

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт управления бизнес-процессами и экономики
Кафедра «Экономика и управление бизнес-процессами»

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ З.А. Васильева
« ____ » _____ 2018 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

38.03.02.02.11 «Менеджмент (финансовый и управленческий учёт)»

**Разработка предложений по совершенствованию управленческого учёта
на предприятии
(на примере ООО «Издательство гротеск»)**

Руководитель _____

Г.Ф. Яричина

Выпускник _____

Э.И. Бадрутдинова

Нормоконтролёр _____

Т.А. Бурменко

Красноярск 2018

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Управленческий учет как инструмент эффективного управления затратами на предприятиях полиграфической промышленности.....	5
1.1 Особенности применения позаказного метода калькулирования себестоимости полиграфической продукции	5
1.2 Объекты учета затрат в рамках позаказных технологий калькулирования себестоимости полиграфической продукции	14
1.3 Основные направления организации управленческого учета в условиях применения позаказного метода калькулирования себестоимости	22
2 Анализ и оценка организации управленческого учета в ООО «Издательство «Гротеск»	30
2.1 Анализ финансово хозяйственной деятельности предприятия.....	30
2.2 Оценка существующей практики позаказного калькулирования в ООО «Издательство «Гротеск»	45
2.3 Анализ организации управленческого учета на предприятии	54
3 Разработка предложений по совершенствованию управленческого учёта в ООО «Издательство «Гротеск».....	63
3.1 Разработка рекомендаций по совершенствованию учета и распределения затрат в разрезе производственных заказов	63
3.2 Разработка предложений по формированию внутренней отчетности по центрам ответственности ООО «Издательство «Гротеск».....	70
3.3 Оценка эффективности предложений по совершенствованию управленческого учёта на предприятии.....	76
Заключение	91
Список использованной литературы.....	93
Приложение.....	101

ВВЕДЕНИЕ

В условиях мирового экономического кризиса предприятия остро нуждаются в достоверной, точной и своевременной информации, необходимой для принятия правильных управленческих решений. Любому предприятию в сложившихся условиях хозяйствования, чтобы выжить, необходимо просчитывать на рынке каждый шаг, уметь разумно рисковать и находить оптимальные выходы из самых сложных ситуаций.

Актуальность темы работы «Разработка предложений по совершенствованию управленческого учёта на предприятии (на примере ООО «Издательство «Гротеск»)» определяется тем, что в современных условиях управленческий учет – это развивающееся явление. Развитие рыночных отношений и естественная ограниченность ресурсов требуют от предприятий, организаций эффективных форм хозяйствования, управления производством и реализацией продукции, достижения конкурентоспособности производимой продукции и услуг, активизации инициативы и предприимчивости. Важная роль в реализации этих задач принадлежит управленческому анализу, который позволяет определять эффективность производственно-хозяйственной деятельности путем сопоставления затрат и результатов по различным объектам учета и в различных временных интервалах. В основе управленческого анализа – управленческий учет, управление затратами и себестоимостью продукции.

В современных условиях предприятий полиграфической отрасли сложилась практика управления затратами на основе усреднения стоимости заказа, что создает проблемы точного учета производственных затрат при выполнении конкретных заказов; не позволяет создать грамотную ценовую политику. Совершенствование управленческого учета позволит повысить эффективность деятельности предприятия и выстроить взаимовыгодные отношения с заказчиками.

Актуальность темы и проблемы позволили выделить объект и предмет исследования

Объект исследования – ООО «Издательство «Гротеск».

Предмет исследования – деятельность по совершенствованию управленческого учёта на предприятии.

Цель работы – разработать предложения по совершенствованию управленческого учёта в ООО «Издательство «Гротеск». Цель работы определила задачи работы:

- исследовать особенности применения позаказного метода калькулирования себестоимости продукции;
- проанализировать существующую практику позаказного калькулирования в ООО «Издательство «Гротеск»;
- оценить организацию управленческого учета на предприятии;
- разработать предложения по совершенствованию управленческого учёта в ООО «Издательство «Гротеск»;
- оценить эффективность предложений по совершенствованию управленческого учёта на предприятии.

Информационной базой исследования явились научные публикации; материалы периодических изданий и сети Интернет, данные предприятия – объекта исследования.

В работе использованы теоретические и практические методы исследования: методы анализа литературы по проблемам управленческого учета, синтеза и обобщения рассмотренных теоретических источников, методы качественного и количественного анализа эффективности деятельности организации.

1 Управленческий учет как инструмент эффективного управления затратами на предприятиях полиграфической промышленности

1.1 Особенности применения позаказного метода калькулирования себестоимости полиграфической продукции

В процессе повседневной хозяйственной деятельности предприятия возникает значительное количество оперативной информации, которая представляет собой «исходный материал» для принятия соответствующих управленческих решений. Наибольшее значение для обоснования принятия управленческих решений имеет экономическая информация, базирующаяся в основном на учетных данных. Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации [52].

Полиграфическое предприятие (типография), функционируя в условиях рыночной экономики, является участником рынка полиграфических работ, которые выполняются для различных заказчиков: физических и юридических лиц, в частности, для издательств и издающих организаций.

В современных рыночных условиях хозяйствования необходимо разработать ряд рекомендаций по внедрению управленческого учета на предприятиях, осуществляющих приносящую доход деятельность или основанных на праве хозяйственного ведения [41].

Издательская деятельность включает в себя: поиск авторов, приобретение авторских прав, графический дизайн, а также маркетинг и распространение газет, журналов, книг и т. д. С появлением цифровых информационных систем и Интернета масштабы издательской деятельности расширились и теперь включают электронные ресурсы, такие, как электронные версии книг и периодических изданий, а также веб-сайты, блоги, справочные системы на электронных носителях, аудио-, видеодиски, кассеты, компьютерные игры.

Структура издательско-полиграфического рынка, с небольшой частью внешней среды, представлена на рисунке 1

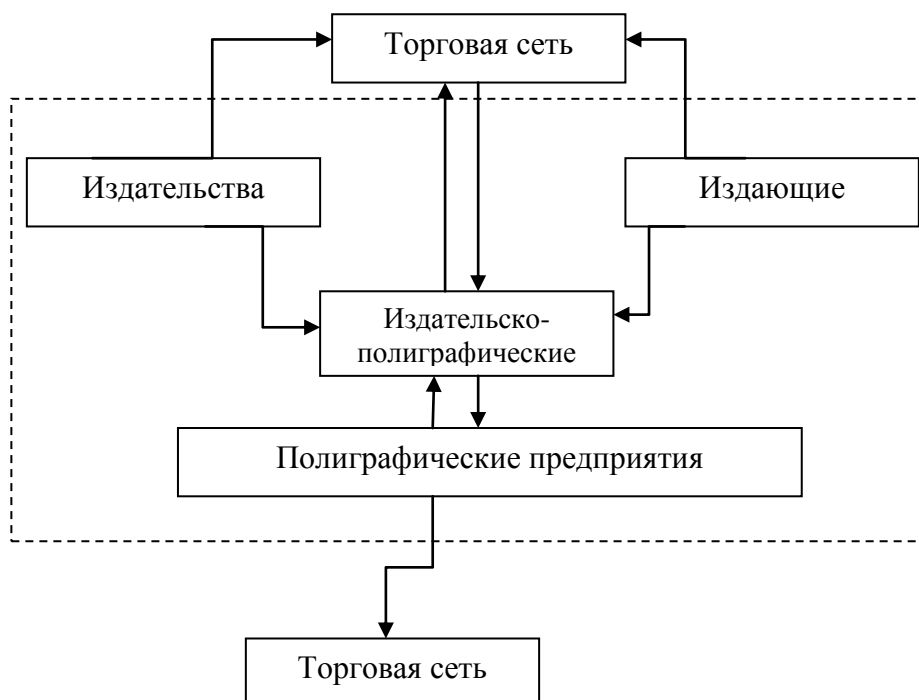


Рисунок 1 – Структура издательско-полиграфического рынка

На практике издательская деятельность может заключаться только в посредничестве между автором и типографией и включать в себя допечатную подготовку изданий и их распространение и продажу. Распространение издательской продукции может осуществляться через каналы торговли, Интернет, а также непосредственно самим издателем. Распространение может быть как платным, так и бесплатным, в зависимости от целей существования издательства и от его бизнес-модели. Таким образом, сущность издательской деятельности – в создании прибавочной стоимости объектов авторского права. Издательство, руководствуясь своим опытом, приобретает авторское право (обычно исключительное право) у автора (писателя, композитора, художника) на издаваемое произведение, и организует его воспроизведение (изготовление) и распространение [10].

При этом практикуется как выплата разового вознаграждения автору произведения, так и роялти – выплата определенного договором процента от выручки за продажу произведения. Издающая организация – организация,

осуществляющая издательскую деятельность, направленную, главным образом, на удовлетворение собственных нужд данной организации.

Полиграфические предприятия могут располагать технологиями для изготовления [47, с. 89]:

- различной печатной продукции производственного назначения, такой, как упаковка, этикетки;
- продукции, используемой в торговой и иной приносящей доход деятельности, а именно, проспектов, бланков, рекламных буклетов, листовок, брошюр, флаеров, постеров, ценников, открыток, конвертов и т. п.;
- сувенирной продукции, в частности, печати на бумажной и картонной упаковке и различных поверхностях, изготовление тематических пазлов, элементов декора и т. д.;
- товаров народного потребления, в частности, обоев, детских настольных игр, пазлов, альбомов, папок, елочных украшений, и т. д. Такого рода продукцию полиграфические предприятия могут изготавливать и по своей инициативе, с последующей реализацией ее в розничной или оптовой сети;
- продукции личного пользования, например, визиток, приглашений, поздравительных адресов и т. п.

В настоящее время на рынке полиграфических работ сложилась ситуация, при которой лишь незначительная часть полиграфических предприятий имеют постоянные заказы на выпуск продукции: в основном они не приносят предприятиям необходимой для существования и развития прибыли.

Для целей рассмотрения состава затрат и формирования себестоимости полиграфических работ важно различать следующие концепции типографии:

1. Типографии полного цикла (универсальные) – обеспечивают выполнение всего комплекса работ по заказу: допечатная подготовка, печатание тиражей, послепечатная обработка изделий и прочие работы. В отечественной практике такая концепция организации производства

характерна для крупных полиграфических предприятий либо для типографий, принадлежащих к сегменту малой полиграфии с соответствующей разницей в объеме и сложности заказов.

2. Типографии, самостоятельно выполняющие все технологические процессы, как правило, все равно специализируются на выпуске определенных видов продукции (газетное, книжно-журнальное производство) и отказываются от непрофильных заказов.

3. Типографии среднего уровня специализации – специализирующиеся на отдельных способах печати и видах печатной продукции. Эти типографии могут пользоваться услугами субподрядчиков.

Узкоспециализированные (профильные) типографии – в них производятся, например, только финишные (отделочные) операции, они располагаются на минимально возможных площадях и используют очень маленькие штаты сотрудников, при этом желательно, чтобы каждый сотрудник умел работать на всех станках. Эти предприятия могут выступать в роли субподрядной организации. Основными заказчиками для них являются типографии с рекламно-коммерческими отделами и парком печатного оборудования, расположенные поблизости [64, с. 28].

На сегодняшний день в мировой практике отмечается высокий уровень специализации и кооперации полиграфических предприятий. В Японии и в европейских странах, например, в Италии, большинство типографий специализируются на небольшом числе операций. Универсальных предприятий, которые делают все, почти нет. Уровень кооперации между разными типографиями настолько высок, что позволяет многим предприятиям работать без складов для хранения полуфабрикатов и готовой продукции. По мнению специалистов, такая тенденция в будущем распространится и на российскую полиграфию. В целом, предметом управленческого учета можно считать производственно-хозяйственную и коммерческую деятельность организации в целом и его отдельных объектов. Принципами управленческого учета являются ответственность, адресность,

достоверность, оперативность, экономность и конфиденциальность. При этом основными задачами управленческого учета являются [39]:

- обеспечение информацией для контроля за соблюдением целесообразности хозяйственных операций;
- рациональным использованием материальных;
- трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами;
- нормативами и сметами;
- организация учета и калькулирования затрат;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации;
- выявление внутрихозяйственных резервов;
- обеспечение финансовой устойчивости предприятия;
- подготовка информации для мотивации управленческих решений о прекращении или продолжении выпуска видов продукции, работ, услуг;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия, организация бюджетирования.

Л.М. Бурмистрова рассматривает следующие концепции учетно-аналитического обеспечения в управлении расходами на оплату труда, представленные в таблице 1 [11].

Таблица 1 – Концепции учетно-аналитического обеспечения в управлении расходами

Концепция	Использование
Концепция на основе позаказного метода	Мелкосерийное производство
Концепция на основе попередельного метода	Последовательные производственные процессы
Концепция на основе процессного метода	Массовое производство

Из данных таблицы 1.1 видно, что автор выделял четыре основные концепции учетно-аналитического обеспечения в управлении расходами на оплату труда:

- простой метод учетно-аналитического обеспечения;
- позаказный метод учетно-аналитического обеспечения;
- попередельный метод учетно-аналитического обеспечения;
- нормативный метод учетно-аналитического обеспечения.

Таблица 1.2 – Технологические и отраслевые особенности, влияющие на выбор методов учета затрат и калькулирования [61].

Признаки	Метод учета затрат и калькулирования		
	позаказный	попроцессный	попередельный
Вид производства	Единичное (индивидуальное) мелкосерийное	Массовое, крупносерийное	Массовое, крупносерийное
Вид деятельности, отрасль	Строительство, судостроение, авиастроение, машиностроение, предприятия полиграфии, сферы бытовых услуг	Добывающая промышленность, предприятия энергетики, производства строительных материалов, оказания автотранспортных услуг	Химическая, нефтеперерабатывающая, текстильная промышленность
Технологические особенности	Существует действительная обособленность объекта	1. Ограниченность номенклатуры изделий. Непродолжительный цикл производства продукции. 3. Сырье проходит единый технологический процесс.	1. Сырье вводится в первом переделе, в последующих обрабатываются полуфабрикаты. 2. Готовая продукция будет получена в результате последовательного ряда переделов.

Развитие управленческого учета невозможно без исследований его институциональных аспектов, которые не отличаются последовательностью изучения и систематизированностью. Одним из ключевых факторов, влияющих на оперативность и качество управленческих решений является

выбор методов учета затрат и калькулирования, при осуществлении которого важную роль призвана играть классификация.

В большинстве отечественных учебных пособий и научных статей по управленческому учету среди методов учета затрат и калькулирования перечисляются позаказный, попроцессный и попередельный методы, которые объединяются в одну группу по классификационному признаку. Многие экономисты признаком их группировки называют отношение учитываемых затрат к производственному (технологическому) процессу или коротко «по отношению к технологическому процессу» [37, с. 141].

Данная точка зрения связана с тем, что организация учета производственных затрат и калькулирования во многом определяется отраслевыми, технологическими особенностями. К таким признакам относятся тип производства, характер применяемой технологии, номенклатура вырабатываемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и другие.

Полиграфическая промышленность – это совокупность полиграфических предприятий, занимающихся производством печатной продукции, идущей как в личное потребление, так и в производственное.

Характерная особенность полиграфического производства – выпуск печатной продукции обширной номенклатуры, которая постоянно расширяется. На полиграфических предприятиях изготавливают газеты, журналы, книги, брошюры, календари, проспекты, плакаты, афиши, этикетки, бланки, билеты, рекламные издания и другую продукцию [10, с. 507-509].

Всю продукцию, выпускаемую на полиграфическом предприятии, подразделяют на издательскую и не издательскую. Издательская продукция, это, как правило, новый товар (книги, журналы, газеты, брошюры и пр. произведения печати) полиграфически самостоятельно оформленные, прошедшие редакционно-издательскую подготовку, подготовленные и выпущенные издательством. К не издательской продукции относятся

упаковочные изделия, бланки, отчетная и учетная документация, белые товары и некоторые изделия культурно-бытового назначения.

Для предприятий полиграфической промышленности характерна дискретность производственного процесса с большим количеством стадий переделов, высокая длительность производственного цикла, недостаточная автоматизация и большей вовлеченностью материальных и человеческих ресурсов являются специфическими чертами единичного или мелкосерийного производства на средних и крупных предприятиях [51].

В процессе изучения особенностей управления себестоимостью продукции в организации полиграфической промышленности наиболее предпочтителен позаказный метод калькулирования себестоимости. Этот метод представляет особый интерес, так как он характерен для специфики деятельности этой организации. В научной литературе позаказный метод получает широкое описание и характеристику, однако, рассмотрение на практике этого аспекта приводит к выявлению определенных специфических черт производства, недостатков и неточностей в организации управления.

Это обуславливает важность правильной организации и совершенствования расчета себестоимости продукции, ведь основной бедой любого производителя является высокая себестоимость продукции, снижающая ее конкурентоспособность, этим и обусловлен выбор темы работы, ее значимость. Понятие калькуляция используется с давних времен. Под «калькуляцией» понимали расчет себестоимости единицы продукции. В словаре русского языка С. И. Ожегова понятие «калькулировать» означает «вычислять стоимость товара, величину издержек». В параметрической калькуляции под калькуляционной единицей выступают не только определенные изделия, но и их технические и экономические параметры (производительность, мощность, грузоподъемность и т. д.) [6, С. 35-37].

Калькулирование себестоимости продукции важно для оперативного руководства работой организации, так как может показать внутренние резервы и позволить пользоваться ими для последующего понижения

себестоимости продукции. Калькуляции используются для составления плана себестоимости продукции, определения более точных цен на товар [9, с. 23].

Калькуляции также необходимы для планирования себестоимости продукции и установления соответствующих цен на продукцию с учетом спроса их на рынке, а значит, калькулирование себестоимости продукции имеет большое значение при определении, признании доходов организации. Правильный, точный и объективный расчет себестоимости произведенной выпущенной продукции определяет, каким будет управление хозяйственной деятельностью предприятия, потому что напрямую влияет на налогооблагаемую базу и на образование цены [50, с. 15].

Как справедливо утверждают Ф. З. Семенова, Л. С. Боташева, «для того чтобы предприятия полиграфической промышленности успешно функционировали в условиях современных рыночных отношений, необходимо научное обоснование и оптимизация методов учета затрат и калькулирования себестоимости производимой продукции» [54, с. 60-64].

По мнению Б. С. Сергушиной, Н. Ю. Солдатовой, «особенность современной системы учета затрат заключается в том, что она не ограничивает выбор способов и приемов бухгалтерского учета, предусматривает самостоятельное их комбинирование субъектами хозяйствования, хотя среди всех видов управленческой деятельности бухгалтерский учет продолжает оставаться наиболее регламентированным» [56, с. 151-153].

Согласимся с определением С. В. Бодриковой, Е. Л. Мосуновой и О. О. Злобиной, согласно которому «на выбор и определение методов и систем учета затрат влияет не только тип и характер производства, но и предмет, и объект учета, цели и задачи детального познания этого предмета и объекта» [8, с. 25-29].

1.2 Объекты учета затрат в рамках позаказных технологий калькулирования себестоимости полиграфической продукции

Под объектом калькулирования представляются виды продукции организации, необходимые для реализации на рынке. Объектами калькулирования являются продукты труда. Ими могут быть продукты не полностью или частичной готовности, группа, заказ похожих изделий, объекты на различных этапах производства, самостоятельные операции, виды работ, услуг [22, с. 39].

На рисунке 1.2 представлена схема взаимосвязи двух направлений учета – финансового и управленческого – через процедуру калькулирования.



Рисунок 1.2 – Схема взаимодействия бухгалтерского финансового учета и управленческого учета [59].

Управленческий учет методологически неразрывно связан с бухгалтерским (финансовым) учетом и функционирует в рамках единой учетно-информационной системы. В основе как бухгалтерского (финансового), так и управленческого учета лежит принцип документирования всех видов расходов. Однако виды применяемых документов, их формы и содержание, назначение и периодизация представления информации, ответственные за составление отчетов лица различны. В управленческом учете документирование является процедурой отражения как уже свершившихся фактов финансово-хозяйственной деятельности, в том числе в рамках специфически сгруппированных и детализированных расходов, так и еще только планируемых затрат.

На предприятии полиграфического комплекса используется позаказный метод калькулирования себестоимости готовой продукции [24, с. 127]. Под объектом расходов в данном случае принимаются отдельные заказы. Заказ открывается как для одного изделия, так и на целую партию изделий. Прямые затраты относятся прямо на заказы, а косвенные распределяются пропорциями по отдельным заказам.

Каждому заказу присваивается отдельный номер партии. Фактическая себестоимость заказа будет определяться после его изготовления. Основа используемого организацией метода состоит в том, чтобы все прямые расходы учитываются в разрезе определенных статей калькуляции по разным производственным заказам, оставшиеся затраты будут учитываться на местах их появления и добавляться в себестоимость отдельных заказов на основании с установленной базой распределения, исходя из фактической ставки распределения. Главная задача при использовании позаказного способа - улучшение и ускорение контроля за прямыми затратами.

Расчет расходов по определенным заказам начинается с открытия заказа. Прежде чем открыть заказ, заказчику необходимо направить письмо с просьбой о выполнении его заказа и описанием требуемого ему изделия, краткой его характеристикой. Далее директор полиграфического

предприятия рассматривает возможность выполнения этого заказа и определяет время изготовления. Предприятие с заказчиком заключает соответствующий договор на изготовление. Отдельного бланка или карточки на заказ не заводится. На каждую партию делается отдельная калькуляция, в которую заносится вся первичная информация по суммам затрат, возникающих непосредственно при изготовлении. Для ведения эффективной финансовой политики на предприятии, на основании ранее полученных производственных данных составляется плановая калькуляция.

В качестве особенностей метода учета затрат в рамках позаказной технологии можно отметить тот факт, что учет затрат по производственным заказам позволяет отдельно оценить прибыльность каждого заказа.

В полиграфическом производстве сложных изделий прямые затраты на изделия, поставляемые в рамках разных заказов, могут существенно отличаться. Причин тому может быть несколько:

- различные исполнения заказов (тактические исполнения изделий, использование комплектующих различных производителей по требованию заказчика),
- сроки исполнения заказа (например, большое количество сверхурочных работ из-за излишне сжатых договорных сроков),
- временные изменения технологической базы и др.

Кроме того, спецификация полиграфического заказа может содержать номенклатуру, производство которой является убыточным, но обеспечивает комплексность поставки и является важным конкурентным преимуществом. В этом случае важно быть уверенными, что заказ является прибыльным.

Поэтому учет затрат в разрезе заказов (рисунок 1.3) становится более привлекательным по сравнению с попередельным (или попроцессным) методом, при котором затраты отражаются сначала по стадиям производства (переделам) путем определения себестоимости промежуточных полуфабрикатов, а затем подсчитываются затраты по готовым изделиям.

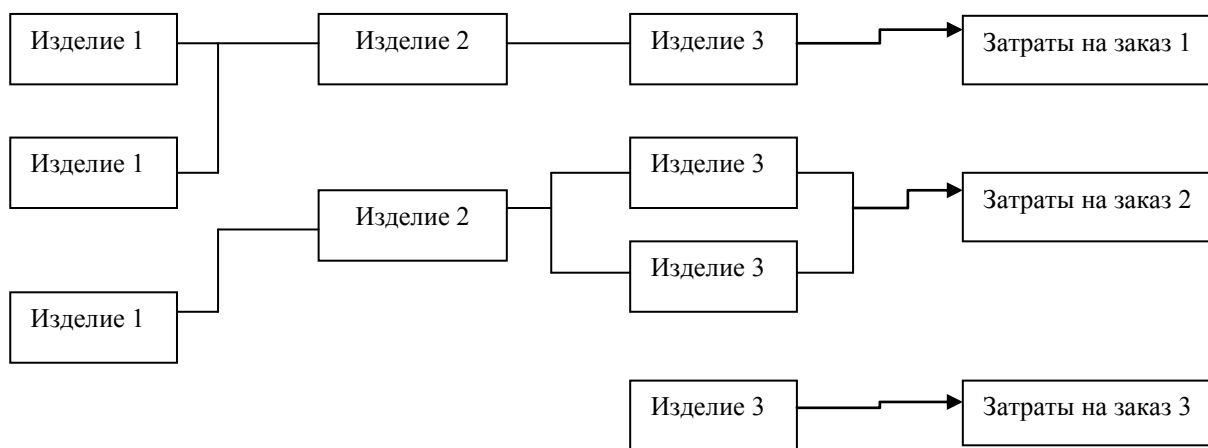


Рисунок 1.3 – Позаказный учет затрат

Сравнивая позаказный учет с попередельным, стоит отметить, что при попередельном учете затрат можно оценить прибыльность заказов, но только оперируя стоимостью изделий заказа, усредненной и обезличенной. Очевидно, что при этом рассматривать значение прибыльности отдельного заказа в качестве аналитической информации нельзя.

При учете затрат в разрезе заказов на полиграфическом предприятии логично и в планировании деятельности отталкиваться от производственных заказов. Плановые затраты на заказ и другие характеристики заказа - это фактически четкие количественные показатели, которые должны являться целями для каждого структурного подразделения предприятия.

Например, целью для службы снабжения может быть обеспечение полиграфического предприятия материалами и комплектующими под заказ в рамках планового бюджета закупок по заказу [24, с. 157]. Для служб планирования и диспетчирования – выполнение заказа в установленный срок, а для производственных подразделений – выполнение месячных (недельных, декадных, суточных) планов, разработанных плановиками. Таким образом, поставленные в рамках каждого заказа цели будут отвечать задачам предприятия и принятым обязательствам, а система планирования – методике учета.

Особенность позаказного метода учета затрат на производство полиграфии заключается в том, что фактическая себестоимость единицы

изделий или работ определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции (изделий).

В таблице 1.3 обобщены характеристики позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции полиграфического предприятия.

Таблица 1.3 – Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Параметр	Характерные особенности метода
Вид производства	мелкосерийное производство полиграфической продукции
Объект учета затрат	Заказ на полиграфическую продукцию
Объект калькулирования	Заказ на полиграфическую продукцию
Технологические особенности	Существует действительная обособленность объекта. Измерение затрат по каждой завершённой партии изделий или по заказу, а не за промежуток времени. Период исполнения заказа не совпадает с отчетным периодом.
Порядок расчета себестоимости	$СС_{гп} = НЗ_{пнп} + ПРЗ + Звс(Б) + ОПР(Б) + ОХР(Б) - НЗ_{пкп}$ где ССГП - фактическая производственная себестоимость готовой продукции - заказа; НЗПНП - остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; ПРЗ - прямые фактические затраты на производство заказа; ЗВС - затраты вспомогательных производств согласно принятой базе распределения; ОПР(Б) - общепроизводственные расходы согласно принятой базе распределения; ОХР(Б) - общехозяйственные расходы согласно принятой базе распределения; НЗПКП - остаток незавершенного производства на конец отчетного периода

Стоимость собственно самого позаказного учета в значительной мере зависит от количества заказов. Еще большее влияние на стоимость позаказного учета затрат оказывает степень детализации учета. Чем точнее ведется учет, тем выше будут на него затраты. Для определения позаказного учета затрат с точки зрения практической реализации, нужно знать, какому

заказу соответствует каждый ящик с заготовками для печати, полуфабрикатами, перемещаемый в цех печати со склада или на склад готовой продукции из печатного цеха.

Решает эту задачу соответствующая организация процесса документирования, позволяющая управлять производством в разрезе заказов [33, с. 98]. Плановые, отчетные и учетные (сопроводительные и первичные) документы должны содержать информацию не только о номенклатуре, но и о принадлежности учетной единицы (как правило, партии бумаги соответствующего качества и размера) тому, или иному заказу. По сути для полиграфии позаказный учет затрат в той или иной степени перерастает в попартионный учет. При этом возрастает детализация учета (добавляется еще как минимум один разрез - заказ или партия заказа).

Соответственно возрастают объемы обрабатываемой в производстве плановой и учетной информации, увеличивается количество объектов учета (вместо номенклатуры — партии номенклатуры) [65, с. 43]. В некоторой критической точке, определяемой сложностью выпускаемых изделий, широтой номенклатуры, длительностью производственного цикла — счета, калькуляторы и амбарные книги становятся бесполезными. Необходимо отметить, что эта проблема характерна для крупных полиграфических предприятий, где проследить учетную цепочку или оперативно собрать аналитическую информацию становится непосильной задачей. В этом случае рекомендуется, чтобы не увеличивать штат специалистов учета, применять информационные системы, поддерживающие позаказный учет в производстве.

Отчасти сложность задачи и необходимость ее автоматизации обуславливает то, что имея на предприятии действующую автоматизированную систему учета затрат, очень трудно внести коррективы в саму методику учета. Особенно сложно что-то поменять на предприятиях, эксплуатирующих устаревшие автоматизированные системы учета, созданные в период плановой экономики СССР. Часто в этом случае трудно

найти специалиста, достаточно полно представляющего, как вообще все это работает, а о каких либо изменениях в методике учета затрат в этом случае говорить вообще не приходится [15, с. 104].

Рассмотрим учет и анализ фактических затрат в разрезе заказов в полиграфии.

Сложность учета фактических затрат в полиграфическом производстве в разрезе заказов определяется способностью обоснованно соотнести те или иные затраты на определенный заказ [65, с. 137]. Косвенные затраты обычно распределяются пропорционально между различными видами продукции (визитки, журналы, плакаты, наклейки и проч.) по определенной методике, принятой на полиграфическом предприятии, и обычно зависят от прямых затрат - например, от расходов на материалы, затрат на оплату труда производственных рабочих. Таким образом, в случае позаказного учета важно точно учитывать фактически понесенные прямые затраты на заказ.

Сложность задачи тем выше, чем более детальный учет планируется вести. При необходимости вести учет затрат с точностью до выпускаемой книги или журнала объемы обрабатываемых данных в производстве будут максимальны, но информация о затратах будет наиболее содержательной и подробной. В этом случае учет фактических затрат ведется для каждой партии полиграфической продукции, соотнесенной с тем или иным заказом, для исполнения которого она предназначена, а общие затраты на заказ определяются суммированием. Такая детализация позволяет анализировать плановые и фактические затраты для каждой партии производимой номенклатуры заказа и выявлять причины отклонений целевых значений от фактических.

Другая крайность – учитывать затраты непосредственно на заказ. В этом случае каждая партия изготавливаемых деталей и сборочных единиц так же должна быть соотнесена заказу с целью обоснования распределения затрат в производстве, но нет необходимости точно определять, например, расход материала на отдельно взятую партию деталей. Достаточно списать

израсходованный материал на заказ. Второй подход значительно снижает сложность учета фактических затрат и затраты на сам процесс учета, но при этом внутри заказа уже нельзя выявить точные места отклонений факта от плана и быстро принять необходимые меры [64, с. 52].

Третий вариант учета фактических затрат – это разбиение заказа на партии заказа и учет затрат в разрезе партий заказа. Данный подход представляется наиболее гибким, так как позволяет выбирать степень детализации учета.

В простейшем случае заказ может быть разбит на партии заказа, соответствующие подлежащим поставке изделиям. В этом случае учет затрат по заказу будет детализирован в разрезе изготавливаемой по нему продукции.

При выборе глубины детализации позаказного учета в полиграфии следует руководствоваться в том числе и принципом достаточности для контроля над центрами возникновения отклонений фактических затрат от запланированных (нормативных).

Одним из бесспорных преимуществ позаказного учета затрат для предприятий полиграфии является возможность видеть фактически понесенные затраты по заказу на любой стадии его выполнения. Такая информация полезна всегда. Она позволяет выбрать наиболее приемлемого заказчика, подтверждая обоснованность этапов платежей, отстаивать свои интересы в спорах с недобросовестным заказчиком. Да и любые решения по заказам лучше принимать, имея полную картину по уже вложенным в них средствам. В данном случае речь идет уже не просто об учете затрат, а об управленческом учете в полиграфическом производстве, для которого важнейшее значение имеет понимание того, что происходит сейчас, а не происходило в конце прошлого отчетного периода.

Критериями такого учета являются точность, скорость, полнота. Точность определяется степенью детализации учета, о которой говорилось выше. Точность (или погрешность) можно выразить в процентах. Уровень

допустимой погрешности обычно определяется средней долей плановой прибыли в структуре конечной цены заказа – лучше, если погрешность учета задается на порядок меньшей, чем доля прибыли. Например, погрешность учета фактических затрат не должна превышать 5% от фактически понесенных на заказ. Скорость учета определяется частотой актуализации данных в системе учета. Для различных документов частота актуализации может отличаться. Закрытие нарядов, списание затрат на готовые партии деталей или полуфабрикаты может заноситься в систему учета с различной частотой (период актуализации данных), например, сразу при закрытии нарядов, при формировании накладной на перемещение или 2 раза в смену, или не реже чем 1 раз в смену.

Полнота учета определяет четко обозначенную область ограничений учета.

1.3 Основные направления организации управленческого учета в условиях применения позаказного метода калькулирования себестоимости

Н. В. Ульянова считает, что «методология калькулирования существует в непрерывной прямой и обратной связи со стратегией экономического субъекта [62, С. 44-49]:

- с одной стороны, обеспечивает экономический субъект надежной и уместной информацией для выработки инновационных инструментов управления и представления полной учетной информации для широкого круга внутренних и внешних пользователей;
- с другой стороны, под влиянием современных концепций управления видоизменяется и эволюционирует.

Значение себестоимости продукции в условиях рыночной экономики возрастает. Она продолжает оставаться основным показателем эффективности производства [47, С. 267-268].

При переходе к детализированному позаказному учету затрат на полиграфическом предприятии неизбежны изменения и в смежных процессах. Да и само изменение методики и детализации учета проводится не ради изменений, а ради поиска резервов для развития и подразумевает регулярные активные действия на основе полученной информации о затратах в производстве. В качестве примеров можно привести следующие изменения:

Изменения в складском учете – партионный складской учет может стать необходимым инструментом при реализации как позаказного учета затрат в частности, так и стратегии производства под заказ вообще. А переход к партионному складскому учету с организационной точки зрения сама по себе задача не простая.

Запрет необоснованных затрат – эту задачу можно рассматривать и как инструмент повышения достоверности и точности учета затрат, и как весьма амбициозную (для многих отечественных полиграфических предприятий) самостоятельную цель. В качестве инструмента запрет (исключение) необоснованных затрат упрощает задачу анализа причин отклонений плановых и фактических затрат, а как цель – предотвращает воровство, сокрытие печатного брака, коллективную безответственность и перепроизводство. Конечно, степень этого «предотвращения» зависит не столько от методики учета и информационной системы, а от того, как эти инструменты применяются руководством завода.

Например, одним из требований к автоматизированной системе управления полиграфическим производством может стать запрет на изготовление экземпляров сверх запланированных. Это означает, что нельзя закрыть наряд на большее, чем запланировано, количество экземпляров (сделать можно, а закрыть нельзя), нельзя выписать накладную на передачу партии экземпляров на склад, если их нет в плане цеха или если их сделали в 10 раз больше чем нужно – официально передать можно только запланированное количество.

Такой функционал очень легко реализовать в автоматизированной системе и он безгранично эффективен в борьбе за экономию затрат в производстве. Правда, при одном условии – жесткой позиции руководства по наведению порядка. Для отечественной производственной культуры полиграфических предприятий такое решение всегда оценивается как «радикальное».

А увеличить размер партии деталей в плане или открыть дополнительный заказ на пополнение складских запасов в автоматизированной системе не проблема – главное, чтобы это было действительно нужно, обоснованно и выгодно.

Использование партий ДСЕ из одного заказа в другом – очень распространенная практика. Часто встречается при производстве сложных заказов, когда в силу различных причин блок из одного экземпляра изделия, производимого по определенному заказу, нужно демонтировать и поставить в другой экземпляр изделия другого заказа. В этом случае главное отличие учета затрат по заказам будет заключаться собственно в необходимости провести этот учет – отразить перенос затрат по изготовлению, демонтажу и монтажу блока в обоих заказах, чего можно было бы не делать при попередельном учете, когда стоимость экземпляров изделий все равно усредняется и дополнительные затраты на демонтаж растворились бы во всех изделиях, выпущенных в данном периоде.

Вопрос о необходимости изменения способа учета затрат является поводом для совершенствования системы учета затрат. Однако при этом всегда следует соотносить выгоду от повышения точности учета с затратами на сам учет. Важным фактором является инструмент (система автоматизации), с помощью которого предполагается совершенствовать систему учета затрат. Его функциональные возможности, стоимость владения, стоимость настройки и поддержания интеграции с имеющимися и планируемыми к использованию системами автоматизации также нужно учитывать при оценке ожидаемых эффектов от предполагаемых изменений.

Но самое главное при внедрении любых изменений в полиграфии – это способность выработать, принять и, особенно, внедрить необходимые организационные решения. Для проведения изменений нужно лидерство и твердая административная воля, основанная на понимании выгоды для бизнеса в целом.

Уровень себестоимости отражает все стороны хозяйственной деятельности промышленного предприятия. Чем эффективнее используются в хозяйственных процессах экономические ресурсы, рабочая сила, научные достижения, тем ниже себестоимость и выше прибыль, а отсюда и большая устойчивость предприятия при конкуренции.

Совершенствование методов учета себестоимости необходимо проводить в рамках системы управленческого учета предприятия. Условия высокой информатизации диктуют необходимость поиска современных подходов к достижению поставленных целей предприятия. Выходом из сложившейся ситуации является внедрение эффективной системы контроллинга и использование его комплексного инструментария.

Одним из эффективных современных инструментов контроллинга является формирование системы сбалансированных показателей. Она позволяет увязать стратегические цели предприятия с оперативными целями, а также эффективно осуществлять контроль реализации стратегии. Сбалансированная система показателей (ССП) включает 4 составляющих, каждая из которых имеет уникальный набор опережающих и запаздывающих ключевых показателей эффективности, отражающих эффективность в реализации стратегических целей организации, в которой действует ССП [60]:

- финансовая составляющая; клиентская составляющая;
- составляющая внутренних бизнес-процессов;
- составляющая обучения и развития персонала.

Представим взаимосвязь указанных составляющих со стратегическими целями полиграфического предприятия на рисунке 1.4.

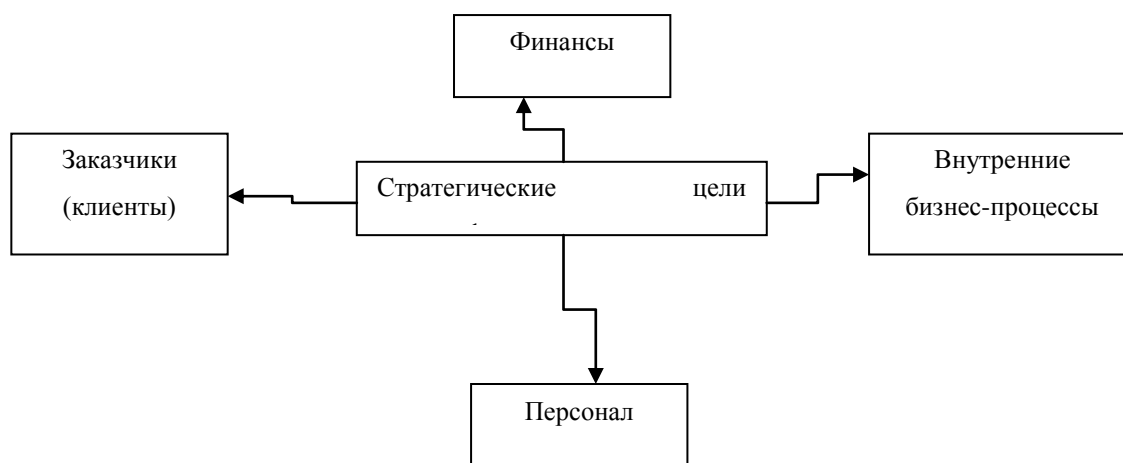


Рисунок 1.4 – Взаимосвязь элементной сбалансированной системы показателей со стратегическими целями

Система сбалансированных показателей предполагает рассмотрение типологии с точки зрения четырех взаимосвязанных и сбалансированных составляющих, по которым собираются данные и затем анализируются в системе управленческого учета.

Под управленческим учетом необходимо понимать сферу деятельности, которая тесно связана с использованием экономической информации для эффективного управления процессами, протекающими внутри предприятия. Эффективного управления предприятием можно достичь путем:

- формирования достоверной и полной информации о внутренних процессах, результатах деятельности предприятия и предоставления данной информации в виде внутренней управленческой отчетности;
- планирования и контроля за экономической эффективностью деятельности предприятия в целом, а также его центров ответственности;
- формирования информационной базы для принятия правильных управленческих решений, с целью выявления возможных путей снижения издержек, что в свою очередь приведет к повышению эффективности деятельности предприятия.

Управленческий учет необходим для принятия наиболее эффективных управленческих решений, на основе, имеющейся у предприятия информации. Для более эффективного управления предприятием необходимо, чтобы эта информация была представлена в аналитических разрезах, которые выбираются на каждом предприятии индивидуально. На таких предприятиях организационная структура обычно представляет собой пирамиду, где менеджеры нижних уровней предоставляют отчетность менеджерам более высоких уровней. Существует традиционный функциональный принцип организации структуры предприятия: затраты собираются по стадиям, которые проходит продукция до того, как она попадает к потребителю (маркетинг, финансы, снабжение, производство, отгрузка), но в последнее время, для более точного отнесения затрат информация собирается по производству отдельного вида продукции или услуги.

Также встречается разделение предприятия по подразделениям, сегментам или иначе центрам ответственности, за которыми закрепляются определенные функции, с целью более точного контроля за статьями расходов каждого центра ответственности. С применением данного метода ведения управленческого учета появляется возможность оперативно выявлять отклонения, обмениваться информацией, как на вертикальном, так и на горизонтальном уровнях предприятия.

Для полиграфических предприятий применима следующая классификация центров ответственности:

- в соответствии с выполняемыми функциями: центр снабжения, центр производства, центр управления и центр реализации;
- в соответствии с занимаемым местом в производственной структуре: центры основного, вспомогательного и обеспечивающего производства;
- центры доходов, расходов, прибыли и инвестиций;
- основные и вспомогательные центры.

Если работы центра ответственности не измеряют в виде доходов, а расходы, которые понесли данные центры, формируют себестоимость продукции, то такие центры ответственности называют центрами затрат (расходов).

Особо следует отметить значение управленческой отчетности в деятельности полиграфических предприятий. Управленческую отчетность следует увязать с особенностями внутренней структуры предприятия и системой коммуникационных связей. Процедуру разработки управленческой отчетности нужно проводить постоянно, так как современное предприятие как объект хозяйственной деятельности на конкурентном рынке находится в состоянии развития.

Управленческая отчетность ориентирована на внутренних пользователей, ее содержание определяется целями и задачами управления, создание системы внутренней управленческой отчетности требует определения перечня информации, которая необходима менеджерам различных структурных подразделений предприятия, а также частоты ее представления.

Разрабатывая формы внутренней отчетности руководители предприятия должны учесть принципы формирования:

- адресность;
- оперативность;
- лаконичность;
- краткость;
- информативность;
- эффективность использования.

Современные предприятия применяют отчеты в электронном виде, применяя систему электронного документооборота, однако, нельзя отказаться и от бумажных носителей, так как текстовая форма подачи информации приемлема в тех случаях, когда отсутствует цифровая информация либо ее объем незначителен.

В целом можно сделать вывод, что для полиграфических предприятий учет затрат на производство продукции является одним из наиболее значимых участков бухгалтерского учета. Грамотное построение системы учета является одним из приоритетных направлений снижения себестоимости продукции. Уже сейчас прослеживается формирование новых устойчивых условий, с учетом которых будет необходимо вести бизнес:

- низкие цены, скидки, акции и прочий «стимулирующий спам» перестают быть определяющими факторами успеха;
- потребительское поведение в среднем и низком сегментах смещается в сторону практичности и функциональности;
- обострение конкурентной борьбы и ее концентрация на наиболее емких сегментах требуют от «игроков» постоянного поиска новых оригинальных идей;
- ограниченность предложения импортной продукции создает предпосылки для развития российского производства;
- уход слабых игроков и консолидации отрасли.

2 Анализ и оценка организации управленческого учета в ООО «Издательство «Гротеск»

2.1 Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия

Объектом исследования в работе является ООО «Издательство Гротеск». Это многофункциональное предприятие, располагающее собственной полиграфической базой. В современных условиях деятельность охватывает не только издательскую функцию, не только печатную продукцию, но и рекламную и сувенирную продукцию. Численность персонала предприятия 14 человек. Организационная структура типографии представлена на рисунке 2.1.

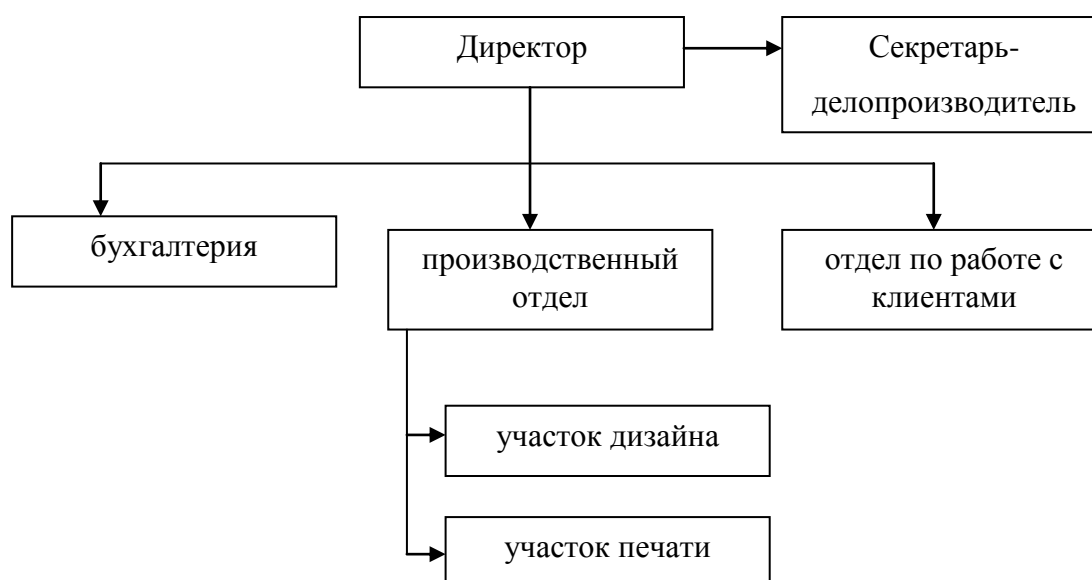


Рисунок 2.1 – Организационная структура управления

Организационная структура предприятия является линейно-функциональной. Предприятие можно отнести к категории микропредприятий. Порядок сбыта продукции, цена продажи и условия расчетов регулируются договорами на поставку готовой продукции, заключенными с покупателями. Основные показатели выпуска продукции (работ, услуг) ООО «Издательство Гротеск» представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Динамика выпуска продукции ООО «Издательство Гротеск», 2015-2017 гг.

Наименование продукции	Объем продаж				изменение		
	2016		2017		в натуральном выражении, тыс.экз.	в стоимостном выражении, тыс.руб.	Темпы роста, %
	в натуральном выражении, тыс.экз.	в стоимостном выражении, тыс.руб.	в натуральном выражении, тыс.экз.	в стоимостном выражении, тыс.руб.			
учебники	17,78	1600	16,86	1517	-0,92	-83,00	94,81
журналы	64,52	7097	52,36	5760	-12,15	-1337,00	81,16
книги	17,44	1308	17,60	1320	0,16	12,00	100,92
бланки	1949,33	2924	1505,33	2258	-444,00	-666,00	77,22
визитки	1636,36	900	485,82	267,2	-1150,55	-632,80	29,69
прочая печатная продукция	605,41	224	5445,41	2014,8	4840,00	1790,80	899,46
итого	4290,84	14053	7523,38	13137	3232,54	-916,00	93,48

Анализ данных выпуска продукции отражает отрицательную динамику выпуска продукции предприятия, что наглядно отражено на рисунке 2.2.

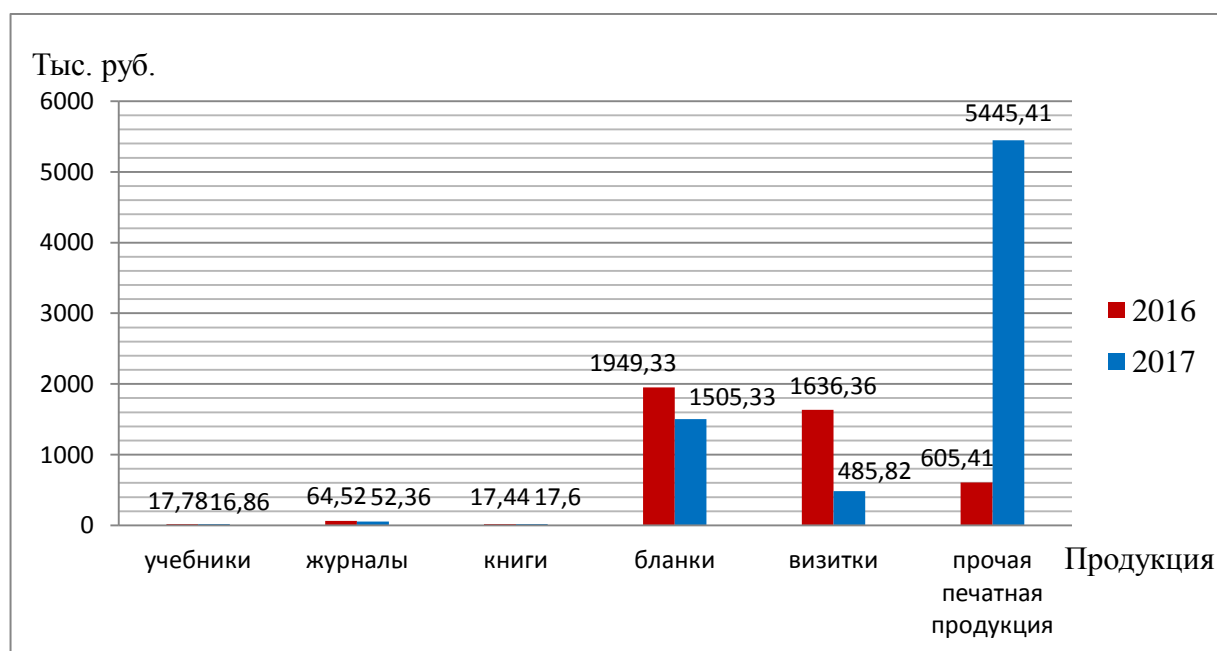


Рисунок 2.2 – Динамика выпуска продукции ООО «Издательство Гротеск», тыс.экз., 2016-2017 гг.

Данные таблицы 2.1 и рисунка 2.2 отражают тот факт, что деятельность предприятия связана, в основном, с выпуском бланков, визиток и прочей печатной продукции. Учебники и журналы печатаются все в меньшем объеме.

Эффективность деятельности предприятия на рынке характеризуется рядом показателей, среди которых можно выделить:

- структуру имущества и источников его формирования;
- динамика стоимости чистых активов предприятия;
- анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств;
- анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения;
- рентабельность деятельности.

Проведем анализ этих показателей деятельности ООО «Издательство Гротеск».

Представленный ниже анализ финансового положения и эффективности деятельности ООО «Издательство Гротеск» выполнен за 2015-2017 гг. Качественная оценка финансовых показателей ООО «Издательство Гротеск» выполнена с учетом принадлежности к отрасли «Деятельность издательская» (класс по ОКВЭД – 58).

Из представленных в первой части таблицы 2.1 данных видно, что на конец 2017 г. в активах организации доля внеоборотных средств составляет одну четвертую, а текущих активов – три четвертых. Активы организации за весь период уменьшились на 1 576 тыс. руб. (на 28,9%). Учитывая снижение активов, необходимо отметить, что собственный капитал уменьшился в меньшей степени – на 8,9%. Отстающее снижение собственного капитала относительно общего изменения активов является положительным показателем.

Таблица 2.2 – Структура имущества и источники его формирования

Показатель	Значение показателя						Изменение за анализируемый период	
	в тыс. руб.				в % к валюте баланса		тыс. руб.(гр.5-гр.2)	± % ((гр.5-гр.2) : гр.2)
	2014	2015	2016	2017	на начало анализируемого периода (2015)	на конец анализируемого периода (2017)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Актив								
1. Внеоборотные активы	117	1546	1221	906	2,1	23,4	+789	+7,7раза
в том числе:								
основные средства	117	1546	1221	906	2,1	23,4	+789	+7,7раза
нематериальные активы	–	–	–	–	–	–	–	–
2.оборотные, всего	5337	4177	2516	2972	97,9	76,6	-2365	-44,3
в том числе:								
запасы	–	–	–	–	–	–	–	–
дебиторская задолженность	3607	3767	1704	2185	66,1	56,3	-1422	-39,4
денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	1730	410	812	787	31,7	20,3	-943	-54,5
Пассив								
1. Собственный капитал	4147	4286	3445	3776	76	97,4	-371	-8,9
2. Долгосрочные обязательства, всего	–	–	–	–	–	–	–	–
в том числе:								
заемные средства								
3. Краткосрочные обязательства*, всего	1307	1437	292	102	24	2,6	-1205	-92,2
в том числе:								
заемные средства								
Валюта баланса	5454	5723	3737	3878	100	100	-1576	-28,9

Из представленных в первой части таблицы 2.1 данных видно, что на конец 2017 г. в активах организации доля внеоборотных средств составляет одну четвертую, а текущих активов – три четвертых.

Активы организации за весь период уменьшились на 1 576 тыс. руб. (на 28,9%). Учитывая снижение активов, необходимо отметить, что собственный капитал уменьшился в меньшей степени – на 8,9%. Отстающее снижение собственного капитала относительно общего изменения активов является положительным показателем.

Снижение величины активов организации связано со снижением следующих позиций актива бухгалтерского баланса (в скобках указана доля изменения статьи в общей сумме всех отрицательно изменившихся статей):

- дебиторская задолженность – 1 422 тыс. руб. (60,1%);
- денежные средства и денежные эквиваленты – 943 тыс. руб. (39,9%).

Одновременно, в пассиве баланса снижение наблюдается по строкам:

- кредиторская задолженность – 1 205 тыс. руб. (76,5%);
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – 371 тыс. руб. (23,5%)

Среди положительно изменившихся статей баланса можно выделить «основные средства» в активе (+789 тыс. руб.).

Собственный капитал ООО «Издательство Гротеск» по состоянию на конец 2017 г. составил 3 776,0 тыс. руб., притом, что на начало 2014 г. собственный капитал организации составлял 4 147,0 тыс. руб. (уменьшение на 371 тыс. руб., или на 8,9%).

Для характеристики деятельности предприятия очень важно проанализировать размер стоимости чистых активов, проведем такой анализ в отношении ООО «Издательство Гротеск».

Оценка стоимости чистых активов ООО «Издательство Гротеск» представлена в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Оценка стоимости чистых активов ООО «Издательство Гротеск» за 2015-2017 гг.

Показатель	Значение показателя						Изменение	
	в тыс. руб.				в % к валюте баланса		тыс. руб. (гр.5- гр.2)	± % ((гр.5- гр.2) : гр.2)
	2014	2015	2016	2017	на начало анализируемого периода (2015)	на конец анализируемого периода (2017)		
1. Чистые активы	4147	4286	3445	3776	76	97,4	-371	-8,9
2. Уставный капитал	10	10	10	10	0,2	0,3	–	–
3. Превышение чистых активов над уставным капиталом (стр.1-стр.2)	4137	4276	3435	3766	75,9	97,1	-371	-9

Чистые активы организации на конец 2017 г. намного (в 377,6 раза) превышают уставный капитал. Данное соотношение положительно характеризует финансовое положение, полностью удовлетворяя требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации.

При этом, определив текущее состояние показателя, необходимо отметить снижение чистых активов на 8,9% за весь рассматриваемый период. Несмотря на нормальную относительно уставного капитала величину чистых активов, их дальнейшее снижение может привести к ухудшению данного соотношения. Наглядное изменение чистых активов и уставного капитала представлено на рисунке 2.3.

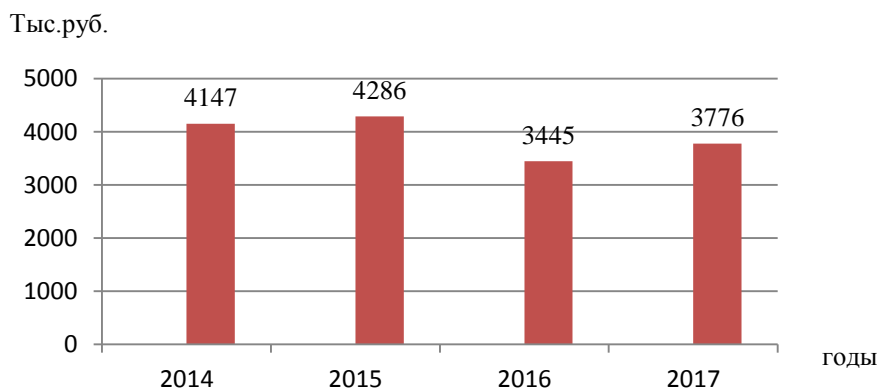


Рисунок 2.3 – Динамика чистых активов ООО «Издательство Гротеск», 2014-2015 гг., тыс.руб.

Как наглядно подтверждают данные диаграммы, чистые активы предприятия уменьшились за исследуемый период, а уставный капитал оставался неизменным в течение всего анализируемого периода. В связи с этим, важным представляется проведение анализа финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств за 2015-2017 гг.

Показатель собственных оборотных средств (СОС)	Значение показателя		Излишек (недостаток)			
	на начало анализируемого периода (2015)	на конец анализируемого периода (2017)	2014	2015	2016	2017
СОС1	4030	2870	+4030	+2740	+2224	+2870
СОС2	4030	2870	+4030	+2740	+2224	+2870
СОС3	4030	2870	+4030	+2740	+2224	+2870

В таблице представлены следующие показатели:

СОС1 – рассчитан без учета долгосрочных и краткосрочных пассивов;

СОС2 – рассчитан с учетом долгосрочных пассивов; фактически равен чистому оборотному капиталу, NetWorkingCapital;

СОС3 – оборотные средства, рассчитанные с учетом, как долгосрочных пассивов, так и краткосрочной задолженности по кредитам и займам

Излишек (недостаток) СОС рассчитывается как разница между собственными оборотными средствами и величиной запасов и затрат.

По всем трем вариантам расчета по состоянию на конец 2017 г. наблюдается покрытие собственными оборотными средствами имеющихся у организации запасов, поэтому финансовое положение по данному признаку можно характеризовать как абсолютно устойчивое. Следует обратить внимание, что, несмотря на хорошую финансовую устойчивость все три показателя покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период ухудшили свои значения.

Данные анализа финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств наглядно представлены на рисунке 2.4.

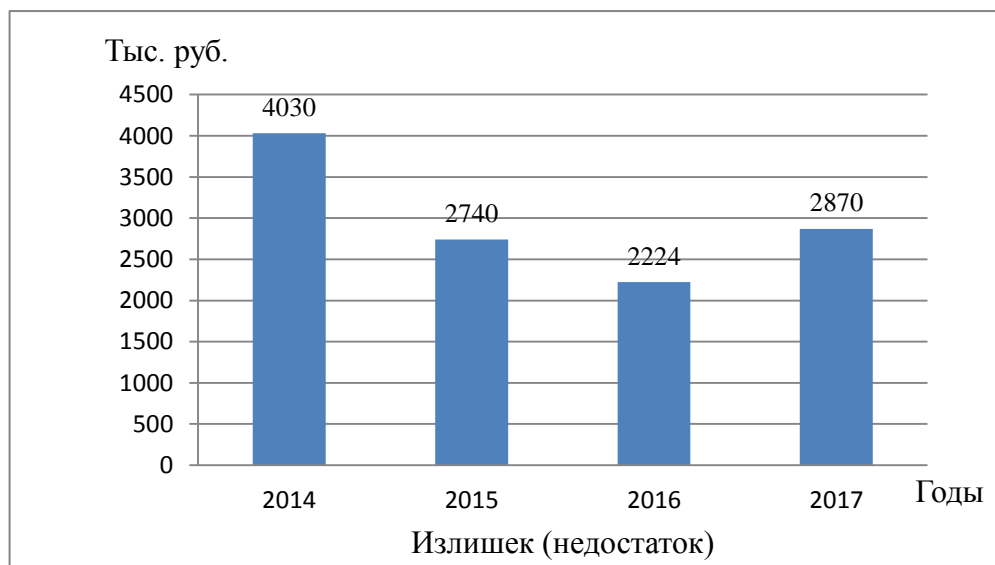


Рисунок 2.4–Динамика излишка собственных оборотных средств, ООО «Издательство Гротеск», 2014-2017 гг., тыс.руб.

Как отражают ситуацию данные диаграммы – у предприятия на протяжении всего исследуемого периода имеется излишек собственных оборотных средств.

Для характеристики деятельности предприятия особое значение приобретает анализ ликвидности предприятия. Задача анализа ликвидности баланса возникает в связи с необходимостью давать оценку кредитоспособности организации и заключается в определении ее способности своевременно и полностью рассчитываться по всем своим обязательствам, то есть можно констатировать очень тесную связь с платежеспособностью. Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеют место соотношения вида: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$.

Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5 - Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения ООО «Издательство Гротеск»

Активы по степени ликвидности	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Норм. соотношение	Пассивы по сроку погашения	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Излишек/недостаток платеж. средств тыс. руб., (гр.2 - гр.6)
1	2	3	4	5	6	7	8
А1. Высоколиквидные активы (ден. ср-ва + краткосрочные фин. вложения)	787	-54,5	\geq	П1. Наиболее срочные обязательства (привлеченные средства) (текущ. кред. задолж.)	102	-92,2	+685
А2. Быстрореализуемые активы (краткосрочная деб. задолженность)	2 185	-39,4	\geq	П2. Среднесрочные обязательства (краткосроч. обязательства кроме текущ. кредит. задолж.)	0	-	+2 185
А3. Медленно реализуемые активы (прочие оборот. активы)	0	-	\geq	П3. Долгосрочные обязательства	0	-	-
А4. Труднореализуемые активы (внеоборотные активы)	906	+7,7 раза	\leq	П4. Постоянные пассивы (собственный капитал)	3 776	-8,9	-2 870

Все четыре неравенства, приведенные в таблице 2.3, выполняются, что свидетельствует об идеальном соотношении активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения в компании ООО «Издательство Гротеск».

Далее проанализируем основные финансовые результаты деятельности ООО «Издательство Гротеск» за 3 последних года (таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Основные финансовые результаты деятельности ООО «Издательство Гротеск» за 2015-2017 гг., тыс.руб.

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.			Изменение показателя		Среднегодовая величина, тыс. руб.
	2015	2016	2017	тыс. руб. (гр.4- гр.2)	± % ((4-2) :2)	
1. Выручка	13762	14053	13137	-625	-4,5	13651
2. Расходы по обычным видам деятельности	12689	14466	12527	-162	-1,3	13227
3. Прибыль (убыток) от продаж(1-2)	1073	-413	610	-463	-43,2	423
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	-795	-285	-149	+646	↑	-410
5. ЕБИТ (прибыль до уплаты процентов и налогов) (3+4)	278	-698	461	+183	+65,8	14
6. Проценты к уплате	x	x	x	x	x	x
7. Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль и прочее	-139	-143	-130	+9	↑	-137
8. Чистая прибыль (убыток) (5-6+7)	139	-841	331	+192	+138,1	-124
Совокупный финансовый результат периода	139	-841	331	+192	+138,1	-124
Изменение за период нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по данным бухгалтерского баланса (измен.стр. 1370)	139	-841	331	x	x	x

За последний год значение выручки составило 13 137 тыс. руб. За 3 года имело место некоторое снижение выручки (-625 тыс. руб.).

За 2017 год прибыль от продаж составила 610 тыс. руб. В течение анализируемого периода произошло сильное падение финансового результата от продаж – на 463 тыс. руб.

Организация не применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», что допустимо в случае, если организация является субъектом

малого предпринимательства и вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

Изменение выручки наглядно представлено ниже на рисунке 2.5.

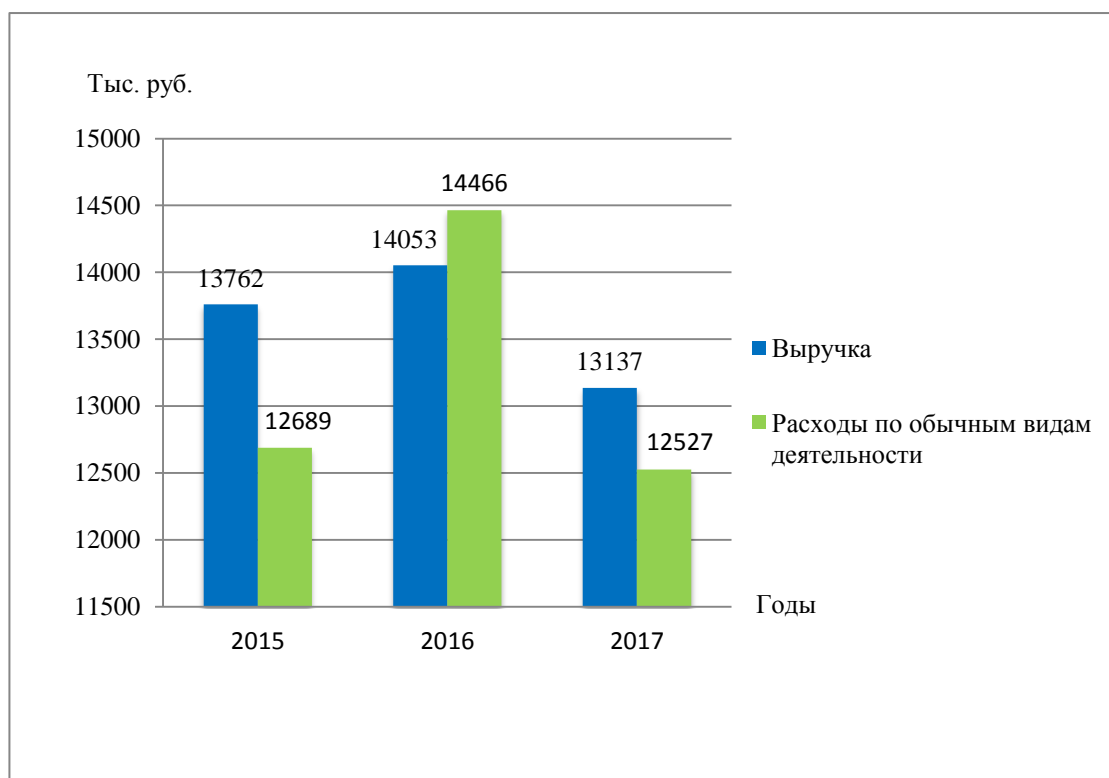


Рисунок 2.5 – Динамика выручки и расходов предприятия, 2015-2017 гг., тыс.руб.

Диаграмма на рисунке 2.4 отражает текущую рыночную ситуацию, когда в условиях кризиса в 2016 году расходы предприятия выросли значительно быстрее, чем выручка. Это связано с расходами на сырье и материалы для производственной деятельности.

Соотношение доходов и расходов предприятия вынудило предприятие принять стратегию лидерства по издержкам, на всех этапах исполнения заказов предприятие максимально сократило затраты, что позволило в 2017 году оптимизировать соотношение доходов и расходов. При этом, в качестве недостатка деятельности можно выделить значительное падение выручки предприятия (на 4,5% по сравнению с 2015 годом).

Анализ рентабельности представлен в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Анализ рентабельности ООО «Издательство Гротеск», 2015-2017 гг.

Показатели рентабельности	Значения показателя (в %, или в копейках с рубля)			Изменение показателя	
	2015	2016	2017	коп., (гр.4 - гр.2)	± % ((4-2) : 2)
1	2	3	4	5	6
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 5% и более.	7,8	-2,9	4,6	-3,2	-40,4
2. Рентабельность продаж по ЕВИТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	2	-5	3,5	+1,5	+73,7
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 3% и более.	1	-6	2,5	+1,5	+149,5
Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг)	8,5	-2,9	4,9	-3,6	-42,4
Коэффициент покрытия процентов к уплате (ICR), коэфф. Нормальное значение: 1,5 и более.	–	–	–	–	–

Представленные в таблице 2.7 показатели рентабельности за 2017 г. имеют положительные значения как следствие прибыльной деятельности ООО «Издательство Гротеск».

Как отражено в таблице 2.7 рентабельность продаж падает за исследуемый период, а рентабельность продаж по чистой прибыли растет, что отражает усилия руководителей предприятия в направлении экономии затрат. Данные таблицы 2.7 наглядно представлены на рисунке 2.6.

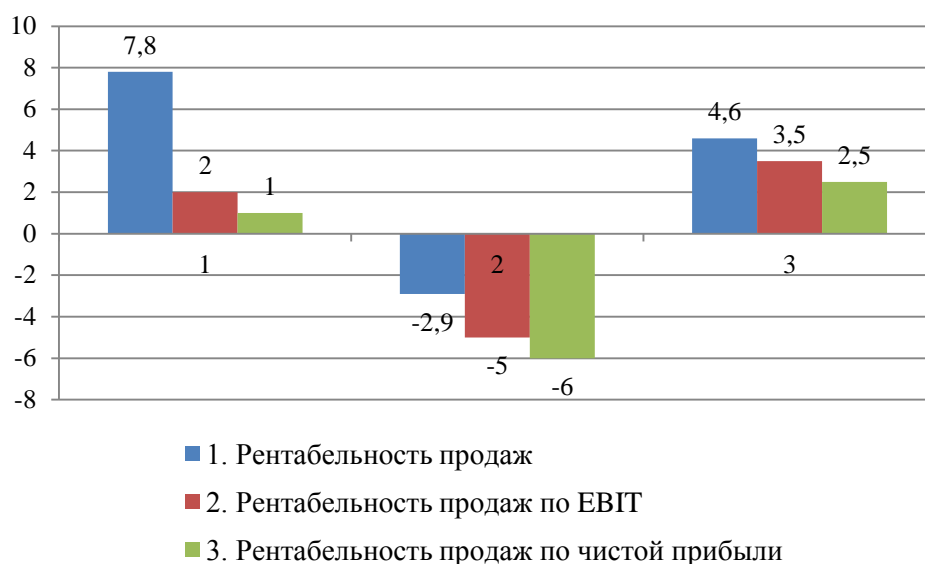


Рисунок 2.6 – Динамика рентабельности ООО «Издательство Гротеск», 2015-2017 гг., %

По данным таблицы 2.7 и рисунку 2.6 можно сделать вывод о том, что деятельность предприятия оценивается положительно, так как:

- на конец 2017 г. рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки) находится на достаточном уровне, близком к нормативному значению;
- рентабельность продаж повысилась даже выше уровня 2015 года;
- коэффициент быстрой (промежуточной) ликвидности полностью соответствует нормативному значению;
- рентабельность продаж по чистой прибыли приближается к нормативному значению;
- за 2017 г. получена прибыль от продаж (610 тыс. руб.), причем наблюдалась положительная динамика по сравнению с предшествующим годом (+1 023 тыс. руб.);
- прибыль от финансово-хозяйственной деятельности за 2017 год составила 331 тыс. руб. (+1 172 тыс. руб. по сравнению с предшествующим годом).

В таблице 2.8 рассчитаны показатели ликвидности и платежеспособности предприятия.

Таблица 2.8 – Показатели ликвидности и платежеспособности ООО «Издательство Гротеск» за 2016-2017 гг.

Показатель	Значение показателя		Изменение (гр.3-гр.2)	Нормативное значение	Соответствие фактического значения нормативному на конец периода
	на начало периода (2017)	на конец периода (2017)			
1. Коэффициент текущей ликвидности	8,62	29,14	+20,52	не менее 2	соответствует
2. Коэффициент обеспеченности собственными средствами	0,88	0,97	+0,09	не менее 0,1	соответствует
3. Коэффициент платежеспособности	x	17,13	x	не менее 1	соответствует

Анализ структуры баланса выполнен за 2017 год.

Поскольку оба коэффициента на конец 2017 г. оказались в пределах допустимых норм, в качестве третьего показателя рассчитан коэффициент утраты платежеспособности. Данный коэффициент служит для оценки перспективы утраты предприятием нормальной структуры баланса (платежеспособности) в течение трех месяцев при сохранении имевшей место в анализируемом периоде динамики первых двух коэффициентов. Значение коэффициента утраты платежеспособности (17,13) указывает на низкую вероятность значительного ухудшения показателей платежеспособности ООО «Издательство Гротеск».

Одним из показателей вероятности скорого банкротства организации является Z-счет Альтмана, который рассчитывается по следующей формуле (применительно к ООО «Издательство Гротеск» взята 4-факторная модель для частных непроизводственных компаний): $Z\text{-счет} = 6,56T_1 + 3,26T_2 + 6,72T_3 + 1,05T_4$.

Таблица 2.9 – Расчет показателей вероятности банкротства ООО «Издательство Гротеск» Z-счет Альтмана за 2017 г.

Коэф-т	Расчет	Значение на конец 2017	Множитель	Произведение (гр. 3 x гр. 4)
1	2	3	4	5
T1	Отношение оборотного капитала к величине всех активов	0,74	6,56	4,85
T2	Отношение нераспределенной прибыли к величине всех активов	0,97	3,26	3,17
T3	Отношение EBIT к величине всех активов	0,12	6,72	0,8
T4	Отношение собственного капитала к заемному	37,02	1,05	38,87
Z-счет Альтмана:				47,69

Предполагаемая вероятность банкротства в зависимости от значения Z-счета Альтмана составляет:

- 1.1 и менее – высокая вероятность банкротства;
- от 1.1 до 2.6 – средняя вероятность банкротства;
- от 2.6 и выше – низкая вероятность банкротства.

По результатам расчетов для ООО «Издательство Гротеск» значение Z-счета по состоянию на конец 2017 г. составило 47,69. Такое значение показателя свидетельствует о незначительной вероятности банкротства ООО «Издательство Гротеск».

Таким образом, можно говорить о достаточно успешной финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Это стало возможным для предприятия только в связи с эффективной политикой в отношении затрат, в связи с чем, представляется необходимым провести оценку существующей практики позаказного калькулирования в ООО «Издательство «Гротеск».

2.2 Оценка существующей практики позаказного калькулирования в ООО «Издательство «Гротеск»

Калькуляция — это документ, в котором производится расчет себестоимости единицы продукции (работ, услуг), или изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в рамках одного или группы заказов или временного интервала в зависимости от уровня консолидации данных и нужд управления. Калькуляционной статьей в ООО «Издательство «Гротеск» называют определенный вид расходов, участвующий в образовании себестоимости как отдельных видов, так и всей продукции (работ, услуг) в целом. Перечень статей расходов устанавливается в ООО «Издательство «Гротеск» руководителями предприятия самостоятельно, однако при этом учитываются требования отраслевых нормативных актов, в полиграфии — это методические рекомендации по вопросам планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) на полиграфических предприятиях (рис.2.7).

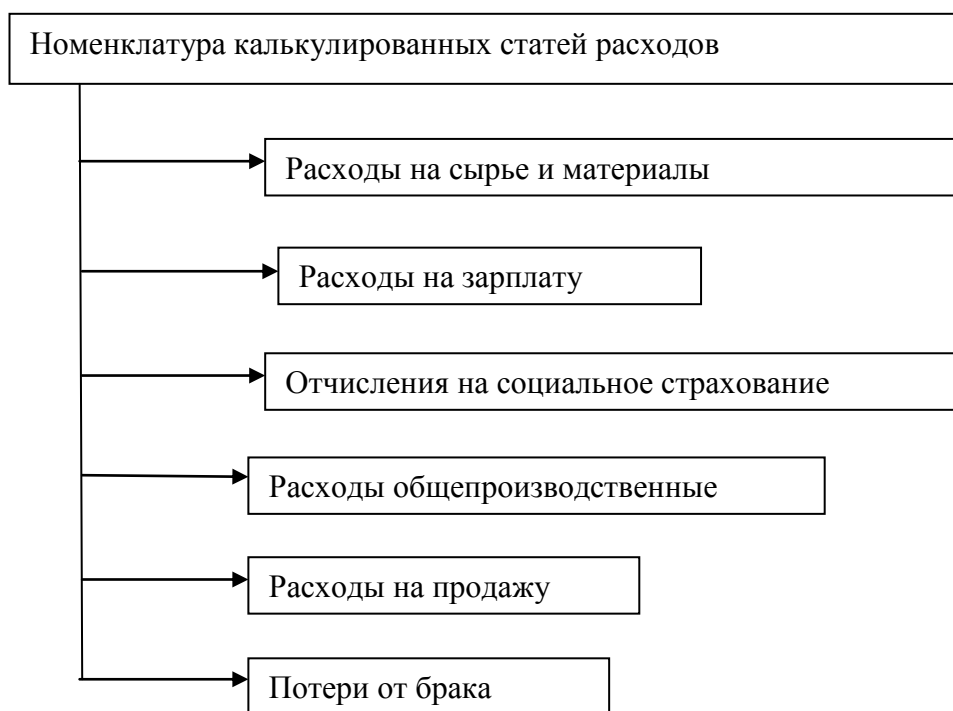


Рисунок 2.7 – Классификация расходов по статьям для ООО «Издательство Гротеск»

При утверждении учетной политики ООО «Издательство «Гротеск» в части сбора расходов ориентируется на способы фиксации расходов в учетных регистрах по различным участкам учета.

Общая последовательность формирования фактической позаказной себестоимости ООО «Издательство «Гротеск» состоит из следующих этапов:

1. Утверждение перед началом отчетного периода (года) методики расчета фактической позаказной себестоимости:

- выбор объекта калькулирования (заказ, операция (процесс));
- определение набора расходов, относимого на себестоимость на основании выбранного метода (метода полной себестоимости);
- выделение групп прямых расходов (основные материалы, сдельная оплата труда);
- выделение групп косвенных расходов, распределяемых по одинаковым базам распределения (вспомогательные материалы, прочая зарплата производственных рабочих, амортизация оборудования, прочие общепроизводственные затраты, общехозяйственные расходы и т. д.), определение последовательности распределения групп косвенных расходов;
- проведение дополнительной классификации расходов (разбиение на переменные и постоянные);
- проектирование структуры учетных регистров и перечня бухгалтерских счетов, предназначенных для отражения расходов, а также определение на них необходимых разрезов аналитического учета;
- определение технологии сбора расходов по каждому участку бухгалтерского учета, утверждение данной технологии в учетной политике типографии (методы оценки запасов, начисления амортизации, схемы бухгалтерских проводок и пр.)

Сбор в течение отчетного периода (месяца) всех видов расходов:

- проведение расчета сумм всех видов расходов (стоимости списания материалов, сумм амортизации основных средств, расчет заработной платы и пр.);

- формирование первичных документов на списание расходов и бухгалтерских проводок на счета расходов по всем участкам бухгалтерского учета.

Распределение расходов по объектам калькулирования (после окончания отчетного периода):

- предварительная группировка всех косвенных расходов по признаку использования одинаковых баз распределения;

- последовательный перебор сгруппированных затрат, начиная от наиболее детализированных групп, разбитых по подразделениям и операциям (вспомогательные материалы, прочая зарплата производственных рабочих, амортизация оборудования), и заканчивая расходами, которые распределяются на все выполняемые заказы (прочие общепроизводственные, общехозяйственные расходы);

- распределение каждой группы косвенных расходов по выбранной базе распределения на группу объектов калькулирования (заказов) в зависимости от детализации накопленных расходов (в разрезе операций, подразделений, всей типографии);

- группировка полученных результатов для распределения следующей группы косвенных расходов, если происходит изменение детализации (данные по заказам, детализированные по подразделениям, группируются в разрезе заказов).

Формирование после окончания расчета необходимой отчетности для проведения анализа полученных результатов и принятия необходимых управленческих решений.

Калькулирование себестоимости продукции важно для оперативного руководства работой ООО «Издательство «Гротеск», так как может показать внутренние резервы и позволить пользоваться ими для последующего понижения себестоимости продукции. Калькуляции используются для составления плана себестоимости продукции, определения более точных цен на каждый заказ.

Калькуляции также необходимы для планирования себестоимости продукции и установления соответствующих цен на печатную продукцию с учетом спроса их на рынке, а значит, калькулирование себестоимости продукции имеет большое значение при определении, признании доходов ООО «Издательство «Гротеск». Правильный, точный и объективный расчет себестоимости произведенной выпущенной продукции определяет, каким будет управление хозяйственной деятельностью предприятия, потому что напрямую влияет на налогооблагаемую базу и на образование цены.

Под объектом калькулирования представляются виды продукции – заказ. На предприятии ООО «Издательство «Гротеск»» используется позаказный метод калькулирования себестоимости готовой продукции. Под объектом расходов в данном случае принимаются отдельные заказы. Заказ открывается как для одного изделия, так и на целую партию изделий. Прямые затраты относятся прямо на заказы, а косвенные будут распределяться пропорциями по отдельным заказам.

Позаказный способ учета используется организацией по следующим причинам. Предприятие ООО «Издательство «Гротеск»» изготавливает по специальному заказу продукцию. Применение позаказного метода удобно для определения себестоимости продукции каждого вида. Объектом калькулирования является отдельный производственный заказ и под заказом в организации ООО «Издательство «Гротеск»» понимается отдельная партия печатной или пробная и экспериментальная рекламная продукция.

Каждому заказу присваивается отдельный номер партии. Фактическая себестоимость заказа определяется после его изготовления. Основа используемого организацией метода состоит в том, чтобы все прямые расходы учитываются в разрезе определенных статей калькуляции по разным производственным заказам, оставшиеся затраты будут учитываться на местах их появления и добавляться в себестоимость отдельных заказов на основании с установленной базой распределения, исходя из фактической ставки

распределения. Главная задача при использовании позаказного способа - улучшение и ускорение контроля за прямыми затратами.

Каждой вид деятельности имеет свой носитель затрат. Объект учета затрат в данном случае - это отдельный производственный заказ, который подразумевает под собой заявку клиента на определенное число и вид изделий, изготавливаемых специально для него. Оформляется данная операция договором с заказчиком. Кроме того, в договоре оговариваются условия передачи заказа, стоимость и сроки выполнения. До того, как заказ будет выполнен, все затраты, которые относятся к нему, будут считаться незавершенным производством. То есть все произведенные затраты по заказу (включая материальные расходы, расходы на оплату труда) относятся на один заказ или на партию однотипных заказов. Для того, чтобы определить себестоимость одного изделия в партии, сумму всех произведенных затрат делят на количество изделий.

Для того чтобы начать вести учет расходов по каждому заказу, на предприятии оформляется соответствующий бланк (наряд на выполнение заказа). Наряд-заказ содержит следующую информацию:

- тип заказа (сводный или разовый, для собственных нужд организации либо же привлекаемый со стороны);
- номер заказа (нужен для того, чтобы отличать данный заказ от остальных, изготовленных за тот же отчетный период);
- описание заказа (краткая характеристика работ);
- срок выполнения заказа;
- исполнитель (производственный участок, который занимается выполнением работ);
- месяц, в котором происходит распределение издержек.

После составления наряда-заказа в бухгалтерский отдел ООО «Издательство Гротеск» поступают первичные документы, связанные с изготовлением данного заказа и содержащие сведения о первичных издержках, то есть о:

- затратах на оплату труда;
- потерях от брака;
- произведенных материальных затратах;
- износе оборудования и инструментов.

Для каждого из заказов в бухгалтерии открывается карточка (ведомость), которая является главным учетным регистром при позаказном методе калькулирования. В ней обобщается информация о прямых материальных затратах, общих расходах, трудовых затратах.

Для аналитического учета заказов на предприятии ООО «Издательство Гротеск» организована следующая система: в разрезе счета 20 «Основное производство» (в рабочем Плане счетов) для каждого отдельного заказа открывается свой субсчет. По дебету этих субсчетов отражаются затраты (на основании данных первичных документов).

Но при распределении косвенных расходов возникает проблема: ведь сумма этих расходов становится известной только после окончания отчетного периода, а любой заказчик ООО «Издательство Гротеск» желает знать примерную стоимость заказа уже в отчетном периоде. В такой ситуации на предприятии поступают следующим образом: все косвенные расходы распределяются между различными заказами, пользуясь при этом предварительными нормативами распределения предполагаемых косвенных расходов.

Рассчитывается данный показатель в три этапа:

1. Оценка косвенных расходов предстоящего периода.
2. Выбор базы для распределения косвенных расходов по отдельным заказам и прогнозирование ее величины.
3. Расчет бюджетной ставки (деление суммы ожидаемых косвенных расходов на предполагаемую величину базового показателя).

Рассмотрим расчет бюджетной ставки в ООО «Издательство Гротеск». Например, что величина косвенных расходов по заказу составит 150000 руб. В качестве базы для распределения возьмем величину израсходованных

материалов, которая оценивается в 90000 руб. Рассчитаем бюджетную ставку распределения: $150000/90\ 000 = 1,67$, то есть, по предварительным расчетам, в будущем периоде 1 рубль израсходованных материалов будет равняться 1,67 руб. косвенных расходов.

Далее произведем калькулирование издержек по заказам.

Карточка учета расходов по данному заказу содержит следующую информацию:

- затраты на оплату труда основным производственным рабочим составили 25 000 руб.;

- материалов было израсходовано на сумму 20000 руб.

Следовательно, на данный заказ будут отнесены косвенные расходы в следующем количестве: $20000 * 1,67 = 33\ 400$ руб.

Если за отчетный период предприятие выполнило несколько заказов, то распределение косвенных расходов будет выглядеть следующим образом (табл. 2.10):

Таблица 2.10 - Распределение косвенных расходов между изготовленными заказами в декабре 2017 года (рублей).

Заказ	Сумма фактически произведенных затрат	Сумма косвенных расходов, отнесенных на заказ
А	20 000	33 400
В	12 000	20 040
С	7 500	12 525
Д	13 000	21 710
Итого	52 500	87 675

Величину косвенных расходов получили путем умножения данных о сумме фактически произведенных затрат на бюджетную ставку распределения (1, 67).

В таблице 2.11 представим данные из регистров учета, которые распределены по видам деятельности и по видам продукции ООО «Издательство «Гротеск».

Таблица 2.11 – Функции и соответствующие им носители затрат ООО «Издательство «Гротеск»

Функции	Носитель затрат	Значение носителя затрат (количество операций), всего
Использование рабочей силы	человеко-часы	28449
Работа печатного оборудования	машино-часы	166187
Прием и оформление заказов на печатную продукцию	количество заказов	380
Переналадка оборудования под каждый конкретный заказ	Количество переналадок	1283
Закупка и доставка материалов	количество полученных партий	118
Расход инструмента	Количество инструмента	259
Контроль качества готовой продукции	количество операций контроля	1 254
Использование вспомогательного оборудования	машино-часы	116 040

Изучение производственного процесса изготовления печатной продукции выявило восемь основных производственных видов деятельности (функций):

- использование рабочей силы;
- работа основного оборудования;
- прием и оформление заказов на печатную продукцию;
- переналадка оборудования под каждый конкретный заказ;
- закупка и доставка материалов;
- контроль качества готовой продукции;
- использование вспомогательного оборудования.

Рассмотрим формирование себестоимости печатной продукции с применением позаказного метода в ООО «Издательство «Гротеск». Базой для распределения накладных расходов выбираются прямые затраты труда. В ООО «Издательство «Гротеск» накладные расходы распределяются на каждый заказ. Рассмотрим распределение расходов в 2017 году (таблица

2.12). Для этого общую сумму накладных расходов делят на фонд рабочего времени.

Таблица 2.12 – Расчет средней бюджетной ставки распределения накладных расходов при позаказном методе

Наименование	Значение по данным учета	Единица измерения
Накладные расходы, всего в год	4357	тыс.руб.
Прямые затраты труда	56860	час
Бюджетная ставка распределения накладных расходов	76,63	руб./ч

Рассмотрим распределение производственных накладных расходов: умножим рассчитанную ставку распределения накладных расходов на время изготовления партии печатной продукции. Оптимизация управленческих решений в области затрат предусматривает группировку расходов по бизнес-процессам. Прямые расходы определяются по бизнес-процессам традиционными методами. Определим себестоимость единицы заказа вида стеллажной продукции (таблица 2.13).

Таблица 2.13 – Расчет основных показателей деятельности по отдельным видам продукции

Расходы	Виды продукции		
	выпуск книжной продукции	визитки, буклеты	печати, штампы
Прямые материальные расходы, тыс.руб.	3840,2	2790,8	753,9
Прямая заработная плата, тыс.руб.	2010,5	482	473,4
Объем выпуска, заказов	240	85	320
Общее время, ч	37200	7820	11840
Время на изготовление заказа, ч	155	92	37
Производственные накладные расходы, тыс.руб.	1187,715	704,967	283,519
ВСЕГО	7038,415	3977,767	1510,819

Использование системы распределения производственных затрат и оценки полученных результатов по разным видам деятельности, а также бизнес-процессам в ООО «Издательство «Гротеск» позволяет анализировать причины изменения косвенных расходов предприятия, детализировать информацию для принятия текущих решений в течение отчетного периода. Повышение качества управленческой информации обеспечивает высокий уровень конкурентоспособности предприятия.

За последнее время ООО «Издательство «Гротеск» предъявляет повышенные требования к качеству управленческой информации и достоверности оценки эффективности хозяйственной деятельности, что позволило предприятию преодолеть финансовый кризис в 2016 году.

Руководители ООО «Издательство «Гротеск» во время поняли значение себестоимости продукции в условиях рыночной экономики. Она продолжает оставаться основным показателем эффективности полиграфического производства. Уровень себестоимости отражает все стороны хозяйственной деятельности ООО «Издательство «Гротеск». Чем эффективнее используются в хозяйственных процессах экономические ресурсы, рабочая сила, тем ниже себестоимость и выше прибыль, а отсюда и большая устойчивость ООО «Издательство «Гротеск».

В целом можно сделать вывод, что для ООО «Издательство «Гротеск» учет затрат на производство печатной продукции является одним из наиболее значимых участков бухгалтерского учета. Грамотное построение системы учета является одним из приоритетных направлений снижения себестоимости продукции.

2.3 Анализ организации управленческого учета на предприятии

Как отмечено в теоретической части исследования, для совершенствования процесса учета затрат на предприятиях актуально использования управленческого учета, в связи с чем, необходимо

проанализировать организацию управленческого учета в ООО «Издательство «Гротеск». Для этих целей определяются объекты учета, подбираются методы формирования информации, выделяются специалисты, за которыми закрепляются функции, связанные с осуществлением процедур. В связи с этим под организацией управленческого учета подразумевается создание всех условий, необходимых для предоставления управляющей системе предприятия информации для принятия управленческих решений и контроля за их выполнением.

Формально центры ответственности в ООО «Издательство «Гротеск» не выделены, в связи с чем определим центры ответственности методом анализа внутренних процессов компании по учету затрат.

Для обеспечения оценки эффективности в первую очередь необходимо учитывать специфику каждого центра ответственности, а деятельность каждого центра ответственности оценивается показателями эффективности его функционирования.

Цель организации учета по центрам финансовой ответственности в ООО «Издательство «Гротеск» - соотнесение (увязка) величины понесенных расходов со сферой деятельности руководителя соответствующего подразделения для оценки целесообразности расходования средств, качества руководства работой подразделения, степени мотивации сотрудников.

По мнению руководителей, задачи и преимущества организации учета по центрам финансовой ответственности в ООО «Издательство «Гротеск»:

- большая детализация расходов - возможность более точного распределения расходов по объектам калькулирования, обеспечение достоверности калькулирования в целом;

- усиление контроля над расходами - выполнение задач бюджетирования;

- повышение точности калькулирования - деление производственных участков в ООО «Издательство «Гротеск» на много центров ответственности по расходам позволяет более точно распределять косвенные расходы,

особенно по содержанию и эксплуатации оборудования, это дает возможность, при необходимости, относить данные расходы на аналитические счета этих центров прямым путем;

– оптимизация учетной работы в ООО «Издательство «Гротеск» - возможность работы с одинаковыми калькуляциями и нормативами и их унифицированными сводными формами при выделении центров ответственности по принципу сходства структуры расходов (например, объединив в одну структуру несколько идентичных единиц технологического оборудования).

Актуальное, применительно к ООО «Издательство «Гротеск», определение центра финансовой ответственности следующее: центр ответственности, или центр финансовой ответственности (ЦФО), как его определяют современные ученые, представляет собой сегмент внутри бухгалтерии ООО «Издательство «Гротеск», во главе которого стоит главный бухгалтер, который ведет учетную деятельность, способную оказывать непосредственное воздействие на результаты и расходы этой деятельности, несет ответственность.

В производственном подразделении ООО «Издательство «Гротеск» контролируются производственные расходы, полученный доход или процесс его инвестирования. Центром ответственности ООО «Издательство «Гротеск» является производственный цех. В некоторых случаях при работе над заказом ООО «Издательство «Гротеск» выделяется в отдельный центр ответственности по расходам не печатный цех в целом, а каждая единица технологического оборудования (например, печатную машину) в отдельности. Это связано с позаказным методом учета расходов, когда характеристики данного оборудования различны.

Основные функции учета по центрам финансовой ответственности представим в виде схемы (рис. 2.8).

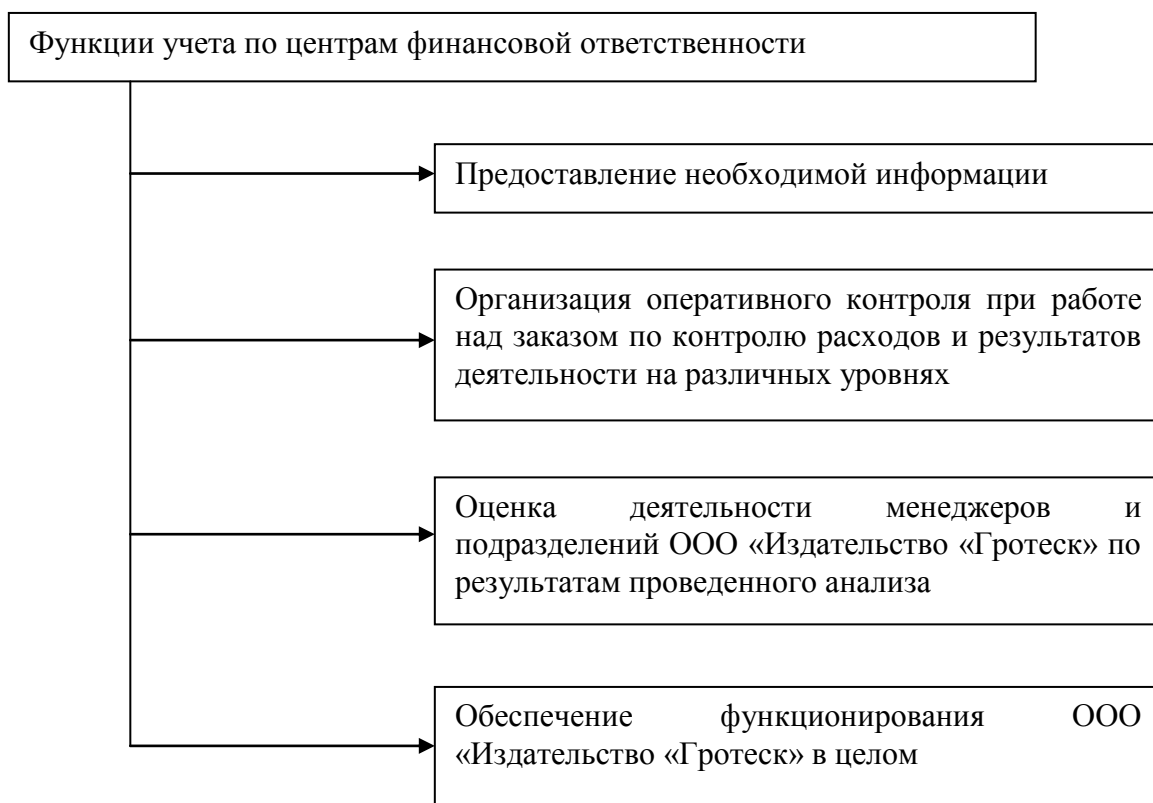


Рисунок 2.8 - Основные функции учета по центрам финансовой ответственности в ООО «Издательство «Гротеск»

В компании классифицировать центры ответственности можно следующим образом (рисунок 2.9).

Рассмотрим работу центров ответственности, представленные на рисунке 2.9.



Рисунок 2.9 – Центры ответственности в рамках управленческого учета каждого заказа

На рисунке 2.9 представлены:

Центры прибыли. В данном центре ответственности директор контролирует как доходы и расходы, связанные с услугами, которые они предоставляют, анализирует достигнутый результат фирмы.

Центр доходов – это отдел по работе с клиентами. Его сотрудники контролируют только доходы, но не контролируют какие-либо затраты, инвестиции. Подход методов оценки центра доходов оценивается только на основании доходов, которые генерирует центр. Этот центр несет затраты на продажи, маркетинг и имеют различную степень контроля над этими затратами.

Центр затрат – это производственный отдел ООО «Издательство «Гротеск», в котором сотрудники контролируют расходы, но не контролируют доходы, прибыль. Директор ООО «Издательство «Гротеск» оценивает работу сотрудников данного центра путем сравнения фактических расходов с бюджетом, выделенным на данный уровень.

Таким образом, нормы затрат и отклонений фигурируют в отчетах по центру затрат.

Рассмотрим всю цепочку работы по заказу в ООО «Издательство «Гротеск». Расчет расходов по определенным заказам начинается с открытия заказа. Прежде чем открыть заказ, заказчик ООО «Издательство «Гротеск» направляет в адрес предприятия письмо с просьбой о выполнении его заказа и описанием требуемого ему изделия, краткой его характеристикой. Если требуется, то заказчик обращается в офис ООО «Издательство «Гротеск».

Далее директор ООО «Издательство «Гротеск» рассматривает возможность выполнения этого заказа и определяет время изготовления. Копии письма направляются в производственный отдел бухгалтеру для дальнейших расчетов. Предприятие с заказчиком заключает соответствующий договор на изготовление продукции и его доставку и открывает калькуляцию на изделие по договору. Отдельного бланка или карточки на заказ не заводится. На каждую партию делается отдельная калькуляция, в которую заносится вся первичная информация по суммам затрат, возникающих непосредственно при изготовлении. Для ведения эффективной финансовой политики на предприятии, на основании ранее

полученных производственных данных составляется плановая калькуляция. Пример плановой калькуляции отображен в таблице 2.14.

Таблица 2.14 – Плановая калькуляция на заказ 2018 г.

Наименование изделия	Рекламный буклет	Партия
Количество	1	300
Калькуляционная единица	штука	штука
Сырье	75,50	22 650,00
Упаковка	5,30	1 590,00
Заработная плата	11,00	3 300,00
Налоги	2,47	741,00
Цеховые расходы	2,16	648,00
Полная себестоимость	96,43	28 929,00
Прибыль	19,29	5 785,80
Свободная оптовая цена	115,72	34 714,80

На изготовленную и подлежащую сдаче партию составляется накладная. Изготовленная печатная продукция чаще всего сразу же отгружаются заказчику. В противном случае до отгрузки они размещаются в складе готовой продукции.

Однако, на практике часто отклоняются от стандартов для оценки эффективности, процесс установления стандартов оказывает глубокий поведенческий эффект на сотрудников. Особенно, когда он искажает потенциальную производительность или эффективность результатов.

Также частая ошибка в оценки центра затрат заключается в оценки исключительной способности контролировать расходы. Качество, время отклика, способность удовлетворять график производства, мотивация сотрудников, безопасность сотрудников, тоже следует использовать для оценки производительности центра.

Известно, что в настоящее время, с учетом довольно жесткой регуляторной деятельности Центрального банка Российской Федерации и

ограниченных возможностей доступа на внешние финансовые рынки из-за экономических санкций, примененных в отношении отечественного банковского сектора, финансовое состояние многих коммерческих организаций балансирует на грани безубыточности. Это обусловлено снижением темпов экономической динамики, затронувшим всю национальную экономическую систему.

Новая экономическая реальность привела к существенному расширению перечня задач, стоящих перед финансовыми службами коммерческих организаций. Данные задачи, по нашему убеждению, одновременно следует рассматривать как приоритетные направления улучшения финансового состояния, а их состав можно определить следующим образом:

- разработка корпоративной финансовой стратегии и политики, определение направлений их реализации;
- комплексный и постоянный финансовый анализ для получения достоверной информационной основы разработки тактических управленческих решений, адекватных стратегическим целям организации;
- разработка и реализация финансовых планов, в том числе основанных на методологии сметного (бюджетного) планирования;
- повышение ликвидности, финансовой независимости, платежеспособности организации посредством разработки и реализации соответствующих мероприятий;
- оптимизация структуры оборотного внеоборотного капитала с учетом привлекаемых заемных средств;
- оптимизация финансовых потоков посредством сокращения времени обращения запасов, денежных средств, задолженности;
- нормирование оборотных средств с целью приведения фактических запасов в соответствие с нормативными, повышение эффективности их использования;

- ревизия дебиторской задолженности и ее сокращение за счет списания задолженности, «сомнительной к взысканию»;
- строгий контроль соблюдения платежно-расчетной дисциплины по исполнению обязательств организации, определенных содержанием хозяйственных договоров;
- оптимизация затрат на основе многовариантного анализа их «поведения» и методов прогнозирования себестоимости;
- комплексный факторный анализ источников формирования прибыли и направлений ее расходования;
- анализ факторов, формирующих рентабельность собственных средств (объемов и динамики продаж, оборачиваемости ресурсов, структуры капитала).

Применение на ООО «Издательство «Гротеск» позаказного метода калькулирования себестоимости несмотря на его существенные недостатки, целесообразно и выгодно. Тем не менее, в бухгалтерии в целях получения внутренней информации, разработки планов и бюджетов и представления этих данных по запросу руководства постоянно ведется работа с плановыми показателями издержек, затрат и отклонениями фактических сумм от плановых. Система позаказного учета затрат наиболее полно соответствует специфике деятельности ООО «Издательство «Гротеск». Финансовая политика – это обычно поиск баланса, максимального на данный момент соотношения множества направлений развития и выбор наиболее эффективных способов и механизмов их достижения.

Основой управления себестоимостью является сбор информации об издержках организации и калькулировании. Именно данная информация оказывается необходимой и важной на ООО «Издательство «Гротеск», чтобы планировать и оптимизировать показатели затрат на изготовление продукции, влиять на них и рационально управлять себестоимостью. Управление себестоимостью актуальная проблема это подтверждается тем фактом, что большинство современных организаций являются практически

банкротами по причине того, что не могут восстановить свои издержки и выполнить обязательства.

Управленческий учет создается в ООО «Издательство Гротеск» для того, чтобы обеспечивать руководство необходимой информацией для принятия грамотных и эффективных управленческих решений. Например, от того, насколько верно выбран метод определения себестоимости, может зависеть объем реализуемой продукции и ее стоимость.

На анализируемом предприятии ООО «Издательство Гротеск» для выполнения работ по договорам используется позаказный метод (при этом применяются для учета карточки фактических затрат, которые не выделяются на отдельный балансовый счет).

В заключение необходимо отметить, что новые условия хозяйствования ООО «Издательство «Гротеск» требуют от компаний полиграфической отрасли быстрых и правильных решений, касающихся задач развития и повышения внутренней эффективности бизнеса, – драйверов роста. Такими решениями могут стать:

- оптимизация ключевых систем бизнеса (управления, мотивации, закупок, продаж и т.д.);
- оптимизация бизнес-процессов, отказ от процессов, не формирующих дополнительную ценность для покупателя;
- снижение издержек за счет замещения импортных комплектующих и материалов;
- минимизация посредников на всех этапах производства и сбыта;
- замена неэффективных команд и отдельных сотрудников.

Каждое такое решение, направленное на развитие и преобразование бизнеса, должно рассматриваться как небольшой инвестиционный проект, основанный на принятии обоснованных управленческих решениях.

3 Разработка предложений по совершенствованию управленческого учёта в ООО «Издательство «Гротеск»

3.1 Разработка рекомендаций по совершенствованию учета и распределения затрат в разрезе производственных заказов

Таким образом, оценка себестоимости продукции позаказным методом позволила выявить недостатки и привести рекомендации по совершенствованию финансовой политики предприятия.

ООО «Издательство «Гротеск» нуждается в разработке и эффективном функционировании системы управленческого учета и отчетности, в связи, с чем возрастает роль сбалансированных показателей, являющихся необходимым инструментом мобилизации резервного потенциала повышения результативности деятельности предприятия.

В качестве рекомендаций по совершенствованию учета, внедрению элементов управленческого учета предлагается комплексный подход. В рамках этого подхода предлагается формирование системы сбалансированных показателей. Она позволяет увязать стратегические цели предприятия с оперативными целями, а также эффективно осуществлять контроль реализации производственного процесса. Сбалансированная система показателей включает в себя 4 составляющих, каждая из которых имеет уникальный набор опережающих и запаздывающих ключевых показателей эффективности, отражающих эффективность в реализации целей ООО «Издательство «Гротеск», в которой действует ССП:

- финансовая составляющая;
- клиентская составляющая;
- составляющая внутренних бизнес-процессов;
- составляющая обучения и развития персонала ООО «Издательство «Гротеск».

Представим взаимосвязь указанных составляющих со стратегическими целями полиграфического предприятия ООО «Издательство «Гротеск» на рисунке 3.1.

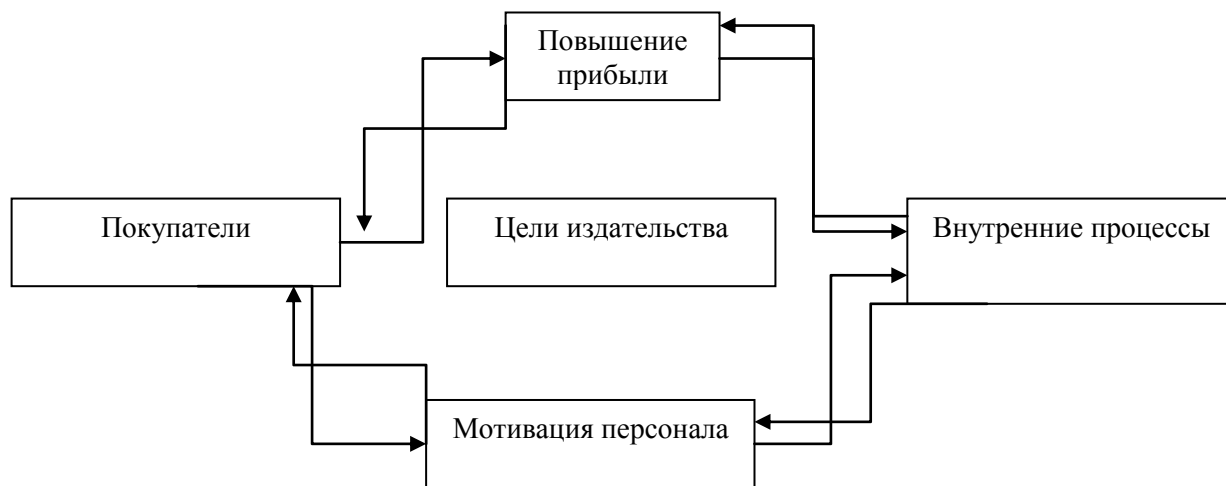


Рисунок 3.1 – Направления совершенствования учета затрат на предприятии на основе системы сбалансированных показателей (ССП)

Система сбалансированных показателей предполагает рассмотрение типологии с точки зрения четырех взаимосвязанных и сбалансированных составляющих, по которым собираются данные и затем анализируются.

Рассмотрим более подробно каждую составляющую, представленную на рисунке, на примере показателей ООО «Издательство «Гротеск».

Первая составляющая – повышение прибыли. Изучение этого направления предлагается проводить путем расчета следующих основных показателей:

1. Экономический результат:
 - рентабельность издержек (отношение валовой прибыли к себестоимости полиграфических работ (услуг));
 - рентабельность производственной деятельности (отношение прибыли от продаж к затратам на производство);

– рентабельность продаж (отношение прибыли от продаж к выручке полиграфических работ (услуг)) и т.д.

2. Затраты на производство и себестоимость полиграфических работ (услуг) – затраты на 1 рубль полиграфических работ (услуг) (отношение себестоимости полиграфических работ (услуг) к их стоимости в сопоставимых ценах).

При этом, в управленческом учете нельзя чрезмерно концентрироваться на них, поскольку это может привести к дисбалансу между аспектом финансового состояния предприятия и тремя остальными составляющими ССП.

Исходными показателями для характеристики финансовой составляющей предприятия, по мнению Р. Каплана и Д. Нортон, могут являться [63]:

- выручка;
- затраты;
- размеры оборотного капитала;
- другие финансовые показатели.

Они выделяют три основных направления, которые в типичном случае отражают финансовый аспект в системе сбалансированных показателей. Ими являются:

- рост выручки;
- управление затратами;
- использование активов.

Составляющую «Финансовое состояние предприятия» целесообразно рассматривать по следующим направлениям:

- экономический результат;
- затраты на производство и себестоимость полиграфических работ (услуг);
- активы предприятия.

Вторая составляющая – покупатели полиграфических работ (услуг) ООО «Издательство «Гротеск».

В качестве количественных показателей, необходимых для того, чтобы измерить успех бизнеса с точки зрения потребителей (заказчиков) предлагается использовать:

- доля рынка;
- способность удерживать заказчиков;
- способность завоевывать заказчиков, их прибыльность.

Если заказчик не удовлетворён качеством выполненных полиграфических работ или сервисом, то он обязательно обратится в другую типографию. Прежде чем установить показатели, на которые может ориентироваться предприятие при рассмотрении потребительского аспекта, должен быть идентифицирован сегмент рынка, который обслуживает предприятие. Затем для каждого такого сегмента рынка рассматривают показатели, характеризующие бизнес.

Третья составляющая – внутренние процессы.

В качестве количественных показателей, необходимых для того, чтобы оценить это направление предлагаются:

- показатели, направленные на идентификацию рынка;
- показатели, связанные с производством;
- показатели, связанные с оценкой качества исполнения полиграфических работ (услуг) и сервисом.

Это показатели, которые позволяют охарактеризовать внутрифирменные процессы ООО «Издательство Гротеск». Данные показатели могут быть дополнены практикой реализации процессов управленческого учета.

Четвертая составляющая: мотивация персонала предприятия. В информационную эпоху особую актуальность приобретают профессиональные навыки и знания, накопленные сотрудниками предприятия. Актуальным становится наличие на предприятии наставников,

общение сотрудников и эффективный обмен информацией между ними, чтобы в случае возникновения какой-либо проблемы сотрудник мог бы посоветоваться с другими, более опытными членами коллектива.

В связи с этим, в управленческом учете предлагается использовать следующие показатели:

- обучение и перспективы роста;
- движение персонала.

Кроме того, необходимо изучать качественные характеристики состава персонала (состав персонала по полу, возрасту, стажу работы, уровню образования и квалификации, охват персонала производственным и иным обучением).

Особое внимание должно уделяться изучению движения персонала и его производительности. Показатели, которые могут быть использованы для того, чтобы охарактеризовать данную составляющую деятельности предприятия, представлены в таблице.

Показатели позволяют составить достаточно четкое представление о кадровой политике, проводимой на предприятии. Кроме того, показатели в новом управленческом учете могут быть дополнены и переработаны.

Вся управленческая информация, полученная таким образом, позволяет проанализировать данную составляющую деятельности предприятия и, при необходимости, внести необходимые корректировки и изменения.

Следует отметить, что на практике информация, полученная в результате управленческого учета, используется для определения оптимального ассортимента выпускаемой продукции, анализа прибыльности каждого вида полиграфической продукции и управления переменными производственными затратами, поэтому система управленческого учета достаточно широко применяется на практике типографиями различной спецификации. Система сбалансированных показателей позволила сформировать четыре центра ответственности в предлагаемом управленческом учете ООО «Издательство Гротеск» (рисунок 3.2).

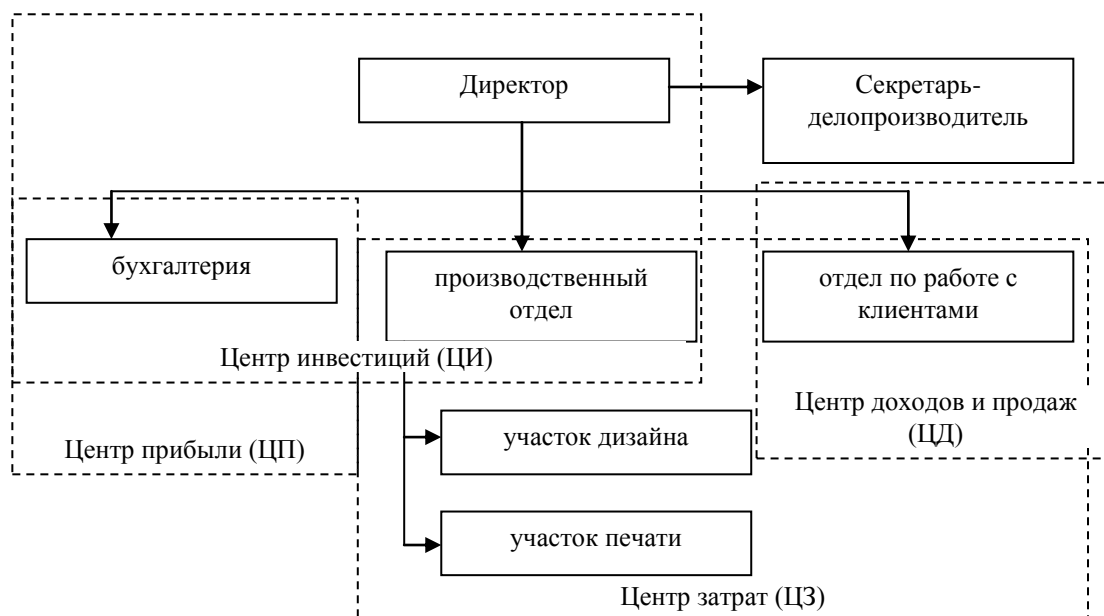


Рисунок 3.2 – Центры затрат ООО «Издательство Гротеск»

Центр затрат (ЦЗ) представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Для данного предприятия – это производственный отдел. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно, но в данном случае центр затрат входит в состав отдела по работе с клиентами.

Центры доходов (продаж) (ЦД) включают подразделение маркетинг - сбытовой деятельности – отдел по работе с клиентами, руководитель которого отвечает только за доходы (выручку) от реализации продукции, товаров, услуг, за затраты, связанные с их сбытом. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках полиграфической продукции, но результаты деятельности оценивают главным образом по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения. Основная задача центра - оптимизация доходов, что достигается на основе оптимизации рынков сбыта, анализа устойчивости продаж и т.д.

Центр инвестиций (ЦИ) – это подразделение на основе бухгалтерии предприятия, производственного отдела, администрации предприятия. Руководитель этого центра ответственности – он же руководитель производственного отдела отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса и эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций – достижение максимальной рентабельности. Центр инвестиций представляют собой и центры затрат, и центры доходов, и центры прибыли, то есть у руководителя производственного отдела значительно расширяются полномочия – управление затратами здесь осуществляется при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков. Их отличительная черта состоит в том, что в разрезе центров инвестиций в полном объеме формируются показатели бухгалтерской отчетности. Это позволяет рассчитывать важнейшие показатели – рентабельности инвестиций и рентабельности активов. В настоящее время у ООО «Издательство Гротеск» инвестиционные решения принимает директор единолично, но информации для принятия таких решений не достаточно.

Центры прибыли (ЦП) представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (доходы), на исследуемом предприятии центр прибыли предлагается организовать на основе бухгалтерии, в штат которой предлагается ввести должность экономиста.

Для достижения поставленных целей в каждом из перечисленных направлений ООО «Издательство Гротеск» должно установить ряд показателей, необходимых для того, чтобы сформулировать цели и способы их достижения.

По каждому пункту в системе управленческого учета должны быть разработаны механизмы достижения показателей.

Все четыре рассмотренных выше аспекта деятельности ООО «Издательство Гротеск» взаимодействуют между собой, поэтому показатель,

выработанный для оценки одного аспекта, может быть использован также и для другого.

Каждый показатель (или норматив, измеритель) должен быть частью цепочки, построенной на основании причинно-следственных связей, которая в конечном итоге приводит к тому, чтобы в долгосрочном периоде получить финансовую устойчивость.

3.2 Разработка предложений по формированию внутренней отчетности по центрам ответственности ООО «Издательство «Гротеск»)

Управленческая отчетность – это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по организации и в разрезе структурных подразделений. Отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений.

Таким образом, управленческая отчетность – это система взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование предприятия как субъекта хозяйственной деятельности, сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений ООО «Издательство Гротеск».

Управленческая отчетность ориентирована на внутренних пользователей, ее содержание определяется целями и задачами управления. Создание системы внутренней управленческой отчетности ООО «Издательство Гротеск» требует определения перечня информации, которая необходима менеджерам различных структурных подразделений ООО «Издательство Гротеск», а также частоты ее представления.

Предлагается управленческую отчетность ООО «Издательство Гротеск» разбить на три блока:

- управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия

(бюджет доходов и расходов, схемы расходов подразделений, производственный план, бюджет движения денежных средств, платежный календарь, инвестиционный план);

- управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности;

- управленческая отчетность (отчет по кадрам, отчет по покупателям и поставщикам, отчет о движении денежных средств, отчет о доходах и расходах, отчет о произведенных капитальных вложениях).

Руководителям центров ответственности ООО «Издательство Гротеск» рекомендуется заполнять информационную карту, отражающую потребности в информации структурных единиц предприятия, в которой следует отразить:

- перечень информации;
- тип данных (количественные, стоимостные);
- ответственный;
- периодичность;
- ключевые показатели.

Управленческая отчетность является инструментом текущего оперативного управления и позволяет повысить уровень управляемой деятельности предприятия.

Основная задача этого инструмента – предоставлять объективную информацию руководителям ООО «Издательство Гротеск» для принятия оптимальных решений.

Модель управленческой отчетности требует определения перечня информации, которая необходима для менеджеров различных структурных подразделений предприятия, а также частоты ее предоставления. Кроме самих отчетных форм, должен быть разработан и утвержден регламент их составления, передачи и обработки, включающий порядок, сроки, лиц, ответственных за их составление. Для ООО «Издательство Гротеск» в зависимости от уровня управленческих задач предлагается разделить виды управленческой отчетности (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Форма №1 управленческой отчетности

Перспективы	Ключевая проблема	Цель	Показатели
<p>Финансы</p> <p>Каких финансовых показателей должны достичь</p>	<p>Какие цели необходимо поставить исходя из финансовых ожиданий собственников и инвесторов?</p>	<p>Достигнуть целевой стоимости бизнеса</p> <p>Увеличить рентабельность деятельности.</p>	<p>Показатель EVA</p> <p>Рентабельность деятельности</p>
<p>Клиенты</p> <p>Как должны работать с клиентами, чтобы достигать эффективности деятельности</p>	<p>Какие цели относительно структуры и требований клиентов необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых целей</p>	<p>Достичь лидерства на рынке</p> <p>Повышать лояльность клиентов типографии</p>	<p>Доля на рынке продаж</p> <p>Доля повторных продаж клиентам</p>
<p>Процессы</p> <p>Какие бизнес-процессы нам необходимы, чтобы соответствовать ожиданиям наших клиентов и акционеров</p>	<p>Какие цели относительно бизнес- процессов необходимо поставить для обеспечения достижения финансовых и клиентских целей</p>	<p>Повышать эффективность процессов</p> <p>Повышать качество процессов</p> <p>Повышать скорость процессов</p>	<p>Доля затрат на ЗП в общей выручке</p> <p>Доля претензий клиентов в общем объеме заказов</p> <p>Среднее время выполнения заказа, время реакции на претензию.</p>
<p>Человеческие ресурсы</p> <p>Какие знания и мотивация необходимы для воплощения нашего видения и улучшения наших бизнес-процессов</p>	<p>Какие цели относительно обучения и развития персонала необходимо поставить</p>	<p>Развивать персонал</p> <p>Мотивировать персонал</p>	<p>Расходы на обучение сотрудника</p> <p>Средняя заработная плата персонала</p>
<p>Продукт</p> <p>Какой продукт необходим для удовлетворения потребностей клиентов и достижения необходимых финансовых показателей</p>	<p>Каков должен быть продукт для удовлетворения потребностей клиентов и достижения плановых финансовых показателей</p>	<p>Развивать бренд</p> <p>Развивать продукт</p>	<p>Место в рейтинге узнаваемости</p> <p>Доля введенных компанией новых услуг и продуктов в общем количестве выявленных потребностей рынка</p>

Для каждого подразделения предлагается разработка формы №2 управленческой отчетности.

Таблица 3.2 - Форма управленческой отчетности № 2

Направление	Показатели по направлениям
Финансы	1. Показатель EVA
	2. Рентабельность деятельности
Клиенты	1. Доля на рынке продаж
	2. Доля повторных продаж клиентам
Бизнес-процессы	1. Доля затрат на заработную плату в общей выручке
	2. Доля претензий клиентов в общем объеме заказов на полиграфическую продукцию
	3. Среднее время выполнения заказа, время реакции на претензию
Человеческие ресурсы	1. Расходы на обучение сотрудника
	2. Средняя заработная плата персонала
Продукт полиграфический	1. Место в рейтинге узнаваемости
	2. Доля введенных компанией новых услуг и продуктов в общем количестве выявленных потребностей рынка

Форма отчетности № 2 предоставляется руководителям служб ежемесячно и отражает динамику разработанных показателей и ответственных за их выполнение.

Предложенные формы стратегической управленческой отчетности информируют:

- о динамике стратегических показателей;
- об их отклонениях в ту или иную сторону от целевого значения;
- об ответственных за достижение максимального значения показателей;
- о намеченных стратегических мероприятиях по достижению целевых значений показателей.

Данные отчетности дают руководству ООО «Издательство Гротеск» наглядное представление о реальной ситуации на предприятии и тем самым способствуют достижению поставленных стратегических целей.

Соответственно, управленческая отчетность представляет собой основной комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование ООО «Издательство Гротеск» как субъекта хозяйственной деятельности, сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений (центров ответственности).

На основе внутренней отчетности принимаются решения на всех уровнях управления ООО «Издательство Гротеск».

Внутренняя отчетность индивидуальна. Она отрицает шаблонный подход. По содержанию информации внутренние отчеты подразделяются на комплексные, тематические (по ключевым показателям), аналитические.

Комплексные итоговые отчеты в ООО «Издательство Гротеск» предлагается представлять за месяц или квартал. Отчеты должны содержать информацию о выполнении планов, использовании планов и использовании ресурсов за данный период. Представляются регулярно и отражают доходы и расходы по центрам ответственности, исполнение сметы издержек, рентабельность, движение денежных средств и иные показатели для общей оценки и контроля.

Тематические отчеты по ключевым показателям представляются по мере возникновения отклонений по наиболее важным для успешного функционирования показателям, таким как объем продаж, потери от брака, недопоставки по заказам, график производства продукции и другим, не входящим в оценочные плановые показатели, подконтрольные центру ответственности.

По уровням управления предлагается различать оперативные отчеты, текущие и сводные отчеты. Оперативные отчеты представляются на нижнем уровне управления в центрах ответственности. Они содержат подробную информацию для принятия текущих решений. Составляются еженедельно и ежемесячно. Текущие отчеты содержат агрегированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций, составляются с периодичностью ежемесячно.

Сводные отчеты представляются для высшего управленческого персонала организации, по которым принимаются стратегические решения и осуществляются общий контроль деятельности и контроль управленческого персонала на среднем, иногда на нижнем уровне. Периодичность колеблется от ежемесячных до ежегодных отчетов.

По объему информации внутренние отчеты подразделяются на сводки, итоговые отчеты, общие (сводные) отчеты. Сводка - это краткие сведения об отдельных показателях деятельности подразделения за короткий период, иногда за день, за неделю.

Общие финансовые отчеты составляются по ООО «Издательство Гротеск» в целом и содержат информацию, соответствующую формам финансовой отчетности, приспособленным для целей внутреннего управления. По формам представления внутренние отчеты составляются в табличной, графической или текстовой форме.

Табличная форма представления внутренней отчетности является наиболее приемлемой и для составителей, и для пользователей, ее и предлагается применить в ООО «Издательство Гротеск»:

- графическая форма наиболее наглядна, не нужно только перегружать графики и диаграммы излишней цифровой информацией, стараться уместить в один график (диаграмму) всю имеющуюся информацию.

- текстовая форма подачи информации приемлема в тех случаях, когда отсутствует цифровая информация либо ее объем незначителен. Но нужно подробно объяснить взаимосвязь и значение представляемой информации.

- текстовые отчеты часто составляют в дополнение к отчетам в табличной или графической форме.

В связи с объемом управленческой информации предлагается внедрить электронный документооборот для этой информации в ООО «Издательство Гротеск».

3.3 Оценка эффективности предложений по совершенствованию управленческого учёта на предприятии

Рассмотрим эффективность совершенствования управленческого учета в ООО «Издательство Гротеск» по каждой составляющей.

Для этого, в таблицах ниже представим показатели управленческого учета (которые разработаны в п.3.1). Показатели фактические, которые не представлены в анализе, рассчитаны на основе экспертного метода. В группу экспертов вошли: директор предприятия, главный бухгалтер, начальник производственного отдела, начальник отдела сбыта. В таблице 3.2 представлены целевые показатели применения системы управленческого учета.

Таблица 3.3 – Целевые показатели применения системы управленческого учета (как указано в тексте перед таблицей, планируемые показатели получены экспертным путем, процедура планирования деятельности – это обычная процедура в издательстве) за 2017 г. ,%

Направление	Показатель	2017	план	темпы роста, %
Экономический результат	Чистая прибыль предприятия	331	340	102,72
	рентабельность издержек (отношение валовой прибыли к себестоимости полиграфических работ (услуг))	1,05	1,2	114,43
	рентабельность производственной деятельности (отношение прибыли от продаж к затратам на производство);	0,05	0,1	196,79
	рентабельность продаж (отношение прибыли от продаж к выручке полиграфических работ (услуг)) и т.д.	0,05	0,1	215,36
Затраты на производство и себестоимость полиграфических работ (услуг)	затраты на 1 рубль полиграфических работ (услуг) (отношение себестоимости полиграфических работ (услуг) к их стоимости в сопоставимых ценах) и т.д.	0,06	0,1	166,67

Плановые показатели получены путем анализа литературы по теме исследования, практического опыта применения системы управленческого учета и целевых показателей работы ООО «Издательство Гротеск», составленных на плановый период, исходя из заключенных договоров.

В таблице 3.4 рассмотрены количественные характеристики, необходимые для того, чтобы измерить успех бизнеса с точки зрения потребителей (заказчиков).

Таблица 3.4 – Показатели, характеризующие взаимоотношения с заказчиками за 2017 г., %

Направление	Показатель	2017	План	темпы роста,%
Доля рынка	доля рынка (в процентах), завоеванная организацией	10	15	150,00
	доля рынка (в процентах), приходящаяся на отдельные виды полиграфических работ (услуг) и т.д.	5	7	140,00
Способность Удерживать заказчиков	Удельный вес претензионных писем, решенных в пользу заказчика, в общей численности претензионных писем	0,3	0,5	166,67
	темпы роста заказов у ключевых потребителей (заказчиков)	25	33	132,00
Способность завоевывать заказчиков, их прибыльность	удельный вес новых заказчиков, в общей численности заказчиков	0,3	0,5	166,67
	прибыль до налогообложения в расчете на одного заказчика, тыс.руб.	4,21	5,5	130,71

Если заказчик не удовлетворён качеством выполненных полиграфических работ или сервисом, то он обязательно обратится в другую типографию. Прежде чем установить показатели, на которые может ориентироваться предприятие при рассмотрении потребительского аспекта, должен быть идентифицирован сегмент рынка, который обслуживает предприятие. Затем для каждого такого сегмента рынка рассматривают показатели, характеризующие бизнес.

В таблице 3.5 представлены показатели внутренних бизнес-процессов
Таблица 3.5 – Показатели внутренних бизнес-процессов ООО «Издательство
Гротеск» за 2017 г., %

Направление	Показатель	2017	план	темпы роста, %
Показатели, направленные на идентификацию рынка	рентабельность продаж данного сегмента рынка (отношение прибыли от продаж на выручку от продажи полиграфических работ (услуг) определенного сегмента рынка) (%)	4,7	5,2	110,64
	сумма выручки (в процентном отношении), которая может быть получена в результате привлечения нового заказчика и т.д., (%)	5	10	200,00
Показатели, связанные с производством	Удельный вес бракованной продукции в общем объеме произведенной выпущенной продукции (%)	0,01	0,01	100,00
	показатели использования производственной мощности: коэффициент обновления производственной мощности (отношение новых мощностей введенных в отчетном году к мощности на конец года)	0,005	0,03	600,00
	коэффициент интенсивности обновления (отношение выбывшей производственной мощности к сумме ввода новых производственных мощностей) и т.д.	0,9	1,3	144,44
Показатели, связанные с оценкой качества исполнения полиграфическ их работ (услуг) и сервисом	удельный вес продукции отличного, хорошего, удовлетворительного качества и с исправленными дефектами в общем объеме продукции	0,99	0,99	100,00
	количество заказчиков, сделавших повторный заказ в течение трех последующих месяцев после первого заказа, в общей численности заказчиков и т.д.	30	37	123,33

В таблице 3.5 представлены показатели, которые позволяют охарактеризовать внутрифирменные процессы типографии на данный момент и планируемые показатели, составленные экспертным методом. В

качестве экспертов выступили директор ООО «Издательство Гротеск» и главный бухгалтер. Данные показатели могут быть дополнены, исходя из специфики деятельности предприятия. Как можно отметить, указанные показатели позволят сформировать управленческие решения для достижения целевых показателей.

В таблице 3.6 представлена составляющая: персонал предприятия.

Таблица 3.6 - Показатели, характеризующие систему управления персоналом ООО «Издательство Гротеск» за 2017 год., %

Направление	Показатель	2017	план	темпы роста,%
Обучение и перспективы роста	Удельный вес сотрудников, имеющих высшее профильное образование, в общей численности персонала, имеющего высшее образование.	0,2	0,3	150,00
	удельный вес сотрудников, повышающих квалификацию или получающих высшее образование, в общей численности персонала.	0	0,1	110,00
Движение персонала	коэффициент текучести персонала (отношение сотрудников, уволенных по собственному желанию и за нарушение трудовой дисциплины, то есть внеплановое выбытие к среднесписочной численности персонала).	0,13	0,1	76,92
	коэффициент стабильности кадров (отношение числа сотрудников, состоящих в списочном составе предприятия весь год к среднесписочной численности персонала).	0,7	0,8	114,29

Далее необходимо отметить, что не достаточно разработать систем управленческого учета для ООО «Издательство Гротеск», но и следует

сделать ее эффективной. Понятие эффективности управленческого учета можно рассматривать с двух точек зрения:

- во-первых, как оценка результативности. Данный подход позволяет ответить на вопрос, насколько достигнут результат в рамках конкретно поставленной задачи;

- во-вторых, как соотношение произведенных затрат и полученных выгод. Данный подход позволяет рассмотреть организацию управленческого учета с финансовой точки зрения, выяснить, насколько экономически эффективно осуществляется управленческая деятельность в компании.

Для того, чтобы оценить эффективность внедрения системы управленческого учета в ООО «Издательство Гротеск», необходимо проанализировать две ее составляющие:

- мониторинг данной системы;
- непосредственное определение эффективности систему управленческого учета (ССУ) в ООО «Издательство Гротеск».

Мониторинг системы управленческого учета является так называемой информационной базой для принятия управленческих решений и включает в себя следующие компоненты:

- определение сильных и слабых сторон СУУ, построенной на предприятии;
- изучение причин возникновения существующих недостатков и разработка возможных путей их решения;
- разработка мер, направленных на ликвидацию негативных моментов в системе управленческого учета, и мер по ее совершенствованию.

Определение эффективности СУУ в ООО «Издательство Гротеск» позволяет оценить экономическую целесообразность внедрения данной системы на предприятии, то есть:

- измерить и оценить затраты, осуществляемые в ходе производственной деятельности;

- оценить, насколько точно и эффективно осуществляется контрольный процесс за производством и сбытом продукции;
- изучить и оценить группировку затрат (по местам возникновения, элементам, статьям расходов, а также видам продукции);
- оценить, удовлетворяет ли внешняя и внутренняя отчетность заинтересованных пользователей, как по содержанию, так и по срокам представления.

Основополагающими принципами, на которых строится оценка эффективности управленческого учета организации, являются:

- непрерывность деятельности ООО «Издательство Гротеск»;
- периодичность представляемой информации, которая установлена в учетной политике ООО «Издательство Гротеск»;
- полнота и аналитичность представляемой информации, предоставляющая полное и подробное описание объектов управления.

При внедрении управленческого учета в ООО «Издательство Гротеск» основными видами рисков являются следующие:

- финансовый;
- организационный;
- психологический.

Так или иначе, любой из этих рисков имеет вероятность осуществления при внедрении управленческого учета в ООО «Издательство Гротеск». И руководству необходимо на стадии планирования предусмотреть возможности наступления каждого из них и составить перечень надлежащих мер по их устранению. Основными проблемами являются следующие:

- недостаточное или неверное понимание значения управленческого учета для деятельности ООО «Издательство Гротеск»;
- проблема отождествления управленческого и бухгалтерского учета;
- низкая оперативность информации;

– кадровые проблемы.

Недостаточное или неверное понимание значения управленческого учета для деятельности ООО «Издательство Гротеск» заключается в том, что руководство предприятия, равно как и остальные работники, воспринимает данную науку только как науку об учете затрат. Данное представление совершенно некорректное, ведь, несмотря на то, что учет затрат играет очень важную роль, для эффективного функционирования ООО «Издательство Гротеск» нужна систематизированная информация по всем сферам деятельности предприятия. Информация должна включать сведения о структуре самой компании, ее клиентах и основных конкурентах, качестве полиграфии и стратегиях развития. Если данное условие будет соблюдаться, то руководство ООО «Издательство Гротеск» сможет с полной уверенностью принять то или иное управленческое решение.

Проблема отождествления управленческого и бухгалтерского учета состоит в том, что порой даже руководство ООО «Издательство Гротеск» не до конца понимает назначение управленческого учета и заменяет его бухгалтерским. А ведь информация, которая используется в управленческом учете, лишь частично соответствует бухгалтерской. В управленческом учете используются не только данные отчетности, такие как сведения о произведенных материальных и трудовых затратах, но и данные о производительности подразделений, классификации затрат по статьям расходам и элементам.

Низкая оперативность информации является очень серьезной проблемой для ООО «Издательство Гротеск». Она проявляется в том, что в основном вся отчетность предприятия предоставляется через 2-3 месяца по истечении отчетного периода. Следовательно, принять своевременные и эффективные управленческие решения на основе таких данных довольно проблематично.

Кадровая проблема также является достаточно серьезной. Ведь при внедрении системы управленческого учета на предприятии многие

сотрудники не понимают своих новых обязанностей и могут отказаться выполнять их, посчитав их просто дополнительной нагрузкой. Эта проблема является, пожалуй, основной и требует немедленного рассмотрения и принятия соответствующих мер. Руководству ООО «Издательство Гротеск» следует разъяснить значение внедрения управленческого учета на предприятии и организовать специальные курсы для изучения новой системы.

Для того, чтобы внедрение управленческого учета на предприятии приносило экономическую полезность, необходимо проводить оценку экономической эффективности внедрения СУУ. Методом оценки системы управленческого учета на исследуемом предприятии стал мониторинг СУУ.

Мониторинг СУУ представляет собой контроль, наблюдение за точностью и уместностью управленческой информации, сроками ее предоставления и экономической целесообразностью. Благодаря данному методу, можем оценить, насколько полезен управленческий учет в ООО «Издательство Гротеск» и отвечает ли он поставленным требованиям, а именно:

- способна ли информация, содержащаяся в управленческих отчетах, предоставить сведения о существующих недостатках и проблемах;
- вовремя ли поступает управленческая информация к руководству предприятия (то есть, успевает ли руководитель вмешаться и скорректировать неудовлетворительные процессы);
- позволяет ли информация в управленческой отчетности провести сравнительный анализ с прошедшими фактами хозяйственной деятельности и спрогнозировать будущие процессы;
- поступает ли управленческая информация в полном объеме, либо же она имеет недостаточное количество данных;
- соответствуют ли форма информации и ее содержание.

Проведем расчет экономии, которую возможно подсчитать при внедрении управленческого учета.

Предполагается, что внедрение управленческого учета сократит рабочее время руководителя, так как процессы будут, в том числе, автоматизированы. Одним из мероприятий, которое позволило бы увеличить эффективность системы управленческого учета на ООО «Издательство Гротеск», является автоматизация СУУ. Данный процесс подразумевает под собой переход управленческого учета с ведения вручную на ведение с помощью компьютерных систем.

Стоимость внедрения управленческого учета в существенной степени зависит от того, как будет организовано внедрение, чьими силами оно будет проводиться, во сколько этапов. Чтобы внести какую-то определенность, можно считать, что стоимость внедрения равна следующей величине:

$$V=M*W + M*W*F(N), \quad (3.1)$$

где:

M – это количество человеко-месяцев, нужное для осуществления работ по внедрению (обычно от 4 до 6 человеко-месяцев),

W – средняя стоимость 1 месяца работ (включающая работы по проработке требований, созданию проекта внедрения, доработке ПО, инсталляции и обучению).

Второе слагаемое, зависящее от F — функции характеристики размера организации, служит «поправкой», позволяющей учесть в расходах усложнение задачи за счет величины размера организации. Еще одна статья расхода, которую необходимо учесть, это расходы на администрирование и сопровождение системы управленческого учета. Они могут составить до 15-20% от стоимости системы в год.

Рассчитаем экономию средств. Она включает:

- стоимость бумаги, сэкономленной при внедрении автоматизированного управленческого учета,
- стоимость сэкономленного рабочего времени сотрудников.

Посчитаем расходы в месяц, чтобы затем оценить сроки окупаемости. Эти расходы существенно варьируются в зависимости от объема работ ООО «Издательство Гротеск».

Максимальную стоимость расходуемой в месяц бумаги можно подсчитать, исходя из возможностей руководителя ООО «Издательство Гротеск» прочитать и усвоить определенное количество страниц документов в месяц. На основе простого эксперимента можно выяснить, что в течение рабочего дня один средний сотрудник в состоянии прочесть не более 100 машинописных листов документов. С другой стороны, минимальный объем страниц, которые читает один сотрудник в течение рабочего дня, не может быть меньше одного полного документа, то есть 4-5 страниц, иначе этот сотрудник не работает с документами, а значит, не представляет интереса с точки зрения внедрения электронного документооборота. На одного сотрудника средней организации приходится в среднем 25 страниц в день.

N — это количество сотрудников,

P — стоимость одного листа бумаги с нанесенной информацией (ксерокс, печать), месячные расходы на бумагу составят:

$$S = 21 * 25 * P * N \quad (3.2)$$

Стоимость сбереженного рабочего времени складывается из следующих факторов:

- экономия усилий за счет повторного использования существующих документов;
- экономия времени на поиск нужных документов за счет систематизации в хранении документов и эффективных средств поиска информации;
- ускорение всех бизнес-процессов за счет внедрения системы управленческого учета и контроля.

Возможность повторного использования существующих документов весьма реальна в ООО «Издательство Гротеск».

Коэффициента повторного использования на предприятии при отсутствии автоматизированного управленческого учета составит 25%. Если предположить, что каждый сотрудник тратит на создание новых документов примерно 30% своего рабочего времени, то общая экономия времени сотрудников составит примерно 7% от их полного рабочего времени.

Экономия времени на поиск документа достаточно хорошо измерена и специалисты отмечают, что внедрение управленческого учета экономит до 30% рабочего времени руководителя, принимающего решения. В реальности, конечно же, эта цифра меньше, находится в диапазоне 5-10%, для определенности возьмем 5%. Таким образом, общая экономия рабочего времени по этим двум факторам составит примерно 12% ($7+5=12$).

Ускорение бизнес-процессов – наиболее очевидная выгода от внедрения системы автоматизированного управленческого учета, при его внедрении документы передаются в следующую инстанцию сразу же после исполнения, а при любых задержках кем-либо из исполнителей можно видеть как сроки задержки, так и загрузку исполнителя другими работами, и соответственно можно принять меры. С учетом этого документ, который обычно исполняется не менее трех дней, может быть исполнен в один-два дня, а время исполнения документов, которые проходят через многостадийное утверждение и согласование, может быть сокращено в несколько раз. Это еще 10-30% экономии рабочего времени. Стоимость внедрения системы автоматизированного управленческого учета и установки локальных сетей в пересчете на рабочее место при данном объеме $L=9000$ руб. Стоимость оборудования 150 000 руб.

Стоимость дополнительного оборудования в этом случае составит примерно $0,2*150000$ рублей=30000 руб.

У ООО «Издательство Гротеск» есть собственный штат сотрудников, способных организовать внедрение системы управленческого учета и нужно

только привлечь консультанта для решения наиболее сложных проблем. Стоимость работы собственного персонала – примерно 12000 руб. в месяц. Стоимость консультанта в зависимости от условий предоставления услуг – равна 40000 руб. Итого получаем оценку стоимости работ по внедрению системы управленческого учета: около 180000 руб.: $12000 * 3 \text{ человека} + 40\,000 = 76000 \text{ руб.}$

Таким образом, суммарные расходы по внедрению системы управленческого учета при разумной организации процесса могут составить 256000 руб. (76000+ 180000).

Таблица 3.7 - Основные показатели сравнительного анализа вариантов

Показатели	варианты		экономия, тыс.руб.	Результаты сравнения: повышение (+), понижение (-)
	базовый	проектируемый		
1	3	4	5	6
1. Потери компании, в связи с отсутствием управленческого учета (неэффективные решения или решения принятые без оснований), тыс.руб.	102,00	78,46	23,54	-30%
2. Административно-управленческие затраты, тыс.руб.	47,00	42,73	4,27	-10%
Численность управленческого персонала, принимающего решения, чел	5	3	609,6	-2
Увеличение прибыли за счет внедрения системы управленческого учета (за счет внедрения системы контроля снижаются потери сырья и материалов	331,00	968,41	637,41	292,57%

Расшифруем данные, представленные в таблице 3,7.

Месячный должностной оклад руководителя, занятого принятием решений 25400 руб. Сокращено 2 человека с окладом в 25,4 тыс.руб.

Таким образом за год сумма экономии составит:

$$25,4 * 12 * 2 = 609,6 \text{ тыс.руб}$$

Эффективное внедрение системы автоматизированного управленческого учета ставит целью упорядочение, более точный учет и оптимизацию расходов типографии. При помощи внедрения автоматизированного ведения системы управленческого учета снизить потери от брака на 30 %. По данным этих компаний, опубликованных разработчиком программы для своих клиентов этот показатель находится в размере 30 %.

Административно-управленческие затраты по затратам должны будут снижены на 10 %. Уменьшение административно-управленческих затрат выражается сокращением расходов персонала, ремонтного персонала, ставшего следствием возможности сокращения времени выполнения административно-управленческих работ в связи с внедрением системы автоматизированного управленческого учета.

Итого экономия составит:

$$637,41 - 256 = 381,41 \text{ (тыс.руб.)}$$

То есть, в год типография получит экономию в размере 381,41 (тыс.руб.)

На предприятии ООО «Издательство Гротеск» мониторинг системы управленческого учета включает в себя две составляющие:

1. Мониторинг формальных характеристик.
2. Мониторинг соответствия отчетности требованиям пользователей.

Все результаты мониторинга системы управленческого учета должны быть письменно закреплены. На основании отчетов о результатах проверки руководство предприятия составляет перечень рекомендаций, необходимых к исполнению. Благодаря такой системе оценки, руководство организации может вовремя выявить существующие недостатки в системе управления на предприятии и предпринять соответствующие меры.

На предприятии предлагается следующая система мониторинга (табл. 3.8):

Таблица 3.8 - План мониторинга системы управленческого учета ООО «Издательство Гротеск»

Виды мониторинга, на соответствие задач, поставленным руководством	Формы проверяемых документов	Процедуры проверки заинтересованными лицами	Периодичность проведения	Итоговые рабочие документы
контроль формальных показателей	вся отчетность предприятия	наблюдение, аналитические процедуры	ежегодно (с указанием дат)	отчет о результатах проверки
проверка правильности расчетов	отчетность, содержащая числовые показатели	пересчет	ежеквартально	отчет о результатах проверки
проверка поставленных задач	стратегические планы, бизнес-планы, должностные инструкции	аналитические процедуры, запрос и подтверждение	ежеквартально	отчет пользователя о качестве отчетности
проверка состава показателей	инструкции по управленческому учету	наблюдение, аналитические процедуры	ежеквартально	отчет о результатах проверки
проверка соблюдения сроков	инструкции по управленческому учету	запрос, подтверждение	ежеквартально	отчет о результатах проверки
оценка уровня подготовки пользователей	отчеты о результатах проверки	тестирования	при изменении СУУ, смене кадров	тесты-опросы
обобщение результатов	отчеты о результатах проверки	Аналитические процедуры	по окончании проверки	сводный отчет о результатах проверки

Мониторинг формальных характеристик представляет собой контроль над содержанием управленческих отчетов, сроков предоставления информации и адресов на соответствие утвержденной существующей СУУ

на предприятии. Данный вид мониторинга состоит из выполнения двух процедур:

- сопоставления фактических параметров информации, содержащейся в управленческих отчетах, с утвержденными;
- проверка правильности расчетов, содержащихся в управленческих отчетах.

Мониторинг соответствия отчетности требования пользователей представляет собой проверку составления отчетности на соответствие задачам, поставленным руководством предприятия. Он состоит из следующих процедур:

- проверка поставленных задач и объектов управления;
- проверка состава показателей по затратам на продажу;
- контроль над наличием указанных данных в утвержденных формах отчетов;
- оценка того, насколько соответствуют формы отчетности различным уровням управления;
- проверка соблюдения сроков предоставления управленческих отчетов;
- оценка уровня подготовки и квалификации пользователей данной отчетности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Итак, в заключение необходимо отметить, что в работе была предпринята попытка оптимизировать систему управленческого учета малого предприятия полиграфической отрасли.

Основная сложность исследования – это небольшие размеры предприятия, ведь управленческий учет чаще реализуется на базе крупных предприятий отрасли, где много подразделений. В случае с малыми и микропредприятиями некоторые руководители считают такой учет излишним. Однако, это не совсем так.

В теоретической части исследования выявлено, что принципами управленческого учета являются ответственность, адресность, достоверность, оперативность, экономность и конфиденциальность. Все это необходимо применять в деятельности предприятия любого масштаба.

В полиграфических предприятиях чаще всего применяется позаказный метод калькулирования себестоимости. В работе исследованы особенности этого метода.

В работе выявлено, что применение на ООО «Издательство «Гротеск» позаказного метода калькулирования себестоимости, несмотря на его существенные недостатки, целесообразно и выгодно. Тем не менее, в бухгалтерии в целях получения внутренней информации, разработки планов и бюджетов и представления этих данных по запросу руководства постоянно ведется работа с плановыми показателями издержек, затрат и отклонениями фактических сумм от плановых.

ООО «Издательство «Гротеск» нуждается в разработке и эффективном функционировании системы управленческого учета и отчетности, в связи, с чем возрастает роль сбалансированных показателей, являющихся необходимым инструментом мобилизации резервного потенциала повышения результативности деятельности предприятия.

В качестве рекомендаций по совершенствованию учета, внедрению элементов управленческого учета предлагается комплексный подход. В рамках этого подхода предлагается формирование системы сбалансированных показателей. Сбалансированная система показателей включает в себя 4 составляющих, каждая из которых имеет уникальный набор опережающих и запаздывающих ключевых показателей эффективности, отражающих эффективность в реализации целей ООО «Издательство «Гротеск», в которой действует ССП:

- финансовая составляющая;
- клиентская составляющая;
- составляющая внутренних бизнес-процессов;
- составляющая обучения и развития персонала ООО

«Издательство «Гротеск».

В ходе проведенного анализа эффективности совершенствования управленческого учёта на предприятии ООО «Издательство «Гротеск» выявлено, что польза от внедрения системы автоматизированного управленческого учета составит экономию в размере 381,41 (тыс.руб.) в год.

Для того, чтобы внедрение управленческого учета на предприятии продолжало приносить экономическую полезность, необходимо проводить оценку экономической эффективности внедрения СУУ. Методом оценки системы управленческого учета на исследуемом предприятии является мониторинг СУУ, который способен предоставлять сведения о существующих текущих недостатках и проблемах, проводить сравнительный анализ с прошедшими фактами хозяйственной деятельности, прогнозировать будущие показатели и давать возможность руководству предприятия вовремя корректировать неудовлетворительные процессы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] СПС «Консультант плюс» Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (Дата обращения 01.04.2018 г.)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) [Электронный ресурс] СПС «Консультант плюс» Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (Дата обращения 01.04.2018 г.)
3. Абрамов Е.Г. Предпринимательский доход как функция экономически обоснованного процесса формирования и использования нематериальных активов организации // Российское предпринимательство. — 2015. — № 1 (73). - С. 13-17.
4. Акатова А. С. Увеличение прибыли как важный фактор развития предприятий / А. С. Акатова, Ю. А. Козлова // Молодой ученый. 2014. №4.С. 453-456.
5. Аминова С. А. Влияние методик калькулирования на формирование себестоимости готовой продукции // Молодой ученый. — 2017. — №13. — С. 234-236. — URL <https://moluch.ru/archive/147/41148/> (дата обращения: 13.05.2018).
6. Андреева, С.Ю. Бухгалтерский управленческий учет: конспект лекций / С.Ю. Андреева. - Йошкар-Ола: ПГТУ, 2013. – С.35-37
7. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента. Учебное пособие. - 2-е изд., доп. и перераб. - М.: Финансы и статистика, 2016 г. – 269 с.
8. Бодрикова С. В., Мосунова Е. Л., Злобина О. О. Организация рациональной модели управленческого учета затрат по центрам ответственности // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2015. № 1. С. 25-29

9. Бородин, Р.А. Особенности учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции вспомогательных производств / Р.А. Бородин. - М.: Лаборатория книги, 2011. – С.28
10. Бородина Т.В. Особенности ценообразования в полиграфическом производстве // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2015. – № 9-3. – С. 507-509
11. Бурмистрова Л.М. Бухгалтерский учет. М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2016 – С.133
12. Вахрушева, О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / О.Б. Вахрушева. - М.: Дашков и К, 2012. - 252 с.
13. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: Учебник для академического бакалавриата / Е.Ю. Воронова. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 428 с.
14. Гаррисон, Р. Управленческий учет / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. - СПб.: Питер, 2012. - 592 с.
15. Герасимова, Л. Н. Методы управленческого учета. Учебник / Л.Н. Герасимова. - М.: Проспект, 2016. - 192 с.
16. Гордеева, О. Г. Учет и анализ в условиях ценностно-ориентированного управления / О.Г. Гордеева, Т.Ю. Серебрякова. - М.: ИНФРА-М, 2017. - 136 с.
17. Гульпенко К. В., Тумашик Н. В. Актуальные проблемы калькулирования в отраслях экономики: Учебн. Пособие. — М.: Проспект, 2017. – 240 с. Гульпенко К. В., Тумашик Н. В. История, современность и перспективы развития калькулирования. Состояние и перспективы развития экономики (мировой, национальной, региональной): монография. Одесса: Куприенко СВ, 2015. — 189 с.
18. Дмитриева, И.М. Финансовый и управленческий учет в условиях перехода на МСФО. Теория и практика: Монография. / И.М. Дмитриева, Г.Е. Машинистова. - М.: ЮНИТИ, 2015. - 167 с.

19. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. - М.: Юнити-Дана, 2016. - 645 с.
20. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений / К. Друри. - М.: ЮНИТИ, 2015. - 655 с.
21. Езерская, Т.А. Управленческий учет в промышленности: учебно-методическое пособие / Т.А. Езерская и др. - Минск: Изд-во Гревцова, 2013. - 272 с.
22. Жарикова, Л.А. Управленческий учет / Л.А. Жарикова. - Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2013. – С.34
23. Засорин, С.В. 1С:Предприятие 8.2. Управленческий и финансовый учет для малых предприятий / С.В. Засорин. - СПб.: ВНУ, 2012. - 320 с.
24. Зельдович, Б.З. Менеджмент в полиграфии; МГАП Мир книги, 2012. - 240 с.
25. Иванов, В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 208 с.
26. Каверина, О.Д. Управленческий учет: Учебник и практикум для академического бакалавриата / О.Д. Каверина. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 389 с.
27. Калиновский, С.А. Управленческий учет и анализ использования технологической оснастки: Монография / С.А. Калиновский. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 156 с.
28. Карпов, Александр Постановка и автоматизация управленческого учета / Александр Карпов. - М.: Результат и качество, 2017. - 504 с.
29. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: практикум для бакалавров / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2016. - 96 с.
30. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2016. - 400 с.
31. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: РИОР, 2017. - 240 с.

32. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2015. - 496 с.
33. Кувалдина, Татьяна Бухгалтерский учет затрат в условиях инфляции / Татьяна Кувалдина. - М.: LAP LambertAcademicPublishing, 2017. - 248 с.
34. Лисович, Г.М. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельском хозяйстве: Учебное пособие / Г.М. Лисович, И.С. Шутова. - М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 168 с.
35. Лысенко, Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / Д.В. Лысенко. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2012. - 478 с.
36. Меньшиков, П.В. Бухгалтерия без авралов и проблем. Как наладить эффективную работу бухгалтерии. Практическое руководство для директора и бухгалтера / П.В. Меньшиков. - М.: Хорошая книга, 2017. - 139 с.
37. Миерманова С.Т., Метелев С.Е., Миерманова А.С. Учет затрат, калькулирование, бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник. - Омск: Издатель ИП Скорнякова Е.В., 2013. - 339 с.
38. Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Ясенев. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2012. - 112 с.
39. Мингулова А.Р. Современные концепции учетно-аналитического обеспечения в управлении расходами на оплату труда // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2017. № 8 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2017/08/15186> (дата обращения: 21.02.2018)
40. Молчанов, С.С. Управленческий учет за 14 дней. Экспресс-курс: моногр. / С.С. Молчанов. - М.: Питер, 2017. - 695 с.
41. Молчанова О.В., Гориславская Н.В., Джумакова Н.Ш. Обоснование выбора метода калькулирования себестоимости проектной продукции (работ, услуг) // Вестник ВГУИТ. 2017. Т. 79. № 1. С. 352-359
42. Муравицкая, Н.К. Тесты по бухгалтерскому учету: теория бухгалтерского учета, бухгалтерский финансовый учет, управленческий учет,

бух. фин. отчетность. Доп / Н.К. Муравицкая. - М.: Финансы и статистика, 2013. - 272 с.

43. Николаева, О.Е. Классический управленческий учет. / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. - М.: Красанд, 2017. - 400 с.

44. Николаева, С.В. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "Директ-костинг" / С.В. Николаева. - М.: Финансы и статистика, 2016. - 128 с.

45. Остаев, Г.Я. Управленческий учет: Учебник / Г.Я. Остаев. - М.: ДиС, 2015. - 272 с.

46. Островская, О.Л. Управленческий учет: Учебник и практикум для прикладного бакалавриата / О.Л. Островская, Е.Б. Абдалова, М.А. Осипов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 383 с.

47. Пиксайкина А. А. Планирование сбытовой политики предприятия // Актуальные вопросы архитектуры и строительства: материалы Тринадцатой международной научно-технической конференции / ред. кол.: В. Т. Ерофеев (отв. ред.) и др. Саранск: Издательство Мордовского университета, 2014. С. 267-268

48. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. - М.: Дашков и К, 2016. - 256 с.

49. Рассказова-Николаева, С.А. Управленческий учет: Учебное пособие / С.А. Рассказова-Николаева, С.В. Шебек, Е.А. Николаев. - СПб.: Питер, 2013. - 496 с.

50. Реполенко, Л.П. Система учета затрат и калькулирования «абзорпшен-костинг» / Л.П. Реполенко. - М.: Лаборатория книги, 2012. – С.15

51. Рудая С.А. Бюджетирование как эффективный инструмент управления финансами предприятий с позаказным типом производства // Современные научные исследования и инновации. 2016. № 2 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/2016/02/64407> (дата обращения: 12.04.2018)

52. Салахова Э. К. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в различных отраслях производственной сферы: учеб. пособие для вузов Астрахань. Издательство АГТУ, 2015. 256 с.
53. Селищев, Н.В. 1С:Управление небольшой фирмой 8.2" Управленческий учет в малом бизнесе / Н.В. Селищев. - СПб.: Питер, 2012. - 368 с.
54. Семенова Ф. З., Боташева Л. С. Оптимизация учета затрат и калькулирования себестоимости в производстве // Вестник науки и образования. 2015. № 3 (5). С. 60-64
55. Сергеева, И.А. Управленческий учет в сельском хозяйстве: Учебник / Л.И. Хоружий, О.И. Костина, Н.Н. Губернаторова, И.А. Сергеева . - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 207 с.
56. Сергушина Б. С., Солдатова Н. Ю. Учет и анализ затрат и их связь с калькулированием себестоимости продукции промышленного предприятия // Новая наука: Стратегии и векторы развития. 2016. № 2-1 (64). С. 151-153
57. Сигидов, Ю. И. Взаимосвязь контроллинга и управленческого учета / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева. - М.: ИНФРА-М, 2016. - 168 с.
58. Сеницкая, Н.Я. Управленческий учет в схемах и определениях / Н.Я. Сеницкая. - М.: Проспект, 2015. - 144 с.
59. Стажкова, М. М. Управленческий учет / М.М. Стажкова. - М.: Академический проект, 2017. - 176 с.
60. Статистические методы контроля и управления: моногр. . - М.: НТК "Трек", 2016. - 144 с.
61. Трофимова И.Г. Проблемы учета в системе управления издержками предприятия // Проблемы социально-экономического развития Сибири. - 2011. - № 3. - С. 38-47
62. Ульянова Н. В. Тенденции развития методологии калькулирования // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 5. С. 44-49.

63. Учет и контроль в субъектах малого бизнеса. риск-ориентированный подход. Монография. - Москва: Огни, 2016. - 647 с.

64. Фентон, Ховард М. Основы цифровой печати и печати по требованию; Московский государственный университет печати (МГУП), 2017. - 144 с.

65. Фиорини, М.; Молинари, М. Основные параметры печатного процесса и их оперативный контроль; СЦДБ, 2013. - 254 с.

66. Чая, В.Т. Управленческий учет: Учебник и практикум для академического бакалавриата / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 332 с.

67. Черникова, А. А. Разработка системы бюджетирования как основного элемента управленческого учета в торгово-розничных сетях / А.А. Черникова, Ю.Г. Демиденко. - М.: ТНТ, 2016. - 264 с.

68. Этрилл, П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / П. Этрилл. - М.: Альпина Паблишер, 2016. - 648 с.

69. Этрилл, П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов / П. Этрилл, Э. МакЛейни; Пер. с англ. В. Ионов. - М.: Альпина Пабл., 2012. - 648 с.

70. Янковский, К. П. Управленческий учет / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. - М.: Книга по Требованию, 2016. - 368 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Бухгалтерский баланс		Коды		
на 31 декабря 2017 г.		0710001		
Дата (число, месяц, год)		2017	12	31
Организация ООО "Издательство Гротеск"	по ОКПО			
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	2460066237		
Вид экономической деятельности	по ОКВЭД			
Организационно-правовая форма/форма собственности	по ОКОПФ/ОКФС	43	13	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)	по ОКЕИ	384 (385)		
Местонахождение (адрес)				

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	На 31 декабря	На 31 декабря	На 31 декабря
			2017 г. ³	2016 г. ⁴	2015 г. ⁵
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110			
	Результаты исследований и разработок	1120			
	Нематериальные поисковые активы	1130			
	Материальные поисковые активы	1140			
	Основные средства	1150	906	1221	1546
	Доходные вложения в материальные ценности	1160			
	Финансовые вложения	1170			
	Отложенные налоговые активы	1180			
	Прочие внеоборотные активы	1190			
	Итого по разделу I	1100	906	1221	1546
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220			
	Дебиторская задолженность	1230	2185	1704	3767
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240			
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	787	812	410
	Прочие оборотные активы	1260			
	Итого по разделу II	1200	2972	2516	4177
	БАЛАНС	1600	3878	3737	5723

Окончание приложения А

Форма 0710001 с. 2					
Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	На 31 декаб	На 31 декабря	На 31 декабря
			20 17 г. ³	20 16 г. ⁴	20 15 г. ⁵
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10	10
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	() ⁷	()	()
	Переоценка внеоборотных активов	1340			
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
	Резервный капитал	1360			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	3766	3435	4276
	Итого по разделу III	1300	3776	3445	4286
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		0	0	0
	Заемные средства	1410	0	0	0
	Отложенные налоговые обязательства	1420	0	0	0
	Оценочные обязательства	1430	0	0	0
	Прочие обязательства	1450	0	0	0
	Итого по разделу IV	1400	0	0	0
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510			
	Кредиторская задолженность	1520	102	292	1437
	Доходы будущих периодов	1530	0	0	0
	Оценочные обязательства	1540	0	0	0
	Прочие обязательства	1550			
	Итого по разделу V	1500	102	292	1437
	БАЛАНС	1700	3878	3737	5723
Руководитель _____		Главный бухгалтер _____			
(подпись)		(расшифровка подписи)		(подпись) (расшифровка подписи)	
" " 20 г.					
Примечания					
1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.					
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.					
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.					
4. Указывается предыдущий год.					
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.					
6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).					
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.					

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Отчет о прибылях и убытках						
за _____ год			20 17 г.			
			Дата (число, месяц, год)			
			Форма по ОКУД			
			по ОКПО			
			ИНН			
			по ОКВЭД			
			по ОКОПФ/ОКФС			
			по ОКЕИ			
			Коды			
			0710002			
			2017	12 31		
Организация <u>ООО "Издательство ГРОТЕСК"</u>						
Идентификационный номер налогоплательщика			2460066237			
Вид экономической деятельности <u>Издание книг</u>			58.11			
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>общество с ограниченной ответственностью</u>			43	13		
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)			384 (385)			
Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	За _____ год		За _____ год	
			20 17 г. ³	г. ³	20 16 г. ⁴	г. ⁴
	Выручка ⁵	2110	13137		14053	
	Себестоимость продаж	2120	(12527)		(14466)	
	Валовая прибыль (убыток)	2100	610		-413	
	Коммерческие расходы	2210	()		()	
	Управленческие расходы	2220	()		()	
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	610		-413	
	Доходы от участия в других организациях	2310				
	Проценты к получению	2320				
	Проценты к уплате	2330	()		()	
	Прочие доходы	2340	6		0	
	Прочие расходы	2350	(155)		(285)	
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	461		-698	
	Текущий налог на прибыль	2410	(130)		(143)	
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421				
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430				
	Изменение отложенных налоговых активов	2450				
	Прочее	2460				
	Чистая прибыль (убыток)	2400	331		-841	

Окончание приложения Б

Форма 0710002 с. 2				
Пояснения ¹	Наименование показателя ²	Код	За	За
			20 17 г. ³	20 16 г. ⁴
	СПРАВОЧНО			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	2500	331	-841
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		
Руководитель _____		Главный бухгалтер _____		
(подпись)		(расшифровка подписи)		
" ____ " _____ 20 ____ г.		(подпись) _____ (расшифровка подписи) _____		
Примечания				
1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.				
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.				
3. Указывается отчетный период.				
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.				
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.				
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".				