белгородской области,% [59].

Наименование	2005г.	2010 г.	2014 г.	2015 г.
Письменная корреспонденция, млн шт.:				
Население	14	14,3	12,5	9
Бизнес	50,1	52,9	53,7	55,2
Бюджетные организации	35,9	32,8	33,8	35,8
Экспресс-услуги почтовых EMS, тыс. шт.:				
Население	20	20	20	20
Бизнес	50	50	50	50
Бюджетные организации	30	30	30	30

Анализ данных таблицы показал, что структуры пользователей услугами Почты России на территории Белгородской области существенно не меняется. Наибольший удельный вес приходится на организации бизнеса и он с каждым годом увеличивается: если в 2005г. он составлял 50,1%, то в 2015г. он увеличился на 5% и составил 55,2%. Количество услуг, оказываемых населению постепенно сокращается с 14% в 2005г. до 9% - в 2015г. Значительный удельный вес среди потребителей услуг Почты России занимают бюджетные организации, он составляет 35%.

На современном этапе экономического развития целесообразно, чтобы почтовый оператор оказывал не только прямые почтовые, но и предпринимательские услуги (например, перевозка грузов, интернет-торговля и т.д.), чтобы заработать дополнительные финансовые средства для использования их в целях развития и создания новых почтовых услуг, совершенствования почтовой инфраструктуры.

Доходы, получаемые от рентабельных услуг, которые почтовый оператор активно и успешно развивает, предприятие вынуждено направлять на покрытие убытков от социально-значимых услуг, в том числе от оказания универсальных услуг связи, подписки на периодические печатные издания, выплаты пенсий и

пособий. Современная почтовая связь должна использовать новую клиентоориентированную политику, задача которой – предоставить клиентам на всей территории страны широкий спектр современных и востребованных услуг, одновременно обеспечив их доступность и высокое качество.

Исходя из того, что УФПС Белгородской области – филиал ФГУП «Почта России» осуществляет различные виды бизнеса, то был проведен анализ доходов по видам бизнеса (таблица 2.4).

Таблица 2.4

## Доходы по видам бизнеса УФПС Белгородской области за 2016г.

Виды бизнеса	Фактические данные	Выполнение плана, %	Отклонение фактические данных от плановых
Почтовый бизнес	644 484 863	105%	28 932 934
Посылочный бизнес	156 796 247	124%	30 055 375
Доходы от финансовых услуг	512 540 796	98%	-12 901 550
Доходы от имущественного комплекса	13 154 310	95%	-725 687
Доходы от государственных услуг и внутрисистемных расчетов	78 527 600		

Данные таблицы 2.4 свидетельствуют о том, что наибольший удельный вес в совокупном доходе УФПС Белгородской области принадлежит почтовому бизнесу, план по доходам от данного вида бизнеса в 2016г. был перевыполнен на 5%. План по доходам от финансовых услуг, второму по значимости виду услуг, был не выполнен на 2%. Рентабельность деятельности исследуемой организации составила 28%.

Из всего описанного следует, что хотя количество организаций, оказывающих услуги связи сокращается и общий объем почтовых услуг также снижается, но выручка от данного вида услуг увеличивается, а УФПС Белгородской области, как филиал ФГУП «Почта России» расширяет ассортимент оказываемых услуг. Все это приводит к необходимости улучшения информационного обеспечения управления бизнесом.

Развитие новых инфокоммуникационных технологий преобразует в дополнительные возможности для почтовых операторов. Потребность в услугах почтовой связи постоянно растет, несмотря на все большую компьютеризацию общества и возрастающую роль электронных способов передачи информации. Появляется потребность в проведении оперативного анализа рентабельности каждого вида деятельности и каждого отдельного филиала. Формируемая в учете информация должна позволять вести оперативный контроль за затратами, а также определять факторы и причины отрицательно влияющие на финансовые показатели организации.

## **2.2. Особенности сферы услуг почтовой связи, оказывающие влияние на организацию учета**

В настоящее время отрасль связи является важнейшей составляющей мировой экономики, а почтовая связь наиболее доступным и распространенным видом связи, которая создает условия для осуществления политики государства по формированию единого экономического пространства, по перемещению товаров, услуг и финансовых средств, способствует свободе экономической деятельности. На протяжении столетий почтовая связь продолжает играть очень важную роль в торговле и в общественной жизни благодаря своей уникальности и доступности, и, несмотря на появление более мобильных видов связи, она не потеряла своей актуальности в настоящее время.

Объектом исследования данной магистерской диссертации являются подразделения ФГУП «Почта России». Предмет деятельности данной организации – это оказание услуг почтовой связи, транспортных, логистических и финансовых услуг физическим и юридическим лицам на территории Белгородской области.

В состав УФПС Белгородской области - филиала ФГУП «Почта России» входят 14 почтамтов, следовательно, необходимо составлять бюджеты и вести обособленный учет в разрезе отдельных подразделений. Для реализации данных положений в аналитическом учете исследуемой организации выделяются следующие подразделения:

- Алексеевский почтамт,
- Белгородский почтамт,
- Валуйский почтамт,
- Губкинский почтамт и т.д.

Такая организация учета позволяет вести контроль как за доходами, так и за расходами, что соответствует требованиям учета Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010)[ 9].

Почтовая связь позволяет жителям отдаленных районов иметь связь с внешним миром, а для сельских районов является важнейшим социальным институтом, представителем государства на местах. 484 отделения почтовой связи находятся в сельской местности. Их услугами охвачены все населенные пункты области.

Территорию потребления универсальных услуг почтовой связи целесообразно для целей учета разделить на следующие сегменты:

- городской
- густонаселенный сегмент,
- сельская местность.

По степени универсальности услуги можно классифицировать на

- универсальный сегмент рынка,

- неуниверсальный сегмент рынка.

Расположение почтовых отделений в сельской местности затрудняет информационный обмен в рамках ведения бухгалтерского учета. А также возникают дополнительные затраты, связанные с транспортным обеспечением удаленных подразделений и появляется отдельная статья в бюджете расходов.

В настоящее время объемы письменной корреспонденции, пересылаемой почтовыми операторами, стали снижаться, в разных странах по-разному. По прогнозам аналитиков, за пять- семь лет падение составит от 30 до 50%. С 2000 по 2014 год в Европе объем письменной корреспонденции снизился на 21%, в США на почти на 19%[46]. В России удается сохранять количество пересылаемых писем на относительно стабильном уровне, в основном за счет активизации бизнеса, развития экономики страны.

Белгородский филиал ФГУП «Почта России» оказывает более 80 наименований услуг, осуществляет различные виды деятельности и находится в постоянном развитии. Так в августе 2003 года «Почта России» развернула масштабную программу по организации розничной торговли во всех своих 43 тыс. отделений.

Развитие данного направления оказало влияние на организацию учетного процесса. Товары в розничной торговле учитываются на счете 41 «Товары» по ценам реализации. В частности, в УФПС Белгородской области ведется детализированный аналитический учет товаров для целей контроля за поступлением, перемещением и выбытием товаров. Направления аналитического учета и стоимость реализованных в 2016г. товаров представлена в таблице 2.5.

В январе 2004 года «Почта России» объявила о внедрении общероссийской услуги по электронным переводам денежных средств «КиберДеньги». С сентября 2004 года исследуемая организация предоставляет услуги экспресс-доставки с использованием возможностей международной сети EMS, образована EMS Почта России.

Таблица 2.5

Направления организации аналитического учета по счету 41 «Товары» в  
УФПС Белгородской области - филиала ФГУП «Почта России»

Наименование аналитического признака	Сумма, руб.
Периодические печатные издания	22 738 546
Книжная продукция	4
Канцелярские и бумажно-беловые товары	649 035
Немаркированные открытки и календари	18 721
Немаркированные конверты	402 746
Упаковочная тара	2 779 934
Продовольственные товары	18 839 561
Табачные изделия	4 964 062
Бытовая химия, косметика, парфюмерия, средства личной гигиены	3 173 731
Хозяйственные товары	977 578
Товары для подсобного хозяйства	143 499
Текстильные и трикотажные изделия	150 320
Игрушки и сувенирная продукция	26 305
Техника и электроника	1 064 817
Прочие товары	1 266
Брендируемая продукция Почты России	198 474
Филателистическая продукция	70 612
Карты предоплаты различных услуг	14 471
Подписные издания	25 770 745

В сентябре 2015 года «Почта России» запустила новый трекинг-сервис для интернет-магазинов, который позволяет подключиться к почтовой информационной системе и оперативно отслеживать доставку большого объема своих регистрируемых почтовых отправлений через программный интерфейс API, ограничения для бесплатного доступа -100 запросов в сутки. Исследуемая организация запустила новый корпоративный сайт, в отличие от предыдущей версии он является сервисным, а не информационным и запустила собственный онлайн-каталог под названием «Почта маркет».

Исследуемая организация осуществляет следующие основные виды деятельности, в соответствии с Уставом: все виды услуг почтовой связи - действия по приему, обработке, перевозке, доставке (вручению) почтовых отправлений, а также по осуществлению почтовых переводов ; услуги гибридной почты; услуги по распространению рекламы на почтовых отправлениях и других видах продукции; транспортно-экспедиционные услуги; услуги по доставке и выдаче пенсий, пособий и других выплат целевого назначения, прием жилищно-коммунальных и прочих платежей; услуги по подписке, доставке и распространению периодических печатных изданий; различные виды бытовых услуг.

Структура доходов ФГУП «Почта России» представлена следующим образом: 33,5 % -финансовые услуги; 27 % -письменная корреспонденция; 18 % -посылки и отправления EMS; 10 % -розничная торговля; 8,5 % -прочие доходы; 3 % -подписка.

Поэтому появляется необходимость в обособленном учете, анализе отдельных видов услуг. В таблице 2.6 представлены отдельные направления ведения учета доходов по видам оказываемых услуг в УФПС Белгородской области – филиал ФГУП «Почта России».

Таблица 2.6.

Направления ведения учета доходов по видам оказываемых услуг в УФПС Белгородской области – филиал ФГУП «Почта России».

Наименование реализации услуг почтовой связи	Сумма, руб.
1	2
1.1.1.1. Письменная корреспонденция, оплачиваемая государственными знаками почтовой оплаты	270 087 154
1.1.1.1.1. Письменная корреспонденция, прием от юридических лиц по договорам	191 115 049
1.1.1.1.2. Письменная корреспонденция, прием от физических лиц	78 972 105

## Продолжение таблицы 2.6

1	2
1.1.1.2. Письменная корреспонденция 1 класса, оплачиваемая ГЗПО	1 857 710
1.1.1.2.1. Письменная корреспонденция 1 класса, прием от юридических лиц по договорам	29 168
1.1.1.2.2. Письменная корреспонденция 1 класса, прием от физических лиц	1 828 542
1.1.1.3. Письма и бандероли с объявленной ценностью	18 596 190
1.1.1.3.1. Письма и бандероли с ОЦ, прием от юридических лиц по договорам	7 054 357
1.1.1.3.2. Письма и бандероли с ОЦ, прием от физических лиц	11 541 833
1.1.1.4. Письма и бандероли 1 класса, с объявленной ценностью	19 591 624
1.1.1.4.1. Письма и бандероли 1 класса, прием от юридических лиц по договорам	5 034 239
1.1.1.4.2. Письма и бандероли 1 класса с ОЦ, прием от физических лиц	14 557 385
1.1.1.6. Рекламная корреспонденция	2 725 030
1.1.1.6.1. Доставка безадресных РИМ	2 005 030
1.1.1.6.2 Доставка корреспонденции директ-мейл	720 000
1.1.1.7. Прочие доходы почтовой связи	28 901 624
1.1.1.7.1. Франкирование	1 002 655
1.1.1.7.2. Доходы от сопутствующих услуг	24 894 765
1.1.1.7.3. Доходы от абонентских и абонентных ящиков	1 419 152
1.1.1.7.4. Обслуживание франкировальных машин	451 200
1.1.1.7.5. Услуги по приему миграционных уведомлений	1 133 853
И т.д.	

Макаренко Е.Н. подчеркивает необходимость выделения влияния внешних отраслевых факторов на функционирование учетной системы [34]. Поэтому рассмотрим пользователей услуг, как внешних факторов, определяющих направления углубленного ведения учета.

К пользователям услуг почтовой связи относятся: население, органы государственной власти Российской Федерации, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления, структуры бизнеса и другие юридические лица. Поэтому в таблице 2.7 представлены

особенности кодировки доходов, получаемых от юридических и физических лиц, используемые в в УФПС Белгородской области – филиал ФГУП «Почта России».

Таблица 2.7

Особенности многозначной кодировки доходов, получаемых от юридических и физических лиц, используемые в в УФПС Белгородской области – филиал ФГУП «Почта России».

1-й знак	2-й знак	3-й знак	4-й знак	5-й знак
Доходы	Вид бизнеса	Вид услуг	Детализированный вид услуг	Потребитель услуг
1. - Доходы всего	1. Почтовый бизнес	1. Письменная корреспонденция	1. Письменная корреспонденция 1 класса	1. Прием от юридических лиц
	2. Посылочный бизнес	2. Реализация товаров в почтовых отделениях связи	3. Письма и бандероли	2. Прием от физических лиц.
	3. Доходы от финансовых услуг		4. Рекламная корреспонденция	

Требования к качеству услуг почтовой связи со стороны потребителей постоянно возрастают в плане высокой скорости, регулярности, конфиденциальности и сохранности почтовых отправлений. В настоящее время Почта России сталкивается с такими проблемами, как невысокое качество предоставляемых услуг, отсутствие технологических возможностей, высокий износ производственных мощностей и низкий уровень автоматизации.

Низкое качество услуг также приводит к спаду объемов письменной корреспонденции, уровень такого спада будет меняться в зависимости от сектора

рынка, профиля клиентуры, наличия или отсутствия других операторов, а также от степени компьютеризации. Спад письменной корреспонденции отрицательно влияет на экономическое положение национального почтового оператора, приводит к снижению его доходов. При столкновении альтернативных операторов со сложной конъюнктурой рынка, влияющей на их доходы, они проявляют гибкость для пересмотра своих базовых затрат, делая соответствующий выбор. При отсутствии обязательств, требующих предоставления универсальных услуг почтовой связи, они могут отказаться от оказания нерентабельных услуг. Государственный почтовый оператор не может ни перестать обслуживать убыточные районы, ни закрыть не приносящие дохода почтовые отделения, ни прекратить предоставление нерентабельных услуг. С одной стороны, географические условия требуют всесторонней поддержки одного оператора и обеспечение компенсации убытков от оказания универсальных услуг за счет неуниверсальных. С другой стороны, потребители могут попробовать найти альтернативу почтовым услугам в других отраслях экономики.

С развитием инфокоммуникационных технологий услуги почтовой связи не уходят в прошлое и зарубежный опыт свидетельствует о возможностях их конвергенции и совместного развития. Согласно прогнозам Всемирного почтового союза и Международного союза электросвязи, к 2017 году письменная корреспонденция должна составить около 10% мирового рынка коммуникаций по количеству сообщений, факсимильная связь и телефон - 60%, а электронная и гибридная почта - 30% [11]. Однако общемировая тенденция коснулась и нашей страны и по мере дальнейшего проникновения Интернета принимает все более выраженный характер. Из-за падения объема письменной корреспонденции во всех странах мира недозагрузка инфраструктуры почтовых операторов растет, а одновременно с этим растут убытки от ее содержания. Эта проблема решается снижением издержек за счет повышения эффективности и дозагрузки

инфраструктуры перспективными, с коммерческой точки зрения, непочтовыми услугами.

Обширная и расположенная во всех регионах страны инфраструктура - главное конкурентное преимущество Почты России. Для реализации этого на практике необходимы комплексная модернизация и внедрение инноваций во все сферы деятельности: производство, бизнес, менеджмент. Анализируя вышесказанное, можно сделать вывод о том, что в отрасли почтовой связи сложилась достаточно сложная ситуация в секторе универсальных услуг для развития конкуренции. Доля рынка, принадлежащая почтовому сектору, будет сокращаться по причине появляющихся новых технологий, но они будут доступны не для всех, и у почтовой службы останется самая разветвленная сеть отделений и служб доставки. Это является определенным преимуществом перед другими коммуникационными средствами. Однако все более снижающаяся стоимость коммуникационных средств и возрастающая способность альтернативных операторов быстро реагировать на потребности рынка, незначительный объем инвестиций, выделяемый национальному почтовому оператору, отрицательно воздействуют на деятельность почты.

Почтовый оператор должен использовать новые информационные технологии в своей деятельности, предлагая клиентам новые качественные услуги, внедряя новую цифровую инфраструктуру, которая опирается на интенсивное использование информационных ресурсов и разветвленную физическую инфраструктуру почты. Улучшить качество услуг почтовой связи и достигнуть положительного роста объемов письменной корреспонденции до 15% можно путем инвестирования средств в инфраструктуру, транспорт, обучение персонала, создание сортировочных центров, модернизацию сети отделений почтовой связи.

Для увеличения спроса на традиционные услуги со стороны коммерческих структур Почта России должна активно участвовать в развитии директ-маркетинга. Увеличение объемов прямой почтовой рекламы должно

компенсировать уменьшение объемов частной переписки. В ряде стран прямая почтовая реклама составляет до трети всего объема письменной корреспонденции. Необходимо развивать сотрудничество с партнерами по бизнесу, т.е. с рекламными компаниями, которые за 20 лет работы на рынке предпочтовых услуг накопили богатый опыт по привлечению клиентов малого и среднего бизнеса, крупных производственных компаний, предоставляя доступные цены на предпочтовую подготовку.

Новые условия развития рынка услуг почтовой связи, сокращение спроса на традиционные услуги и обострение конкурентной борьбы в рентабельных секторах рынка, изменение государственной политики в области обеспечения услуг населению, внедрение новых технологий и средств информатизации приводят к необходимости проведения существенных преобразований работы почтовых операторов. Динамичное изменение потребностей рынка не позволяет предприятиям почтовой связи вернуть прежний спрос на традиционные услуги.

В Концепции развития Почты России определены основные направления развития российской почты на среднесрочную перспективу. К внешним факторам, которые предопределили создание этой Концепции с целью модернизации деятельности Почты России, относят следующие факторы:

- применение социально ориентированных тарифов (это касается таких услуг, как пересылка внутренней письменной корреспонденции, распространение периодических печатных изданий, доставка пенсий, пособий и других социальных выплат)( отсюда следует необходимость жесткого контроля за затратами на каждый вид услуг и оперативный расчет рентабельности услуг);
- объективные экономические обстоятельства (снижение потребительского спроса на рынках денежных переводов, уменьшение частной письменной корреспонденции и посылок).

Основные трудности, с которыми сталкивается Почта России в настоящее время, - это невысокое качество предоставляемых услуг, отсутствие

технологических возможностей, высокий износ производственных мощностей и низкий уровень автоматизации.

Для модернизации инфраструктуры почтовой связи за период с 2011 по 2016 год было выделено 61 млрд. руб. В 2013 году в модернизацию отрасли почтовой связи было вложено 20 млрд рублей, которые были направлены на обновление транспортно-логистической системы, модернизацию почтовых отделений, при этом только малая часть была направлена на развитие телекоммуникационной инфраструктуры, совершенствование информационно-технологической базы предприятия.

Отсюда следует необходимость жесткого контроля за выделяемыми средствами, за их целевым и эффективным использованием. При ведении учета по объектам капитальных вложений, необходимо разделить объекты по их назначению, в затратах целесообразно выделить затраты, связанные с модернизацией. Для этого возможно введение дополнительного кода к соответствующему стандартному коду счета, например:

08.ХХ.02 «Капитальные вложения на модернизацию».

Изучение отраслевых особенностей услуг почтовой связи позволило выделить требования, предъявляемые к организации учета, они представлены в таблице 2.8.

Таблица 2.8

Требования, предъявляемые к организации учета, обоснованные отраслевыми особенностями услуг почтовой связи.

Отраслевые особенности	Требования к финансовому и налоговому учету	Требования к управленческому учету
1	2	3
Большое количество филиалов	Обособленный учет доходов и расходов по подразделениям и географическим сегментам	Составление бюджета для каждого подразделения, аналитический учет доходов и расходов по подразделениям

## Продолжение таблицы 2.8

1	2	3
Удаленное местоположение некоторых отделений связи	Проблемы информационного обмена (задержки в предоставлении отчетов и первичных документов) Выделение следующих сегментов: -городской -густонаселенный сегмент, -сельская местность.	Дополнительная статья в бюджете расходов: - транспортные расходы. Необходимость осуществления контроля за транспортными расходами
Большой ассортимент оказываемых услуг	Необходимость ведения аналитического учета доходов по каждому виду услуг, Открываются отдельные аналитические счета к счету 90 «Продажи»	Выделение большого количества статей доходов и расходов в бюджетах. Контроль за расходами по каждому виду услуг. Возможна классификация услуг по универсальности: - универсальный сегмент рынка, - неуниверсальный сегмент рынка.
Разнообразие оказываемых услуг	Каждый вид оказываемых услуг имеет отличительные особенности. Возможность использования различных систем налогообложения.	Оценка рентабельности отдельных видов услуг.
Оказание услуг юридическим и физическим лицам	Раздельный учет по юридическим и физическим лицам. Возможность осуществления наличных и безналичных расчетов за услуги связи.	Контроль за своевременностью проведения безналичных расчетов
Развитие инфокоммуникационных технологий	Учет затрат на капитальные вложения в разрезе сегментов	Оценка инвестиционных проектов, контроль по видам вложений
Высокие требования к качеству оказываемых услуг	Дополнительные затраты на контроль качества оказываемых услуг	Дополнительные статьи в бюджете расходов, контроль соотношения «затраты- качество»
Выполнение социальных функций	Контроль за ценами на оказываемые услуги	Контроль за затратами, оперативный анализ затрат, разработка мероприятий по снижению затрат
Оказание услуг	Учет ведется с использованием счета 20 «Основное производство»	Использование нескольких уровней аналитических признаков
Осуществление розничной торговли	Выделяется отдельный счет 41 «Товары в розничной торговле», на котором учет ведется по ценам реализации.	Обособленный учет розничной и оптовой торговли

В настоящее время предприятие ФГУП «Почта России» продолжает позитивно и динамично развиваться, предоставляя потребителям широкий спектр почтовых услуг. В современной России очень успешно и все интенсивнее осваиваются новые технологии и виды бизнеса западного образца. Особенно хорошие показатели имеются в сферах услуг в крупных городах и мегаполисах. Диверсификация и развитие новых направлений деятельности национальных почтовых операторов являются необходимым условием для сохранения и развития почтовой сети. В современных экономических условиях компании теряют традиционные источники дохода, широкое распространение сети Интернет и электронной почты приводит к сокращению использования традиционных почтовых услуг. Пользователи сети Интернет являются физическими объектами, зависящими от поставки товаров и от физического общения. Внедрение новых услуг позволяет сохранить объемы почтовых отправлений, а также обеспечить устойчивое развитие почтовой инфраструктуры. Новые услуги, используя тот же персонал и ту же инфраструктуру, помогают приносить дополнительные доходы. В процессе совершенствования деятельности компаниям необходимо учитывать не столько влияние новых направлений на развитие конкретной отрасли, сколько последствия их влияния на развитие инфраструктуры страны в целом.

Таким образом, проведенный анализ позволил выделить отраслевые особенности, оказывающие влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета. Так, большое количество филиалов в исследуемой организации делает необходимым обособленный учет доходов и расходов по подразделениям и географическим сегментам, а также составление бюджета для каждого подразделения; удаленное местоположение отдельных отделений связи создает проблемы информационного обмена и предполагает выделение следующих сегментов: городской, густонаселенный сегмент, сельская местность, одновременно с этим, появляется дополнительная статья в бюджете расходов - транспортные расходы; большой ассортимент оказываемых услуг

предопределяет необходимость ведения аналитического учета доходов по каждому виду услуг, путем открытия отдельных аналитических счетов к счету 90 «Продажи», выделение большого количества статей доходов и расходов в бюджетах.

Выявленные отраслевые особенности необходимо учитывать при выборе подходов к взаимосвязи различных видов учета и формировании единой информационной базы.

## ГЛАВА 3. СОЗДАНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ

### 3.1. Способы и варианты интеграции управленческого и финансового учета

Вопросами информационного обеспечения экономических субъектов занимаются специалисты различных областей знаний, концентрируя внимание на специфических характеристиках собираемой информации. Исторически сложилось, что основная информация о состоянии и деятельности экономического субъекта отражается в бухгалтерском учете. Но в рамках бухгалтерского учета осуществляется не только сбор, идентификация и обобщение информации, но и формирование (расчет) важных, для определенной группы пользователей, показателей. Изучение истории развития бухгалтерского учета показывает влияние теорий и интересов различных групп пользователей на процесс его совершенствования, что привело к логическому выделению нескольких видов учета: финансового, управленческого и налогового.

Финансовый учет призван защищать единые корпоративные интересы и представлять информацию на уровне укрупненных показателей, имеющих значение для внешних пользователей, важное место среди которых занимают инвесторы. А так как сегодня бизнес вышел и активно развивается за пределами одной страны, то требования к показателям финансовой отчетности ужесточаются, под влиянием чего и получают развитие международные стандарты финансовой отчетности. При этом следует учесть, что данные финансовой отчетности являются наиболее важными для акционеров, но не для клиентов.

Одновременно с этим жесткие рыночные условия предъявляют все более серьезные требования к информационному обеспечению текущего и стратегического управления, которое осуществляется через подсистему управленческого учета. Если возникновение данного учетного направления связывать в развитии производственного учета, то оно сформировалось и

получило развитие в XIX веке, а выделение управленческого учета, как научного направления, большинство авторов, относят к началу XX века.

Управленческий учет относится к наукам, связанным с обеспечением внешних и внутренних пользователей информацией о деятельности субъектов экономики[50]. Наиболее емкое определение управленческого учета было дано в стандартах, разработанных IMA :» управленческий учет- процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации, используемой менеджментом для планирования, оценки и контроля организации и обеспечения целесообразного использования его ресурсов и ответственности за них[35]. Данное определение нашло широкое применение в отечественной литературе, так как оно отражало сущность, содержание и назначение управленческого учета на этапе его становления.

В зарубежных странах вопросами организации управленческого учета занимаются уже более 100 лет, отечественные экономисты ведут исследования в данной области несколько десятилетий, но единого мнения о сущности, роли и месте управленческого учета в информационной системе экономического субъекта у специалистов пока не достигнуто. Изучение литературных источников и мнений отечественных авторов позволяет выделить несколько взглядов на управленческий учет:

1) управленческий учет является составной частью бухгалтерского учета (М.А. Иванова, М.А. Вахрушина[15], О.Б. Вахрушева [14 ], Н.П. Кондраков [27]., О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова);

2) управленческий учет - это отдельная учетная подсистема (О.Д. Каверина [26], В.Э. Керимов, С.А. Николаева, В.Ф. Палий[41], В.Чая, Н.Чупахина [65];

3) управленческий учет - стратегический партнер бизнеса, предполагающий участие в корпоративном управлении коммерческих организаций, во внутреннем контроле и управлении рисками, в анализе финансовой отчетности (В.Б. Ивашкевич [25]).

Учет - это, прежде всего, правила, на основе которых аккумулируется информация. Бухгалтерский учет имеет четко определенную форму, то есть способы сбора, отображения и накопления информации. Если рассматривать управленческий учет как отдельное направление бухгалтерского учета, концентрирующее основное внимание на затратах (что действительно имело место на начальных этапах развития управленческого учета), то сбор и накопление информации должны осуществляться на счетах с соблюдением основополагающего учетного правила - двойной записи. Барулина Е.В. Галиева Ю.Р. Палий В.Ф., Палий В.В., Кузнецова Е.В. Зимакова Л.А. Шумейко В.М. и другие, отмечая необходимость соблюдения данного принципа для целей констатации фактов хозяйственной жизни, разрабатывали рекомендации по формированию плана счетов и кодировки счетов для целей ведения управленческого учета. Что позволяло отображать детализированную ретроспективную информацию о бизнес деятельности и уже достигнутых результатах в информационной системе экономического субъекта посредством двойной записи.

Исходя из назначения, управленческий учет призван удовлетворять информационные потребности менеджеров различных уровней управления, интересы которых весьма разнообразны, и для их удовлетворения не всегда возможно соблюдение традиционных (в большей части консервативных) учетных принципов. Часть информации накапливается в табличной форме без применения двойной записи, а затем используется при проведении расчетов и экономическом обосновании управленческих решений.

С развитием производственных технологий и рыночных отношений усложняется управление бизнесом и информационные потребности руководителей расширяются. Практика оказывает влияние на развитие теории, обеспечивая адаптивность экономического субъекта к изменяющимся условиям. Управленческий же учет, правомерно относящийся к социальным наукам, находится в непрерывном развитии под влиянием интересов бизнеса, поэтому он

не вмещается в стандарты бухгалтерского учета. Объем, качество и технология обработки информации, используемой управленческим персоналом, определяют выделение управленческого учета в отдельную подсистему единого интегрированного информационного пространства экономического субъекта.

Изначально информационная система экономического субъекта включала только данные об этом субъекте, которые находили отражение в бухгалтерском учете, с течением времени появилась потребность в информации о конкурентах, контрагентах и т.п., поступающей из внешних источников и учетное информационное поле расширилось. В конце 20 века, в теории и практике выделился еще и налоговый учет, который также является частью информационной системы экономического субъекта. Поэтому сегодня информационная система экономического субъекта представляет собой совокупность большого объема данных с четко выстроенными сложными внутренними и внешними связями, которые, с одной стороны, определяются законодательными актами, с другой стороны- самими экономическими субъектами.

Факты хозяйственной деятельности находят свое отражение в подсистеме первичного учета, которая предполагает их измерение, регистрацию, накопление и хранение по определенным правилам. Существуют общепринятые правила, но они могут дополняться и корректироваться в соответствии с особенностями ведения производственной и хозяйственной деятельности. Первичный учет аккумулирует внешние документы, поступающие от контрагентов, отражающие информацию в части, касающейся непосредственно деятельности экономического субъекта. Информация же не связанная непосредственно с деятельностью субъекта, но важная для него, не находит отражение в данной подсистеме (например, информация о деятельности конкурентов, возможных контрагентов и т.п.).

Внутренние документы также находят отражение в первичном учете. Но требования, предъявляемые к оформлению всех видов документов, могут регламентироваться на уровне экономического субъекта и не соответствовать требованиям нормативных и законодательных актов, что часть внутренних документов, отражающих внутрихозяйственные перемещения и операции, может не находить отражение на счетах финансового учета.

Подготовка и ввод информации в подсистему финансового учета требует достаточного времени: отражается не только факт хозяйственной жизни, но осуществляется проверка правильности его документального оформления в соответствии с требованиями законодательства. Иногда данные процедуры занимают несколько дней, поэтому информация попадает в подсистему с опозданием. Финансовый учет ограничен отдельным юридическим лицом, но с точки зрения управления необходимо отследить весь поток «от первичного источника деятельности до конечного потребителя», а это выходит за рамки финансового учета. Финансовые отчеты и обобщенные показатели не удовлетворяют текущим потребностям маркетинговых, производственных и управленческих служб.

Информация из первичного учета также поступает в подсистему налогового учета, но при этом основным нормативным документом, регламентирующим его ведение, является Налоговый кодекс РФ.

Управленческий учет обеспечивает информацией принятие эффективных решений, связанных с распределением ресурсов, ассортиментом продукции, сегментами производства и сбыта и оптимизацией общей цепочки создания стоимости. Поэтому он является неотъемлемой частью системы управления и, прежде всего, аккумулирует необходимую информацию, даже если она не связана с уже совершившимися фактами хозяйственной жизни. По мнению большинства авторов, управленческий учет связывает процесс учета с процессом управления. К. Друри дал следующее определение «управленческий учет -это представление информации лицам в самой организации, на основе которой они

могут обоснованно принимать решения и повышать эффективность и производительность текущих операций»[17,с. 3].

Исследования учетной практики показывают, что если еще несколько лет назад управленческий учет велся только в крупных экономических субъектах, то сегодня увеличивается количество средних и малых предприятий, выделяющих управленческий учет в отдельное направление. Данная тенденция связана с необходимостью изменения стиля ведения хозяйственной деятельности, а это, в свою очередь, вызвано:

1) изменениями условий ведения бизнеса (ростом конкуренции, ограничениями в ресурсах, повышением требований потребителей, активным использованием конкурсных отборов поставщиков и т.п.),

2) усилением контроля со стороны государственных органов за ведением бизнеса (оперативным выявлением экономических субъектов, занимающихся «обналичкой», определением путей незаконного возмещения налога на добавленную стоимость, ужесточением требований к участникам тендеров и т.п.).

Важной проблемой создания и эффективного функционирования единой информационной системы экономического субъекта является гармонизация работы и информационных потоков отдельных служб. Отсутствие согласованности приводит к потере информации или к неправильной ее интерпретации и соответственно к неправильным выводам и решениям. Таким образом, одной из задач управленческого учета является логическая трансформация информации в знания. Эффективность управленческих решений, во многом, зависит от правильности проведенных расчетов. По мнению И.В. Звягинцева и О.В. Рузаковой, управленческий учет может систематизировать управленческие знания, описывающие, взаимосвязь показателей, поэтому необходимо рассматривать управленческий учет как поставщик информации в системы управления знаниями экономического субъекта [29].

Преимуществом управленческого учета является, с одной стороны, возможность согласования интересов различных групп пользователей, с другой стороны, предоставление конфиденциальной информации, исходя из компетенций руководителей и бизнес-процессов, характерных для экономических субъектов.

Исходя из единства предмета необходимо говорить и о единстве системы управленческого и финансового учета.

Система организации управленческого учета должна интегрировать не только информацию о хозяйственных операциях, но и иметь увязку с маркетингом, планированием, организацией производства, анализом и т.д., то есть необходимо вести и нестандартный бухгалтерский учет. При этом должен соблюдаться модульный принцип организации учета (предполагается, что добавление какого –либо блока показателей, направлений учета не должно нарушать систему учета).

Интеграция всех видов учета может быть осуществлена только на основе разработанного структурированного рабочего плана счетов, в рамках которого могут быть реализованы информационные возможности: инструменты бухгалтерского, финансового, аналитического, аудиторского инжиниринга.

Каждый хозяйствующий субъект находится под воздействием как внешней, так и внутренней информации, но информационный поток очень велик, поэтому необходимо его отфильтровать и трансформировать в цифровую информацию, через систему бухгалтерских счетов.

На рис. 3.1. схематично представлена взаимосвязь внешних и внутренних информационных потоков хозяйствующего субъекта, откуда следует, что информационное поле хозяйствующего субъекта формируется на среднем уровне управления, где и происходит преобразование информации. Важным моментом является обеспечение внутренней взаимосвязи по горизонтали управления, что способствует достижению гармонизации управления.

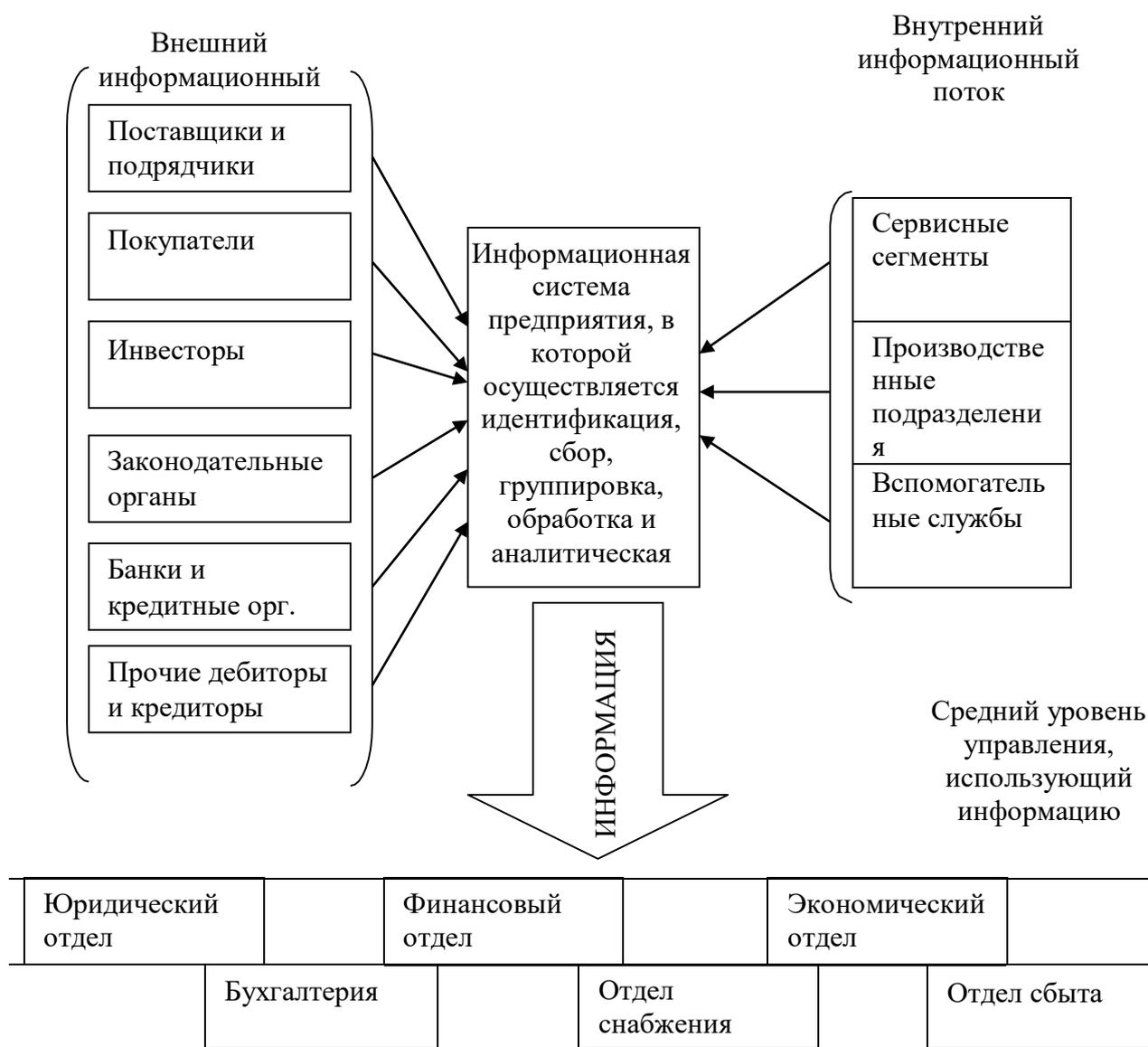


Рис.3.1. Взаимосвязь информационных потоков хозяйствующего субъекта.

Проведенное исследование теории и практики организации взаимодействия управленческого и финансового учета позволило выделить возможные способы интеграции: посредством использования контрольных счетов, с использованием отражающих счетов, путем выделения нескольких уровней аналитических счетов, с применением передаточных счетов, на основе комплекса учетно-контрольных точек. Система управленческого учета должна содержать подробную

информацию, которая носит характер коммерческой тайны в большей части относительно затрат фирмы, и только обобщенная информация должна передаваться в систему финансового учета. Этой информации должно быть достаточно для составления финансовой отчетности. То есть из системы управленческого учета может передаваться только сальдо определенных счетов. Для сохранения коммерческой тайны и обмена информацией между двумя системами могут быть использованы различные подходы.

Многие авторы подчеркивают то, что для поддержания единства каждый факт должен быть отражен дважды: один раз на счетах управленческого учета, а второй – на счетах финансового учета. Связь систем осуществляется через зеркальные счета[57].

Профессор В.Ф. Палий предлагает вводить счета взаимосвязи двух систем учета: 27 «Отражение издержек производства» (счет управленческого учета) и 37 «Отражение расходов по элементам» (счет финансового учета)[ 41, с. 60-61].

Профессор Хадерсфилдского университета (Великобритания) К. Друри описывая систему организации управленческого учета подчеркивает значимость и необходимость ведения централизованного учета затрат, то есть в системе в которой счета затрат и финансовые счета объединяются в едином плане счетов[17,с.149]. Взаимосвязь систем учета осуществляется с использованием контрольных счетов (контрольный счет-это итоговый счет, в котором записи сделаны по итоговым суммам операций периода). В данном случае предполагается, что контрольные счета отражают общую суммы прямых, общепроизводственных и общехозяйственных затрат и их информация доступна в рамках финансовой бухгалтерии. Информация, аккумулированная на счетах аналитического учета затрат используется внутренними пользователями для управления затратами. На рисунке 3.2. представлена схема учетных записей в системе централизованного учета с использованием контрольных счетов.



Рис. 3.2 Схема записей с использованием контрольных счетов

Организационная схема создания такой информационной системы

представлена на рис.3.3.

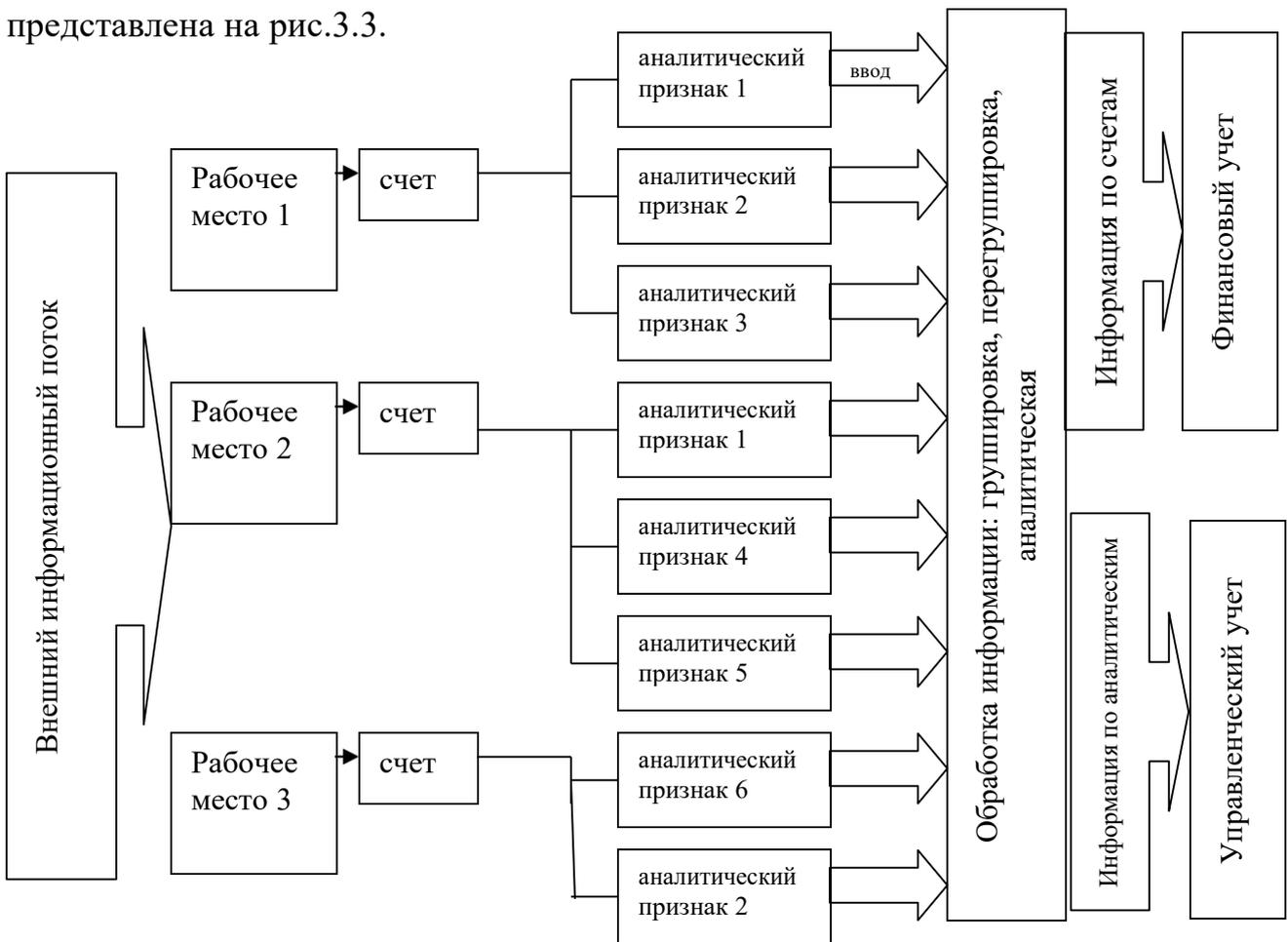


Рис. 3.3 Схема организации интегрированной системы на основе аналитического учета.

Система аналитического учета базируется на использовании счетов финансового учета для ведения управленческого учета. При этом углубляется и расширяется система аналитического учета.

Оперативный учет на многих предприятиях сегодня поглощен управленческим учетом используется для оперативного получения информации, которая необходима для текущего управления предприятием и его подразделениями, а также для контроля за процессами и фактами хозяйственной жизни на отдельных участках производственной и финансовой деятельности.

Интеграция может осуществляться посредством распределения и перераспределения затрат, что схематично представлено на рисунке. 3.4

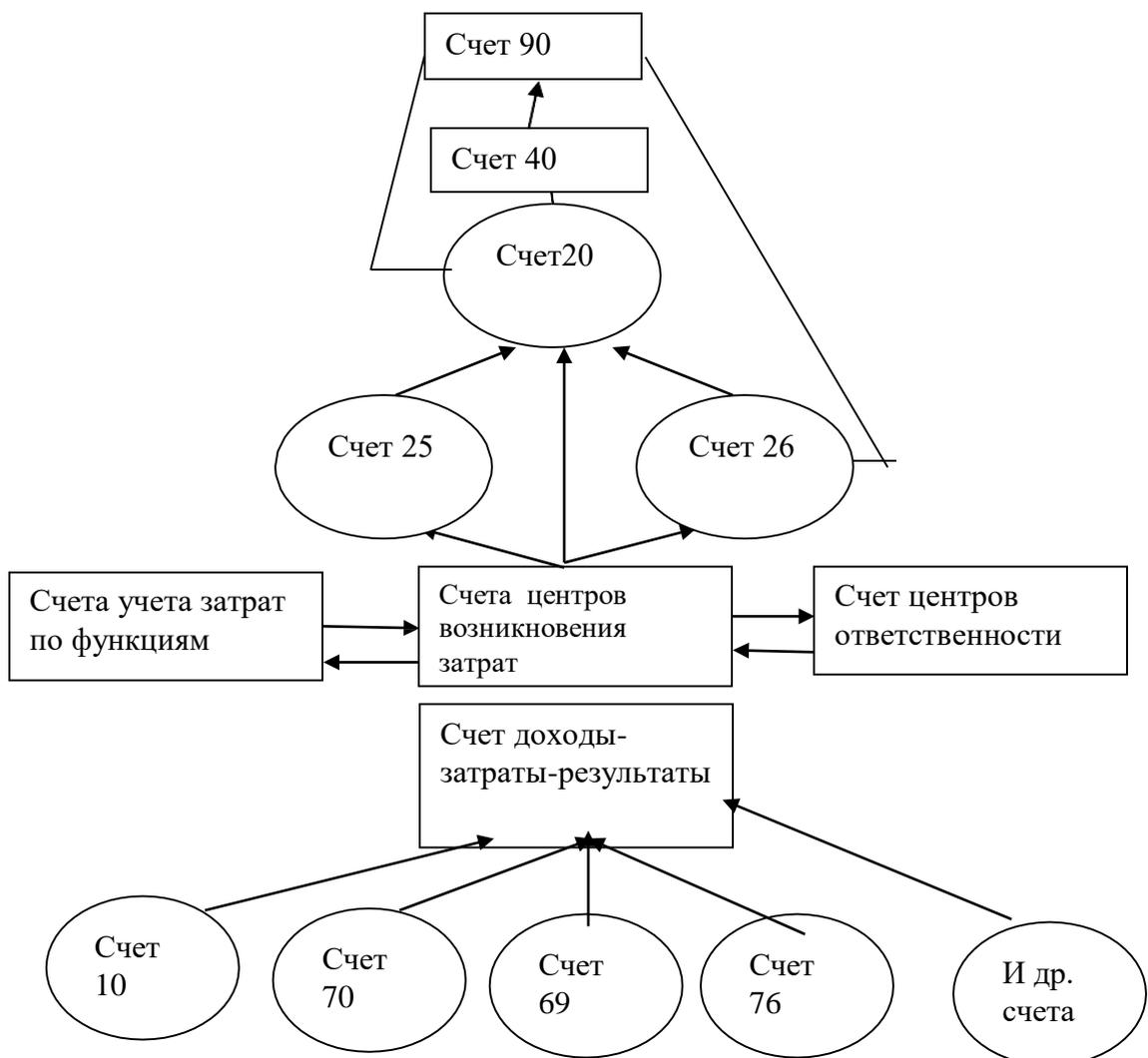


Рис. 3.4. Схема взаимосвязи счетов в условиях использования вторичного распределения затрат в рамках интегрированной системы организации учета

Одним из основных способов интеграции счетов различных модулей является взаимосвязь на основе отражающих счетов, их часто называют транзитными. Счета данного модуля предназначены для отражения доходов, затрат, оперативного хозяйственного результата. На рисунке 3.5 представлена схема отражения фактов хозяйственной жизни с использованием 30х счетов.

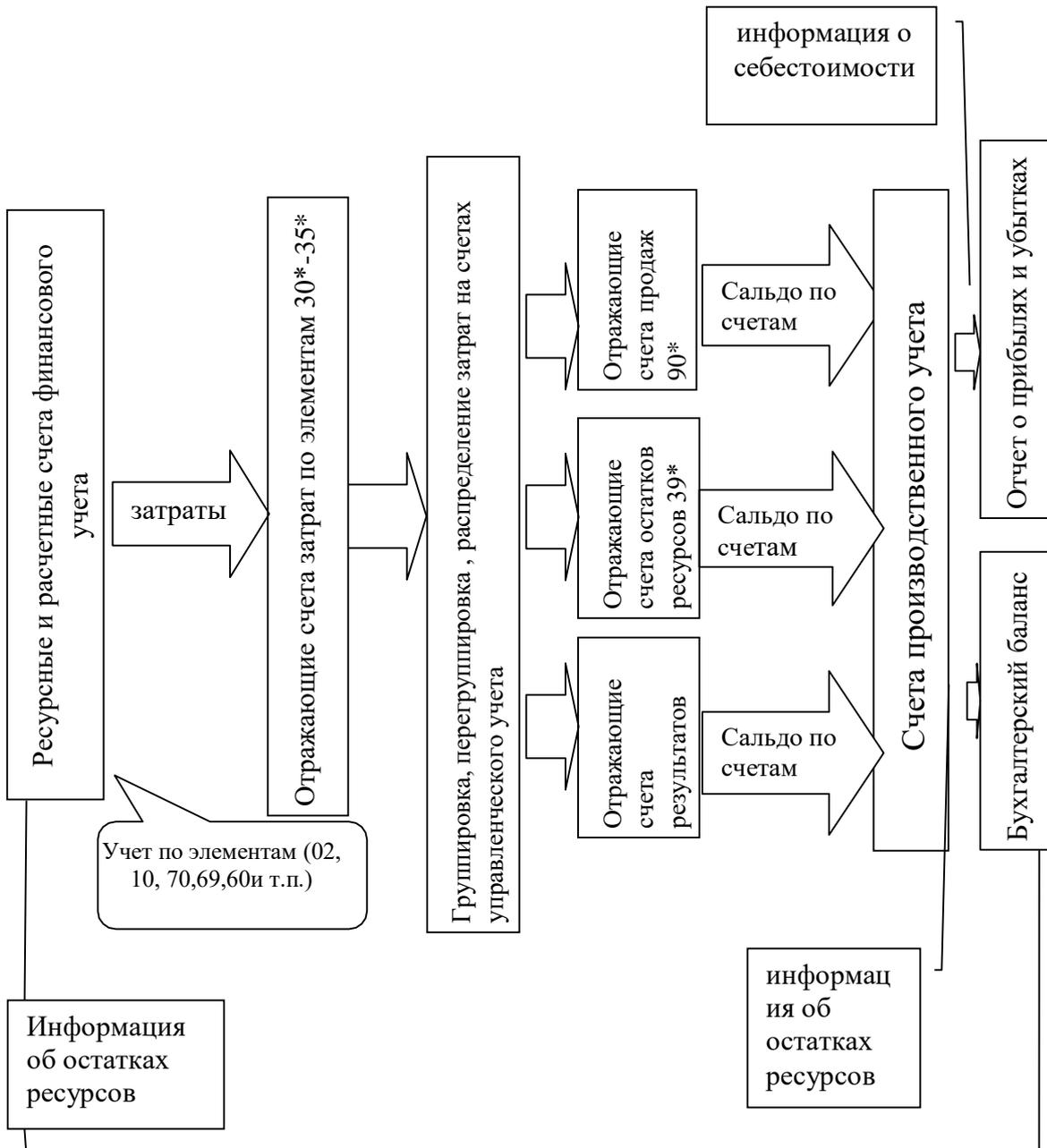


Рис. 3.5. Интеграция учета с использованием отражающих счетов

Важной составляющей интегрированной системы является взаимосвязь аналитики по счетам учета с центрами финансовой ответственности (ЦФО)(рисунок 3.6), а также соответствует статьям управленческой отчетности.

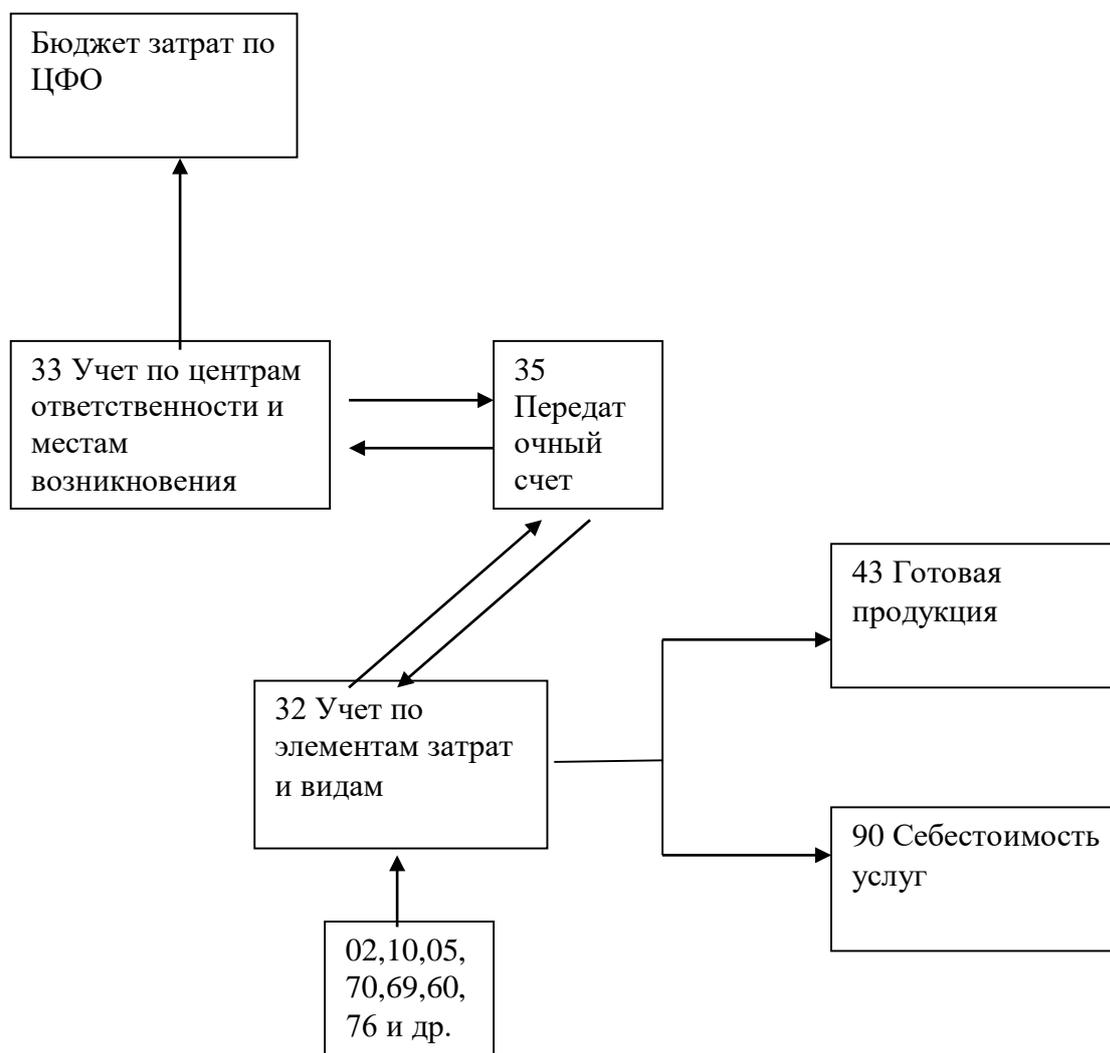


Рис. 3.6. Схема отражения хозяйственных операций на счетах финансового и управленческого учета.

Таким образом, проведенные исследования показали: чтобы создать интегрированную систему управленческого учета на основе бухгалтерских данных, потребуется доработать используемый план счетов. Работы по доработке системы бухгалтерского учета условно можно разделить на три этапа:

- корректировка существующего плана счетов;

- определение корреспонденции счетов после корректировки плана;
- обеспечение оперативного поступления данных.

При этом следует учесть, что

- создание и использование интегрированной системы учета будет способствовать стимулированию профессиональной специализации, оно направлено на то, чтобы функции и обязанности внутри фирмы не дублировались, улучшалась вертикальная координация в каждой функциональной ветви и горизонтальные связи ветвей.

- открытие большого количества субсчетов к уже существующим счетам – самое распространенное решение, но работать с таким планом счетов не слишком удобно, да и получить данные по другим объектам учета может быть проблематично.

- использование аналитических признаков – самое оптимальное решение, они позволяют делать практически любые выборки данных и не подвержены тем проблемам и ограничениям, которые возникают при использовании субсчетов.

- кроме аналитики по центрам финансовой ответственности, могут потребоваться другие информационные срезы, для контроля расчетов с клиентам и т.п., а аналитика денежных счетов (50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и 52 «Валютные счета») как минимум должна соответствовать статьям платежного календаря.

### **3.2. Методические рекомендации по созданию интегрированной учетной системы в организация почтовой связи**

В последние годы под влиянием различных направлений научной мысли в практическую деятельность для целей ведения управленческого учета стали наиболее активно внедряться 30-е счета. Проведенные исследования позволили выделить наиболее рациональные подходы к использованию этих счетов:

- интегрированные системы финансового и управленческого учета: методы, основанные на применении 20-х и 30-х счетов в единой системе бухгалтерского учета; методики учета затрат с использованием одного счета для ведения управленческого учета;

- автономные системы учета: методы, предполагающие выделение счетов 20 -29 в самостоятельную обособленную группу счетов; методики использования контролинговых и 30-х счетов;

- усовершенствованные варианты учета на базе интегрированной системы: метод ABC; учет по производственным стадиям; учет затрат по центрам ответственности; учет по центрам прибыли, учет по процессам.

Все эти подходы призваны обеспечить оперативное управление конкурентоспособностью и финансовой устойчивостью организаций в современных условиях.

В процессе настоящего исследования углубленно изучалась организация учета в организациях сферы почтовых услуг. Объектом изучения являлся УФПС Белгородской области - филиал ФГУП «Почта России».

Для целей учета расходов обычные виды деятельности подразделяются на основные и неосновные, что служит основой для организации учета по процессам. Рекомендуется для организации управленческого учета открыть следующие счета:

30 «Затраты основных процессов»;

31 «Затраты вспомогательных процессов»;

32 «Затраты совместных процессов»;

Для организации учета может применяться восьмизначная система кодировки счетов:

1-2 знаки - счета бухгалтерского учёта;

3-4 знаки- субсчета 1-ого порядка- характеризуют вид деятельности или услугу оказываемую организацией ;

5-6 знаки- субсчета 2-ого порядка – характеризуют вид затрат, они должны быть идентичны наименованию затрат, представленному в бюджете расходов;

7-8 знаки – субсчета 3-его порядка.

Рекомендуемый подход к ведению учета позволяет получать многогранную информацию о затратах, но, на наш взгляд, остаются недоиспользованные возможности данной информационной системы. Поэтому существует реальная возможность интеграции налогового учета в рассматриваемую систему.

Российское законодательство проводит ряд мероприятий, направленных на гармонизацию налогового и бухгалтерского учета. Одним из таких мероприятий является разработка и утверждение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Следует отметить, что при разработке ПБУ 18/02 были учтены многие положения МСФО 12, поэтому данное Положение позволяет рассчитать сумму налога на прибыль исходя из данных бухгалтерского учета, определить размеры и раскрыть в отчетности информацию о суммах, которые смогут в последующих периодах повлиять на прибыль. Но проведенный анализ практического использования ПБУ свидетельствует о сложности расчетов, проводимых при определении налогооблагаемой прибыли и отражении данных на счетах учета, что затрудняет практическое применение ПБУ 18/02.

Сложность связана с несовершенством плана счетов. В отечественном плане счетов введены счета, позволяющие использовать данные бухгалтерского учета для определения объекта налогообложения по налогу на прибыль – 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства», но отсутствуют счета, на которых отражаются постоянные и временные разницы, являющиеся основой формирования отложенных налоговых активов и обязательств. Некоторые авторы, рекомендуют вводить дополнительный субсчета к счету 99 или к счету 68[24]. Но разницы между налогооблагаемыми доходами и расходами могут возникать по каждой из их составляющих.

Современные нормативные и законодательные акты создают условия для образования разницы между данными налогового и бухгалтерского учета, возникающими: из-за различий в порядке признания доходов и расходов организации; ограничений по расходам, включаемым в налоговую базу; различий в перечне признания доходов и расходов. Поэтому появляется потребность в дополнении учетной системы информацией, используемой для целей налогового учета.

Исходы из ранее описанных рекомендаций по использованию многозначной кодировки счетов, целесообразно ее дополнить еще двумя группами счетов, ориентированных на удовлетворение потребностей налогового учета:

1 группа субсчетов будет использоваться для учета расходов, принимаемых для целей налогового учета—XX.00.00.01 «Расходы, учитываемые для налогообложения»:

30.00.00.01 «Расходы, учитываемые для налогообложения основных процессов» ( два знака в коде счета будут отражать все основные виды деятельности, осуществляемые хозяйствующим субъектом (они представлены в таблице 2.6.));

32.00.00.01 «Расходы, учитываемые для налогообложения совместных процессов»;

33.00.00.01 «Расходы, учитываемые для налогообложения при эксплуатации оборудования»;

20.70.00.01 «Расходы, учитываемые для налогообложения основных видов услуг».

2 группа субсчетов используется для отражения затрат не принимаемых для целей налогообложения – XX.00.00.02 «Расходы не принимаемые для целей налогообложения».

30.00.00.02 «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения основных процессов»;

32.00.00.02 «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения совместных процессов»;

33.00.00.02 «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения при эксплуатации оборудования»;

20.00.00.02 «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения основных видов деятельности».

Введение и использование этих субсчетов позволит интегрировать налоговый и бухгалтерский учет в части расходов организации, использовать полученные данные при заполнении декларации и оперативно формировать регистры налогового учета по разным уровням аналитики, что даст возможность более успешно управлять своими расходами.

Схема составления бухгалтерских проводок с использованием введенных субсчетов представлена в таблице 3.1.

Таблица 3.1

**Схема бухгалтерских записей по учету затрат для целей налогообложения**

№ п/ п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		
		Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4	5
<b>Различия в методах списания материалов в производство</b>				
1	Списаны материалы для оказания услуг не принимаемые для целей налогообложения	30.XX.XX.02 32.XX.XX.02 33.XX.XX.02	10	150
2	Списаны материалы, принимаемые для целей налогообложения	30.XX.XX.01 32.XX.XX.01 33.XX.XX.01	10	3 000

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5
Различия в способах начисления амортизации				
3	Начислена амортизационная по имуществу по которому ранее начислена амортизационная премия, и в этой части не учитываемая для целей налогообложения	30.XX.XX.02 32.XX.XX.02 33.XX.XX.02	02	2 500
4	Начислена амортизационная премия по вводимому в эксплуатацию оборудованию (10% от стоимости имущества), учитываемая для налогообложения	30.XX.XX.01 32.XX.XX.01 33.XX.XX.01	01	150000
Различия в перечне учитываемых расходов				
5	Начислено вознаграждение руководству и работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений	30.XX.XX.02 32.XX.XX.02 33.XX.XX.02	70	10 000
6	Начислено вознаграждение руководству и работникам за счет средств специального назначения	30.XX.XX.01 32.XX.XX.01 33.XX.XX.01	70	10 000

Вся информация из интегрированной системы финансового и управленческого учета группируется по ветвям на основе выделенных субсчетов, аккумулируется по определенным признакам, и отображается в регистрах налогового учета, которые служат основой для заполнения налоговой декларации.

На рисунке 3.7 представлена взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета на основе использования регистров учета.



Рис.3.7. Взаимосвязь показателей налоговой и бухгалтерской прибыли на основе регистров учета.

Исходя из определения постоянных разниц, данного в ПБУ 18/02, следует, что постоянные разницы могут возникать и по доходам и по расходам. Поэтому можно рекомендовать вводить два субсчета в модуле счетов доходов и расходов, на которых будут отражаться обособленно доходы и расходы, не учитываемые при расчете налога на прибыль. На рис. 3.8. представлена схема расчета постоянного налогового обязательства.

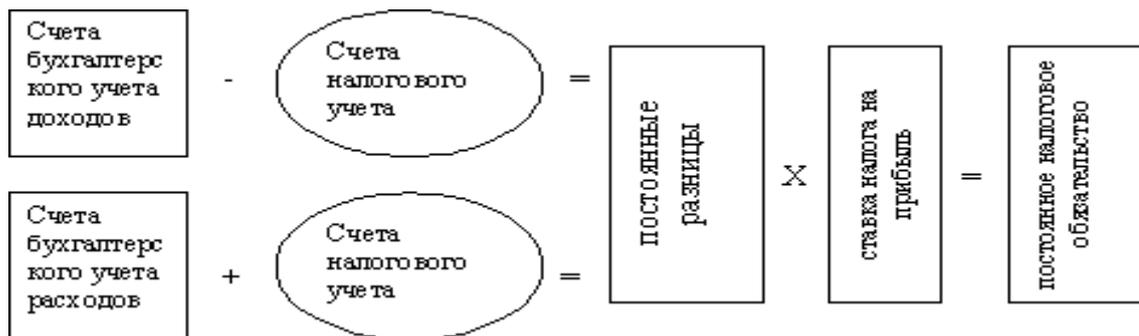


Рис.3.8. Схема расчета постоянного налогового обязательства.

В отечественной практике существуют и другие взгляды на решение данной проблемы. Некоторые авторы рекомендуют вводить субсчета к счету 20, позволяющие вести обособленный учет постоянных, переменных прямых

затрат, субсчет 20/3 для учета отклонений бухгалтерского учета от налогового [24]. Основной проблемой такого подхода является то, что постоянные разницы могут возникать, как по многим видам доходам, так и по расходам, аккумулируемым на различных счетах учета затрат (20,23,25,26 и т.д.). В таком случае необходимо открывать субсчета ко многим затратным счетам, что только усложнит ведение учета.

Профессор Л.В. Попова предлагает использовать комбинированные регистры бухгалтерского и налогового учета, данные из которых будут поступать в налоговую отчетность. Комбинированные регистры будут использоваться для перегруппировки данных финансового учета [44]. Проблема состоит в заполнении этих регистров с учетом постоянно меняющегося законодательства.

Интегрированная система финансового и налогового учета предполагает то, что при вводе операций в подсистему финансового учета операция автоматически отображается в подсистеме налогового учета и служит основой для формирования регистров налогового учета.

Анализ налогового законодательства показал, что для многих стран система налогового учета является обязательной, но организуется налогоплательщиком самостоятельно. Таким образом, налогоплательщик выбирает собственные варианты ведения налогового учета, конечная цель которого - определение налоговой базы. Российское законодательство (гл.25 НК РФ) определяет, что для ведения налогового учета налогоплательщик вправе:

- использовать регистры бухгалтерского финансового учета (в случае достаточности информации финансового учета для целей ведения налогового учета);
- самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского финансового учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета;
- вести самостоятельные регистры налогового учета;

- применять законодательно рекомендуемые регистры налогового учета[2].

Отсюда следует, что для налогового учета могут применяться регистры аналогичные регистрам финансового учета, а так как ведением налогового учета занимаются специалисты по бухгалтерскому учету, следовательно, им легче работать с аналогичными проводками, счетами и регистрами .

В целях удовлетворения требований налогового законодательства необходимо выделять несколько групп регистров налогового учета:

первая группа регистров - позволяет сформировать информацию об объектах налогообложения по налогу на прибыль;

вторая группа регистров - является основой для расчета налога на имущество.

Регистры формируются для обобщения информации об операциях получения доходов и расходов отчетного (налогового) периода с целью выявления сумм, понесенных в связи с получением доходов, используемых при заполнении декларации. Записи производятся по всем фактам признания доходов и расходов в целях налогообложения на основании данных соответствующих субсчетов.

Данные субсчета ХХ.ХХ.00.02. дадут возможность формировать аналитический регистр «Расходы, не учитываемые при определении налоговой базы» и проводить подробный анализ таких расходов.

Учитывая особенности формирования объекта налогообложения по налогу на прибыль, в исследуемой организации будут возникать два типа разниц:

- постоянные разницы, приводящие к образованию налогового обязательства,

- постоянные разницы, приводящие к возникновению налогового актива.

В целях удовлетворения требований налогового законодательства и ПБУ 18/02 информационная система рекомендуется формировать регистр учета постоянных разниц(таблица 3.2).

Постоянные разницы, приводящие к образованию постоянного  
налогового обязательства.

Вид затрат, приведший к возникновению постоянных разниц	Счет учета расходов, учитываемых для налогообложения	Счет учета расходов, не учитываемых для налогообложения	Корреспондирующий счет	Разница, руб
Материальные затраты	30(32,33,20). XX.XX.01	30(32,33,20). XX.XX.02	10	850
Затраты на оплату труда	30(32,33,20). XX.XX.01	30(32,33,20). XX.XX.02	70	-
Отчисления на социальные нужды	30(32,33,20). XX.XX.01	30(32,33,20). XX.XX.02	69	-
Амортизация	30(32,33,20). XX.XX.01	30(32,33,20). XX.XX.02	02	2495+2328
Прочие расходы	30(32,33,20). XX.XX.01	30(32,33,20). XX.XX.02	60	-
И т.д.				
ИТОГО				

Исходя из того, что в Белгородском филиале ФГУП «Почта России» отложенные налоговые активы и обязательства образуются из-за отличий в финансовом и налоговом учете основных средств, то необходимо формировать Сводный регистр учета временных и постоянных разниц по основным средствам.

Он может быть сформирован по различным классификационным признакам: по классам, по номеру, по субномеру, по бизнес-сфере, по МВЗ, по месту эксплуатации. Количество показателей в отчете может меняться в зависимости от информационных потребностей.

Итоговым регистром налогового учета по ОС, являющимся контрольным регистром, служит сводный отчет разниц по основным средствам (таблица 3.3).

Таблица 3.3

## Сводный отчет временных и постоянных разниц по ОС

Номер ОС	Инв. номер	Наименование ОС	Остаток вычитаемых временных разниц на начало периода	Налогооблагаемые временные разницы на начало	Образовавшиеся налогооблагаемые постоянные разницы	Образовавшиеся налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые постоянные разницы	Вычитаемые временные разницы	Остаток вычитаемых временных разниц на конец	Налогооблагаемые временные разницы на конец
02.02	100458	Шкаф неогороженный	80000	20000					60000	

Промежуточными регистрами, дающими возможность вести оперативный контроль за формированием данных сводного регистра, являются:

- Отчет возникновения постоянных разниц по основным средствам.

В Белгородском филиале ФГУП «Почта России» постоянные разницы возникают вследствие отклонений стоимости основных средств по данным бухгалтерского учета от стоимости по данным налогового учета. Они могут возникать как в момент ввода основного средства в эксплуатацию, так и в течение периода эксплуатации. Данный отчет позволяет отследить по каким видам основных средств и в какой период наблюдалось несоответствие стоимости данных налогового и бухгалтерского учета.

- Отчет возникновения временных разниц по основным средствам.

В исследуемой организации временные разницы образуются в каждом отчетном периоде из-за отклонений в начисленной амортизации. Данный отчет позволяет вести контроль за правильностью и своевременностью исчисления

разниц, приводящих к формированию отложенных налоговых активов и обязательств Сравнительный отчет по основным средствам.

Информация, содержащаяся в данном отчете, позволяет сравнить данные бухгалтерского учета с данными налогового учета

Состав показателей аналитических отчетов налогового учета по основным средствам может быть расширен, основные средства могут быть сгруппированы по различным признакам: классам, бизнес-сферам, местам эксплуатации.

- Аналитический регистр «Сводный отчет временных и постоянных разниц».

Данный отчет является основанием для составления бухгалтерских проводок возникновения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Все представленные регистры налогового учета позволяют получать достаточно информации для заполнения налоговых деклараций, ведения оперативного текущего и последующего контроля за расходами по элементам и видам, в соответствии с требованиями НК РФ, и за налогооблагаемой базой, а также послужат основой для сравнительного анализа данных финансового и налогового учета. Предложенные отчеты могут быть модифицированы, часть контрольной информации может быть получена из аналитических данных финансового учета.

Следует учесть, что отчетные периоды в бухгалтерском и налоговом учете закрывают в сроки, отведенные законодательством, но не отвечающие потребностям менеджмента компании, а также то, что управленческая отчетность для руководства и собственников бизнеса должна быть актуальной. Добиться этого можно только путем сокращения сроков закрытия отчетного периода до двух–трех рабочих дней. Это означает, что бухгалтерии придется пересмотреть порядок подведения итогов за месяц, а остальные службы должны своевременно представлять необходимые документы и информацию.

Желательно составить график подготовки данных с указанием ответственных лиц.

Одна из ключевых проблем при отражении расходов в бухгалтерском учете – отсутствие оригиналов первичных документов на момент закрытия периода. Возможное решение – использование оценочных обязательств (начисления без первичных документов). Такой подход регулирует ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Предлагаемые методические рекомендации по формированию интегрированной учетной системы включают: 1) выделение трех дополнительных счетов для учета затрат по основным, вспомогательным и совместным процессам, 2) использование многозначной кодировки счетов для учета затрат по видам услуг и видам расходов в соответствии с налоговым законодательством и потребностями контроля, 3) использование регистров учета налоговых постоянных и временных разниц для автоматизированного заполнения деклараций, 4) сокращения сроков закрытия отчетного периода для составления управленческой отчетности.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных условиях экономические субъекты самостоятельно определяют методологию формирования единой информационной базы. Условия функционирования бизнеса, отраслевые особенности, система управления, возможности информационных систем являются определяющими при ее разработке.

Проведенное исследование показало, что в большинстве экономических субъектов учетно-аналитические системы вмонтированы в единый автоматизированный управленческий комплекс. Взаимодействие систем учета, анализа и контроля характеризует организационные, экономические, и технологические условия производства, качество и количество используемых ресурсов. Следовательно, информационную систему предприятия целесообразно рассматривать, как взаимодействие трех взаимосвязанных подсистем: учета, анализа и контроля. Потоки информационно-аналитических данных, поступая из внешней среды во внутреннюю информационную систему экономического субъекта, подлежат учету, анализу и определению их влияния на подконтрольные показатели. В учетной подсистеме выделяются блоки финансового, управленческого и налогового учета. Важное место в процессе создания единого информационного пространства занимает процесс взаимодействия и обмена данными между блоками и подсистемами.

Анализ подходов к взаимосвязи учетных данных позволил выделить три варианта организации учета: автономный, интегрированный и с использованием трансформационных таблиц. Автономный вариант характеризуется достаточно большой трудоемкостью, но являются относительно дешевыми, так как они реализуются непосредственно сотрудниками бухгалтерской службы. Преимуществами интегрированного подхода является: упрощение и ускорение учетной процедуры, более высокий уровень достоверности данных, сокращение документооборота, возможность управления налогооблагаемой базой. Среди

недостатков можно выделить: рост риска совершения ошибки, необходимость привлечения высококвалифицированных кадров, сложности в автоматизации учета. Оптимальным вариантом, с нашей точки зрения, является интегрированный вариант с использованием структурированного рабочего плана счетов.

В рамках написания магистерской работы были сформированы основные методологические аспекты создания интегрированной учетной системы, которые включают три блока: 1) факторы интеграции учета: глобализация, сетевая экономика, информационные технологии, компьютеризация, специализация, аутсортинг, управленческий характер финансового учета, балансовое управление экономическими процессами, инжиниринговый подход к управлению; 2) принципы интеграции: централизация деятельности бухгалтерской службы, достоверность и оперативность, обеспечение сохранности и конфиденциальности информации, разработка и использование модулей счетов, ведение учета в одной валюте, создание системы внутренней отчетности, унификация применяемых схем фирмы, экономичность; 3) задачи функциональной компоненты автоматизированной интегрированной учетной системы, использование которых позволяет выработать оптимальные подходы к созданию интегрированной учетной системы в коммерческой организации, удовлетворяющей информационные потребности управления;

Объектом исследования данной магистерской диссертации являются подразделения ФГУП «Почта России». Предмет деятельности данной организации – это оказание услуг почтовой связи, транспортных, логистических и финансовых услуг физическим и юридическим лицам на территории Белгородской области.

В состав УФПС Белгородской области - филиала ФГУП «Почта России» входят 10 почтамтов, следовательно, необходимо составлять бюджеты и вести обособленный учет в разрезе отдельных подразделений.

Почта России занимает 97 % рынка доставки письменной корреспонденции, 96 % рынка доставки посылок, 69 % рынка подписки и доставки периодической печати, 49,5 % рынка доставки пенсий, 45 % рынка денежных переводов по России. Анализ структуры пользователей услугами Почты России на территории Белгородской области показал, что наибольший удельный вес приходится на организации бизнеса и он с каждым годом увеличивается: в 2015г. он составил 55,2%. Количество услуг, оказываемых населению постепенно сокращается с 14% в 2005г. до 9% - в 2015г. Значительный удельный вес среди потребителей услуг Почты России занимают бюджетные организации, он составляет 35%.

Из проведенного анализа следует, что хотя количество организаций, оказывающих услуги связи сокращается и общий объем почтовых услуг также снижается, но выручка от данного вида услуг увеличивается, а исследуемая организация УФПС Белгородской области, как филиал ФГУП «Почта России» расширяет ассортимент оказываемых услуг. Все это приводит к необходимости улучшения информационного обеспечения управления бизнесом.

В работе выделены отраслевые особенности, оказывающие влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета: большое количество филиалов, удаленное местоположение отделений связи, большой ассортимент оказываемых услуг, разнообразие оказываемых услуг, оказание услуг юридическим и физическим лицам, развитие инфокоммуникационных технологий, высокие требования к качеству оказываемых услуг, выполнение социальных функций, оказание услуг, осуществление розничной торговли. Все указанные особенности должны находить отражение при формировании аналитических признаков в подсистеме финансового учета, при формировании бюджетов – в подсистеме управленческого учета. Выявленные отраслевые особенности необходимо учитывать при выборе подходов к взаимосвязи различных видов учета и формировании единой информационной базы.

Вопросами информационного обеспечения экономических субъектов занимаются специалисты различных областей знаний, концентрируя внимание на специфических характеристиках собираемой информации. Исторически сложилось, что основная информация о состоянии и деятельности экономического субъекта отражается в бухгалтерском учете, который сегодня включает нескольких видов : финансовый, управленческий и налоговый.

Финансовый учет призван защищать единые корпоративные интересы и представлять информацию на уровне укрупненных показателей, имеющих значение для внешних пользователей, важное место среди которых занимают инвесторы. Управленческий учет относится к наукам, связанным с обеспечением внешних и внутренних пользователей информацией о деятельности субъектов экономики. Налоговый должен формировать данные для определения объекта налогообложения.

Анализ теории и практики взаимодействия управленческого и финансового учета позволил выделить возможные способы интеграции различных видов учета: посредством использования контрольных счетов, с использованием отражающих счетов, путем выделения нескольких уровней аналитических счетов, с применением передаточных счетов, на основе комплекса учетно-контрольных точек.

Проведенные исследования дало возможность определить три основных этапа создания интегрированной учетной системы: корректировка существующего плана счетов; определение корреспонденции счетов после корректировки плана; обеспечение оперативного поступления данных.

При этом следует учесть, что создание и использование интегрированной системы учета будет способствовать стимулированию профессиональной специализации, открытие большого количества субсчетов к уже существующим счетам – самое распространенное решение, но работать с таким планом счетов не слишком удобно, использование аналитических признаков позволяют делать

практически любые выборки данных и не подвержены тем проблемам и ограничениям, которые возникают при использовании субсчетов.

В основе разработанных рекомендаций по созданию интегрированной учетной системы в организациях почтовой связи лежит принцип разделения расходов для целей учета на основные и неосновные. Синтетический учёт затрат и калькулирование себестоимости в исследуемой организации ведется на стандартных счетах учета затрат (20-х). Рекомендуется для организации управленческого учета открыть следующие счета: 30 «Затраты основных процессов»; 31 «Затраты вспомогательных процессов»; 32 «Затраты совместных процессов»;

Для организации учета может применяться восьмизначная система кодировки счетов: 1-2 знаки - счета бухгалтерского учёта; 3-4 знаки- субсчета 1-ого порядка, характеризующие вид оказываемых услуг; 5-6 знаки- субсчета 2-ого порядка, характеризующие вид затрат; 7-8 знаки – субсчета 3-его порядка.

Используемый подход к ведению учета позволяет получать многопрофильную информацию о затратах, но, на наш взгляд, остаются недоиспользованные возможности данной информационной системы, поэтому предлагается дополнить систему данными налогового учета.

Рекомендуется дополнить и выделить 2 группы субсчетов 3-го порядка: - первая группа субсчетов будет использоваться для учета расходов, принимаемых для целей налогового учета—XX.00.00.01 «Расходы, учитываемые для налогообложения»; вторая группа субсчетов - для отражения затрат не принимаемых для целей налогообложения – XX.00.00.02 «Расходы не принимаемые для целей налогообложения». Кроме этого важно необходимо формировать несколько групп регистров налогового учета: одна группа должна позволять сформировать информацию об объектах налогообложения по налогу на прибыль; другая - является основой для расчета налога на имущество.

Регистры формируются для обобщения информации об операциях получения доходов и расходов отчетного (налогового) периода с целью

выявления сумм, понесенных в связи с получением доходов, используемых при заполнении декларации. Записи производятся по всем фактам признания доходов и расходов в целях налогообложения на основании данных соответствующих субсчетов.

Предлагаемые рекомендации усложняют процесс ввода информации, но ускоряют и упрощают получение многопрофильной информации. С одной стороны регистры финансового учета дают возможность оперативно составлять финансовую отчетность. Данные управленческого учета позволяют получать оперативную детализированную информацию и данные, используемые для принятия управленческих решений. Информация налогового учета является сопоставимой и проверяемой, а составление декларация занимает короткое время.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. Гражданский кодекс РФ / Сайт «Гражданский кодекс Российской Федерации», последняя редакция [Электронный ресурс] // <http://www.grazkodeks.ru/> (дата обращения: 26.09.2017).
2. Налоговый кодекс РФ / Сайт «Налоговый Кодекс Российской Федерации» [Электронный ресурс] <http://www.nalkod.ru/> (дата обращения: 26.09.2017).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 28.09.2017).
4. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» № 209-ФЗ от 24.07.2007 (ред. от 29.06.2015) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 28.09.2017).
5. Федеральный закон от 17.07.1999 N 176-ФЗ «О почтовой связи»(ред. от 23.07.2008 N 160-ФЗ). [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 28.10.2017).
6. Приказ Минфина России «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» № 217н от 28.12.2015 [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 12.01.2017).
7. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями внесенными приказами Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н, от 06.04.2015 № 57н) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 13.11.2015)

8. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)». [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 10.08.2017).

9. Приказ Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (Дата обращения: 05.01.2016).

10. Басюк А.С., Антошкина А.В. Качество услуг и экономическая безопасность предприятий туристско-рекреационной сферы как фундаментальная основа экономически эффективного региона // Вестник Института дружбы народов Кавказа: Теория экономики и управления народным хозяйством. 2016. № 1 (37). С. 12.

11. Белова Е.О., Шутилов Ф.В. Обеспечение конкурентоспособности предприятия сферы услуг // Россия в XXI веке: факторы и механизмы устойчивого развития: сборник статей Международной научно-практической конференции. Пенза, 2016. С. 45-48. <http://ntk.kubstu.ru/file/1394> Научные труды КубГТУ, № 1, 2017 год 382

12. Бухгалтерский учет в условиях автоматизации и перехода на МСФО [Электронный ресурс] //Режим доступа: <http://www.mosbuhuslugi.ru>.

13. Бухгалтерский учет. Возникновение, история, развитие [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://cleverbuh.ru/v>.

14. Вахрушева, О. Б. Бухгалтерский управленческий учёт [Текст] : учеб. пособие / сост. О. Б. Вахрушева. - Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2013.-252с.

15. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник [Текст] / М.А. Вахрушина. - М: Издательство «Омега-Л», 2016. - 570 с.

16. Горелова Г.В., Верба В.А., Захарова Е.Н. Процесс принятия решений и его поддержка на основе когнитивного моделирования // Известия ЮФУ. Технические науки. 2005. – № 10. – С. 13-20

17. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст]/ К. Друри., пер. с англ.; под ред. Н.Д. Эриашвили 6-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ ДАНА, 2007. - с.1423

18. Дрягина, Л.А. Организационные аспекты построения интегрированной системы учета на предприятии [Текст] / Л.А. Дрягина // Известия Самарского научного центра Российской академии наук. – 2010. – Т. 12. № 4. – С. 514-520

19. Еримизина, М.И., Дементьева, С.Я. Формирование информации о доходах и расходах в финансовом и налоговом учете [Текст] / М.И. Еримизина, С.Я. Дементьева // Инновационная наука. – 2015. – Т. 1. № 5 (5). – С. 93-98

20. Ермоленко А.А., Лазовская С.В. Сфера услуг: механизмы формирования конкурентных преимуществ // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2012. – № 1. – С. 227-231.

21. Ермоленко А.А., Лебедева И.С. Рыночные инструменты интенсивного развития сферы рекреационных услуг. – Краснодар: Южный институт менеджмента, 2012. – 126 с.

22. Звягинцев, И.В., Рузакова, О.В. Системы управления знаниями на предприятии: сущность, взаимосвязь с системами управленческого учета и перспективы их интеграции[Текст]/ И.В.Звягинцев, О.В.Рузакова // Современные проблемы науки и образования. -2015.- № 1-1.- С. 644

23. Зимакова, Л.А. Концепция структурирования рабочего плана счетов [Текст] / Л.А. Зимакова, З.Д. Чернышева// Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2012. – № 4(44). – С. 150-159

24. Зимакова, Л.А. Совершенствование организации налогового учета на основе использования современных информационных систем [Текст] / Л.А.

Зимакова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2012. – № 3(43). – С. 135-141

25. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет[Текст]: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп./В.Б.Ивашкевич.- М.: Магистр; НИЦ ИНФРА-М, 2015. 448 с.

26. Каверина О.Д.Управленческий учет[Текст]/ О.Д.Каверина, Юрайт,- 2016г.-390с.

27. Кондраков, Н.П., Иванова, М.А. Бухгалтерский управленческий учёт. [Текст]/Н.П.Кондраков,М.А.Иванова.Инфра,М.-2012.-368с.

28. Королева, Н.А. Учетная политика организации в целях финансового, управленческого и налогового учета [Текст] / Н.А. Королева // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2010. – № 4. – С. 259-262

29. Костарева, Е.Н. Интегрированная и автономная системы организации управленческого учета[Текст]/Е.Н.Костарева// В книге: Конкурентоспособность территорий Материалы XIX Всероссийского экономического форума молодых ученых и студентов : в 8 частях.- 2016. -С. 184-187.

30. Кришталева Т.И., Святковская Е.Ю. Методологические основы интеграции налогового и бухгалтерского учета [Текст] / Т.И. Кришталева, Е.Ю. Святковская // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 138-142

31. Кришталева, Т.И., Проблемы бухгалтерского учета налогооблагаемой базы оп налогу на имущество организаций[Текст]/ Т.И. Кришталева//Некоммерческие организации в России. 2015. -№ 3. -С. 20-27.

32. Куксова А.В., Белова Е.О. Управление конкурентными преимуществами на основе эксклюзивных ценностей объектов// Сборник научных статей факультета экономики, управления и бизнеса ФГБОУ ВПО «КубГТУ». Краснодар, 2015. С. 165-167.

33. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник /М.И.Кутер.-2-е изд.перераб. и доп.-М: Финансы и статистика,2003.-640с.
34. Макаренко, Е.Н. Особенности реализации приемов управленческого учета в организациях строительной отрасли [Текст]/Е.Н.Макаренко//Учет и статистика.- 2014-. № 1 (33).- С. 8-1
35. Международные принципы управленческого учета[Электронный ресурс].-Режим доступа:URL: <http://www.cimaglobal.com/principles>
36. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков [Текст]:в 5т./ Сопроед. рекол. Г.Г. Фетисов, А.Г. Худекормов. -М.: Мысль, 2004.-Т.5.-767с.
37. Михайлова, Д.В. К вопросу об аналитических возможностях бухгалтерской отчетности /Д.В.Михайлова// Карельский научный журнал.- 2014. -№ 4. -С. 125-127.
38. Молчанов, Н.Н.Информационный детерминизм в экономике / Н.Н.Молчанов//Вестник СПбГУ, -2004-сер 5.вып.4.-С.35-43.
39. Монгуш, А.Д. Экологический учет на микроуровне/ А.Д.Монгуш //Science Time. -2014.- № 7.- С. 272-278.
40. Новосельцева, С.Н. Проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета и отчетности РФ через изменения законодательного регулирования [Текст] / С.Н. Новосельцева // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2013. – № 3(47). – С. 201-206
41. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов( с элементами финансового учета) [Текст]/В.Ф.Палий-М.:ИНФРА-М,2006.-279с .
42. Пархоменко, Л. В., Наумова, Н. В. Проблемы становления управленческого учета на современном предприятии[Текст]/ Л. В. Пархоменко, Наумова Н. В. // Лесотехнический журнал.- 2016. -Т. 4- № 2.
43. Попова Ю.Н., Белова Е.О. Различные подходы к управлению знаниями в современной компании // Новые технологии. 2013. № 3. С. 85-90

44. Попова, Л.В., Маслов, Б.Г., Маслова, И.А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы[Текст]/ Л.В.Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. -2013.- №3.-с.15-21
45. Преспортал [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://presportal.ru/webresheniya/kak-provesti-anketirovanie-onlajn>.
46. Прохорова В.В., Ключко Е.Н. Конкуренентоспособность региональных экономических систем // Представительная власть - XXI век: законодательство, комментарии, проблемы. 2015. № 5-6 (140-141). С. 43-46.
47. Пучкова, Е.М., Пучкова, Л.М.Предпосылки формирования информационно-сетевой модели экономики[Текст]/ Е.М.Пучкова, Л.М.Пучкова //Вестник Российского университета кооперации. -2017. -№ 2 (28). -С. 69-72.
48. Райт, Ш, Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях [Текст]/Ш.Райт,Р. Галлан.-М.:ЗАО «Олимп-Бизнес»,2007.-666с.
49. Ракиткина, И.В., Тюленева, Е.Г. Компьютеризация бухгалтерского учета в России[Текст]/ И.В.Ракиткина, Е.Г.Тюленева // Молодой ученый. -2013. -№11. -С. 437-440.
50. Рахлис, Т.П., Миронова, А.П., Жаксалыкова, А.С. Современный механизм ценообразования на предприятиях черной металлургии: обоснование и функционирование[Текст]/ Т.П.Рахлис, А.П. Миронова, А.С. Жаксалыкова// Фундаментальные и прикладные исследования в современном мире. -2014.- Т. 2.- № 6.- С. 48-56.
51. Российский статистический ежегодник. 2016: Стат.сб./Росстат. -Р76 М., 2016 – 725 с.
52. Русиева, И.Б.Проблемы интеграции бухгалтерского и налогового учета при упрощенной системе налогообложения [Текст]/И.Б.Русиева// Актуальные проблемы экономики современной России.- 2014.- № 1. -С. 282-285.

53. Слуцкий, М. Управленческий анализ [Текст]: Учебное пособие / М. Слуцкий. – СПб.: Питер, 2012. – 138с. – (Краткий курс)
54. Смагина, А.Ю. Взаимосвязь управленческого учета и налоговых расчетов с точки зрения системного подхода [Текст] / А.Ю. Смагина // Вестник СамГУПС. – 2014. – № 4 (26). – С.99-105
55. Смольянинова И.В., Шаталов М.А., Ахмедов А.Э. Формирование конкурентных преимуществ предприятий АПК в условиях ограниченности ресурсов // Агропродовольственная экономика. 2016. № 6. С. 6-14
56. Смолякова, Н.О. Учетная политика предприятия и ее влияние на организацию интегрированной системы учета [Текст] / Н.О. Смолякова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2010. – № 11-2. – С. 255-260
57. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя [Текст]: учебно-практическое пособие./Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. -М.: ТК Велби, Из-во Проспект, 2005.-232с
58. Соколова, А.Ю. Формирование информации о затратах с использованием групп контроллинговых и 30-х счетов на примере нефтегазодобывающего предприятия [Текст]/ А.Ю. Соколова, З.М. Ганиев// Управленческий учет.-2007.- №1.- с. 23-34.
59. Статистический ежегодник. Белгородская область. 2016: Стат. сб./ Белгородстат. - Белгород, 2016. - 544 с.
60. Татуева, Ф.Б. практические аспекты интеграции финансового и управленческого учета в сельском хозяйстве [Текст]/Ф.Б.Татуева// Успехи современной науки и образования.- 2016.- Т. 1. № 10.- С. 93-95.
61. Трегубова, В.М., Мялкина, А.Ф. Формирование информационных ресурсов предприятия на базе интернет-технологий [Текст]/ В.М.Трегубова, А.Ф. Мялкина // Социально-экономические явления и процессы. -2016.- № 5-6 (39-40). -С. 128-134.
62. Трегубова, В.М., Мялкина, А.Ф., Оводкова, Т.А. Вопросы автоматизации управленческого учета [Текст]/ В.М. Трегубова, А.Ф. Мялкина,

Т.А. Оводкова // Социально-экономические явления и процессы. -2013.- № 5 (51). -С. 187-192.

63. Хан, Д. Стоимостно-ориентированная концепция контроллинга [Текст]/Д. Хан, Х.ХунгенбергПик: пер. с нем. под ред. Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича и др.-М.:Финансы и статистика,2005.-928с.

64. Хахонова, Н.Н Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации[Текст]/ Н.Н. Хахонова // Фундаментальные исследования. -2015.- № 9-1.- С. 231-234

65. Чая, В., Чупахина, Н. Управленческий учет[Текст]/В.Чая,Н.Чупахина, Юрайт,-2016.-332с.

66. Чернышева, З.Д., Зимакова, Л.А., Киданова, Н.Л.Отдельные аспекты создания интегрированной системы финансового и налогового учета в условиях автоматизации[Текст]/ З.Д.Чернышева, Л.А. Зимакова, Н.Л. Киданова //Экономика и предпринимательство. -2015. -№ 12-3 (65-3). -С. 1100-1105.

67. Шаталов, М.А., Мычка, С.Ю. Механизм повышения конкурентоспособности предприятия как фактор развития отечественной экономики в современных условиях хозяйствования/ М.А.Шаталов, С.Ю. Мычка, С.Ю. // Актуальные проблемы социально-гуманитарных исследований в экономике и управлении. Материалы II Международной научно-практической конференции профессорско- преподавательского состава, магистров и студентов факультета экономики и управления.- 2015. -С. 200-203.

68. Ширококов В.Г., Колоскова О.Н. Построение автоматизированной учетно-аналитической системы в агрохолдингах Вестник АПК Ставрополя. 2016. № S1. С. 189-193.

69. Шмырева, А.О. Проблема контроля, анализа и учета непроизводственных расходов и потерь/А.О.Шмырева//В сборнике: Потенциал Российской экономики и инновационные пути его реализации: материалы международной научно-практической конференции студентов и аспирантов.

Финансовый университет при Правительстве РФ, Омский филиал. 2016.- С. 75-78

70. Шнайдер, В.В. Объективно-ориентированный подход к формированию управленческого учёта/В.В.Шнайдер// Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление.- 2014. -№ 2 (17). -С. 62-64.

71. Шишкеедова, Н.Н. Экономическая целесообразность расходов [Текст] / Н.Н. Шишкеедова // Бухгалтерский учет.– 2013. – №3. – С.40-47

72. Шулепова, К.С. Модели управленческого учета затрат на качество [Электронный ресурс] / К.С. Шулепова, Е.В. Морозова// IV Международная студенческая электронная научная конференция «Студенческий научный форум». – 2012. Режим доступа: <https://www.rae.ru/forum2012/21/1801> (дата обращения 19.09.2016)

73. Щипилова, Н.Ю. О взаимосвязи систем налогового и управленческого учета корпораций[Текст]/Н.Ю.Щипилова// Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук.- 2015. -№ 2-1.- С. 202-205.

74. Энциклопедия экономиста. Анкетирование [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.grandars.ru/college/sociologiya/anketirovanie.html>.

75. Kennedy, F. A., & Widener, S. K.. A control framework: Insights from evidence on lean accounting. / Kennedy, F. A., & Widener, S. K.// Management Accounting Research,- 2008-19,- P.301-323.

76. Otley, D. T. The contingency theory of management accounting: Achievements and prognosis./ D. T. Otley //Accounting, Organizations and Society,- 1980-5, -P.413-428.

77. McVay, G., Kennedy, F.A., Fullerton, R.R., Accounting in the Lean Enterprise: Providing Simple, Practical, and Decision-Relevant Information./ G. McVay, F.A. Kennedy, R.R.Fullerton, Productivity Press, New York-2013

78. Michalski, G. Planning optimal from the firm value creation perspective levels of operating cash investments / G. Michalski // Romanian Journal of Economic Forecasting. – 2010. – vol: 13. – iss: 1. – P. 198-214.

79. Modell, S. Mixing Qualitative and Quantitative Methods in Management Accounting Research: A Critical Realist Approach [Электронный ресурс] / S. Modell, R. Morris, B. Scapens // Social Science Research Network, – 2007. Режим доступа: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>. (дата обращения 06.04.2017)

80. Monden, Y. Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies./ Y. Monden, K. Hamada// Journal of Management Accounting Research Fall, 1991. – P.16-34

**ПРИЛОЖЕНИЯ**