

Федеральное государственное 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 (управленческий и финансовый учет (реальный сектор экономики))»

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ (НА ПРИМЕРЕ ООО «ТАШТЫПСКИЙ ХЛЕБОКОМБИНАТ»)

Руководитель	_____	О.В. Говорина
Выпускник	_____	Т.А. Сдерева
Нормоконтролер	_____	Т.А. Бурменко

Красноярск 2018

Федеральное государственное 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

«_____» _____
2017 г.

ЗАДАНИЕ
НА ВЫПУСКНУЮ КВАЛИФИКАЦИОННУЮ РАБОТУ
в форме бакалаврской работы

Студенту Сдерева Татьяна Александровна

Группа ЗУБ14-05БУ **Направление** 38.03.02.02.11 Менеджмент
(финансовый и управленческий учет)

Тема выпускной квалификационной работы Совершенствование системы управленческого учета на предприятии (на примере ООО «Ташт»))»

Утверждена приказом по университету № 5219/с от 11.04.2018

Руководитель ВКР О.В. Говорина, старший преподаватель кафедры «Экономика и управление бизнес-процессами»

Исходные данные для ВКР:

- официальные сборники Федеральной службы государственной статистики о тенденциях развития хлебопекарной отрасли России, за период 2015-2017 гг.;
- внутренняя статистическая отчетность о показателях деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» за период 2015-2017 гг.;
- материалы научных и специализированных журналов по экономике и другие публикации по теме бакалаврской работы

Перечень разделов ВКР:

1. Особенности формирования системы управленческого учета на российских предприятиях;
2. Анализ организации управленческого учета в ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»;
3. Разработка мероприятий по совершенствованию управленческого учета ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».

Перечень иллюстративного материала:

- Тема бакалаврской работы;
- Актуальность бакалаврской работы;
- Цели и задачи бакалаврской работы;
- Основные показатели развития хлебопекарной отрасли;

- Основные тенденции и проблемы хлебопекарной отрасли;
- Финансово-хозяйственные показатели деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»;
- Структура системы управленческого учета на предприятия ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»;
- Существующая система управления затратами ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»;
- Разработка мероприятий по повышению эффективности управления затратами на предприятии;
- Оценка эффективности предложенных мероприятий.

Руководитель ВКР _____ ..О.В.
Говорина

Задание принял к исполнению _____ Т.А. Сдерева

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа по теме «Совершенствование системы управленческого учета на предприятии (на примере ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»)»; содержит 89 страниц текстового документа, 3 приложения, 51 использованный источник, 13 рисунка, 24 таблиц.

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ, ПРОГРАММНЫЙ ПРОДУКТ, РЕГЛАМЕНТ, ПОДХОДЫ К УПРАВЛЕНИЮ ЗАТРАТАМИ

Объект бакалаврской работы – общество с ограниченной ответственностью «Таштыпский Хлебокомбинат».

Цель бакалаврской работы: разработка мероприятий по совершенствованию системы управленческого учета ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».

Задачи бакалаврской работы:

- рассмотреть особенности формирования системы управленческого учета на российских предприятиях;
- исследовать тенденции развития рынка хлебобулочных изделий в России;
- провести анализ организации управленческого учета;
- разработать мероприятия по совершенствованию системы управленческого учета;
- дать оценку экономического эффекта от внедрения рекомендаций по совершенствованию системы управленческого учета.

В ходе работы была проанализирована хлебопекарная отрасль в Российской Федерации, выявлены тенденции, существующие на сегодняшний день, а также обозначены проблемы данной отрасли. Также в бакалаврской работе был произведен анализ финансово – хозяйственной деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат», выявлены проблемы системы управленческого учета на предприятии.

В качестве мероприятий по совершенствованию системы управленческого учета ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» было предложено использовать в качестве метода управленческого учета бюджетирование. Данные мероприятия позволят улучшить использование производственных мощностей, вызовет увеличение объема продукции, что повлечет за собой увеличение себестоимости продукции, но в результате роста объема выпуска продукции уменьшаться условно – постоянные расходы на единицу продукции.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1 Особенности формирования системы управленческого учета на российских предприятиях	11
1.1 Основные принципы построения системы управленческого учета	11
1.2 Особенности организации учета по центрам финансовой ответственности	19
1.2 Анализ тенденций развития рынка хлебобулочных изделий в России.....	30
2. Анализ организации управленческого учета в ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».....	37
2.1 Характеристика деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».....	37
2.2 Организационно – экономические аспекты управленческого учета	51
2.3 Оценка существующей системы управленческого учета	64
3 Разработка мероприятий по совершенствованию системы управленческого учета ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».....	69
3.1 Рекомендации по совершенствованию системы управленческого учета на предприятии.....	69
3.2 Оценка экономического эффекта от внедрения рекомендаций по совершенствованию системы управленческого учета ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».....	83
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	86
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	90
Приложение	

ВВЕДЕНИЕ

В условиях внедрения рыночных экономических отношений приоритетным направлением социально-экономической политики России становится развитие производства, в том числе в системе пищевого.

Расширение сетевой организации экономики, которая начала интенсивно развиваться в последние годы именно в производственной отрасли, характеризуются проникновением производственных предприятий во все регионы. Реализуя свои коммерческие интересы, производственные предприятия активно осваивают территориальное пространство. Их развитие в значительной степени зависит от обоснованности решений по стратегическим приоритетам размещения, правильности оценки возможностей того или иного региона и разработки адекватных программ. Все это требует особого внимания к процессу управления учетно-аналитической деятельностью на предприятиях.

Наряду с внешними, не зависящими от предприятий причинами наблюдаются внутренние факторы, вызывающие снижение эффективности их деятельности. Среди них особое место занимают производственные расходы, от уровня которых напрямую зависит, какой результат будет получен от производственной деятельности.

Управление затратами в значительной степени обусловлено надежностью информационного обеспечения, в основе которого на уровне субъектов хозяйствования составляют данные учета. Учитывая потребности управления в достоверной и объективной информации требуется исследование теоретических и организационно-методических аспектов учета производственных издержек в рыночных условиях хозяйствования предприятий. Приобретают важное значение изучение и дальнейшее решение проблем контроля производственных расходов предприятий. Поэтому вопросы управленческого учета производственных издержек и контроля за их формированием и отражением в отчетности предприятий являются весьма

актуальными.

Проблемы управленческого учета исследовали российские и зарубежные ученые. Вместе с тем ряд важных вопросов управленческого учета предприятий остались не решенными и требуют дальнейших научных исследований и обоснования путей их решения.

В частности, недостаточно проработанными являются понятия и классификация производственных издержек для целей их учета и эффективного контроля, специфические аспекты методики и организации финансового и управленческого учета производственных издержек, составление адаптированных для нужд управления форм внутренней отчетности, обоснование новых направлений контроля производственных расходов.

Следовательно, актуальность, теоретическая и практическая значимость, недостаточность научных разработок по вопросам учетно-аналитической работы предприятий определили выбор темы, цель и задачи исследования.

Целью работы является совершенствование системы управленческого учета на предприятии.

Для решения поставленной цели в выпускной квалификационной работе были решены следующие задачи:

1. Рассмотреть особенности формирования системы управленческого учета на российских предприятиях.
 2. Исследовать тенденции развития рынка хлебобулочных изделий в России;
 3. Провести анализ организации управленческого учета в ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»;
 4. Разработать направления совершенствования управленческого учета предприятия;
 5. Дать оценку экономического эффекта от внедрения рекомендаций.
- Объектом исследования является ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».

Предметом исследования являются теоретические основы, методика, организация и практика учетно-аналитической работы предприятий.

В процессе исследования были использованы научные методы, основанные на системном анализе экономических явлений и синтезе их результатов. На основе диалектического метода научного познания и сочетания исторического и логического в эволюции существующих методик учетно-аналитической работы предприятий осуществлено их изучение и определены направления по совершенствованию учета. Для решения задач финансового и управленческого учета производственных издержек и исследования вопросов методики и организации их внутрихозяйственного контроля на предприятиях применены методы сравнения, конкретизации, моделирования, аналогии, абстрагирования, группировки, анализа бухгалтерских счетов, наблюдения, выборки.

Информационной базой исследования являются законодательные акты России и нормативно-инструктивные материалы предприятий, научные труды отечественных и зарубежных ученых, статистические данные Роскомстата, периодические издания, материалы научно-практических конференций, а также учетные и отчетные данные производственных предприятий России.

1 Особенности формирования системы управленческого учета на российских предприятиях

1.1 Основные принципы построения системы управленческого учета

В современных условиях функционирования предприятия от правильных, адекватных этим условиям решений зависит не только эффективная его деятельность, но и само существование предприятия. Именно поэтому в экономике нашей страны стал применяться управленческий учет одновременно с проведением ориентации предприятий на рынок.

Управленческий учет как система предоставления информации о деятельности предприятия имеет большое значение, будучи главным помощником для руководства предприятия в вопросах привлечения и расходовании ресурсов с высокой эффективностью.

Необходимость применения управленческого учета обусловлена неспособностью существующей системы бухгалтерского (финансового) учета в полной мере и своевременно удовлетворить потребности руководства в необходимой управленческой информации. Более того, главной задачей бухгалтерского учета выступает только составление итоговых финансовых документов, таких как баланс, отчет о финансовых результатах деятельности предприятия и т. д. с ориентацией на внешнего пользователя. То есть, бухгалтерский учет предоставляет данные о хозяйственных операциях, которые уже осуществились и которые невозможно уже изменить. Поэтому управленческий учет выступает универсальной системой, задача которого состоит в обеспечении требований внутренних пользователей.

Проблемы управленческого учета рассматривались отечественными и зарубежными специалистами, среди которых: А. Апчерч, Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, П. Атрилл, Р. Гаррисон, К. Друри, П. М. Герасим, П. Я.

Хомин, С.Ф. Голов, Т.П. Карпова, Н.П.Кондраков, А.В. Лишиленко, П. Мансуров, Л.В. Нападовская, В.Ф. Палий, Г.И. Просветов, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко и др.

Так, например, М. Чумаченко [58] рассматривал организацию управленческого учета и его функции; К. Друри [19] и С.Ф. Голов [17] исследовали способы предоставления учетной информации, систему управленческого контроля, управление затратами, стратегический управленческий учет. Множество авторских подходов к определению теоретической основы управленческого учета позволили отметить неоднозначность понимания сущности понятия «управленческий учет».

Таким образом, возникает необходимость исследовать его сущность, определение и современные особенности.

В отечественном законодательстве (Закон РФ «О бухгалтерском учете») нет трактовки понятию «управленческий учет». Систематизируя авторские определения данного понятия вышеуказанными учеными, можно определить исследуемое понятие следующим образом: внутривозвратный (управленческий) учет - система обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей в процессе управления предприятием.

Отличительной особенностью приведенного определения является понимание под управленческим учетом «системы». Однако, недостаточно выделено какая именно информация имеется в виду (финансовая и / или нефинансовая), для каких целей она предоставляется, не приведены функции, выполняемые в системе и т. д.

По моему мнению, управленческий учет является более сложным и составным понятием, поэтому приобретает свойства таких понятий как «управление» и «учет». Согласно Большой российской энциклопедии [7] под «управлением понимают элемент, функцию организованных систем различной природы, обеспечивающих сохранение их определенной структуры, поддержание режима деятельности, реализацию их программ».

Согласно толковому словарю С.И. Ожегова под учетом понимают «установление наличия, количества чего-либо путем подсчетов» [49]. Таким образом, основные свойства, отличающие понятие «управленческий учет» от понятия «управление», - это его функции управления; от понятия учет - функция «анализ» и «оценка».

В бухгалтерском словаре под управленческим учетом рекомендуется понимать «деятельность, связанную с подготовкой информации для руководства предприятия; существенную часть управленческого учета составляют учет и анализ затрат (себестоимости)» [9]. Особенностью этого определения является понимание под исследуемым понятием «деятельность».

Неоднозначность восприятия понимания сущности понятия «управленческий учет», что доказано выше, побуждает необходимость в проведении анализа точек зрения отечественных и зарубежных ученых-экономистов по этому вопросу (Приложение А).

Таким образом, выявлено, что под «управленческим учетом» понимают «информацию, процесс, подсистему учета, определенные действия с информацией, часть управления производством, комплексную систему действий с информацией, систему информационного обмена, процесс действий с информацией, экономическую систему, продолжение и углубление бухгалтерского финансового учета, систему управления».

Проведенные исследования позволили отметить существование четырех основных подходов к пониманию сущности управленческого учета: управленческий учет как информация [19, с. 13, с. 30; 2, с. 43; 55, с. 8; 5, с. 45; 13, с. 21; 15, с. 15, 23, с. 13, с. 19], подсистема учета [1, с. 84; 47, с. 361], система [58, 10 с. 9; 24, с. 6; 28, с. 8; 32, с. 13; 36, с. 9; 39, с. 7], процесс [17, с. 209; 3, с. 26; 4, с. 1, 59, с. 269; 44, с. 6]. При этом основными функциями управленческого учета, по мнению авторов, выступают функции планирования и контроля.

На основе проведенного анализа точек зрения ученых-экономистов предложено собственное понимание сущности понятия «управленческий учет»: управленческий учет - это система внутреннего учета и обработки информации финансово-хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для выполнения всех функций управления на оперативном, тактическом и стратегическом уровнях, а именно: планирование и прогнозирование, оценка, регулирование, координация, мотивация, организация, учет и контроль деятельности предприятия в целом и его структурных подразделений в целях повышения эффективности текущих операций в будущем (ориентация на цели предприятия).

Исходя из того, что управленческий учет должен базироваться на всех функциях управления, необходимо это учитывать при его внедрении / совершенствовании на отдельном предприятии.

Общую модель реализации управленческого учета предлагается осуществлять по этапам, что представлено на рисунке 1.

Таким образом, место управленческого учета на предприятии очень особенное, поскольку он является связующим звеном между управлением предприятием и учетным процессом. В каком порядке осуществлять предложенные этапы внедрения управленческого учета - решает управленческий персонал конкретного предприятия в зависимости от целей, которые ставятся перед ними в определенном периоде функционирования.

Подробное рассмотрение каждой функции управленческого учета и ее практическая реализация обуславливают работу в этой тематике в дальнейшем.

Управленческий учет не является анализом, бюджетированием, и тем более контролем. Можно лишь утверждать о тесной взаимосвязи управленческого учета с планированием (бюджетированием), прогнозированием, анализом и контролем.



Рисунок 1 - Этапы внедрения / совершенствования управленческого учета на предприятии

Эта взаимосвязь проявляется через определение одних и тех же объектов калькуляции, элементов затрат, построение форм текущей внутрихозяйственной отчетности, определение периодизации и этапов планирования (бюджетирования), анализа и контроля, а также принятие обоснованных управленческих решений на основе системы экономической информации, в которой ведущая роль принадлежит управленческому учету.

Раскрытие исторических аспектов становления и развития учетной системы предприятия положены в основу изучения сущности понятий, терминов и явлений, которые широко применяются в странах с развитой рыночной экономикой, с целью их адаптации к требованиям современного уровня развития отечественной экономики. Определяющая роль учета и отчетности в процессе управления предприятием подчеркивается отечественными теоретиками бухгалтерского учета и специалистами мировой школы. Современная учетная система должна соответствовать стратегическим целям предприятия. Поэтому при ее построении во внимание следует принимать не только внутренние факторы микросреды, но и учитывать влияние внешних факторов макросреды. Такой подход можно реализовать на базе концепции стратегического учета.

На основе проведенных исследований установлено, что стратегический учет - это учетная система, которая включает финансовый и управленческий учет, стратегическое планирование и контроллинг. Он адаптирован к современным условиям внешней среды и позволяет внутренним и внешним пользователям принимать стратегические решения.

Изучение структурных элементов, объектов и субъектов стратегического учета; состава и содержания отчетности; моделей учетной политики предприятий, а также сравнение основных характеристик финансового, управленческого и стратегического учета, позволило прийти к выводу, что особенность стратегического учета заключается в ориентации на будущее развитие хозяйственной деятельности, и возможность учета влияния изменения факторов макро- и микросреды.

Качественно новые подходы, в основе которых заложены идеи гармонизации различных видов учета в рамках стратегического учета и стандартизации учетных процедур, направлены на получение учетных данных, отличительной чертой которых являются: ориентация на выполнение миссии предприятия; формирование альтернативных вариантов решения стратегических задач деятельности предприятия и выбор оптимального; расчет нормативных тактических параметров выполнения оптимального варианта и своевременного выявления отклонений от заданных параметров; интерпретация выявленных отклонений и их анализ с точки зрения выполнения стратегической задачи.

Стратегический учет, как составная системы управления предприятием и учетно-аналитического обеспечения процесса принятия управленческих решений, предназначен для планирования будущей стратегии и тактики функционирования предприятия в целом и отдельных стратегических хозяйственных центров ответственности; измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе отдельных стратегических хозяйственных центров ответственности на разных фазах жизненного цикла; корректировки управляющих воздействий на ход реализации выбранной стратегии.

Отечественная система учета во многом ориентирована на налоговое законодательство, поэтому ее роль в принятии управленческих решений достаточно ограничена. Теоретическая концепция стратегического учета направлена на решение существенных проблем учетно-аналитического обеспечения стратегического управления, а именно: анализа результатов реализации стратегии, осуществляемой предприятием; оптимизацию использования ресурсов, обеспечение объективной оценки деятельности подразделений; контроль текущей деятельности, оценку эффективности деятельности предприятия, оценку влияния внешних факторов; определение стратегии и планирования будущей деятельности предприятия.

Исследование состояния аналитической работы на российских

предприятиях свидетельствует о необходимости ее совершенствования, а также повышении профессиональной подготовки специалистов. Бухгалтерский учет, как один из информационных технологий, формирует данные для экономического анализа с помощью учетных процедур; другая технология - экономический анализ использует эти данные без ясного математического представления о том, каким образом и на каких основаниях была сформирована бухгалтерская отчетность, принятая в качестве исходной для аналитических выводов и как следствие колоссальные возможности данных бухгалтерского учета и отчетности не используются. Таким образом, возникает не только и не столько информационный, а скорее методический разрыв этих сравниваемых между собой наук. Обоснованная концепция стратегического анализа обеспечит использование полного и всестороннего массива информации, полученной не только из бухгалтерской отчетности, но и всей системы хозяйственного учета, а также внешней информации, необходимой для стратегического управления предприятием.

Сейчас уже известно, что обеспечение непрерывности развития любого предприятия можно достичь только при условии постоянного достижения конкурентных преимуществ. Сегодня выдержать конкуренцию можно, используя одновременно стратегию минимизации расходов и стратегию дифференциации (увеличение ценности). Эти две принципиально разные концепции требуют разных подходов к анализу затрат и управления ими.

Таким образом, современные концепции, развивающиеся в системе управленческого учета, выходят за рамки традиционных представлений. Сегодня управленцы не ограничиваются традиционными моделями, а все чаще обращаются к информации, которая имеет нефинансовый характер. Для менеджеров не имеет особого значения, в какой системе возникла информация, гораздо важнее чтобы она была полезной для принятия оптимальных управленческих решений. Поэтому в последние годы все большее распространение получают стратегические системы управленческого учета, как результат попытки расширить информационную

базу для принятия управленческих решений путем включения показателей нефинансового характера.

1.2 Особенности организации учета по центрам финансовой ответственности

Успешное управление деятельностью предприятий возможно при наличии рационального использования товаров и каналов их реализации. Усиление конкуренции, изменение условий экономической среды функционирования предприятий приводят к необходимости усовершенствования информационно-методического обеспечения поддержки управленческих решений.

Обеспечение экономической самостоятельности, стабильности хозяйствования и завоевания устойчивого положения на рынке требуют совершенствования бухгалтерского учета товаров для нужд управления.

Соглашаюсь с А.Н. Чабанюк и Н.А. Юганович [56, С. 298], что «бухгалтерский учет товаров и их реализации являются основным участком бухгалтерского учета торгового предприятия, который обеспечивает определение и контроль за точностью и объективностью основного показателя деятельности предприятия - объема товарооборота и дохода торговли как источники покрытия издержек обращения и создания прибыли предприятия».

Теоретические основы управленческого учета по центрам ответственности изучали зарубежные и отечественные ученые, такие как Е.Аткинсон, Р.Банкер, С.Ф. Голов, И.Е. Давыдович, Д.Дойл, К.Друри, Р.Каплана, Е.Е. Кузьмин, В.С. Лень, А.Г. Мельник, Л.В. Нападовская, С.А. Котляров, В.М. Панасюк, С.Н. Петренко, Л. Сухарева, К.Уорд и др. Анализируя наследие отечественных и зарубежных ученых в части обработки предложений по совершенствованию управленческого учета операций по продаже товаров предприятиями, следует сделать вывод об

отсутствии комплексных наработок по данному направлению. Фрагментарные исследования отдельных аспектов управленческого учета реализации товаров приводят к ненадлежащему аналитическому обеспечению принятия управленческих решений. В связи с этим, необходимость получения релевантной информации о понесенных расходах и полученных доходах от операций по реализации товаров предприятиями по различным каналам распределения, приводит к необходимости углубления исследований в части управленческого учета такого вида операций.

Осложнения экономических отношений, использование посреднических услуг, появление новых методов и средств управления хозяйственной деятельностью, отличие информационных запросов внешних и внутренних пользователей обуславливают потребность формирования новой системы накопления и предоставления информации для анализа, выбора и обоснования управленческих решений.

Реализация товаров предприятиями с использованием различных каналов сбыта, в том числе и с использованием посредников, приводит к формированию дифференцированных видов расходов. Предоставление оперативной и достоверной информации для нужд управления по понесенным расходам при реализации товаров по различным каналам сбыта является неотъемлемой составляющей успешного управления товарооборотом предприятия. В связи с этим, считаем целесообразным учет расходов, связанных с реализацией товаров по различным каналам сбыта осуществлять по центрам ответственности.

Среди ученых и исследователей до сих пор отсутствует единый подход к определению сущности понятия «центр ответственности». Проведенный анализ различных определений содержания данного понятия дает возможность утверждать, что основными сущностными признаками его идентификации является обособленность от других структурных подразделений предприятия и установление ответственности менеджера за показателями деятельности, которые он контролирует.

В связи с отсутствием единого подхода к трактовке понятия «центр ответственности» среди авторов также ведутся дискуссии относительно установления его составляющих и классификации (таблица 1).

Таблица 1 - Виды центров ответственности предприятий, предложенные различными авторами

№ п/п	Автор	Вид центров ответственности
1	Н.В. Фирсова [54, С. 44]; П.А. Куцик, Ф.Ф. Макарук [25, С. 159]	центр дохода, центр затрат, центр маржинального дохода, центр прибыли, центр инвестиций
2	Г.А. Партияня, И.П. Вознюк [40, С. 254]; Н.Б. Фирка, И.В. Канак [53, С. 344], Н.В. Бондарчук [8, С. 32], Б.Б. Боковая [6, С. 20], С.Ф. Голов [16], С. Вербовецкая [11, С. 47]	центры затрат, центры доходов, центры прибыли, центры инвестиций
3	И.В. Милаш, Н.М. Гаркуша [33, С. 115]	центр закупки, центр продолжение производственных функций в торговли, центр товарных запасов; центры реализации товаров и оказания услуг покупателям, центр управления

Приведенные в таблице 1 данные свидетельствуют, что выделение видов центров ответственности на предприятиях зависит от специфики их деятельности, а также использования различных признаков классификации.

Считаем, что при выделении центров ответственности на предприятиях следует учитывать их иерархическое построение, которое предусматривает выделение центров дохода, центров затрат, центра прибыли и центра инвестиций.

Организация системы учета по центрам ответственности на предприятиях может осуществляться в определенной последовательности.

Анализ наработок отечественных и зарубежных ученых позволил выделить следующие этапы организации учета по центрам ответственности на предприятиях (рисунок 2).



Рисунок 2 - Этапы организации учета по центрам ответственности предприятий

Изучение организационной структуры предприятий позволило предложить такую структуру центров ответственности в зависимости от функциональной направленности и производственных и торговых процессов основных структурных подразделений предприятия (рисунок 3).

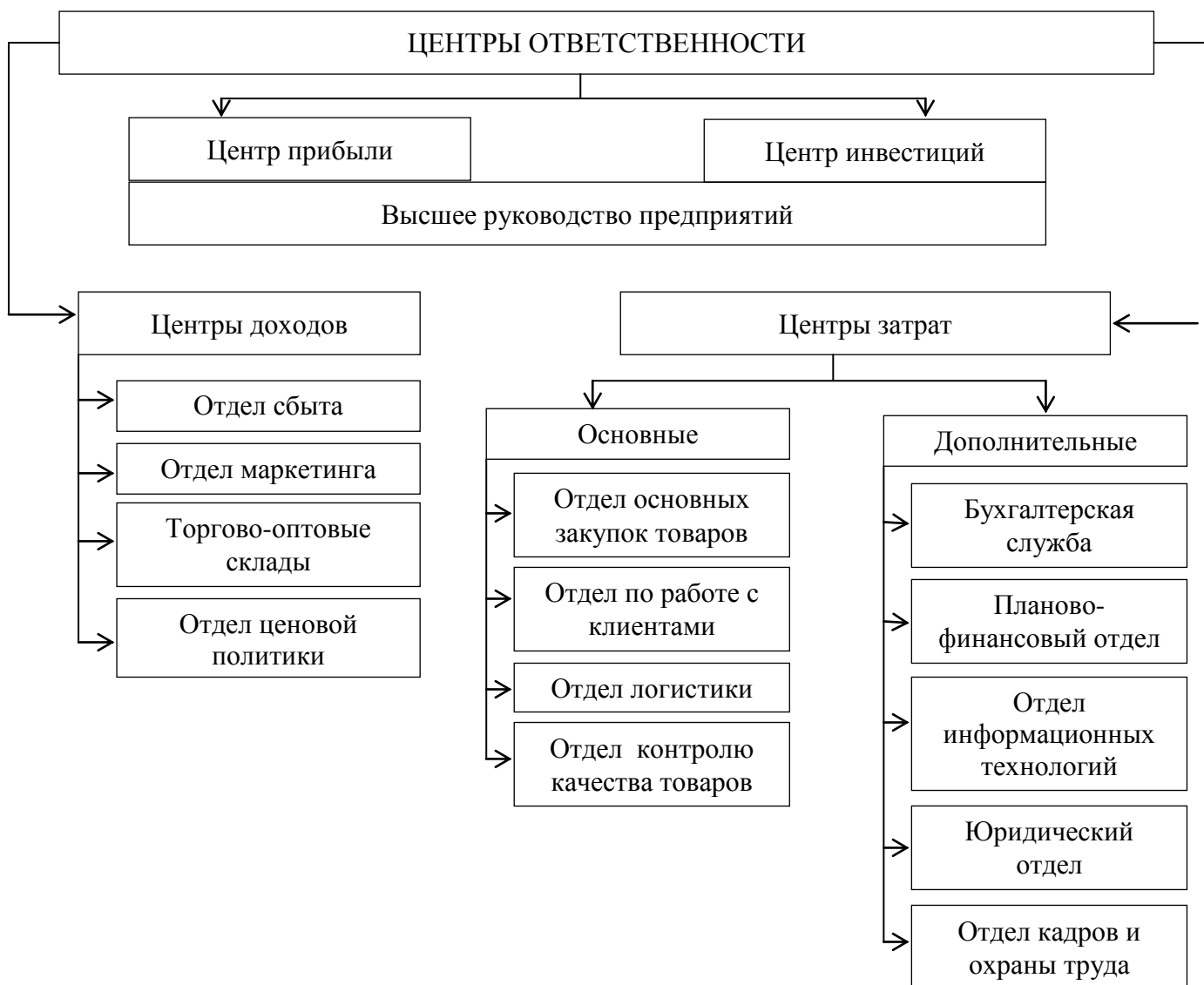


Рисунок 3 - Центры ответственности предприятия в зависимости от функциональной направленности

Конкретизация ответственности за понесенные расходы и полученные доходы предприятием является эффективным средством контроля, который, в свою очередь, является важным и необходимым элементом четкого и своевременного принятия управленческих решений. На предприятиях, использующих различные каналы сбыта продукции, высшее руководство приобретает статус центра прибыли и центра инвестиций. Данная ситуация связана с тем, что результаты функционирования предприятия (размер полученной прибыли или понесенных убытков) анализируются и контролируются во взаимосвязи с суммой капитала, вложенного

собственниками в его активы. То есть сумма полученной прибыли сравнивается с суммой инвестиций в развитие предприятия.

Согласна с Б.Б. Боковой [6, С. 20-21], что центры ответственности на предприятиях стоит разделять также на основные и вспомогательные. К основным центрам ответственности автор предлагает относить те сегменты, которые непосредственно занимаются процессами реализации товаров. К вспомогательным центрам ответственности на предприятиях следует относить те сегменты, которые функционируют для обслуживания основных центров ответственности (плановая и финансово-экономическая службы, бухгалтерия, отдел снабжения, отдел кадров и т.д.).

«Учет по центрам ответственности имеет контрольно-аналитический характер, а потому его использование для оптимизации учета и контроля в управлении имеет особое значение. По центрам ответственности осуществляют аналитическое сравнение выявленных в учете расходов с доходами соответствующих подразделений. С целью определения целесообразности и эффективности деятельности подразделений предварительно разрабатывают бюджеты для каждого из них. После осуществления хозяйственной деятельности составляют отчеты об экономических результатах, которые предназначены для оценки деятельности подразделений предприятия, а именно для принятия краткосрочных управленческих решений и для обеспечения коммуникационных связей между подразделениями.

Оперативное проведение анализа позволяет определить основные виды отклонений и лиц, за них ответственные» [18, С. 148].

Основными центрами доходов предприятий являются: отдел сбыта, отдел маркетинга, товарно-оптовые склады и отдел ценовой политики. Отдел сбыта является центром дохода, поскольку его руководство отвечает за объемы реализации товаров и доходы, полученные от их сбыта. Отдел маркетинга предприятия также следует выделить в отдельный центр дохода, поскольку основным его назначением является привлечение новых клиентов

и увеличение объема реализации товаров. Отдел маркетинга должен формировать товар и его ценности и продавать конечный результат, а следовательно и приносить доход. Товарно-оптовые склады являются подразделениями предприятия, которые занимаются реализацией товаров, то есть функционально предназначены для получения дохода в виде выручки. Отдел ценовой политики предприятий разрабатывает комплекс мероприятий по определению цены, скидок, условий оплаты товаров с целью удовлетворения потребностей потребителей и получение прибыли. Соответственно разработка качественной ценовой политики является одной из ключевых предпосылок получения высокого уровня дохода продавца.

Центры затрат предприятий следует разграничивать на основные и вспомогательные, характеристика которых приведена в таблице 1.2.

Таблица 1.2 - Виды и характеристика центров затрат предприятия

№ п/п	Название центра затрат	Характеристика расходов, контролируемых соответствующим центром затрат
Основные центры затрат		
1	Отдел оптовых закупок товаров	Расходы на изучение потребительского спроса и установление источников закупки товаров; расходы на составление коммерческого предложения и проведение переговоров; расходы на транспортировку товаров; расходы, связанные с контролем за выполнением договоров; оформление и предъявление штрафных санкций за нарушение условий договоров
2	Отдел по работе с клиентами	Расходы на налаживание сотрудничества и поддержку клиентов, расходы на консультации по выгодным предложениям в торговых центрах и представительствах предприятия
3	Отдел логистики	Расходы на складирование и содержание товаров, транспортировку товаров (расходы на формирование сети, выбор и оценку поставщиков; оплату услуг связи; представительские расходы, командировки); расходы на упаковку товаров, и т.п.
4	Отдел по контролю качества товаров	Расходы на анализ, опросы клиентов для выяснения их требований к качеству, администрирование (отбор персонала, его развитие), контроль (опрос клиентов для определения степени их удовлетворенности качеством), выполнение внешних менеджерских функций в области качества (сертификация товаров и услуг, разработка инструкций и справочников по управлению качеством)
5	Отдел сбыта	Расходы на транспортировку товаров по условиям договора, расходы на рекламу, расходы на оплату труда и комиссионные продавцам, торговым агентам, работникам отдела сбыта, амортизацию, ремонт и содержание основных средств

Окончание таблицы 1.2

№ п/п	Название центра затрат	Характеристика расходов, контролируемых соответствующим центром затрат
Вспомогательные центры затрат		
6	Бухгалтерская служба	Расходы на оплату труда, отчисления на социальные мероприятия, расходы на бланки, специальную литературу, справочники и т.д.
7	Планово- финансовый отдел	Затраты на разработку документации по плановым и фактическим затратам предприятия, затраты на планирование деятельности структурных подразделений предприятия
8	Отдел информацион- ных технологий	Затраты на построение и организацию технологических процессов обработки и обмена информацией в реальном масштабе времени и интерактивном режиме
9	Юридический отдел	Затраты на разработку договоров, расходы на оплату труда и социальные мероприятия, расходы на нормативную базу для юриста, обеспечение периодическими изданиями (газеты, журналы), расходы на повышение квалификации и т.п.
10	Отдел кадров и охраны труда	Расходы на подбор, подготовку и повышение квалификации работников, расходы на планирование

Четкое установление составляющих центров ответственности позволяет более эффективно внедрить сквозную систему финансового планирования на предприятии. Исследование практики использования центров ответственности на предприятиях позволяет констатировать, что деятельность центров ответственности обычно регулируется следующими документами: Положением о центре ответственности, договором между центром ответственности и руководством предприятия, Положением о внутреннем ценообразовании, системой бюджетирования. Распределение сферы полномочий и ответственности работников каждого центра ответственности осуществляется на основе соответствующей распорядительной документации и должностных инструкций работников.

Использование центров ответственности выдвигает более высокие требования к организации работников предприятия в части соблюдения финансовой дисциплины, выполнения регламентов бюджетирования и др.

Поэтому для обеспечения эффективной организации функционирования и развития центров ответственности предприятия предлагаем разработать и утвердить Регламент функционирования центров

ответственности предприятия. Данный документ должен регулировать организационные вопросы функционирования центров ответственности предприятия, определять порядок взаимодействия и координации деятельности структурных элементов центра ответственности, организацию отчетности и порядок осуществления контроля за принадлежности реализации основных функциональных задач и показателей центра.

Следующим этапом организации учета по центрам ответственности предприятий является закрепление расходов по отдельным центрам ответственности и составления бюджета для каждого из них.

Формирование сводного бюджета доходов и расходов предприятия при выделении центров ответственности предусматривает необходимость формирования операционных бюджетов по разным аналитическим разрезам и признакам (по видам товаров, по подразделениям, по покупателями, по регионам и т.д.). Учитывая специфику деятельности предприятий и использование различных каналов сбыта, считаем целесообразным при формировании консолидированного бюджета расходов и доходов выделять операционный бюджет доходов и расходов в зависимости от каналов сбыта товаров. В частности, следует выделять расходы и доходы от реализации товаров с использованием коммерческого посредничества и расходы и доходы от реализации товаров на основе прямых связей и каналов распределения.

Выделение операционного бюджета доходов и расходов в зависимости от каналов сбыта товаров позволяет проанализировать экономическую эффективность каналов распределения, разработать оптимальную стратегию их развития, выявить ограничения по прибыли и рентабельности в разрезе каналов сбыта продукции, установить финансовый результат функционирования центра ответственности в части реализации товаров с использованием различных каналов распределения.

Определение фактических показателей и результатов функционирования центров ответственности предприятия, их отклонений от

планов, оценку недостатков и обработки альтернативных вариантов, их устранение возможно благодаря разработке порядка отчетности центров ответственности.

Изучение работ авторов по разработке отчетности центров ответственности свидетельствует об отсутствии единого подхода к установлению показателей и статей такой отчетности, выделению ее видов и процедур к ее составлению. В частности К.А. Ягмур [60, С. 279] предлагает выделять три вида отчетности центров ответственности: информационная отчетность (выборочный обзор нефинансовых аспектов функционирования центра ответственности); отчетность об экономических и финансовых показателях (состояние материальных запасов и основных средств - дает представление о необходимом количестве работников и эффективности их работы); результативная отчетность (оценка работы структурного подразделения и успешности управления менеджером, который его возглавляет).

Ю.Д. Майкова [31, С. 74] только подчеркивает необходимость разработки форм внутренней отчетности деятельности центров ответственности, которые целесообразно применять для осуществления контроля за соблюдением сметы расходов. Вместе с тем, авторами не указаны показатели, которые должны отражаться в такой внутренней отчетности, порядок ее составления и предоставления заинтересованным пользователям.

Среди работ ученых стоит также выделить работы, в которых авторы приводят перечень показателей и предлагают форму отчета о результатах деятельности центра ответственности. «В конце отчетного периода в каждом центре ответственности необходимо составлять отчет о результатах деятельности, - как отмечает Г.А. Партия и И.П. Вознюк, - в котором целесообразно выделить переменные и постоянные затраты, контролируемые руководителем центра, а также распределенные на подразделение постоянные расходы, которые менеджер подразделения не

контролирует» [40, С. 254]. Вместе с тем, исследователи не акцентируют внимание на необходимости предоставления информации об эффективности функционирования центров ответственности, результаты анализа отклонений и причин их возникновения.

По результатам исследования информационных запросов управленческого звена предприятий предложено составлять такие формы внутренней отчетности в разрезе центров ответственности (таблица 1.3).

Таблица 1.3 - Предложенные формы внутренней отчетности о результатах функционирования центров ответственности предприятий

Название отчета	Краткая характеристика и назначение	Обеспечение информационных потребностей управления	Пользователи
Отчет о выполнении операционного бюджета доходов и расходов в зависимости от каналов сбыта товаров	Позволяет получать информацию об уровне выполнения бюджета доходов и расходов в зависимости от каналов сбыта товаров	Оценка уровня отклонений по каждой статье бюджета, осуществление контроля за выполнением бюджета	Бухгалтер, руководитель центра ответственности, руководители структурных подразделений
Отчет о результатах оценки эффективности функционирования центра ответственности	Предоставление информации об эффективности работы центра ответственности, определение стратегии дальнейшего развития	Оценка эффективности управления доходами и затратами по центрам ответственности	Руководитель центра ответственности, руководитель предприятия
Отчет о результатах анализа отклонений и причин их возникновения	Позволяет получать информацию об уровне отклонений деятельности центра ответственности от запланированных показателей, выявление причин их возникновения и поиск альтернативных вариантов их устранения	Управление отклонениями, установление ключевых факторов, обусловивших отклонения	

Предложенные формы внутренней отчетности и их использование обеспечивают учетной информацией внутренних пользователей для

планирования операций с товарами в торговле, контроля и анализа деятельности структурных подразделений и центров ответственности, оценки эффективности их работы; определение отрицательных и положительных моментов в их деятельности и принятия управленческих решений.

Таким образом, предприятиям присуща усложненность и разветвленность организационной структуры, значительные объемы хозяйственных операций, что приводит к необходимости поиска эффективных систем управления расходами и доходами. Необходимость идентификации ответственности структурных подразделений предприятия по экономическим показателям деятельности предприятия в целом обуславливает необходимость выделения центров ответственности. По результатам исследования предложена структура центров ответственности предприятия, приведены основные предложения по совершенствованию процесса организации управленческого учета по центрам ответственности на предприятиях, предложен механизм составления и представления внутренней отчетности по результатам деятельности центров ответственности.

1.2 Анализ тенденций развития рынка хлебобулочных изделий в России

В суммарном объеме продукции всей пищевой промышленности хлебопекарная отрасль занимает одно из ведущих мест, а доля хлебопродуктов в рационе населения России составляет 15 %, что подтверждает их статус как основного продукта питания. Хлебобулочные изделия являются важным продуктом питания для большинства населения России, а для беднейших слоев - основным. Потребность в них присуща людям любого социального статуса и любого уровня доходов.

Этой отрасли традиционно уделяется меньше внимания, чем другим,

несмотря на то, что позиции, которые происходят на рынке хлеба и хлебобулочных изделий, мгновенно влияют на экономическую и социально-политическую жизнь страны.

Рынок хлеба России на 99,9 % представлен продукцией отечественного производства. Однако в течение последнего десятилетия в хлебопекарной отрасли зафиксирован спад производства.

Хлеб - это пищевой продукт, выпекаемый из муки, целая группа основных продуктов, которые производятся путем выпечки или обжаривания.

Хлебобулочные изделия – пищевые продукты, которые выпекаются из муки, дрожжей, соли, воды и дополнительного сырья.

Хлебопекарная отрасль - одна из ведущих отраслей пищевой промышленности России, предназначенная для обеспечения производства хлеба, хлебобулочных и других мучных изделий в объемах, которые соответствуют нормам государственной продовольственной безопасности.

Концентрация производства - процесс сосредоточения средств производства, земли и трудовых ресурсов на одном и том же предприятии с целью увеличения объемов продукции.

Хлебопекарная промышленность выпускает большой ассортимент хлебобулочных изделий. Кроме того, вырабатывают национальные сорта хлеба: лаваш, маца, каравай и др.

Важными потребностями дальнейшего развития рынка хлебобулочных изделий является существенное улучшение обеспечения потребностей потребителей в качественном хлебе промышленной выпечки по принятой цене, получение на этой основе достаточной массы прибыли предприятиями-товаропроизводителями и повышения эффективности их деятельности. Хотя существующий ассортимент хлеба достаточно разнообразный, постоянно ведется большая работа по расширению и улучшению ассортимента хлебобулочных изделий, создаются новые диетические и лечебные сорта хлеба.

Улучшение качества продукции, развитие ассортимента изделий, в том числе диетического назначения, является актуальной проблемой для хлебопекарной промышленности.

Очень важными проблемами в современной пищевой промышленности России по производству хлеба на сегодня являются: дальнейшее совершенствование технологии с целью интенсификации хлеба; регулирование его пищевой ценности; производство новых диетических сортов хлеба и хлебобулочных изделий; широкое использование упаковки для более долгого сохранения свежести хлеба. На сегодняшний день практически все хлебозаводы приватизированы. В основном путем преобразования в открытые и закрытые акционерные общества.

Сегодня большинство хлебозаводов нуждаются в проведении реконструкции, замене технологического оборудования на более современное, энергосберегающее. Значительная часть крупного хлебного бизнеса представлена частными компаниями, в том числе различными интеграционными структурами. Ведь общегосударственные тенденции слияния и поглощения компаний присущи и рынка хлебопечения. Здесь также происходит формирование вертикально интегрированных структур с замкнутым циклом производства – от производства муки до выпуска хлебопродуктов. Ведь укрупнение и концентрация производства позволяет оптимизировать логистику, увеличить ассортимент, повысить прибыльность и, таким образом, выжить и остаться игроком рынка.

В состав таких межрегиональных холдингов входят и хлебопекарные заводы, мукомольные предприятия, кондитерские производства.

Среди мощных холдинговых компаний стоит отметить «КонтиРус» около 17 % отечественного рынка производства хлебопродуктов. Среди других крупнейших объединений можно назвать ОАО «Каравай». Сегодня «Каравай» - один из признанных лидеров рынка, крупнейшее предприятие хлебной отрасли России со 100-процентным отечественным капиталом. В составе группы компаний 6 хлебопекарных предприятий, проверенные

временем традиции, постоянно обновляющийся ассортимент, самые современные технологии и стандарты качества, подтвержденные международными экспертами, сделали торговую марку «Каравай» популярной далеко за пределами Санкт-Петербурга. Доля предприятия в суммарном производстве хлеба и хлебобулочных изделий, по разным оценкам, составляет около 4 %. Если же говорить об отдельных производителях хлеба, то лидерство среди российских хлебокомбинатов уже не первый год удерживает КДЗ «Яшкино» – составляет около 3 % хлеба и хлебобулочных изделий.

Например, лидер рынка «КонтиРус», представлен преимущественно в Москве и области, содержит около 90 % столичного рынка, а также около 14 % национального.

В России наблюдается негативная тенденция финансирования субъектов рынка.

Прежде всего, это связано с нехваткой собственных средств и сложные условия получения кредитных ресурсов. Банки весьма охотно кредитуют лидеров всей пищевой отрасли, и очень неохотно ведут диалог с более мелкими игроками рынка.

До 1990 года в России ежегодно выпекалось около 70 млн. тонн хлеба и хлебобулочных изделий. В последующие годы производство указанной продукции уменьшилось более, чем в 4 раза.

Ряд ключевых игроков рынка – это бывшие региональные объединения («КонтиРус», «Каравай», КДЗ «Яшкино», «Келогг Рус», КБК «Черемушки», «Первый хлебокомбинат» и др.), которые сохранили свою производственную структуру. В последнее время компании налаживают связи с другими странами, заинтересованными в получении высококачественной продукции российских хлебозаводов – немецкие партнеры закупают пряники по всей Европе.

Конкурентоспособность зависит от ряда таких факторов, как: конкурентоспособность товаров предприятия на внешнем и внутреннем

рынках, вид производимого товара, емкость рынка, легкость доступа на рынок, однородность рынка, конкурентные предприятия, которые уже работают на данном рынке, конкурентоспособности отрасли позиции, возможность технических новшеств в отрасли; конкурентоспособность региона и страны.

Таблица 1.4 - Динамика основных показателей деятельности хлебопекарных предприятий России за 2015 – 2017 гг.

№ п/п	Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Отклонение	
					абсол. %	относ., %
1	Объемы производства (изделия хлебобулочные), тыс. т	1808	1763	1679	-129	92,87
2	Производство на одного человека (изделий хлебобулочных), кг	39,4	38,6	36,8	-2,6	93,40
3	Потребления на одного человека (хлебных продуктов), кг	111,3	110,4	109,4	-1,9	98,29
4	Индексы цен производителей (хлеб и хлебобулочные изделия), % от предыдущего года	108,2	113,5	105,2	-3	97,23
5	Индексы потребительских цен (хлеб), % от предыдущего года	110,2	113,9	105,2	-5	95,46

По данным Росстата, в 2016 году в России было произведено 1679 тыс. тонн хлеба и хлебобулочных изделий, а в 2017 году в России было произведено 1510,7 тыс. тонн хлеба и хлебобулочных изделий, что на 7,6% меньше, чем в предыдущем году.

Объективные причины снижения объемов производства хлеба и хлебобулочных изделий: сокращение численности населения России на 1 декабря 2018 года количество наличного населения, по оценке Госстата, составляла 146 млн. 880 тыс. человек и уменьшилась по сравнению с аналогичной датой предыдущего года на 113,2 тыс. человек; изменения в

структуре питания граждан России – переориентация потребителей на другие продукты питания; увеличение производства хлеба субъектами хозяйствования, которые не отчитываются об объемах перед статистическими органами – это мини-пекарни и супермаркетами, производящих хлеб под собственными торговыми марками.

Согласно официальной статистике, динамика объемов производства хлеба и хлебобулочных изделий в России имеет устойчивую тенденцию к снижению. В последнее время наблюдаются стремительные темпы развития национального рынка хлебобулочных полуфабрикатов. Практически каждый крупный производитель классического хлеба в России апробируется в сегменте «заморозки».

Таким способом производители пытаются диверсифицировать производство хлеба за счет премиум - продукции с добавленной стоимостью.

Кроме того, на рынке также присутствуют мелкие операторы, для которых производство полуфабрикатов является основным видом деятельности. Увеличению объема этого рынка способствует такой с недавних пор популярный канал сбыта, как сети супермаркетов.

Для последних – это довольно выгодное сотрудничество – выпекания в местах продаж полуфабрикатов требует гораздо меньше площадей, затрат времени и труда, чем при настройке на базе супермаркетов полноценного процесса производства хлеба. Структура российского спроса на данную продукцию ничем не отличается от европейского отношении хлебной продукции.

Учитывая, что во всех регионах спрос на хлеб и хлебобулочные изделия удовлетворяется в полной мере, есть все основания сделать предположение об все большем расширении теневого рынка хлеба, чему способствуют, на наш взгляд, конкурентные преимущества производителей хлеба, которые облагаются налогом по упрощенной системе, административное регулирование цен на хлеб, вырабатываемый промышленными хлебозаводами, и отсутствие их при убыточном

производстве государственной поддержки промышленных производителей хлеба.

Таким образом, в целом по России наблюдается спад производства хлеба и хлебобулочных изделий.

Главные причины такого состояния заключается в изменении структуры потребления, высокой степени износа оборудования, убыточности деятельности предприятия и тому подобное.

Важной задачей дальнейшего развития рынка хлебобулочных изделий является существенное улучшение обеспечения спроса потребителей качественными хлебобулочными изделиями промышленной выпечки по приемлемым ценам, получение на этой основе достаточной массы прибыли хлебопекарными предприятиями и повышения эффективности их деятельности.

Стратегические перспективы отрасли связаны с усилением ее комплексного развития, основными направлениями которого должны стать технологическое перевооружение предприятий путем замены оборудования и автоматизации технологий; выпуск новых продуктов с целью повышения доходности отрасли; достижения максимально эффективного производства за счет снижения материалоемкости и энергоемкости продукции; формирование и использование новейших технологий, отвечающих экономическим, социальным и экологическим требованиям.

2. Анализ организации управленческого учета в ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»

2.1 Характеристика деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»

Хлебокомбинат был основан в сентябре 1992 года. На его основе в ходе приватизации было создано акционерное общество открытого типа «Хлебокомбинат». Зарегистрировано, как юридическое лицо постановлением администрации Таштыпского района, регистрационный N 27 с изменениями и дополнениями зарегистрированными Постановлением главы администрации Таштыпского района N392/2 от 18.05.95 г. Действующая новая редакция устава ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» зарегистрирована приказом Таштыпского района УЮ ЛОРПЮ/1039 от 29.05.2002 г.

В соответствии с Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц» Инспекцией Министерства по налогам и сборам России по Таштыпскому району Республики Хакасии ООО «Хлебокомбинат» выдано свидетельство о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 г. За основным государственным регистрационным номером 014009000069, дата внесения записи 03.10.2002 г.

Целью деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» является получение прибыли путем производства и реализации хлебобулочных изделий и других товаров народного потребления для обеспечения потребностей населения Республики Хакасии.

Осуществление централизованного сбыта хлебобулочных изделий и расчетов с покупателями на договорных условиях с каждым предприятием хлебопекарной отрасли с. Таштып независимо от вида собственности.

Уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами и составляет 276784 рублей.

Все акции общества являются именными.

На балансе предприятия числится производственное здание стоимостью 1837 тыс. рублей, здание пекарни.

Высшим органом управления ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» является общее собрание акционеров. Совет директоров осуществляет общее руководство деятельностью общества, за исключением решения вопросов, отнесенных законом компетенции общего собрания акционеров.

Для осуществления контроля над финансово - хозяйственной деятельностью Общества общим собранием акционеров большинством голосов сроком на 1 год избирается ревизионная комиссия. Организация обязана вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность в порядке установленными актами Российской Федерации.

Все отделы и структуры предприятия подчинены генеральному директору Кутузовой Наталье Леонидовне, он является единоличным исполнительным органом Общества.

У предприятия ООО «Хлебокомбинат» существует сезонная динамика производства. В 1 и 4 квартале (т.е. в зимний сезон) производится 41% годового объема продукции. Во 2 и 3 квартале (т.е. в летний период) около 59%.

Производственные мощности хлебокомбината составляют по хлебобулочным изделиям 1900 кг продукции в сутки.

В настоящее время предприятие производит хлеб из ржаной и из смеси ржаной и пшеничной муки, пшеничной муки всех сортов, булочные и бараночные изделия. Освоены и пользуются спросом такие виды продукции, как: хлеб «отрубной», хлеб «1 сорт», хлеб «2 сорт».

Основная доля покупателей продукции находится в селе Таштып Республики Хакасии: ООО «Универсам», ИП «Воронин С.В.», ООО «Мшинская», ООО «Гастроном».

Общество с ограниченной ответственностью «Таштыпский Хлебокомбинат» создано в соответствии с Федеральным законом от 08.02.98

г - ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»

Общество руководствуется в своей деятельности Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 08.02.98 г № 14 - ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», а также Учредительным договором о создании Общества и настоящим Уставом.

Общество с ограниченной ответственностью «Таштыпский Хлебокомбинат» расположено в с. Таштып по ул. Ленина 52. Земельный участок общей площадью 2899,28 м.кв. предоставлен в постоянное пользование ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» для ведения производственной деятельности.

Территория предприятия огорожена, в ночное время освещается лампами по 100Вт (энергосберегающих) и одной 500Вт. Покрытие территории грунтовое, озеленения нет.

На территории расположены:

Дизельная электростанция ДЭС - 30, которая эксплуатируется по мере необходимости.

Котельная, в которой установлены два котла КВ - 300, вырабатывающие пар для отопления и технологических нужд. Один паровой котел рабочий, другой находится в резерве (по мере необходимости запускают котел, который находится в резерве).

Обслуживают паровые котлы и хлебопекарные печи 4 кочегара, работающие по скользящему графику по 12 часов.

В помещении котельной имеется слесарный участок площадью 6 м.кв., оборудованный верстаком, тисками и наждаком. Здесь же производят текущий ремонт хлебных лотков. Помещение освещает одна ЛБ - 80 и одна лампа накаливания.

Основное производство.

В состав основного производства входит:

- хлебопекарный цех с оборудованием: три печи, работающие на твердом топливе, расстоечная камера, три тестомеса, два разделочных стола,

пятнадцать деж, лотковые вагонетки;

- склад готовой продукции;
- склад муки с мукопросеивателями - 2 шт.;
- магазин с подсобными помещениями;
- материальный склад;
- котельная;
- бытовые помещения;
- кабинеты администрации;
- душевые;
- санузел.

Инженерное обеспечение:

- водоснабжение централизованное;
- водоотведение местное;
- теплоснабжение местное от котельной;
- вентиляция приточно - вытяжная.

Освещение помещений естественное и искусственное. Искусственное - предоставлено 3х100 энергосберегающих ламп.

Здание соответствует противопожарным требованиям.

Количество работающих 10 человек. Режим работы в одну смену, ночная смена с 20:00 до 7:00.

Проектная мощность предприятия 42 т /сутки, фактическая - 300 кг/сутки.

Хлебокомбинат производит за год 536 тыс. хлебобулочных изделий в следующем ассортименте:

- хлеб пшеничный I сорт (рецепт);
- калач «Домашний» (высший сорт);
- булочка «Домашняя» (высший сорт);
- булочка с повидлом (высший сорт);
- булочка с маком (высший сорт);
- шаньга «Сибирская» (высший сорт).

При производстве хлебобулочных изделий пользуются готовым сырьем. Годовой расход сырья:

- мука пшеничная 1 и 2 сортов - 400т,
- мука высшего сорта - 20т,
- дрожжи прессованные - 5000 кг,
- соль поваренная - 5000 кг,
- масло растительное - 800 кг,
- маргарин - 350 кг,
- сахар - 1,200 кг,
- яйцо - 7000 шт,
- мак,
- повидло.

Мука пшеничная в количестве 400 тонн в год, закупается у индивидуального предпринимателя Чурбанов И. К. г. Черногорск. Мука поступает упакованная по 50 кг в полипропиленовых мешках. Используемое сырье имеет удостоверение и сертификаты качества. Завоз сырья производится по мере необходимости. Хранение муки и вспомогательного сырья осуществляется в складских помещениях, в соответствии с требованиями санитарных правил.

Выпечка хлебобулочных изделий производится в следующей последовательности.

Для просеивания муки и очищения от металлопримесей используется мукопросеиватель. Дрожжи разводят в части воды, идущей на замес теста, и процеживают через сито. Яйцо дезинфицируется, промывается.

Тесто готовят опарным способом. Замес теста производится на тестомесильной машине. Готовность теста определяют по увеличению объёма в полтора раза и по органолептическим показателям. Тестовые заготовки укладываются в формы, смазанные растительным маслом. Расстойка теста происходит в расстоечной камере в зависимости от качества муки и дрожжей 25 - 50 минут. Продолжительность выпечки 50 - 55 минут

при температуре 210 – 220 градусов. Хлебобулочные изделия выпекаются на листах, смазанных растительным маслом. Сырье расходуется согласно рецептуре.

Укладывается готовая продукция на лотковые вагонетки, и хранится в экспедиторской.

Ведомственный контроль за качеством продукции ведется регулярно на базе Центра государственного санитарно - эпидемиологического надзора в Таштыпском районе.

Продукция имеет сертификаты соответствия.

Контроль за санитарно - техническим состоянием и производственным процессом осуществляется Центром государственного санитарно - эпидемиологического надзора в Таштыпском районе.

Доставка готовой продукции в торговую сеть производится автотранспортом ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».

Для определения общего финансового состояния ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» и ознакомления с современными тенденциями его развития проанализируем основные показатели его финансово-хозяйственной деятельности за 2015-2017 гг. по данным Баланса и Отчета о финансовых результатах (Приложение Б – В).

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» за 2014-2017 гг. приведенная в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Основные показатели финансово – хозяйственной деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат», тыс.руб.

Показатели	Годы			
	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5
Чистый доход (выручка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	30 807,70	34 160,50	38 011,30	32 762,70
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	24 254,30	28 747,40	32 046,60	30 183

Окончание таблицы 2.1

Показатели	Годы			
	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5
Чистая прибыль (убыток)	1 594,70	374	543,3	255,9
Всего активов, в т.ч.	20 463	19 989,60	20 667,60	26 160,60
Оборотные активы	8 162,90	8 000,30	7 809,10	6 206,50
в т.ч. денежные средства и их эквиваленты	78,7	16,7	217,9	5,7
Необоротные активы	12 300,10	11 989,30	12 858,50	19 954,10
Всего пассивов, в т.ч.	20 463	19 989,60	20 667,60	26 160,60
Обязательства	3 907,90	3 397,80	3 466,60	8 561,40
Краткосрочные обязательства	3 207,90	3 397,80	3 466,60	8 561,40
Долгосрочные обязательства	700,00	0	0	0
Собственный капитал, в т.ч.	16 412,80	16 591,80	17 121	17 350,10
Уставный капитал	4 802,30	3 597,30	3 597,30	3 597,30
Резервный капитал	1 913,70	1 913,70	1 913,70	1 913,70
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	8 671,80	9 045,80	9 589,10	9 845

Как видно из таблицы 2.1 на протяжении 2013-2017 гг. у ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» постепенное увеличение чистого дохода от реализации продукции, прочих операционных доходов, но, несмотря на это происходило уменьшение валовой прибыли и чистой прибыли.

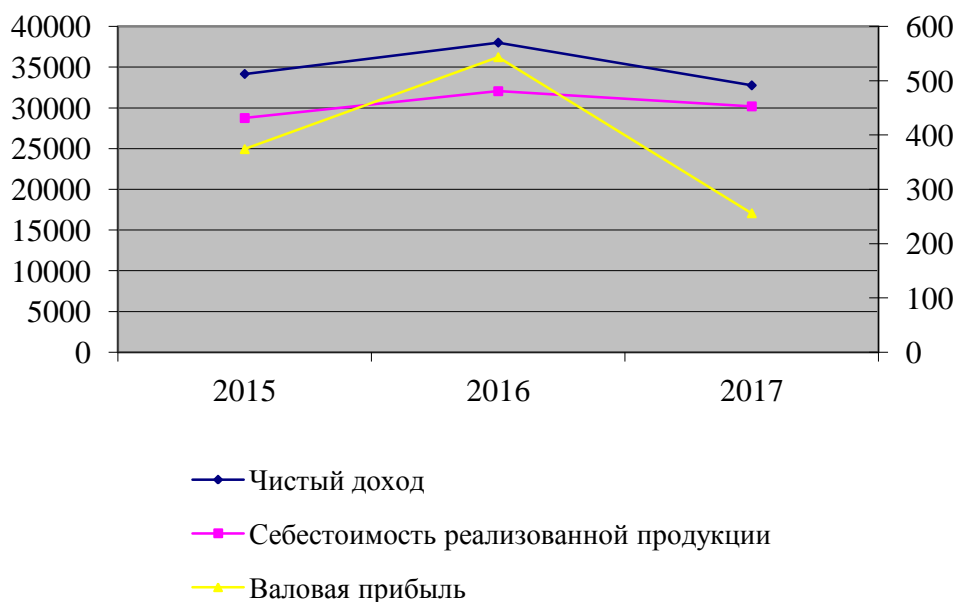


Рисунок 4 - Темпы роста основных показателей деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» в 2015-2017 гг.

Как видно из рисунка 2.2, в 2017 году произошло уменьшение основных показателей деятельности предприятия, особенно валовой прибыли. Ее размер составил всего 43,2% от ее значения в 2016 году. Это произошло за счет превышения темпов роста себестоимости над темпами роста чистого дохода от реализации продукции.

Положительным фактором в 2017 году было уменьшение расходов на сбыт, других операционных расходов, однако это не позволило предприятию получить прибыль от прочей деятельности. Полученный отрицательный результат уменьшил сумму валовой прибыли с 2 579,70 тыс.руб. и полученный финансовый результат от операционной деятельности составил 397 тыс.руб.

Как видно из рисунка 2.3, прибыль предприятия в 2017 году резко уменьшилась и составила 38,60% , чистая прибыль составила 47,10% от предыдущего года.

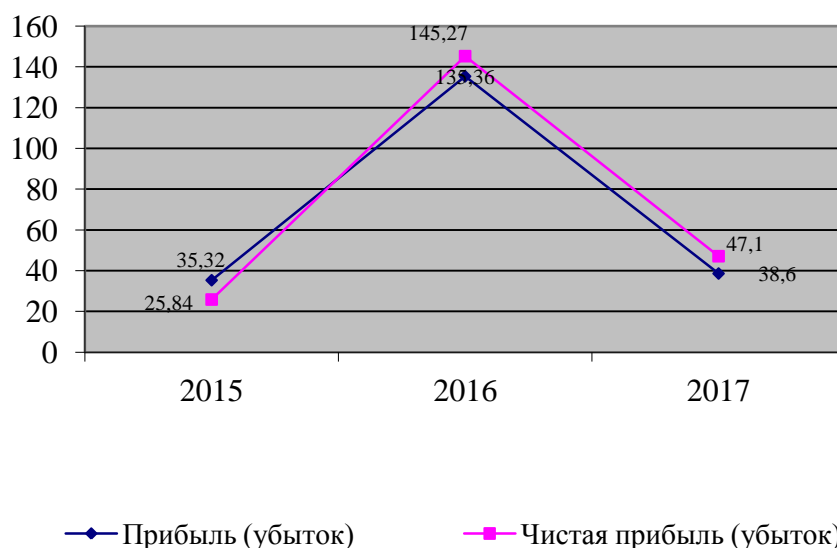


Рисунок 5 - Темп роста показателей прибыли ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» в 2015-2017гг., %

Активы предприятия постоянно растут (рисунок 2.4).

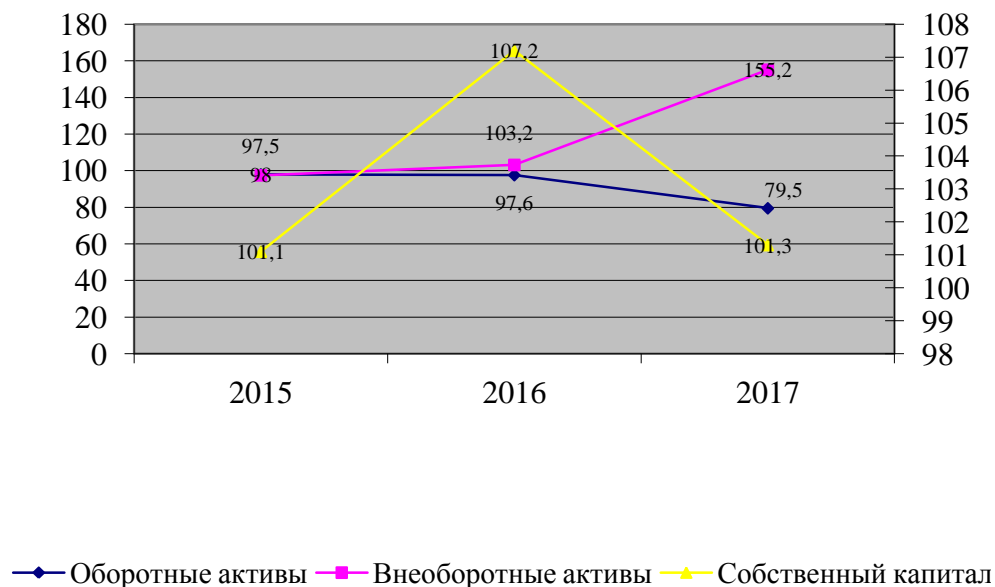


Рисунок 6 - Темп роста активов ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» в 2015-2017гг., %

Так больше всего в 2015 году вырос собственный капитал предприятия (155,2%), внеоборотные активы (101,3%). Однако произошло уменьшение оборотных активов предприятия (79,5% от предыдущего года).

Негативным фактором финансового состояния ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» является резкий рост в 2017 году краткосрочных обязательств (рисунок. 7).

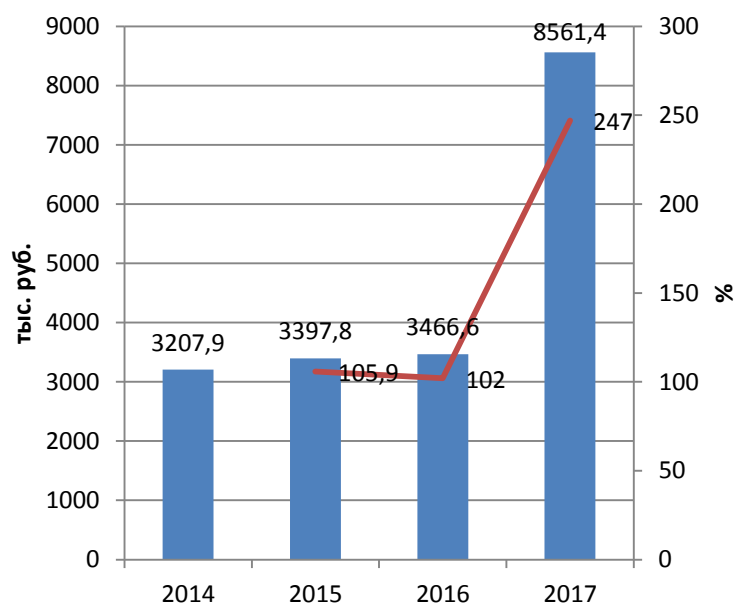


Рисунок 7 - Динамика краткосрочных обязательств ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» в 2013-2017 гг.

Общая оценка эффективности управления предприятием и использования его активов производится по совокупности коэффициентов, характеризующих доходность активов, имущественное состояние, платежеспособность и ликвидность предприятия (таблица 2.2).

Таблица 2.2 - Анализ эффективности финансово-хозяйственной деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» в 2016-2017 гг.

№ п/п	Показатели	Формула для расчета	Оптимальное значение показателя	Фактическое значение показателя		
				2016	2017	отклонение (+/-)
1	Коэффициент рентабельности активов	$Кра = \frac{Пр}{(Вб0 + Вб1) / 2},$ Пр - чистая прибыль; Вб0 - валюта баланса на начало периода; Вб1 - валюта баланса на конец периода	> 0 уменьшение	0,027	0,011	-0,02

№ п/п	Показатели	Формула для расчета	Оптимальное значение показателя	Фактическое значение показателя		
				2016	2017	отклонение (+/-)
2	Коэффициент рентабельности собственного капитала	$K_{рвк} = \frac{Пр}{(Вк0 + Вк1) / 2},$ Пр - чистая прибыль; Вк0 - сумма собственного капитала на начало периода; Вк1 - сумма собственного капитала на конец периода	> 0 Рост (~ 0,13 - 0,24)	0,032	0,015	-0,02
3	Коэффициент рентабельности совокупного капитала	$K_{род} = \frac{Фо}{(Вб0 + Вб1) / 2},$ Фо - финансовый результат от операционной деятельности (до налогообложения); Вб0 - валюта баланса на начало периода; Вб1 - валюта баланса на конец периода	> 0 Рост (~ 0,12 - 0,18)	0,051	0,017	-0,03
4	Коэффициент рентабельности деятельности	$K_{рр} = \frac{Пр}{ЧД},$ Пр - чистая прибыль; ЧД - чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	> 0 Рост	0,014	0,008	-0,01
5	Коэффициент износа основных средств	$K_{уз} = \frac{С}{Ос},$ С - сумма износа; Ос - первоначальная стоимость основных средств	Уменьшение	0,458	0,376	-0,08
6	Коэффициент обновления основных средств	$K_{поз} = \frac{Ноп}{Ос},$ Ноп - сумма основных средств, которые поступят в плановом периоде; Ос - основные средства по первоначальной стоимости на начало периода	Увеличение	0,118	0,279	+0,16
7	Коэффициент оборачиваемости активов	$K_{оа} = \frac{ЧД}{(Вб0 + Вб1) / 2},$ ЧД - чистый доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг); Вб0 - валюта баланса на начало периода; Вб1 - валюта баланса на конец периода	Увеличение	1,870	1,400	-0,47

№ п/п	Показатели	Формула для расчета	Оптимальное значение показателя	Фактическое значение показателя		
				2016	2017	отклонение (+/-)
8	Коэффициент финансовой устойчивости предприятия	$Kф.с. = Вк. / (Дз + Кз),$ Вк - собственный капитал; Дз - долгосрочные обязательства; Кз - краткосрочные обязательства	Увеличение	4,940	2,030	-2,91
9	Коэффициент покрытия	$Kп = Обз / ПО,$ Обз - оборотные средства; ПЗ - текущие обязательства	> 1 Увеличение	2,253	0,725	-1,53
10	Коэффициент общей ликвидности	$Ко.л. = Обз / ДЗ+ПЗ,$ Обз - оборотные средства; ДЗ - долгосрочные обязательства; ПЗ - текущие обязательства	Увеличение	2,253	0,725	-1,53
11	Коэффициент абсолютной ликвидности	$Каб.л. = Хк. / ПО,$ Гк - денежные средства; ПЗ - текущие обязательства	0,2 - 0,35	0,063	0,001	-0,06
12	Коэффициент задолженности	$Кз = Зк / Вк,$ Зк - привлеченный капитал; Вк - собственный капитал	0,5 - 0,7	0,202	0,493	0,29
13	Коэффициент концентрации заемного капитала	$Ккзк = (За + ДЗ + ПЗ + Дм) /$ Вб, По - обеспечения следующих затрат и платежей; ДЗ - долгосрочные обязательства; ПЗ - текущие обязательства; Дм - доходы будущих периодов; Вб - валюта баланса	< 1 Уменьшение	0,172	0,337	0,16
14	Доходность инвестиций (по методу участия в капитале)	$Рос = (Пр * ИС) \cdot 100\%$ Пр - чистая прибыль; ИС - сумма инвестиций	~ 11,5%	1,695	0,848	-0,85

Коэффициент рентабельности активов показывает размер чистой прибыли на один рубль активов и характеризует эффективность использования активов. Уменьшение этого показателя свидетельствует о задержке темпов экономического роста и развития ООО «Таштыпский Хлебокомбинат».

Степень рентабельности активов предприятия, которую обеспечивает прибыль от основной деятельности предприятия, характеризует коэффициент рентабельности совокупного капитала.

Коэффициент рентабельности собственного капитала показывает долю чистой прибыли в собственном капитале. Низкий коэффициент указывает на неприбыльную деятельность ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» и его инвестиционную непривлекательность. Этот коэффициент характеризует эффективность инвестирования средств в предприятие.

Коэффициент рентабельности деятельности показывает наличие возможностей предприятия к воспроизводству и расширению деятельности и характеризует прибыльность деятельности предприятия. Снижение этого коэффициента указывает на снижение возможностей ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» к воспроизводству и расширению производства и характеризует неэффективность деятельности этого предприятия.

Коэффициенты обновления основных средств и их износа характеризуют инвестиционную политику предприятия. Как видно из таблицы 2.2, ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» проводит политику инвестиций в основные средства.

Коэффициент финансовой устойчивости характеризует соотношение собственных и заемных средств. Превышение собственных средств над заемными указывает на то, что предприятие имеет достаточный уровень финансовой устойчивости и относительно независимо от внешних финансовых источников. Часть собственного капитала в общей сумме финансовых ресурсов должна быть не меньше 50%, то есть нормативное значение коэффициента финансовой устойчивости должно быть не меньшим

1. Что и наблюдается у ООО «Таштыпский Хлебокомбинат». Следовательно, привлечение исследуемым предприятием краткосрочного кредита в 2015 году не повлекло угрозы его финансовой устойчивости.

Коэффициент покрытия ($K_{\text{покрытия}}$) определяет соотношение всех текущих активов к текущим обязательствам и характеризует достаточность оборотных средств предприятия для погашения своих долгов на протяжении года.

Значение $K_{\text{покрытия}}$ в пределах 1-1,5 свидетельствует о том, что предприятие своевременно ликвидирует долги. Критическое значение $K_{\text{покрытия}} = 1$. При $K_{\text{покрытия}} < 1$ предприятие имеет очень низкую ликвидность, в этом случае, а также отрицательной динамике этого показателя проводится дополнительный анализ с целью выявления причин, приведших к снижению ликвидности предприятия, а также принимаются меры по недопущению банкротства предприятия. У ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» за последний год ухудшился показатель покрытия и его значение < 1 . То есть наблюдается резкое снижение ликвидности.

Коэффициент абсолютной ликвидности ($K_{\text{аб.л.}}$) характеризует возможность предприятия ликвидировать текущую задолженность деньгами, которые есть у него в распоряжении на дату проведения анализа. Коэффициент определяет, какую часть текущей задолженности предприятие способно погасить немедленно. Значение коэффициента должно быть в пределах от 0,2 до 0,35. В случае, если $K_{\text{аб.л.}}$ меньше 0,2 или динамика показателя является негативной, осуществляется дополнительный анализ соответствующих факторов. У ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» в связи с уменьшением денежных средств наблюдается резкое уменьшение показателя абсолютной ликвидности.

Коэффициент задолженности отражает зависимость предприятия от привлеченных средств. Коэффициент концентрации привлеченного капитала показывает долю заемного капитала в валюте баланса. В связи с привлечением краткосрочного кредита у предприятия наблюдается рост этих

коэффициентов, но в нормативных пределах.

Итак, анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» за последние годы дает основание утверждать, что финансовое состояние предприятия является нестабильным, хозяйственная деятельность является неэффективной, а резкое уменьшение прибыли от операционной деятельности и чистой прибыли по сравнению с 2013 годом указывает на неудовлетворительное управление прибылью на предприятии.

2.2 Организационно – экономические аспекты управленческого учета ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»

Для начала рассмотрим динамику состава и структуры доходов предприятия за анализируемый период по таблице 2.3. Расчеты показывают, что в течение четырех лет общие доходы предприятия сформированы за счет доходов, полученных в результате операционной и финансовой деятельности. Общая сумма доходов в течение первых трех лет постепенно увеличивалась с 514 309,10 тыс. руб. до 1023476 тыс. руб., но в 2017 году значительных изменений не претерпела и составила в абсолютном выражении 1017687 тыс. руб. Основную часть в их общей сумме занимает выручка (доход) от реализации (товаров, работ, услуг). На 2017 год выручка от реализации составляет 87,75% от общей суммы.

Хотя по сравнению с 2014 годом удельный вес выручки от реализации сократился на 8,68 п.п. Однако в абсолютном выражении выручка от реализации в 2017 году по сравнению с 2014 годом увеличилась на 385 278,40 тыс. руб. То есть, наблюдается положительная тенденция к увеличению общей суммы доходов, в первую очередь, за счет увеличения выручки от реализации. Расчеты показывают также о существенном увеличении в 2017 году сравнению с 2014 годом суммы и доли других операционных доходов с 26 807,50 тыс. руб. до 144536 тыс. руб. в 2017 году

или от 5,19% до 14,2% в относительном выражении.

Среди основных причин изменения могут быть - увеличение доходов от реализации материальных оборотных активов, доходов от операционной аренды активов, полученных неустоек, возмещения ранее списанных активов и тому подобное. Снижение других финансовых доходов и других доходов в 2017 году по сравнению с 2014 годом связано с уменьшением доходов от совместной деятельности, процентов, полученных по облигациям и другим ценным бумагами, дивидендов полученных и тому подобное. В табл. 2.4 приведены результаты анализа расходов предприятия с 2014 по 2017 гг.

Таблица 2.3 - Динамика состава и структуры доходов, тыс. руб.

Показатели	2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017 г.		Отклонение (+,-) 2017 года от				2017 год в % от	
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	2016 г.		2014 г.		2016 г.	2014 г.
									в тыс. руб.	в п.п	в тыс. руб.	в п.п		
1. Доход от реализации	487363,60	94,43	58409,20	82,89	741380	72,44	872642	85,75	38578,40	-8,68	131262	13,31	179,05	117,71
2. Прочие операционные доходы	26 807,50	5,19	119704,10	16,99	281788	27,53	144536	14,2	117728,50	9,01	-137252	-13,3	539,16	40,65
3. Прочие финансовые доходы	1 803,6	0,35	831,6	0,12	308	0,03	509	0,05	-1294,6	-0,3	201	0,02	28,22	165,26
4. Прочие доходы	138	0,003	-	-	-	-	-	-	-138	-0,03	-	-	-	-
Всего	514309,10	100	704544,90	100	1023476	100	1017687	100	501574,30	-	-5789	-	197,18	99,43

В общей сумме расходов предприятия наибольший удельный вес занимает себестоимость реализованной продукции на 2017 год составляет 60,2%. Однако, к 2017 году наблюдается постепенное сокращение удельного веса себестоимости реализованной продукции до 46, 63% в 2016 году, хотя это заслуга предприятия, так как обусловлено сокращением объема реализации.

Негативными тенденциями в 2017 году по сравнению с 2014 годом являются:

- Увеличение сумм и удельного веса административных расходов на 10 600 тыс. руб. или на 0,99 п. п. (это может быть следствием повышения оплаты труда административно-управленческого персонала, увеличения расходов на служебные командировки, связь и т.п.);

- Увеличение расходов на сбыт на 88 540,7 тыс. руб. или на 4, 8 п. п.;

- Увеличение финансовых расходов на 58 294,10 тыс. руб. или на 3, 77 п. п.

Положительной тенденцией является уменьшение прочих операционных расходов в 2017 году по сравнению с 2016 годом на 22, 85 п. п., что привело к уменьшению общей суммы расходов предприятия на 267 632 тыс. руб.

Таблица 2.4 - Динамика состава и структуры расходов, тыс. руб.

Показатели	2014 год		2015 год		2016 год		2017 год		Отклонение (+,-) 2017 года от				2017 год в % от	
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	2016 г.		2014 г.		2016 г.	2014 г.
									в тыс. руб.	в п.п	в тыс. руб.	в п.п		
1. Налог на добавленную стоимость	80386,50	15,7	96331,10	13,8	122362	10,7	143422	13,7	63035,50	-2	21060	3	178,4	117,21
2. Прочие выплаты из дохода	11,8	0	-	-	-	-	-	-	-11,8	-0	-	-	-	-
3. Себестоимость реализованной продукции	35702,50	69,8	43389,10	61,9	535202	46,6	630433	60,2	27330,50	-9,55	95231	14	176,5	117,79
4. Административные расходы	6 234,70	1,22	13752,90	1,96	16604	1,45	16834	1,61	10599,30	0,39	230	0,2	270	101,39
5. Затраты на сбыт	36607,30	7,15	59799,20	8,54	90577	7,9	125148	12	88540,70	4,8	34571	4,1	341,9	138,17
6. Прочие операционные расходы	12041,60	2,35	67673,40	9,67	322 774	28,1	55142	5,27	43100,40	2,92	-267	632	-23	457,9
7. Финансови расходы	17950,90	3,51	27268,70	3,9	60194	5,24	76245	7,28	58294,10	3,77	16051	2	424,7	126,67
8. Налог на прибыль	1671,7	0,33	1955,9	0,28	-	-	-	-	-1671,7	-0,33	-	-	-	-
Всего	51207,00	100	70070,30	100	1047224	100	53517,00	-	-100489	-	-	-	204,5	91,24

В течение четырех лет как доходы, так и расходы предприятия сформировались за счет расходов, полученных в результате операционной деятельности, поэтому целесообразным является анализ структуры операционных расходов предприятия (табл. 2.5).

Согласно данным таблицы 2.5 в течение четырех лет операционные расходы постепенно увеличивались с 43529 тыс. руб. до 141181 тыс. руб. в 2017 году. Основную долю в структуре операционных расходов предприятия занимают материальные затраты, на 2017 год составляют 21, 92%; амортизация - 37, 11% и другие операционные расходы - 27, 69%. Хотя следует отметить положительную тенденцию к постепенному снижению материальных затрат в течение четырех лет на 3, 74 п. п. в 2017; снижение прочих операционных расходов по сравнению с 2016 годом на 0, 16 п. п.

Таким образом, сравнивая тенденцию изменения доходов и расходов предприятия за последние четыре года отмечаем некоторое превышение темпов уменьшения доходов с затратами. Так, если сравнить данные с 2016 годом, то наблюдается тенденция к сокращению общей суммы доходов на 0, 47%, а расходы - на 8, 76%.

Однако если сравнить приведенную динамику с 2014 годом, то мы видим опережающий рост общих расходов на 104, 53% над ростом общих доходов на 97, 18%.

На следующем этапе проанализируем динамику формирования финансовых результатов (табл. 2.7). Расчеты, приведенные в таблице 3.4, свидетельствуют об уменьшении чистой прибыли предприятия в течение анализируемого периода и получения за 2016 и 2017 годы чистого ущерба в размере 124 237 тыс. руб. и 29 537 тыс. руб. соответственно, несмотря на наличие чистой прибыли в течение первых двух лет.

Таблица 2.5 - Структура операционных расходов предприятия, тыс. руб.

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Отклонение (+,-) 2017 года от		2017 год в % от	
					2016 г.	2014 г.	2016 г.	2014 г.
Операционные расходы (всего)	43 529,20	73 326	107 181	141 982	98 452,80	34 801	326,18	132,47
в т.ч.								
1. Материальные затраты:	11 167,50	17 055	24 335	31 118	19 950,50	6783	278,65	127,87
сумма тыс. руб.								
удельный вес,%	25,66	23,26	22,7	21,92	-3,74	-0,78	-	-
2. Расходы на оплату труда								
сумма тыс. руб.	4 414,20	5725	9088	14281	9 866,80	5193	323,5	157,14
удельный вес,%	10,14	7,81	8,48	10,06	-0,08	1,58	-	-
3. Отчисления на социальные мероприятия								
сумма тыс. руб.	1575	1784	2726	4575	3000	1849	290,48	167,83
удельный вес,%	3,62	2,43	2,54	3,22	-0,4	0,68	-	-
4. Амортизация								
сумма тыс. руб.	10 943,60	16 871	41 177	52 690	41 746,40	11 513	481,47	127,9
удельный вес,%								
5. Прочие операционные расходы								
сумма тыс. руб.	15 428,60	31 892	29 855	39 318	23 889,40	9463	254,84	131,7
удельный вес,%	35,44	43,49	27,85	27,69	-7,75	-0,16	-	-

Таблица 2.6 - Общая оценка динамики прибыли, тыс. руб.

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Отклонение (+,-) 2017 года от	
					2016 г.	2014 г.
1. Валовая прибыль	49 862,80	54 389,00	83 816	98 787	48 924,20	14 971
2. Административные расходы	6 234,70	13 752,90	16 604	16 834	10 599,30	230
3. Расходы на сбыт	36 607,30	59 799,20	90577	125148	88 540,70	34571
4. Прибыль (убыток)	7 020,80	-19 163,10	-23 365	-43 195	-50 215,80	-19 830
5. Прочие операционные доходы	26 807,50	119 704,10	281 788	144 536	117 728,50	-137 252
6. Прочие операционные расходы	12 041,60	67 673,40	322 774	55 142	43 100,40	-267632
7. Прибыль (убыток) от прочей операционной деятельности	14 765,90	52 030,70	-40 986	89 394	74 628,10	-14 765,90
8. Прибыль (убыток) от операционной деятельности	21 786,70	32 867,60	-64 351	46 199	24 412,30	110 550
9. Доход от участия в капитале	-	-	-	-	-	-
10. Другие финансовые доходы	1 803,60	831,6	308	509	-1 294,60	201
11. Прочие доходы	138	-	-	-	-138	-
12. Потери от участия в капитале	-	-	-	-	-	-
13. Финансовые расходы	17 950,90	27 268,70	60 194	76 245	58 294,10	16 051
14. Прочие расходы	-	-	-	-	-	-
15. Ущерб от финансовой и инвестиционной деятельности	16 009,30	26 437,10	59 886	75 736	59 726,70	15 850
16. Прибыль (убыток) от обычной деятельности	5 777,40	6 430,50	-124 237	-29 537	-35 314,40	94700
17. Налог на прибыль	1 671,70	1 955,90	-	-	-1 955,90	-
18. Чистая прибыль (убыток)	4 105,70	4474,6	-124237	-29537	-33 642,70	94700

Негативные тенденции к снижению чистой прибыли и получения чистого убытка было обусловлено в первую очередь:

- Получение ущерба от операционной деятельности в 2015 году в

размере 19 163,10 тыс. руб. и его постепенное увеличение до 43 195 тыс. руб. в 2017 году, это было обусловлено опережающим ростом чистого дохода над себестоимостью реализации, административных затратами, затратами на сбыт;

- Снижением прибыли от прочей операционной деятельности и получения убытка в 2016 году в размере 40 986 тыс. руб., что было обусловлено опережающим ростом других операционных расходов над прочими операционными доходами;

- Снижение прибыли от операционной деятельности и получения убытка в 2016 году в размере 64351 тыс. руб.;

- Рост убытков от финансовой и инвестиционной деятельности, что было обусловлено снижением финансовых доходов 1294, 60 тыс. руб. и ростом финансовых затрат на 58294, 10 тыс. руб.

Таким образом, предприятие за 2016 год получило убытки по всем видам деятельности, что привело к получению чистого убытка предприятия. За 2017 год ситуация несколько улучшилась, в частности, была получена прибыль от операционной деятельности и от финансовой и инвестиционной деятельности, однако, это не привело к получению прибыли.

Отмечу, что руководству предприятия следует обратить внимание на контроль (мониторинг) за формированием доходов и расходов по всем сферам деятельности, но в наибольшей степени на операционную деятельность. Считаю целесообразным выше приведенные расчеты дополнить факторным индексным анализом. Факторный индексный анализ позволяет:

- оценить влияние каждого фактора на изменение результативного показателя (в абсолютном и относительном выражении);

- оценить, какое отношение величины прироста (снижения), вызванного изменением каждого фактора к величине результативного показателя за базисный период;

- определить долю прироста (снижения), вызванного изменением

каждого фактора, в общем приросте (снижении) результативного показателя.

Распределение объектов учета в рамках определенных сегментов деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат», изображено в таблице 2.7.

Таблица 2.7 - Объекты учета по сегментам деятельности ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»

Объект учета	Счета учета	Хозяйственный сегмент					
		Отдел снабжения	Основное производство	Вспомогательное производство	Ремонтное хозяйство	Коммерческий отдел	Маркетинговый отдел
Основные средства и нематериальные активы	01-02	X	X	X	X	X	X
Капитальные инвестиции	58	-	X	X	X	X	X
Производственные запасы	20, 23	-	X	X	X	X	X
	25	-	X	-	-	-	-
Товары	41	-	-	X	X	X	X
Денежные средства и расчеты	50-55	-	-	-	-	-	-
Долгосрочные и текущие обязательства	60-79	-	-	-	-	-	-
Прямые расходы	20	-	X	-	-	-	-
Себестоимость готовой продукции, услуг	90.2	-	X	-	-	-	-
Себестоимость реализованных товаров	90.4	-	-	X	X	X	X
Общепроизводственные расходы	90.1	-	X	-	-	-	-
Доходы	91	X	X	X	X	X	X
Финансовый результат	90,91	X	X	X	X	X	X

При использовании основных средств, нематериальных активов и труда людей ответственность возлагается на все выделенные сегменты деятельности.

Проведем факторный анализ себестоимости продукции ООО «Таштыпский Хлебокомбинат». Основной вид продукции предприятия – хлебобулочные изделия, в частности «Хлеб белый». За 1 смену ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» выпускает 10000 единиц хлеба. По данным

предприятия проведем анализ себестоимости хлеба (таблица 2.8).

Таблица 2.8 - Анализ себестоимости хлеба на ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»

Показатель	План	Факт	Отклонение
Себестоимость 1000 ед. хлеба, руб.	26186,28	27596,28	1410
Себестоимость ед. хлеба, руб.	26,1	27,5	1,4

Данные таблицы 2.4 свидетельствуют, что фактическая себестоимость выпущенного за смену хлеба больше, чем запланировано, на 1410 руб., а единицы – на 1,4 руб.

Первым этапом выявления резервов снижения себестоимости является общий анализ по статьям калькуляции. Для этого фактическую себестоимость хлеба по статьям затрат необходимо сравнить с плановой.

Сопоставление затрат по статьям калькуляции позволяет выявить перерасход или экономию затрат (таблица 2.9).

Таблица 2.9 – Анализ себестоимости хлеба по статьям калькуляции

№ п/п	Статья затрат	На 1000 ед. хлеба		Отклонение	
		План, руб.	Факт, руб.	Сумма, руб.	%
1	Сырье и материалы	13560,5	14464,35	903,85	6,67%
2	З/п производственных рабочих	750	750	-	-
3	Отчисления на соцстрахование	225,6	225,6	-	-
4	Транспортно-заготовительные	1643,47	1643,47	-	-
5	Топливо	6897,3	6897,3	-	-
6	Электроэнергия	1754,65	1754,65	-	-
7	Общепроизводственные	1302,86	1809,01	506,15	38,8%
8	Производственная себестоимость	26186,28	27596,28	1410	5,38%
9	Производственная себестоимость на ед. хлеба	26,1	27,5	1,4	5,38%

Данные таблицы 2.9 свидетельствуют, что ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» осуществило перерасход по следующим статьям:

- сырье и материалы на 903,85 руб., или на 6,67%;
- общепроизводственные расходы на 506,15 руб., или на 38,8%.

Общая сумма перерасхода против запланированных составила 1410 рублей на 1000 единиц хлеба или 1,4 руб. на единицу хлеба. С точки зрения общего объема производства это достаточно большие перерасходы, которые требуют основательного изучения причин их возникновения. В частности, когда проводится анализ перерасхода по статье «Сырье и материалы», возможно выявить, за счет какого сырья, материалов, они произошли. Общая сумма этой статьи перерасхода зависит от количества расхода материалов на 1000 единиц материалов (фактор «количество») и заготовительной стоимости этих материалов (фактор «цена»).

Следующим этапом является анализ каждой статьи затрат, по которым есть отклонения. Анализ материальных затрат по каждому виду сырья приведены в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Анализ материальных затрат на производство 1000 ед. хлеба

Материалы	По плану			По факту			Отклонение
	Кол - во, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.	Кол - во, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.	
Мука 1-й сорт	4537,6	2,77	12569,42	4729,4	2,83	13384,2	814,78
Мука ржаная	137,4	2,23	306,4	179,78	2,19	393,72	87,32
Масло растительное	5,1	8,77	44,73	5,3	8,77	46,48	1,75
Дрожжи прессованные	39,2	16,3	638,96	39,2	16,3	638,96	0
Соль	0,45	2,2	0,99	0,45	2,2	0,99	0
Всего	X	X	13560,5	X	X	14464,35	903,85

По данным таблицы 2.10 видно, что резерв снижения себестоимости хлеба за счет материальных затрат составляет 903,85 руб. На снижение себестоимости продукции влияют изменения в количестве или цене

следующих видов сырья:

- 1) мука 1-й сорт – в размере 814,78 руб. на 1000 ед. хлеба;
- 2) муку ржаную – в размере 87,32 руб. на 1000 ед. хлеба;
- 3) масло растительное – в размере 1,75 руб. на 1000 ед. хлеба.

Анализ каждого вида материалов, по которым имеются отклонения по факторам, приведены в таблицах 2.11-2.13.

Таблица 2.11 – Материал №1 «Мука 1-й сорт»

Фактор	Расчет	Сумма, руб.
Фактор «количество»	$(4729,4-4537,6)*2,77$	531,28
Фактор «цена»	$(2,83-2,77)*4729,4$	283,76
Всего	X	815,04

Таблица 2.12 – Материал №2 «Мука ржаная»

Фактор	Расчет	Сумма, руб.
Фактор «количество»	$(179,78-137,4)*2,23$	94,5
Фактор «цена»	$(2,19-2,23)*179,78$	-7,19
Всего	X	87,31

Таблица 2.13 – Материал №2 «Мука ржаная»

Фактор	Расчет	Сумма, руб.
Фактор «количество»	$(5,3-5,1)*8,77$	1,75
Фактор «цена»	$(8,77-8,77)*5,3$	0
Всего	X	1,75

Итак, как видно из таблицы 2.11, благодаря фактору «количество» перерасхода составили 531,28 руб., а благодаря фактору «цена» – 283,76 руб. Отклонения обусловлены сменой поставщика муки. Планом предусмотрено приобретение муки по более низкой цене и в меньшем количестве.

Такие изменения обосновывают появление резерва снижения себестоимости продукции в размере 815,04 руб. на 1000 единицу хлеба.

Из таблицы 2.12 видно, что изменения в себестоимости хлеба составляют 87,31 руб. на 1000 единиц. Благодаря фактору «количество» перерасхода составили 94,5 руб., зато экономия составила 7,19 руб. за счет фактора «цена». Эти изменения обусловлены также сменой поставщика. Но, в отличие от предыдущего материала, его необходимо в меньшем количестве. Следовательно, резерв снижения себестоимости хлеба увеличился еще на 87,31 руб.

Из таблицы 2.13 видно, что благодаря фактору «количество» перерасхода материала №3 составили 1,75 руб. на 1000 ед. хлеба. Изменений в факторе «цена» не произошло. Таким образом, резерв уменьшения себестоимости хлеба увеличился еще на 1,75 руб.

Итак, общие перерасхода по прямым материальным затратам составили 903,85 руб., среди которых наибольший удельный вес занимают затраты на материал №1 «Мука 1-й сорт». Это и будет общей величиной резерва уменьшения себестоимости хлеба за счет изменений материальных затрат.

Накладные расходы, записанные в калькуляциях, анализируют в отношении нескольких видов продукции, потому что они списываются на себестоимость отдельных изделий по определенным признакам (заработной плате основных работников, количеством трудо-часов) и общая их величина является условно-постоянной. На размер резерва снижения себестоимости влияет только обоснованность базы распределения накладных расходов на себестоимость различных изделий и правильность самого распределения.

2.3 Оценка существующей системы управленческого учета ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»

Предприятие накладные расходы распределяет между двумя основными продуктами, которые производятся в одном цехе на идентичном оборудовании: «белый Хлеб» и «Батон». Согласно учетной политике, предприятие осуществляет распределение общепроизводственных расходов

по методу пропорционального отнесения к сумме основной заработной платы рабочих, занятых в производстве продукции. Общая сумма накладных расходов за смену составляет 3618,02 руб., следовательно в себестоимость хлеба и батона накладные расходы включаются в сумме 1809,01 руб., поскольку заработная плата работников, занятых в производстве хлеба и батона одинакова.

Для более рационального распределения накладных расходов предприятие использует ABC-метод, что приводит к увеличению величины резерва снижения себестоимости продукции. Исходные данные для распределения накладных затрат с помощью ABC-метода приведены в таблице 2.14.

Таблица 2.14 – Исходные данные о расходах ООО «Таштыпский Хлебокомбинат»

	Хлеб	Батон	Сумма
Машино-часов на 1 изделие	0,005	0,036	
Объем годового производства	10400250	1402812,5	
Время работы оборудования	50501,25	50501,25	101002,5
Количество настроек оборудования	89	134	
Накладные расходы по функциям, руб.			
-расходы, связанные с объемом производства			2003500
-расходы, связанные с закупкой материалов			993500
-расходы, связанные с настройкой оборудования			1280600
Всего расходов			4277600

При применении ABC-метода необходимо определить ставки распределения накладных расходов, связанных с рядом функций (объему производства, количеству закупок), на основе потребности продуктов в этих функциях (видах деятельности). Результаты определения ставок распределения указанные в таблице 2.15.

Таблица 2.15 – Ставки распределения накладных затрат по системе ABC

	Ставка распределения
Ставка распределения накладных расходов по объему производства руб./машино-час.	$2003500/101002,5 \approx 19,83$
Ставка распределения накладных затрат по количеству закупок руб./закупку	$993500/679 \approx 1463,18$
Ставка распределения накладных затрат по количеству настроек оборудования руб./настройки	$1280600/223 \approx 5742,6$

Следующим шагом является распределение накладных расходов пропорционально определенной базе распределения. Результаты приведены в таблице 2.16.

Таблица 2.16 – Определение накладных расходов, которые включаются в себестоимость каждого из видов продукции по ABC-методу

	Хлеб белый	Батон
Накладные расходы по объему производства, руб./ед.	$19,83 * 0,005 = 0,09$	$19,83 * 0,036 = 0,71$
Накладные расходы по количеству закупок, руб./ед.	$(1463,18 * 113) / 10100250 = 0,01$	$(1463,18 * 309) / 1402812,5 = 0,32$
Накладные расходы по количеству настроек оборудования, руб./ед.	$(5742,6 * 89) / 10100250 = 0,05$	$(5742,6 * 134) / 1402812,5 = 0,54$
Всего накладных расходов, руб./ед.	0,15	1,5
Всего накладных расходов на объем продукции, произведенной за смену, руб.	1500	3611
Вместе накладных расходов, руб.	51	11

Из таблицы 2.16 видно, что накладные расходы на объем продукции, произведенной за смену, составляют 1500 руб. Это значительно меньшая сумма, чем та, что содержалась в себестоимости хлеба к перераспределению. Следовательно, резерв снижения себестоимости хлеба приведены в таблице 2.17.

Таблица 2.17 – Общепроизводственные расходы на 1000 ед. хлеба

Показатель	План, руб.	Факт, руб.	Резерв снижения себестоимости, руб.
Общепроизводственные расходы, руб.	1500	1809,01	309,01
Всего	X	X	309,01

Итак, благодаря более рациональному выбору базы распределения накладных расходов появился резерв снижения себестоимости продукции в сумме 309,01 руб. на 1000 единиц хлеба, или 0,03 руб. на единицу хлеба.

Благодаря проведенному факторному анализу можно привести сравнительную таблицу фактической и себестоимости продукции по методу ABC (таблица 2.18).

Таблица 2.18 – Фактическая и планируемая себестоимость продукции

Показатель	План	Факт	Отклонение
Себестоимость на 1000 ед., руб.	26383,17	27596,28	1213,11
Себестоимость на единицу продукции	26,3	27,5	1,2

Таким образом, общая величина резерва снижения себестоимости продукции составляет 1213,11 руб. на 1000 единиц продукции, где наибольший удельный вес занимают расходы материала №1 «Мука 1-й сорт» и общепроизводственные расходы. Благодаря установленным резервам снижения себестоимости продукции, себестоимость 1 единицы хлеба можно уменьшить на 1,2 руб.

Производство хлебобулочной продукции имеет стратегическое значение для любой страны и требует постоянного внимания к проблеме обеспечения эффективности деятельности, то есть снижению всех видов затрат.

Исследование изменений себестоимости продукции вызывает интерес для определения факторов, влияющих на ее уровень.

В целом снижение себестоимости продукции может быть достигнуто двумя способами: 1) за счет увеличения объема производства продукции, что приводит к снижению уровня постоянных затрат; 2) путем ликвидации неоправданных перерасходов.

Проведя факторный анализ себестоимости хлеба на ООО «Таштыпский Хлебокомбинат», я продемонстрировала, что основной причиной роста себестоимости является перерасход по следующим статьям: «Сырье и материалы» и «Общепроизводственные расходы». Этот перерасход можно ликвидировать путем смены поставщика, который производит муку по более низким ценам, и рационального выбора базы распределения накладных расходов. Таким образом, себестоимость хлеба можно уменьшить на 1,2 руб., что значительно повышает эффективность работы предприятия и его рентабельность.

Однако ABC-метод имеет и свои недостатки:

1. Проблема времени, усилий, связанная с обучением персонала, сбором данных как во время внедрения системы, так и во время ее использования.

2. Система обременительна для предприятий-производителей в связи с наличием длинных и сложных производительных цепочек.

3. Существует опасность получения излишне детализированной информации о расходах, что может привести к информационной перегрузке предприятия.

4. Для метода «ABC» необходим более бюрократический режим, чем для традиционных методов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современные концепции, развивающиеся в системе управленческого учета, выходят за рамки традиционных представлений. Сегодня управленцы не ограничиваются традиционными моделями, а все чаще обращаются к информации, которая имеет нефинансовый характер. Для менеджеров не имеет особого значения, в какой системе возникла информация, гораздо важнее чтобы она была полезной для принятия оптимальных управленческих решений. Поэтому в последние годы все большее распространение получают стратегические системы управленческого учета, как результат попытки расширить информационную базу для принятия управленческих решений путем включения показателей нефинансового характера.

На предприятиях торговли в современных условиях хозяйствования целесообразно организовать интегрированную систему учета с выделением центров ответственности, что позволит повысить аналитичность информации в разрезе как товарных групп, так и лиц, принимающих управленческие решения, контролирующих и оценивающих эффективность функционирования сегментов деятельности. Вследствие чего, управленческий учет по центрам ответственности необходимо осуществлять благодаря его компьютеризации на основе системы кодирования счетов управленческого учета с целью получения информационных потоков для более детального и глубокого анализа, а также с целью своевременного предоставления информации управленческому персоналу.

ООО «Таштыпский Хлебокомбинат» присуща усложненность и разветвленность организационной структуры, значительные объемы хозяйственных операций, что приводит к необходимости поиска эффективных систем управления расходами и доходами. Необходимость идентификации ответственности структурных подразделений предприятия по экономическим показателям деятельности предприятия в целом обуславливает необходимость выделения центров ответственности. По

результатам исследования предложена структура центров ответственности предприятия, приведены основные предложения по совершенствованию процесса организации управленческого учета по центрам ответственности на предприятиях, предложен механизм составления и представления внутренней отчетности по результатам деятельности центров ответственности.

Разработанная концептуальная модель управления запасами предприятия отражает его видение как совокупности отдельных подсистем комплексной системы управления, сочетание которых позволяет достичь определенной цели. Кроме того, данная модель позволяет менеджменту предприятия обосновать методический инструментарий для оценки эффективности управления товарными запасами предприятий отрасли.

Таким образом, эффективное управление предприятием возможно при условии применения к анализу текущих результатов оперативной, надежной и детальной информации с целью выявления и устранения причин, которые мешают достижению указанной цели. Так, с помощью бюджетирования можно составить полную картину финансового состояния торгового предприятия в любой момент времени, выяснить запас ее прочности, определить потенциал и перспективы развития.

Анализ факт-плановых отклонений в системе бюджетирования позволяет выявить проблемные сферы хозяйственной деятельности, требующие повышенного внимания руководства. Но сочетание бюджетирования с факторным анализом доходов, расходов и финансовых результатов - это качественно новые построения информационно-аналитической системы управления торговым предприятием.

Комплексное использование бюджетирования и факторного анализа позволит решить большинство задач, связанных с разработкой бюджетов отдельных подразделений крупной торговой сети (бюджет расходов на закупку товара; бюджет расходов на продажу).

В третьем разделе работы были разработаны пути совершенствования организации управленческого учета на предприятии и проведен анализ затрат по элементам затрат и статьям калькуляции за 2016-2017 годы. Основными задачами анализа затрат является проверка достоверности данных учета и отчетности о расходах предприятия, выявление факторов, влияющих на их формирование.

В третьем разделе были разработаны следующие предложения:

- определено, что для предприятия наиболее целесообразным является использование попередельного полуфабрикатного метода калькулирования и нормативного метода учета затрат в сочетании с попередельным методом калькулирования;

- учитывая, что операционные расходы по элементам в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятия оказывают значительное влияние на формирование как себестоимости предоставляемых услуг, так и чистой прибыли, было предложено руководству введение анализа операционных затрат по элементам;

- разработана классификация затрат в зависимости от уровня управления предприятием, которая позволяет определить, какие расходы являются релевантными: для подготовки решений, находят отражение в стратегическом плане на период от 1 до 5-10 лет; для подготовки решений, связанных с разработкой и контролем выполнения текущих планов на период до 1 года для оперативного учета, контроля, анализа и принятия решений в режиме реального времени;

- на мой взгляд, для адекватного анализа и контроля безубыточности необходимо применять интервальный способ отражения основных показателей, которые необходимы для определения критической точки реализации;

- усовершенствованные требования к составлению, оформлению и хранению первичных документов при автоматизированном документировании, учитывая специфику нашего предприятия;

- предложено разделять затраты предприятия в соответствии с политикой товарообеспечения на три категории: расходы, связанные с формированием договорной политики, расходы на формирование ассортиментной политики и расходы на удовлетворение требований покупателей к качеству. Это позволяет использовать информацию, сформированную в системе управленческого учета, при разработке политики снабжения предприятия;

- предложена модель трехуровневой системы адаптивного бюджетирования для целей организации управления, которая способствует повышению эффективности работы и обеспечивает регулярное получение достоверной информации о результатах коммерческой деятельности предприятия;

- рекомендовано систему счетов управленческого учета издержек обращения с выделением центров затрат на товарообеспечение, производство, сбыт и на организацию коммерческой деятельности;

- предложена модель организации автоматизированного учета, ориентированная на укрупнение бизнеса, увеличение штата работников, изменение законодательства и развитие конкуренции. Разработана модель построения автоматизированной системы управленческого учета предприятия, дает возможность оценить состояние информационных потоков на различных этапах формирования базы знаний предприятия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] // Сайт компании «Консультант Плюс» / URL: <http://www.consultant.ru/online>, свободный. - Загл. с экрана (дата обращения 10.03.2018).
2. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст]: пер. с англ. / А. Апчерч; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. - М.: Финансы и статистика, 2014. - 952 с.
3. Аткинсон, Э. Управленческий учет [Текст]: пер. с англ. / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг. - 3-е издание. - М.: Издательский дом «Вильямс», 2015. - 879 с.
4. Атрилл, П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров [Текст] / П. Атрилл, Э. Маклейн. - Екатеринбург: ООО «Баланс Клуб», 2015. - 600 с.
5. Богатин, Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы [Текст] / Ю.В. Богатин. - М.: Финансы и статистика, 2015. - 512 с.
6. Боковая Б.Б. Развитие управленческого учета на предприятиях оптовой торговли: Автореф. ... К.э.н. : Специальность 08.00.12. - Бухгалтерский учет, статистика / Б.Б. Бокова. - М., 2015. - 25 с.
7. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/143029/Управление>. - 25.12.2017 г.
8. Бондарчук Н.В. Управленческий учет как основа учетно-аналитического обеспечения развития предприятий АПК / Н.В. Бондарчук // Научные труды Саратовской государственной аграрной академии / Экономические науки: сб. науч. пр.; ред. кол. П.М. Макаренко (отв. Ред.) И др. - Саратов: ПДАА, 2012. - Вып. 1 (6). - Т. 1. - С. 26-34.
9. Бухгалтерский словарь [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://enc-dic.com/buhg/Uchet-Upravlencheskij-7588.html>. - 25.12.2017 г..

10. Васильева, Л. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебное пособие / Л. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. - М.: Эксмо, 2015. - 368 с.
11. Вербовецкая С. Формирование центров ответственности в системе бюджетирования предприятия / С. Вербовецкая // Вестник Воронежского государственного университета. - 2018. - № 3. - Т. 3. - С. 46-49.
12. Внутренняя торговля: региональные аспекты развития [Монография] / [под общ. ред. Шубина, Я. А. Гончарука]. - Тула: ТулГУ, 2015. - 404 с.
13. Волкова, А.Н. Управленческий учет [Текст]: учебник / А.Н. Волкова. - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2014. - 472 с.
14. Воскобоева А. В. Стратегия управления товарными запасами / В. Воскобоева, А. С. Воскобоева // Вестник ЖДТУ. Сер .: Экономические науки. - 2018. - № 4 (58). - С. 197 - 199.
15. Герасим, П. Финансовый, управленческий и налоговый учет в хозяйственных обществах (ОАО, ЗАО, ООО) [Текст] / П.Н. Герасим, Г.П. Журавль, П.Я. Хомин. - Саратов, 2015. - 522 с.
16. Голов С.Ф. Управленческий учет: учебник / С.Ф. Голов. - М.: Либра, 2015. - 704 с.
17. Голов, С.Ф. Бухгалтерский учет в России: анализ и перспективы развития [Текст]: монография. / С.Ф. Голов. - М.: ЦУЛ, 2014. -522 с.
18. Головацкая С.И. Особенности торговых сетей в России и их влияние на построение управленческого учета и контроля / С.И. Головацкая, Н.Р. Массик // Вестник Воронежского государственного университета. - 2018. - № 6. - Т. 3. - С. 146-150.
19. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений [Текст]: учебник: пер. с англ. / К. Друри. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.- 655 с.
20. Ивахненко, С. В. Информационные технологии в организации бухгалтерского учета [Текст]: учеб. пособие / С. В. Ивахненко. - 2-е изд., Перераб. - М.: Знание, 2014. - 348 с.

21. Карпенко Л. М. Экономический механизм повышения прибыли предприятий пищевой промышленности: дис. ... Канд. экон. наук: спец. 08.06.01 - Экономика, организация и управление предприятиями / Л. Н. Карпенко. - Воронеж: ОГЭУ, 2016. - 183 с.
22. Карпова, Т. П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. - М.: Прогресс, 2015. - 350 с.
23. Карпова, Т.П. Управленческий учет [Текст]: учебник для вузов / Т.П. Карпова. - Второй изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 351 с.
24. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: ИНФРА-М, 2015. - 368 с.
25. Куцик П.А. Учет деятельности рынков по центрам ответственности организационно-методический аспект / П.А. Куцик, Ф.Ф. Макарук // Вестник Липецкой коммерческой академии. - Липецк: Издательство Липецкой коммерческой академии, 2017. - Вып. 34. - С. 158-163.
26. Левицкая, С. Управленческий и внутрихозяйственный учет: задачи, цели, факторы эффективного внедрения / С. Левицкая // Бухгалтерский учет и аудит. - № 2. - 2017. - С. 27 - 35.
27. Лень, В. С. Управленческий учет / В. С. Лень. - М.: Знание-Пресс, 2015. - 287 с. - (Высшее образование XXI века).
28. Лишиленко, А.В. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / А.В. Лишиленко. - М.: Изд-во «Центр учебной литературы», 2014. - 254 с.
29. Лишиленко, О. В. Бухгалтерский учет / В. Лишиленко. М.: Прогресс,- 2014. - 254 с.
30. Мазараки А. А. Макроэкономические проблемы развития сферы торгового оборота / Анатолий Антонович Мазараки // Известия. - 2017. - 10 марта. - С. 4-8.

31. Майкова Ю.Д. Организация учета затрат по центрам ответственности / Ю.Д. Майкова // Сборник научных работ НТУ «ХПИ»: Наука и образование - залог развития. - НТУ «ХПИ», 2015. - С. 73-74.
32. Мансуров, П. Управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / П.М. Мансуров. - Ульяновск: УлГТУ, 2012. - 175 с.
33. Милаш И.В. Управление затратами предприятий розничной торговли по центрам ответственности / И.В. Милаш, Н.М. Гаркуша // Проблемы экономики. - 2018. - № 4. - С. 113-117.
34. Нападовская, Л. В. Учет по центрам ответственности и сегментам деятельности [Текст] / Л. В. Нападовская // Экономика и предпринимательство: сб. науч. работ молодых ученых и аспирантов. - М.: КНЭУ, 2012. - Вып. 5.
35. Нападовская, Л.В. Методологические основы управленческого учета / Л. В. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. - 2016. - № 4. - С. 26-30.
36. Нападовская, Л.В. Управленческий учет [Текст]: монография. / Л.В. Нападовська. - Тула: Наука и образование, 2012. - 450 с.
37. Нападовская, Л.В. Управленческий учет: монография / Л. В. Нападовская - Тверь, 2012. - 455 с.
38. Нападовская, Л.В. Управленческий учет: суть, значение и рекомендации по его выстраиванию в практической деятельности отечественных предприятий / Л. В. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. - 2017. - № 8-9. - С. 50-62.
39. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В.Ф. Палий. - М.: Инфра-М, 2014. - 279 с.
40. Партиния Г.А. Управление затратами по центрам ответственности и оценки его эффективности / Г.А. Партиния, И.П. Вознюк // Управление в сфере финансов, страхования и кредита: Тезисы доклада Всерос. научно-практической. конф. 8-10 ноября 2017 - Л.: Изд-во Гос. ун-та

«Липецкая политехника», 2017. - С. 255.

41. Пастухова В.В. Стратегическое управление предприятием: философия, политика, эффективность / В. Пастухова. - М.: КНЭУ, 2014. - 302 с.

42. Полонский А. Н. Планирование деятельности предприятия торговли : [учеб. пособие для студ. спец. 7.050107 «Экономика предприятия» дневной и заочной формы обучения] / Полонский А.Н., Садеков А.А., Гасило Е.А. – Спб: СПбГУ, 2014. – 233 с.

43. Приймак В. М. Управление торговым предприятием на основе системного подхода: дис. ... Канд. экон. наук: спец. 08.06.01 «Экономика, организация и управление предприятиями» / В. Приймак. - М.: КНТЭУ, 2015. - 161 с.

44. Просветов, Г.И. Управленческий учет: Задачи и решения [Текст]: учеб.-метод. пособие / Г.И. Просветов. - М.: Издательство РДЛ, 2014. - 272 с.

45. Редченко, К. И. Стратегический анализ в бизнесе [Текст]: учеб. пособие / К. И. Радченко. - 2-е изд., Доп. - Спб: Новый Свет – 2012. - 272 с.

46. Симонова А. П. Ассортиментная политика фирмы / А. П. Симонова. - М.: ГЭОТАР-Медиа, 2013. - 245 с.

47. Сопко, В.В. Бухгалтерский учет в управлении предприятием [Текст] / В.В. Сопко. - М.: Финансы, 2014. - 526 с.

48. Стратегия управления товарными запасами предприятия: цели, исходные предпосылки и порядок разработки [Электронный ресурс]. - Режим доступа: www.arhitrade.com/education.php?Id=60

49. Толковый словарь С.И. Ожегова [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/255454>. - 25.12.2017 г.

50. Уилсон, П. Финансовый менеджмент в малом бизнесе [Текст] / П. Уилсон; пер. с англ. - М.: Аудит: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 256 с.

51. Фарион, И. Д. Бухгалтерский управленческий учет / И. Д. Фарион, Т. Н. Писаренко. - Самара, 2015. - 566 с.

52. Федорович, Т. В. Прогнозная отчетность как инструмент

финансового управления стратегическим развитием корпорации [Текст] / Т. В. Федорович // Финансовый менеджмент. - 2017. - №5. - С. 100-107.

53. Фирка Н.Б. Учет доходов и результатов основной деятельности по центрам ответственности / Н.Б. Фирка, И.В. Кайнак // Вестник Липецкой коммерческой академии. - Липецк: Издательство Липецкой коммерческой академии, - 2015. - № 10 (4). - С. 340-347.

54. Фирсова Н.В. Модель построения управленческого учета затрат на предприятиях потребительской кооперации / Н.В. Фирсова // Экономика АПК. - 2018. - № 3. - С. 41-46.

55. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст]: пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2012. - 416 с.

56. Чабанюк А.Н. Учет товаров в системе управления предприятий розничной торговли / А.Н. Чабанюк, Н.А. Юганович // Вестник Московского государственного университета им. М.Ю. Ломоносова. - 2018. - Вып. 23.3. - С. 297-301.

57. Чаплинская А. А. Взаимосвязь понятий «товар» и «товарные запасы» и их место в системе управления деятельностью торгового предприятия / А. А. Чаплинская // Научный вестник Саратовского торг.-экон. ин-та КНТЭУ. - 2016. - Вып. 2 (34): Экономические науки. - С. 142 - 148.

58. Чумаченко, М.Г. Управленческий учет нуждается в поддержке [Текст] / М. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит. - 2016. - № 5. - С. 3 - 7.

59. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры [Текст]: пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис; под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. - Второй изд., Стереотип. - М.: Финансы и статистика, 2013. - 560 с.

60. Ягмур К.А. Организация учета затрат на производство по центрам ответственности в строительных организациях / К.А. Ягмур // Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа: Сб. науч. пр. - 2017. - 1 (13). - С. 268-280.

61. Янчева, Л. Н. Организация управленческого учета в торгово-

производственных предприятиях [Текст]: монография / Л. Н. Янчева, А. С. Крутова, В. В. Белявцева. - Воронеж: ВГУ, 2013. - 169 с.

62. Garrison, R. Managerial Accountings [Text] / Homewood: BRI Irwin. - 1998. - 231 p.

63. Wiener H. Invention: The Care and Feeding of Ideas / Wiener H. - Cambridge, MA: MIT Press, 2015. - 291 p.

64. www.gks.su