

Институт экономики и управления  
Направление подготовки (специальность)  
38.04.02. «Менеджмент»  
Магистерская программа  
«Управленческий учет и анализ»  
Кафедра управленческого учета и анализа

**ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА**  
*к выпускной квалификационной работе*  
*обучающегося группы УУмоз-171*

Косых Маргариты Александровны  
(фамилия, имя, отчество)

Тема ВКР: Роль и место управленческого учета в повышении эффективности деятельности ор-  
ганизации

Заведующий кафедрой Кучерова Е.В.

Руководитель ВКР Тюленева Т.А.

Консультанты:

---

---

---

Кафедра управленческого учета и анализа

УТВЕРЖДАЮ

Дата \_\_\_\_\_

Зав. кафедрой \_\_\_\_\_  
(подпись)

## **ЗАДАНИЕ ПО ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ**

Обучающемуся Косых Маргарите Александровне

Тема ВКР Роль и место управленческого учета в повышении эффективности деятельности организации

утверждена приказом по вузу от 30.08.2019 г. №497/09

1. Срок сдачи законченной ВКР 13.11.2019 г.
2. Исходные данные к ВКР данные преддипломной практики
3. Объем и содержание пояснительной записки (основных) вопросов общей и специальной части, и графического материала

Введение 2 стр.

Раздел 1 20 стр.

Раздел 2 15 стр.

Раздел 3 41 стр.

Заключение 7 стр.

Приложения 88 стр.

Графическая часть 7 стр.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

4. Консультанты по ВКР (с указанием относящихся к ним разделов проекта)

1. \_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_
4. \_\_\_\_\_
5. \_\_\_\_\_

Дата выдачи задания «02» сентября 2019 г.

Руководитель \_\_\_\_\_  
(подпись)

1. Основная литература и рекомендуемые материалы

1. 4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н.
3. «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.
4. «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.
5. «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н, ред. от 30.03.2001 г.
6. «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н, ред. от 30.03.2001 г.
7. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
8. Кучерова, Е. В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. Учебное пособие: в 3 частях, ч. 1 «Промышленность» / Т. Г. Королева, Н. Н. Голофастова, Е. В. Кучерова. – ГУ «Кузбас. Гос. техн. Ун-т», 2004.
9. Тюленева, Т.А. Формирование системы управленческого учета на промышленных предприятиях : монография / Т.А. Тюленева – Москва : РУСАЙНС, 2016. – 148 с.

2. Задание принял к исполнению «02» сентября 2019 г.  
(дата)

ПРИМЕЧАНИЕ: 1. Это задание прилагается к законченному проекту и вместе с проектом представляется в ГАК.

2. Кроме задания, студент должен получить от руководителя календарный график работы над проектом на весь период проектирования (с указанием срока выполнения и трудоемкости отдельных этапов)

## КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН подготовки выпускной квалификационной работы

1. Институт экономики и управления \_\_\_\_\_

2. Направление подготовки 38.04.02 «Менеджмент», магистерская программа «Управ-  
ленческий учет и анализ» \_\_\_\_\_

3. Кафедра управленческого учета и анализа \_\_\_\_\_

4. Фамилия, имя, отчество Косых Маргарита Александровна \_\_\_\_\_

5. Тема ВКР: Роль и место управленческого учета в повышении эффективности деятель-  
ности организации \_\_\_\_\_

6. Руководитель ВКР Тюленева Татьяна Александровна \_\_\_\_\_

7. Консультанты \_\_\_\_\_

№	ФАМИЛИЯ, ИМЯ, ОТЧЕСТВО	Разделы и специальные вопросы
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		

Зав. Кафедрой УУиА \_\_\_\_\_

Директор ИЭиУ \_\_\_\_\_

Утверждаю: зав. кафедрой УУиА  
 \_\_\_\_\_ Е. В. Кучерова

### КАЛЕНДАРНЫЙ РАБОЧИЙ ПЛАН

ЭТАПЫ ИЛИ РАЗДЕЛЫ РАБОТЫ		МЕСЯЦЫ И НЕДЕЛИ																			
		СЕНТЯБРЬ					ОКТЯБРЬ					НОЯБРЬ									
		1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1. ВВЕДЕНИЕ			X																		
2. РАЗДЕЛ 1				X	X																
3. РАЗДЕЛ 2						X	X	X													
4. РАЗДЕЛ 3									X	X	X										
5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ												X									
6.																					
7.																					
8.																					
9.																					
10.																					
11.																					
12.																					
13.																					
14.																					
Дата выдачи 02.09.2019 г.	Срок начала дипломирования 02.09.2019 г.	Срок сдачи ВКР на кафедру 09.11.2019 г.										Срок защиты в ГЭК 13.11.2019 г.					Утверждено: 09.11.2019 г. Зав. кафедрой				

На основании результатов просмотра ВКР магистранта Косых М.А. кафедра считает возможным допустить его к защите в ГЭК.  
 «    » \_\_\_\_\_ 2019 г. Зав. кафедрой \_\_\_\_\_

## АННОТАЦИЯ

Выпускная квалификационная работа на тему «Роль и место управленческого учета в повышении эффективности деятельности организации» выполнена на 100 страницах машинописного текста, включает 8 таблиц и 12 рисунков. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех разделов, включающих десять параграфов, заключения, списка литературы из 105 наименований.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка мер, направленных на организацию управленческого учета в целях повышения эффективности деятельности организации.

Во введении раскрыта актуальность выбранной темы, определены цель и задачи выпускной квалификационной работы.

В первом разделе приведен обзор исторических подходов к формированию системы управленческого учета, проведено исследование управленческого учета как механизма повышения эффективности деятельности, описаны состав и содержание элементов управленческого учета.

Во втором разделе раскрыты методические аспекты организации управленческого учета для целей повышения эффективности деятельности организации.

Третий раздел содержит разработку методики организации управленческого учета на ПАО «Кокс», рекомендуемые мероприятия, направленные на решение текущих проблем деятельности Общества и оценку влияния предложенных мероприятий на эффективность деятельности ПАО «Кокс».

В заключении выпускной квалификационной работы сформулированы основные выводы по результатам проведенного исследования.

					<b>Выпускная квалификационная работа</b>		
Изм.	Лист	№ докум.	Подпись	Дата			
Обучающийся		Косых М.А.			Лит.	Лист	Листов
Руководитель		Тюленева Т. А.				4	100
Зав.кафедрой		Кучерова Е. В.			<i>КузГТУ, кафедра УУ и А,</i>		
Зав.кафедрой							

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ .....	8
1.1 Исторические подходы и современное понимание управленческого учета	8
1.2 Управленческий учет как механизм повышения эффективности деятельности .....	15
1.3 Состав и содержание элементов управленческого учета.....	19
РАЗДЕЛ II. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ .....	28
2.1 Планирование как элемент системы управленческого учета.....	28
2.2 Анализ как элемент системы управленческого учета .....	30
2.3 Управленческая документация и отчетность как элемент системы управленческого учета.....	34
2.4 Система счетов управленческого учета как как элемент системы управленческого учета.....	39
РАЗДЕЛ III. ВНЕДРЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ (НА ПРИМЕРЕ ПАО «КОКС») .....	43
3.1. Оценка эффективности деятельности ПАО «Кокс» и применяемого механизма управленческого учета .....	43
3.2 Формирование и совершенствование элементов механизма управленческого учета ПАО «Кокс» .....	54
3.3 Оценка влияния предложенных мероприятий по внедрению управленческого учета на эффективность деятельности ПАО «Кокс» .....	73
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	84
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	91
ПРИЛОЖЕНИЕ .....	100

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время ведение управленческого учета является объективной необходимостью для организаций. Это обусловлено тем, что каждая организация, выбирая направления своего развития, определяя виды выпускаемой продукции и объемы производства, осуществляя работу системы сбыта продукции, а также осуществляя проведение социальной, инвестиционной политики, нуждается в накоплении информации по всем вышеперечисленным параметрам.

Актуальность темы обусловлена тем, что эффективная работа современной организации невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления. В основном, влияние на повышение эффективности деятельности организации оказывает эффективное использование финансовых, материальных и человеческих ресурсов. Благодаря управленческому учету обеспечивается механизм, необходимый для рассмотрения вопросов планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности организации с целью повышения эффективности его деятельности.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка мер, направленных на организацию управленческого учета в целях повышения эффективности деятельности организации. Для достижения поставленной цели требуется решение ряда задач:

- исследовать понятие управленческого учета и предпосылки его развития для выявления подходов к формированию информации и разработки методики организации управленческого учета;
- изучить состав, содержание и взаимосвязь элементов системы управленческого учета для выработки методического подхода к организации управленческого учета;
- оценить эффективность деятельности ПАО «Кокс» и текущего состояния элементов системы управленческого учета для выявления сильных и слабых сторон существующей системы управленческого учета ПАО «Кокс»;



- определить способы совершенствования элементов системы управленческого учета ПАО «Кокс» для повышения эффективности деятельности ПАО «Кокс»;
- разработать методику организации системы управленческого учета на основании проведенного исследования и оценить влияние предложенных мероприятий по организации системы управленческого учета на эффективность деятельности ПАО «Кокс».

Основные положения и выводы, сформулированные в выпускной квалификационной работе, нашли свое отражение в следующих публикациях по теме исследования:

1. Косых, М.А. Влияние управленческого учета на повышение эффективности деятельности предприятия [Текст] / М.А. Косых // Конкуренция и монополия: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции школьников, студентов, магистрантов, аспирантов, научно-педагогических работников и специалистов в области антимонопольного регулирования (Кемерово, 11-12 декабря 2018 г.) / под общ. ред. В. Г. Михайлова; КузГТУ. – Кемерово, 2018. – с. 90-94.

2. Косых, М.А. Роль управленческого учета в повышении эффективности деятельности организации [Текст] / М.А. Косых // Материалы X международной студенческой научно-практической конференции, посвященной году молодежи в республике Казахстан: теория, механизмы и статистические показатели (Семей 19 марта 2019 г.) / под науч. ред. Ш.А. Курманбаевой. – Семей:, 2019. – С.28-30.

3. Косых, М.А. Использование системы «fast close» для целей повышения оперативности формирования управленческой отчетности как фактор повышения конкурентоспособности экономического субъекта [Текст] / М.А. Косых // Конкуренция и монополия: сборник материалов II Всероссийской научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов, научно-педагогических работников и специалистов в области антимонопольного регулирования (Кемерово, 15-16 октября 2019 г.) / под общ. Ред. Н.В. Кудреватых, В.Г. Михайлова; КузГТУ. – Кемерово:, 2019. – С.96-100.

# РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

## 1.1 Исторические подходы и современное понимание управленческого учета

Поиск эффективных методов управления современной организацией в условиях смены управленческих парадигм становится одной из приоритетных задач современного менеджмента. Одним из новых подходов к управлению становится управленческий учет. Исторически сложилось так, что одним из основных источников информации является бухгалтерский учет. Но, так как изначально российский бухгалтерский учет был направлен на интересы государства, то учет на большинстве организаций имеет налоговый характер. Тем не менее, постепенное развитие экономики поставило перед бухгалтерским учетом новые задачи, в том числе и предоставление информации руководству для принятия управленческих решений. В связи с такой новой задачей появилась необходимость образования системы внутренней информации, то есть управленческого учета.

Причиной создания управленческого учета послужили существенные изменения в области бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет не мог предоставить информацию, необходимую для прогноза хозяйственной деятельности и принятия оперативных управленческих решений, а возникшие в России процесс интеграции отечественной системы учета с международной и необходимость перенаправления части учета на нужды внутренних пользователей информации требовали разделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Созданию управленческого учета в России послужили следующие предпосылки:

- теоретические предпосылки, выступающие совокупностью отечественных и западных теорий управления; адаптация такой совокупности теорий предполагала эффективное управление;

- экономические предпосылки, которые были вызваны переходом к рыночным отношениям;
- технологические предпосылки, суть которых заключалась в процессе автоматизации и внедрении в организациях современных информационных технологий;
- законодательные предпосылки, с помощью которых было возможным вести управленческий учет в соответствии с нормативно-правовыми документами;
- процессы интеграции и глобализации национальной экономики [100, с. 11].

В целом развитие управленческого учета шло эволюционно. Всякий раз наступление очередного этапа развития и появление новых методов и техник не означало отказа от старых. Процесс развития управленческого учета в развитых странах представляют в виде следующих этапов:

1. До 1950 года целью ведения управленческого учета было выявление затрат и проведение финансового контроля путем применения планирования и методов калькуляции себестоимости.

2. К 1965 году целью стало предоставление информации для управленческого планирования и контроля, осуществляемые анализом принятия решений и учетом по центрам ответственности.

3. К 1985 году обращается внимание на сокращение потерь ресурсов, задействованных в бизнес-процессах путем управления затратами.

4. К 1995 году внимание сосредоточено на область управления созданием дополнительной стоимости путем эффективного использования ресурсов, применения методов оценки и планирования показателей стоимости.

Началом эволюции управленческого учета послужило развитие промышленного учета. В России в это время происходило становление крупных промышленных предприятий, широко применялось использование смет, что является прообразом современного планирования.

В процессе развития мануфактурного производства возникла потребность в учете затрат и калькулировании себестоимости изготавливаемой продукции. Тогда составлялись попроцессная и позаказная калькуляции [98, с. 5].

В наши дни управление организацией уже давно невозможно без управленческого учета. Управленческий учет важен в организациях разного масштаба, так как организация ориентирована на повышение эффективности своей деятельности с целью извлечения максимальной прибыли.

Категория «управленческий учет» часто употребляется в разных смысловых значениях, так как влияние развития экономических систем и воздействия глобализационных процессов способствовало изменениям взглядов на управленческий учет. Также мнения относительно трактовки понятия «управленческий учет» дифференцируются в зависимости от исторических, географических, методологических и других факторов.

Например, по мнению Булгаковой С.В., в разных странах аналогом управленческого учета могут выступать следующие виды учета [35, с. 9]:

- во Франции понятие «управленческий учет» не используется, так как применяется аналитическая (маржинальная) бухгалтерия или маржинальный учет или метод «директ-костинг», который характеризуется тем, что все переменные производственные затраты относятся к затратам на продукт, а все постоянные производственные затраты рассматриваются как затраты отчетного периода (периодические).
- в Германии используется производственный учет затрат, выступающий подсистемой бухгалтерского учета;
- в США и Великобритании учет официально разделен на финансовый и управленческий;
- в России до 1990-х гг. управленческий учет не развивался, несмотря на существование учета затрат и калькулирования себестоимости.

В связи с тем, что понятие «управленческий учет» имеет несколько толкований у разных авторов, содержание данной категории становится расплывчатым.

Рассмотрим некоторые определения и уточнения смысла понятия «управленческий учет», опираясь на анализ зарубежных и отечественных изданий.

Все многообразие мнений по поводу методологии управленческого учета можно условно разделить на четыре группы:

1. Управленческий учет как система информации, основная цель которой – проинформировать управленческий персонал;
2. Управленческий учет как подсистема бухгалтерского учета, которая обеспечивает необходимой информацией управленческий персонал;
3. Управленческий учет как механизм взаимодействия различных подсистем системы управления и методов управления.
4. Управленческий учет как система информации о затратах и результатах деятельности.

В первой группе многие отечественные и зарубежные авторы и издания рассматривают управленческий учет как информационную систему.

Впервые термин «управленческий учет» в отечественной экономической литературе появился после публикаций Чумаченко Н.Г. «Учет и анализ в промышленном производстве США» в 1971 году и Сатуболдина С.С. «Учет затрат на производство в промышленности США» в 1980 году. Основной задачей управленческого учета, по мнению авторов, являлось осуществление информационной, аналитической, инструментальной и методической поддержки принятия решений с целью разработки долгосрочной и успешной модели функционирования организации.

Изучив понятие «управленческий учет», предлагаемое словарем «Капитал. Энциклопедический словарь», можно кратко сказать, что «управленческий учет» предстаёт в роли отчётности, используемой для информирования управляющих с целью облегчения планирования и контроля над деятельностью предприятия» [87].

В своих трудах кандидаты экономических наук Николаева О.Е. и Шишкова Т.В. предлагают собственную трактовку категории «управленческий учет»: «управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством на всех уровнях управления предприятием. Его цель

– это, прежде всего, обеспечить менеджеров информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений».

Гущина И.Э. в своих работах делает вывод о том, что «управленческий учет – это аналитическая система формирования информации, требуемой для принятия управленческих решений. Управленческий учет, выполняя определенные функции, выступает в качестве информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой» [61, с. 15].

Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. дают следующее определение: «Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами». Предметом управленческого учета, по мнению данных авторов, являются бюджетное планирование (budgetary planning), ценообразование (cost finding), анализ прибылей и издержек (cost and profit analysis) и отчеты по текущей деятельности (performance reporting). [99, с. 8].

Аналогичной точки зрения о том, что управленческий учет представляет собой информационную систему, придерживаются такие отечественные ученые, как Богатин Ю.В., Волкова О.Н., Ермакова Н.А., Ивашкевич В.Б., Кизилев А.Н. и зарубежные ученые Энтони Р., Уорд К., Друри К. и другие.

Во второй группе авторы рассматривают управленческий учет как подсистему бухгалтерского учета.

Так, доктор экономических наук Вахрушина М.А. определяет понятие «управленческий учет» следующим образом: «управленческий учет можно определить, как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью. Этот процесс включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [41, с. 16].

Среди отечественных изданий встречаются такие авторы, кто так же, как и Вахрушина М.А., предлагают охарактеризовать понятие «управленческий учет» самостоятельным направлением бухгалтерского учета или его частью. Например,

автор книги «Управленческий учет в США» Красова О.С. идентифицирует управленческий учет как составную часть бухгалтерской системы организации, включающую в себя, в частности, подготовку финансовых отчетов для руководителей разных уровней управления внутри организации в целях принятия ими правильных управленческих решений.

Также, согласно Экономическому Толковому Словарю, «управленческий учет» – это «...составная часть бухгалтерского учета, функцией которой является предоставление информации, полезной для руководства организации. Он включает такие вопросы, как, например, контроль за достаточностью запасов, чтобы обеспечить бесперебойное снабжение производства сырьем, с одной стороны, и чтобы избежать ситуаций, когда избыточные запасы приводят к выплате завышенных процентов по кредитам, к порче сырья из-за длительности хранения и к растаскиванию этих запасов персоналом – с другой стороны. «Управленческий учет» предполагает анализ производственных операций с тем, чтобы установить, насколько эффективна их последовательность и насколько эффективны методы доставки продукции. Он также включает учет затрат с целью выявления, какие операции приносят прибыль и в каких операциях издержки превышают доходы» [103].

Еще одним примером является трактовка Шеремета А.Д.: «управленческий учет – это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [102, с. 5].

В одном зарубежном издании управленческий учет выступает как «часть динамического учета, средство спрятать последний от «нескромных» взглядов нескромных людей, т.е. конфиденциальный (секретный) динамический бухгалтерский учет. Цель управленческого учета – учет затрат и калькуляция себестоимости работ и услуг по их функциям, центрам ответственности и т.д.» [97, с. 107].

В третьей группе ряд авторов рассматривают сущность управленческого учета несколько шире, подразумевая под управленческим учетом взаимодействие различных подсистем системы управления фирмой и методов управления. В частности, Касьянова Г.Ю., Колесников С.Н. утверждают, что в смысл понятия «управленческий учет» следует закладывать не только систему сбора и анализа информации об издержках организации, но и систему управления бюджетами (систему планирования) и систему оценки деятельности подразделений, т.е. в большей степени управленческие, чем бухгалтерские, технологии [88, с. 315].

В трудах Валебниковой Н.В., Василевич И.П. авторы предлагают трактовать понятие «управленческий учет» как «синтез производственного учета, собственно управленческого учета и прогрессивного управленческого учета» [38, с. 53].

В это же время, в работе «Управленческий учет» Авровой И.А. «управленческий учет» проявляется как «одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование» [3, с. 11].

Также отечественный автор Врублевский Н.Д. предлагает определять «управленческий учет» как «самостоятельную функцию системы управления предприятием» [51, с. 24].

К четвертой группе относятся издания, в которых авторы делают акцент на учетной функции управленческого учета, говоря об учете затрат и калькулировании. Так, Керимов В.Э. утверждает, что «управленческий учет – интегрированная система внутрихозяйственного учета, предоставляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных подразделений, предназначенную для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений» [90, с. 5].

Таким образом, анализируя вышеприведенную информацию, можно отметить, что большинство авторов подчеркивают информационный характер управленческого учета. Некоторые ученые отмечают принадлежность управленческого учета к бухгалтерскому. Ряд авторов рассматривают сущность управленческого учета несколько шире, подразумевая под управленческим учетом взаимодействие



различных подсистем системы управления и методов управления. Другие авторы рассматривают управленческий учет как систему информации о затратах.

Так, можно заключить, что в словосочетании «управленческий учет» ряд авторов делают акцент на слове «учет», ряд других выделяют слово «управленческий». Множество представлений, значительное количество определений управленческого учета, отсутствие научно обоснованных подходов к организации управленческого учета в организации говорят о необходимости их дополнительного изучения и систематизации, а также адаптации к российским условиям.

По нашему мнению, руководству всегда требовалась и будет требоваться информация. Но бухгалтерский учет, в процессе развития и усложнения деловой среды, способен предоставлять управляющему составу все меньше необходимой информации. Именно в связи с этим управленческий учет возник не просто как отрасль развития бухгалтерского учета, а как новая самостоятельная дисциплина.

## **1.2 Управленческий учет как механизм повышения эффективности деятельности**

В настоящее время одним из самых результативных методов повышения эффективности деятельности организации является управленческий учет. Это обуславливается тем, что при наличии системы управленческого учета все проводимые мероприятия в деятельности организации начинают функционировать по предусмотренному плану.

Так устроено, что внутренняя и внешняя среда оказывают сильное влияние на деятельность организации. Для того, чтобы результат от принятых руководством решений был значимым, приносил конкретную пользу организации, помогать ей достигать стратегических целей, возникает необходимость в организации управленческого учета.

Управленческий учет как механизм повышения эффективности деятельности представляет собой комплекс знаний и пониманий того, что на самом деле происходит в организации в сопоставлении с заданными стандартами или целями, а также позволяет стимулировать исправление необходимых показателей и про-

цессов и принимать эффективные управленческие решения по самым разнообразным вопросам деятельности и нести риск и ответственность за оправданность каждого из них.

Среди отечественных и зарубежных исследователей отсутствуют единое мнение и конкретные методики относительно формирования подхода к определению эффективности деятельности предприятия за счет организации управленческого учета, но практически все ученые согласны, что эффективность всегда связана с соотношением результата и затрат. Экономический эффект от внедрения и использования системы управленческого учета определяется финансовыми показателями деятельности организации. Он выражается прежде всего в сокращении затрат в стоимостном выражении, вызванном применением системы управленческого учета, а также в росте показателей финансовых результатов хозяйственной деятельности организации.

Зарубежный опыт применения управленческого учета в организациях характеризуется успешными результатами и повышением эффективности деятельности, так как система внедряется во все операции, участвуя как в маркетинге, так и в производстве, тем самым создавая единую цепочку бизнес-процессов, направленных на достижение основных целей организации. Управленческий учет российских организаций не получил широкого применения из-за скептического отношения руководителей к его использованию, поскольку его эффективность недостаточно обоснована и существуют ошибочные представления о его дорогостоящем функционировании.

Для каждой организации стратегической задачей является оптимизация финансово-хозяйственной деятельности. Среди способов достижения этой задачи – внедрение системы управленческого учета.

С одной стороны, в современных экономических условиях внедрение каких-либо новшеств в системе экономики и управления является затратным процессом, что, на первый взгляд, однозначно исключает построение на них, в частности, управленческой учетно-аналитической системы. В то же время добиться высокой эффективности системы управления можно именно на основе грамотно организованной системы управленческого учета и анализа.

Содержание управленческой учетно-аналитической системы является достаточно емким. Так, управленческий учет и анализ позволяют решать вопросы эффективного планирования денежных средств и ресурсов, грамотного формирования затрат и финансовых результатов. Именно эти аспекты позволяют выживать организациям в условиях рыночной конкуренции.

Среди авторов и исследователей отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления организацией, теории учета.

Обзор взглядов российских и зарубежных ученых на управленческий учет позволяют сделать следующие главные выводы:

Большинство авторов отмечают, что:

- информация управленческого учета предназначена для применения внутри организации, что и объясняет коммерческую тайну данных управленческого учета;

- информация управленческого учета предназначена для принятия управленческих решений, в чем и состоит возможность ее активного воздействия на повышение эффективности деятельности;

- немаловажную часть информации управленческого учета составляют данные об издержках.

Многие руководители организаций различных организационно-правовых форм считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета и ограничивается сферой финансов. Но данные бухгалтерского учета не могут в полной мере обеспечить потребность руководителя в оперативной информации с целью принятия решений. Этому сопутствуют несколько причин.

Во-первых, бухгалтерский учет ведется главным образом для предоставления достоверной отчетности контролирующим и другим органам.

Во-вторых, в связи с ретроспективным характером ведения бухгалтерского учета руководитель не сможет оперативно отреагировать на изменения в рабочем процессе и оценить перспективы развития при принятии определенных управленческих решений.

В-третьих, все хозяйственные операции в бухгалтерском учете должны оформляться оправдательными документами, то есть если документ отсутствует, задерживается в пути или оформлен неверно, а, например, услуга покупателю оказана, то бухгалтерской записи в учете поставщика не будет и оперативная информация не поступит вовремя руководству [93, с. 90].

Все стадии и этапы процесса управления связаны с переработкой информации. Без информации невозможно определить цели управления, оценить ситуацию, сформулировать проблему, принять решение и проконтролировать его выполнение.

Основным принципом управленческого учета является его ориентация на удовлетворение информационных потребностей руководства. При этом информация должна опережать принимаемые решения. Из различных вариантов развития организации выбирается оптимальный, именно он включается в план и бюджет, выполнение которых контролируется методами учета фактических величин. На основе выявленных отклонений принимаются меры, чтобы результаты были обеспечены на уровне заданных величин, или корректируется сам план [98, с. 22].

Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности, то есть отслеживать протекающие процессы и оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения выявленных недостатков. На основе мониторинга делаются выводы о сильных и слабых сторонах деятельности организации, динамике их изменения, о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних условий, в которых работает организация.

Решение о составе системы управленческого учета должен принимать руководитель организации, исходя из имеющихся потребностей в информации для нужд управления и имеющихся ресурсов, которые могут быть использованы для построения внутренней информационной системы.

Таким образом, управленческий учет в деятельности организации занимает важное место, и его постановка и ведение требуют других подходов и других специалистов, чем те, которые обслуживают бухгалтерский и налоговый секторы. В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в ка-

честве главного информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой.

### **1.3 Состав и содержание элементов управленческого учета**

Из вопросов, составляющих содержание теоретических основ управленческого учета, наибольшую сложность вызывает вопрос его организации. Процесс организации и функционирования управленческого учета базируется на определенной методической основе, включающей множество элементов. Между такими элементами всегда есть взаимосвязь, образующая определённую целостность единства.

В связи с отсутствием единого мнения о составе элементов управленческого учета среди исследователей и авторов научной литературы, принято решение выделить такие элементы управленческого учета, которые способны оказать первоначальную необходимую помощь в сборе и подготовке информации для руководства с целью принятия управленческих решений, направленных, в свою очередь, на повышение эффективности деятельности организации. Предлагается выделить такие элементы, как:

1. Планирование;
2. Анализ;
3. Управленческая документация и отчетность;
4. Система счетов управленческого учета.

1. Элемент «планирование» предполагает наличие системы производственных планов и программ, а также системы измерения фактических результатов и выявления различий между выполнением производственных программ и планируемыми результатами.

2. Использование элемента «анализ» предполагает ретроспективную оценку запланированных данных и фактически полученных результатов для выявления актуальности заложенных в них параметров и принципов расчета. С другой стороны, сравнение экономически оцененных будущих результатов нескольких аль-

тернативных стратегий и последующий выбор одной из альтернатив лежит в основе управленческих решений.

3. В управленческом учете элемент «управленческая документация и отчетность» используется для подготовки оперативных данных с целью последующего принятия решений в последующие периоды.

4. Использование элемента «система счетов управленческого учета» предназначено для получения более детальной и глубокой аналитической информации с помощью автоматизированной информационной системы управленческого учета.

Взаимосвязь вышеприведенных элементов системы управленческого учета изображена в виде следующей схемы на рисунке 1.1.

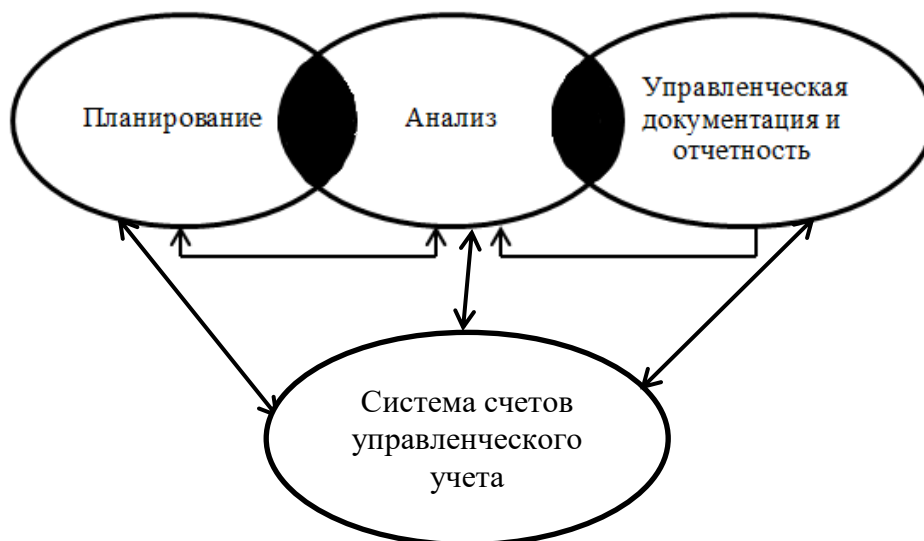


Рисунок 1.1 – Взаимосвязь элементов управленческого учета

При реализации элемента «планирование» разрабатываются планы производства и продаж, далее в соответствии с планируемым объемом продаж устанавливается цена на производимую продукцию, на основе этих показателей рассчитывается планируемое изменение прибыли. Данные планов служат основой для прогнозов финансового состояния, изменения финансовых результатов и движения денежных потоков. Между элементами «планирование» и «анализ» наблюдается и прямая, и обратная связь. Прямая связь с элементом «анализ» в ситуациях, когда фактические данные отклоняются от запланированных и для установления

причин отклонений применяется анализ. Обратная связь возникает, когда по итогам анализа показателей деятельности организации формируются плановые показатели на следующий отчетный период. На рисунке 1.1 изображено наложение элемента «планирование» на элемент «анализ», так как формирование плановых данных производится на основании анализа данных предыдущих отчетных периодов. Однако целесообразно выделять эти элементы управленческого учета обособленно, так как они выполняют совершенно разные функции управленческого учета.

На рисунке 1.1 черное пространство на стыке элементов предполагает «наложение» элементов друг на друга, иными словами, возникновение общих функций. «Наложение» элементов «анализ» и «управленческая документация и отчетность», изображенное на рисунке 1.1, обуславливается тем, что данные планов и управленческой отчетности используются для анализа показателей деятельности предприятия, в том числе финансовых результатов. Элемент «управленческая документация и отчетность» связан с элементом «анализ», так как в управленческом учете в сопоставлении с данными планов формируется информация об отклонениях от плана, которая отражается в отчетности вместе с плановыми и фактическими значениями показателей. Целесообразность выделения элементов «анализ» и «управленческая документация и отчетность» заключается в том, что информация, которую представляет каждый из этих элементов, различна по периодам формирования и целям.

Реализация элемента «управленческая документация и отчетность» осуществляется на основе учета фактов хозяйственной деятельности и запланированных данных, отраженных в формах внутренней отчетности, и последующего составления управленческой отчетности, в которой плановые данные сопоставляются с отчетными. На основе информации, получаемой из управленческой отчетности, проводится анализ показателей деятельности, по результатам которого составляются планы и прогнозы на следующий период.

Элемент «система счетов управленческого учета» имеет прямую и обратную связь со всеми выделенными элементами управленческого учета. При реализации прямой связи с элементами «планирование» элемент «система счетов

управленческого учета» выступает в качестве информационной базы, позволяющей получить информацию в разрезе конкретных статей за предыдущий отчетный период. Связь элемента «система счетов управленческого учета» с элементом «анализ» осуществляется с помощью предоставления информации, накопленной на отдельных счетах управленческого учета для проведения анализа деятельности. Прямая связь элемента «система счетов управленческого учета» с элементом «управленческая документация и отчетность» осуществляется на основе информации. Так, система счетов управленческого учета выступает информационной базой для формирования управленческой документации и отчетности. Обратная связь также носит информационный характер и осуществляется в тех случаях, когда необходимо оформление корректировок в планировании, выявлены полученные в ходе анализа ошибки в составлении управленческих проводок, а также при формировании оперативной отчетности.

Необходимым средством повышения эффективности управленческого учета, обеспечивающим оперативность получения информации для принятия решений, является автоматизация. Автоматизация управленческой деятельности – сложный процесс, однако без автоматизированной системы управленческого учета руководству сложно принимать своевременные, обоснованные и верные управленческие решения.

Автоматизация управленческого учета проводится на базе ERP-систем. Независимо от производителя, любая ERP-система – это дорогостоящий продукт, внедрение которого занимает длительное время.

На начальном этапе развития организации в качестве автоматизированной программы для целей управленческого учета почти всегда применяется «Microsoft Excel». Бесспорным преимуществом является то, что такая система значительно дешевле в разработке, внедрении и эксплуатации, она не зависит от качества работы информационной сети, предъявляет минимальные требования к вычислительной технике. Однако недостатком использования электронных таблиц «Microsoft Excel» заключается в сложности представления управленческого учета в единой системе, в повышении риска механической ошибки, а также во влиянии



человеческого фактора на оперативность и точность анализа, что может привести к существенным ошибкам при принятии важных решений.

Таким образом, для ведения управленческого учета необходимо автоматизированное решение с определенным набором инструментов и отчетов.

Рассмотрим некоторые наиболее известные программные продукты для целей ведения управленческого учета.

Наиболее известная компьютерная система, которую используют для управленческого учета крупные организации во всем мире, – ERP (Enterprise Resource Planning - Планирование Корпоративных Ресурсов). Бухгалтерская и управленческая отчетность в данной системе составляются на основе одной и той же первичной информации. Однако недостатком внедрения данной системы является то, что описание бизнес-процессов и внедрение единой учетной системы занимают несколько лет.

Получать и анализировать управленческую отчетность можно при помощи системы на базе OLAP-технологии («OLAP» – особая компьютерная технология, позволяющая анализировать данные в любых разрезах). В этом случае информация из бухгалтерских программ и других учетных систем выгружается в аналитическую систему и на основе полученных данных по установленным правилам в ней формируются управленческие отчеты.

Другим наиболее известным для применения в российской практике вариантом является «1С: Предприятие 8.3». Система программ «1С: Предприятие» включает в себя платформу и прикладные решения, разработанные на ее основе, для автоматизации деятельности организации и частных лиц. Данная система программ может применяться в таких областях, как автоматизация производственных и торговых организаций, бюджетных финансовых организаций, организаций сферы обслуживания, ведение управленческого учета и построение аналитической отчетности, решение задач планирования, планирования и финансового анализа; расчет зарплаты и управление персоналом. С помощью «1С: Предприятие» решаются такие задачи, как: план-фактный анализ продаж за определенный период, сравнительный анализ продаж за различные периоды, например, за текущий период и аналогичный период прошлого года, сравнение планов продаж с

одинаковой детализацией за различные периоды времени, например, ежемесячные планы на декабрь текущего и прошлого, сравнение планов с различной детализацией за один и тот же период, например, поквартальные и ежемесячные планы на первое полугодие текущего года.

Специалисты в области автоматизации учета описывают несколько вариантов увязки информационных потоков между отдельными частями информационной системы организаций.

Вариант 1 – Трансформация бухгалтерской отчетности. Данный процесс включает в себя устранение влияния инфляции, уточнение стоимости основных средств, складских запасов, задолженностей и других статей баланса. Основное достоинство метода трансформации – небольшая трудоемкость, при условии, что все хозяйственные операции имеют документальное отражение в бухгалтерии. Для трансформации отчетности многими компаниями используется продукт «AuditExpert 4».

Вариант 2 – Использование единой информационной базы данных, в которую заносятся все документы, требует весьма квалифицированного внедрения и обслуживания. Особое внимание следует обратить на полноту и правильность их адаптации к условиям организации. Эта система генерирует налоговую, управленческую и оперативную отчетность для соответствующих служб организации. Для ведения учета в единой базе данных существует множество программных комплексов различной мощности и стоимости.

Вариант 3 – Трансформация проводок. Он позволяет организовать в одной физической базе данных накопление двух логических баз данных одновременно. Для этого, как правило, используется специальная настройка бухгалтерской базы данных, которая позволяет на каждую проводку, сделанную по бухгалтерскому плану счетов, сгенерировать проводку по управленческому или международному плану счетов. При этом в программе заранее прописываются правила, по которым происходит перевод проводок между планами счетов.

Вариант 4 – Использование нескольких функциональных программ. Это один из самых дешевых способов автоматизации, который позволяет дополнить информационную систему организации новыми модулями. При этом программы

бухгалтерского и управленческого учета используются отдельно, периодически производится передача и синхронизация общих данных. Основным недостатком данного метода является необходимость создания специальных шлюзов экспорта-импорта данных. Для схемы с использованием нескольких программ возможно применение любых учетных комплексов, начиная с «Microsoft Excel» и заканчивая отдельными модулями крупных корпоративных систем. В качестве программы непосредственно для управленческого учета можно использовать небольшие зарубежные комплексы, например, «1С: Предприятие».

По нашему мнению, наиболее приемлемым для автоматизации управленческого учета является четвертый вариант, сочетающий применение собственных разработок и широко используемых специализированных программ. С помощью собственных разработок можно создать формы отчетов, отражающих специфику деятельности конкретной организации.

Сочетать электронные таблицы и специализированные программы можно с помощью переноса информации из электронных таблиц в специализированную программу, либо из специализированной программы выгрузить данные в электронные таблицы.

Например, данные расчета себестоимости и количества выхода конечной продукции из электронных таблиц экспортируются в бухгалтерскую программу для составления проводок, бухгалтерской отчетности, бюджетов и управленческих отчетов, создаваемых средствами соответствующих программ; первичная информация по отдельным участкам или видам деятельности вводится в бухгалтерскую программу (например, данные контрагентов), оттуда затем осуществляется экспорт данных в «Microsoft Excel».

Электронные таблицы «Microsoft Excel» при автоматизации управленческого учета могут выступать вспомогательным средством, являющимся одновременно источником информации и дополнением к программам.

По результатам проведенного исследования в разделе 1 можно сделать следующие выводы.

1. Обзор исторических подходов к формированию системы управленческого учета на предприятиях показал, что необходимость его выделения в отдельное

направление было вызвано потребностями руководства в получении оперативной информации для принятия решений в целях повышения эффективности деятельности, в то время, как бухгалтерский учет имеет ретроспективный характер и ретроспективным характером и ориентирован на предоставление достоверной отчетности контролирующим органам. Изучение точек зрения отечественных и зарубежных авторов позволяет выделить четыре основных подхода к определению управленческого учета: управленческий учет как система информации, управленческий учет как подсистема бухгалтерского учета, управленческий учет как механизм взаимодействия различных подсистем системы управления, управленческий учет как система информации о затратах и результатах деятельности.

2. Исследование управленческого учета как механизма повышения эффективности деятельности показало, что управленческий учет в деятельности организации занимает важное место, и его постановка и ведение требуют других подходов и других специалистов, чем те, которые обслуживают бухгалтерский и налоговый секторы. В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве главного информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой. Правильная постановка цели, выработка задач, подбор адекватных методов, а также подготовленность менеджеров различного уровня и позволит получить положительный экономический эффект от внедрения управленческого учета.

3. Для эффективной организации управленческого учета в организации следует развивать все ее элементы. Элементами системы управленческого учета являются планирование, анализ, управленческая документация и отчетность и система счетов управленческого учета. В рамках планирования разрабатываются планы закупок, объема переработки, производства и продаж. В рамках анализа осуществляется выявление причин отклонений планируемых данных от фактических, выявляются факторы, повлиявшие на изменение показателей деятельности. На основании данных управленческого учета и планирования составляется управленческая отчетность, в которой плановые показатели сопоставляются с фактическими. На основе информации управленческой отчетности проводится анализ финансовых результатов, по результатам которого разрабатываются планы на сле-

дующий период. Система счетов управленческого учета необходима для накопления информации в информационной системе в разрезе различных группировок. На основании информации, накопленной на счетах управленческого учета, формируются данные бюджетов за прошлые периоды, проводится анализ деятельности предприятия и составляются отчеты и отчетность для целей управленческого учета. Обратная связь также носит информационный характер и осуществляется в тех случаях, когда необходимо оформление корректировок в планировании, выявлены полученные в ходе анализа ошибки в составлении управленческих проводок, а также при формировании оперативной отчетности.

4. Для обеспечения взаимосвязи элементов управленческого учета на предприятии должна быть разработана единая автоматизированная система управленческого учета. Результаты исследования способа автоматизации управленческого учета показали, что предпочтительным способом автоматизации является тот способ, сочетающий в себе использование специализированных программ и использование электронных таблиц «Microsoft Excel». С помощью автоматизации управленческого учета обеспечивается быстрота обработки информации и оперативность планирования и получения отчетов об итогах деятельности за любые периоды.

## **РАЗДЕЛ II. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **2.1 Планирование как элемент системы управленческого учета**

Роль планирования в системе управленческого учета заключается составлении и предоставлении информации в виде запланированных показателей разных отраслей деятельности для принятия руководством эффективных управленческих решений относительно деятельности организации. Планирование показателей деятельности на следующий период проводится на основе план-фактного анализа отчетного периода, представляющего собой периодическое сопоставление запланированных показателей с фактическими, а также оценку и анализ выявленных отклонений. Самым детализированным отчетом в системе планирования является бюджет. Совокупностью бюджета доходов и расходов, бюджета движения денежных средств и других бюджетов является сводный бюджет.

Для того, чтобы осуществить организацию системы планирования, необходимо выполнить следующие условия:

1. Наличие методологической базы разработки, анализа и контроля исполнения сводного бюджета;
2. Наличие разработанной системы управленческого учета для регистрации фактов хозяйственной деятельности, необходимых для обеспечения анализа и контроля сводного бюджета;
3. Использование программного обеспечения для повышения оперативности обработки информации, разработки, анализа и контроля исполнения бюджета в процессе планирования.

Отчет о финансовых результатах, содержащий плановые и фактические данные о доходах и расходах организации, является итоговой формой бюджета. Результаты анализа доходов и расходов позволяют руководству принимать управленческие решения, направленные на повышение эффективности деятельности предприятия.

Порядок разработки бюджета традиционно представляется в виде следующих этапов.

1. Составление планируемого объема продаж на бюджетный период в стоимостном и физическом выражении по каждому виду продукции. В зависимости от объема продаж далее планируется производственная программа, величина и структура запасов. Объем продаж определяется согласно имеющимся производственным мощностям и величине остатков запасов на складах в разрезе номенклатур продукции на начало следующего отчетного периода. Затем, принимая во внимание возможные факторы (отпускные цены, период отсрочки платежа и т.д.), определяется физический объем сбыта. Для определения данных факторов используется маржинальный подход, который основывается на информации о переменных затратах, и оценка на его основе фактически полученных в истекшем периоде и возможных прибылей и затрат.

2. Создание производственной программы и разработка целевого уровня запасов готовой продукции;

3. Определение потребности организации в основных материалах;

4. Измерение прямых затрат труда;

5. Определение потребности организации во вспомогательных материалах;

6. Создание бюджета материалов;

7. Создание бюджета общепроизводственных расходов;

8. Создание калькуляции производственных затрат и коммерческих расходов;

9. Создание бюджета постоянных расходов;

10. Расчет плановой себестоимости реализации по видам продукции и определение их рентабельности;

11. Составление прогнозного отчета о финансовых результатах, в котором отражаются прогнозная выручка от продажи продукции в разрезе ее видов, себестоимость продаж в части переменных и постоянных расходов, а также предварительный расчет суммы налога на прибыль.

Движение информации в процессе планирования происходит с участием нескольких отделов организации. Сначала отдел сбыта получает информацию от покупателей о необходимом объеме продукции, которую следует отгрузить в следующем периоде, заключая приложение к договору с установленной ценой. Далее отдел снабжения контролирует остатки сырья и материалов на складах и оценивает потребность организации в основных материалах. Отделами сбыта и снабжения составляются расчетные данные. Бухгалтерия организации предоставляет сводные данные прошлых периодов по объемам себестоимости и реализации. Административно-хозяйственный отдел и другие структурные подразделения передают в планово-экономический отдел проект доходов и расходов, отчеты с расчетами потребностей для целей производства и реализации продукции. Вся собранная информация аккумулируется в планово-экономическом отделе, где экономист составляет план на следующий период. Составленный бюджет передается на рассмотрение руководству и совету директоров. В ходе рассмотрения бюджета вносятся корректировки, выносятся предложения, принимаются управленческие решения.

## **2.2 Анализ как элемент системы управленческого учета**

Элемент управленческого учета «анализ» осуществляется путем сопоставления плановых и фактических данных отчетного периода. Такое сопоставление данных необходимо для проведения оценки эффективности деятельности организации. Также необходимо осуществлять анализ выявленных в ходе анализа отклонений на всех уровнях управления, начиная с подразделений и центров ответственности по затратам на производство, по доходам и расходам, по финансовым результатам деятельности.

По затратам на производство продукции отклонения определяются по статьям затрат с последующим выявлением причин отклонений. Примером отклонений может послужить изменения цен, объемов, качества, норм расходования.



По доходам отклонения определяются по изменениям объема продаж или производства продукции, структуры продукции, цен на продукцию.

При анализе отклонений по прибыли, доходам и расходам используются плановые, учетные и отчетные данные, данные о нормах и нормативах, оперативно-техническая, конструкторская и технологическая документация.

Плановые данные содержатся в сводных бюджетах, сметах, калькуляциях, расчетах экономии. Первичные документы и учетные регистры служат источником учетной информации. Отчетные данные содержатся в отчетах центров ответственности, а по организации в целом – в отчете о финансовых результатах. Данные о нормах и нормативах содержатся в нормативных калькуляциях готовых изделий, различных справочниках норм и нормативов, в технологических картах и спецификациях. Оперативные сведения о закупках, продажах, затратах по цехам, участкам, сменам, об отклонениях от норм и др. относят к оперативной документации.

Существует несколько факторов, способных оказать влияние на выявленные отклонения по различным показателям. Определить степень влияния каждого из них зачастую трудно. В таких случаях используется метод элиминирования, способный исключать влияние ряда факторов и выделять одного из них. Наиболее распространенным способом элиминирования является способ цепных подстановок, который заключается в том, что каждый из факторов поочередно рассматривается как переменный, а остальные как постоянные.

Использование метода «директ-костинг» в анализе финансовых результатов позволяет рассчитывать ряд экономических показателей, на основании которых можно делать выводы о рентабельности и устойчивости производства продукции, выполнения работ центром финансовой ответственности, прогнозировать изменение прибыли и рентабельности в зависимости от изменения объема производства, выполнения работ (продаж), цен на продукцию и работы, величины переменных или постоянных затрат. Для руководства точка безубыточности является важным ориентиром в анализе, так как она показывает уровень продаж, ниже которого предприятие будет нести убытки.

Информационным обеспечением анализа финансовых результатов являются бюджеты (планы) отчетного периода и управленческая отчетность. Проведение данного анализа позволяет вносить корректировки в хозяйственную стратегию и тактику организации и разрабатывать бюджет на следующий период.

Анализ финансовых результатов в системе управленческого учета проводится согласно схеме, изображенной на рисунке 2.1.

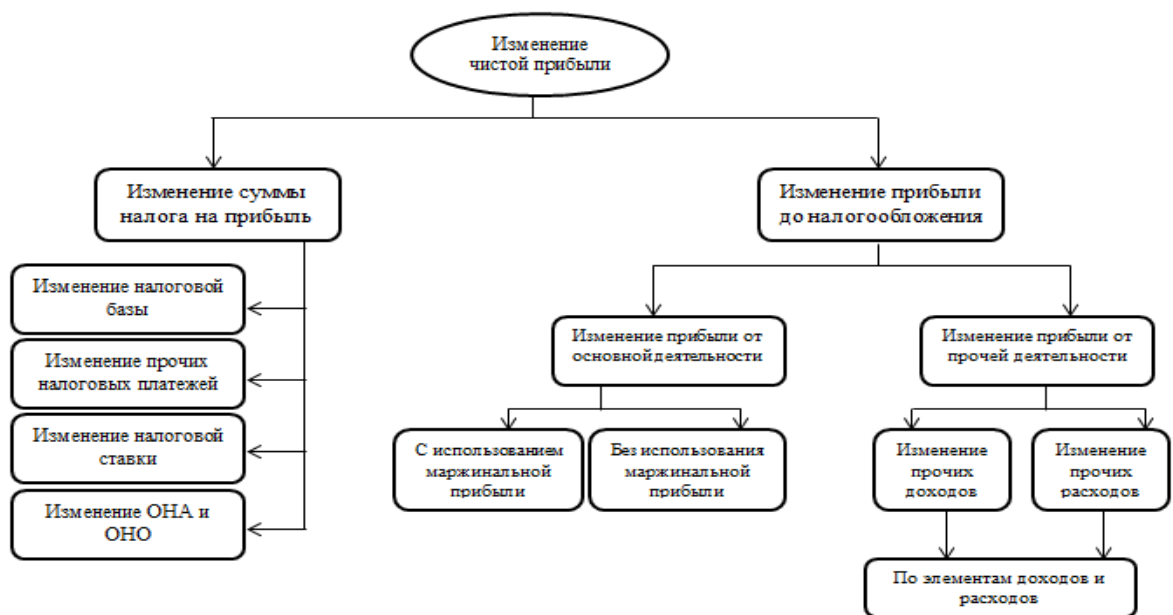


Рисунок 2.1 – Порядок проведения факторного анализа финансовых результатов

Первоначально определяется влияние на изменение чистой прибыли таких факторов, как прибыль до налогообложения, налог на прибыль, ОНА и ОНО, а также прочие налоговые платежи. Затем устанавливается, какой из факторов оказал определяющее влияние на изменение налогов и сборов. Далее оценивается влияние факторов на изменение финансового результата до налогообложения. В качестве таких показателей используются финансовый результат от основной деятельности, и изменение прибыли от прочей деятельности. Изменение прибыли от прочей деятельности раскладывается по составляющим доходов и расходов, участвующих в формировании результата.

Оценка влияния факторов на изменение результата по основной деятельности может быть проведена по двум направлениям:

1. Без определения маржинальной прибыли – изменение выручки от продажи оценивается под влиянием изменения цены продаж и объема продаж, изменение себестоимости продаж оценивается под влиянием постоянных и переменных расходов.

2. С определением маржинальной прибыли (на рисунке 6 выделено двойной рамкой) – изменение выручки от продаж оценивается под влиянием изменения маржинальной прибыли и изменения постоянных расходов. Далее анализируется влияние на изменение маржинальной прибыли изменения объема продаж, маржинального прибыли на единицу и переменных расходов.

Первый подход может быть использован для оценки всей совокупности доходов и расходов предприятия по основной деятельности. Второе направление может быть использовано для расчета маржинальной прибыли по каждому центру ответственности и оценки эффективности их деятельности.

По постоянным расходам определяется влияние на их изменение управленческих и коммерческих расходов. В свою очередь, изменение данных затрат оценивается под влиянием формирующих их статей.

В дальнейшем проводится оценка влияния на изменение общей суммы переменных расходов отклонений в стоимости нереализованной продукции и переменных расходов по проданной продукции. В отношении расходов по нереализованной продукции определяется, какие из видов продукции оказали наибольшее влияние на изменение их общей суммы, связано ли это с изменением удельной себестоимости или объема нереализованной продукции. В отношении удельной себестоимости проводится оценка влияния факторов на изменение этого показателя. В качестве данных факторов используются затраты по калькуляционным статьям. Выявленные отклонения обосновываются.

В отношении переменных расходов по проданной продукции анализируется влияние изменения незавершенного производства и себестоимости выпуска. По незавершенному производству выясняется, с каким видом продукции связаны отклонения и почему они возникли. Анализ изменения суммы переменных расходов

на выпуск выполняется по каждому центру финансовой ответственности отдельно по прямым и косвенным затратам. Изменение каждой группы этих затрат оценивается по элементам.

### **2.3 Управленческая документация и отчетность как элемент системы управленческого учета**

Элемент управленческого учета «управленческая документация и отчетность» является эффективным инструментом для диагностики состояния организации и планирования ее деятельности.

Успех управленческой деятельности в значительной степени зависит от быстроты и качества обработки необходимой документации, движение которой осуществляется от места составления или поступления в организацию от контрагентов до передачи руководству, или отправки заинтересованным организациям, или передачи на хранение в архив.

Цель управленческой отчетности заключается в обеспечении предоставления пользователям информации необходимые сведения в необходимое время и в необходимом виде. То есть на практике это означает необходимость создания единого информационного пространства (информационной системы), способного обеспечить сбор и структурирование всех первичных данных и формирование сводных отчетов, получатель которых имеет возможность проследить источник происхождения данных до первичного документа.

Основными факторами, влияющими на выбор способа представления, формата и структуры определенного управленческого отчета, являются содержание предоставляемой информации, потребности пользователей отчетов, соображения экономичности их получения и передачи. Главными требованиями к формату и содержанию управленческой отчетности являются доступность для восприятия, степень детализации информации, порядок оформления отчетов, необходимость их стандартизации.

Первичная документация управленческого учета (оперативные отчеты) организации готовятся еще до закрытия периода в бухгалтерском учете. В этот мо-

мент коммерческий директор не располагает такими формами отчетности, как бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, однако даже из неполных данных оперативного учета можно получить индикаторы, которые скажут о назревающих проблемах.

Управленческая отчетность, как правило, готовится ежемесячно. А если есть необходимость, то часть данных может представляться и чаще - подекадно, еженедельно или ежедневно.

Оперативные отчеты, например, об объемах выпуска, объема продаж, платежах составляются ежедневно, еженедельно, подекадно – в зависимости от целей предоставления информации руководству. Такая периодичность дает много возможностей для оперативного анализа, позволяет руководству компании быстро реагировать на изменение ситуации на рынке.

Для своевременного формирования управленческой документации и отчетности перед сотрудниками, ответственными за учет, должна быть поставлена цель: оперативно получать и проводить день в день первичные учетные документы, рассчитывать себестоимость и проводить регламентные операции по закрытию месяца в соответствии с установленным графиком.

Например, проведение первичных учетных документов по участкам, оперативно в течение рабочего дня с момента получения документа; проведение и закрытие выручки в первый рабочий день месяца, следующего за отчетным; начисление зарплаты и распределение по аналитикам (статьям затрат, проектам), формирование производственной себестоимости, проведение недостающих учетных операций на основании управленческих справок во второй рабочий день месяца; расчет и проведение резервов, регламентные операции по закрытию, расчет себестоимости, экспресс проверки, формирование предварительного управленческого отчета в третий рабочий день месяца.

Состав управленческой отчетности зависит от вида деятельности организации, но есть основные формы, которые использует большинство организаций. Среди них выделяют управленческий баланс, управленческий отчет о финансовых результатах, управленческий отчет о движении денежных средств.

Управленческий баланс обычно повторяет структуру бухгалтерского. Одна-

ко зачастую организации меняют группировку строк. Так, в активе бухгалтерского баланса строки расположены сверху вниз в зависимости от степени увеличения их ликвидности. В активе управленческого баланса строки могут группироваться в зависимости от срочности с выделением двух блоков: краткосрочные и долгосрочные активы. Пример такого актива управленческого баланса приведен на рисунке 2.2

Если в пассиве бухгалтерского баланса строки располагаются сверху вниз в зависимости от степени срочности их оплаты, то в пассиве управленческого баланса также можно наблюдать два блока «краткосрочные пассивы» и «долгосрочные пассивы». Пример такого пассива управленческого баланса приведен на рисунке 2.3.

Такая группировка позволяет в первую очередь контролировать текущие имущество и обязательства.

АКТИВЫ	
<b>1</b>	<b>Краткосрочные активы, итого</b>
<b>1.1</b>	<b>Денежные средства</b>
<b>1.2</b>	<b>Краткосрочная дебиторская задолженность</b>
1.2.1	Дебиторская задолженность сторонних покупателей
1.2.2	Авансы, выданные сторонним поставщикам
1.2.3	Расчеты с прочими сторонними дебиторами
1.2.4	Текущие расчеты с аффилированными компаниями
<b>1.3</b>	<b>Товарно-материальные запасы</b>
1.3.1	Сырье, материалы для производства и незавершенная продукция
1.3.2	Товаров, готовой продукции пр-ва Группы
1.3.3	Товаров других производителей
1.3.4	Неликвидные товарно-материальные запасы
1.3.5	Прочие материальные запасы
<b>1.4</b>	<b>Прочие краткосрочные активы</b>
1.4.1	Расходы будущих периодов
1.4.2	Прочие краткосрочные активы
<b>1.5</b>	<b>Краткосрочные финансовые вложения</b>
1.5.1	Займы, предоставленные сторонним компаниям
1.5.2	Займы, предоставленные аффилированным компаниям
1.5.3	Займы, предоставленные компаниям ЦФК
1.5.4	Займы, предоставленные другим компаниям Группы
<b>2</b>	<b>Долгосрочные активы, итого</b>
<b>2.1</b>	<b>Внеоборотные активы</b>
2.1.1	Здания и сооружения, капитальные вложения в недвижимость
2.1.2	Капитализированные улучшения арендованного недвижимого имущества
2.1.3	Игровые автоматы, переданные в аренду
2.1.4	Прочие основные средства, капитальные вложения в прочие ОС
2.1.5	Нематериальные активы
<b>2.2</b>	<b>Долгосрочные финансовые вложения</b>
2.2.1	Участие в капитале других компаний
2.2.2	Прочие долгосрочные финансовые вложения
2.2.3	Участие в капитале компаний ЦФК
2.2.4	Участие в капитале других компаний Группы

Рисунок 2.2 – Пример актива управленческого баланса

<b>ПАССИВЫ</b>	
<b>3</b>	<b>Краткосрочные пассивы</b>
<b>3.1</b>	<b>Текущие обязательства</b>
3.1.1	Кредиторская задолженность перед сторонними поставщиками
3.1.2	Авансы полученные от сторонних покупателей
3.1.3	Расчеты с персоналом
3.1.4	Начисленные обязательства по налогам и отчислениям в бюджет
3.1.5	Задолженность перед прочими сторонними кредиторами
3.1.6	Задолженность перед учредителями по дивидендам
3.1.7	Текущие расчеты с аффилированными компаниями
3.1.8	<i>Текущие расчеты с компаниями ЦФК</i>
3.1.9	<i>Текущие расчеты с другими компаниями Группы</i>
<b>3.2</b>	<b>Краткосрочные кредиты и займы</b>
3.2.1	Краткосрочные кредиты сторонних банков
3.2.2	Краткосрочные кредиты аффилированных банков
3.2.3	Займы, полученные от сторонних компаний
3.2.4	Займы, полученные от аффилированных компаний
3.2.5	<i>Займы, полученные от компаний ЦФК</i>
3.2.6	<i>Займы, полученные от других компаний Группы</i>
3.2.7	Займы, полученные от учредителей
3.2.8	- проценты по займам от учредителей
<b>4</b>	<b>Долгосрочные пассивы</b>
<b>4.1</b>	<b>Долгосрочные обязательства</b>
4.1.1	Долгосрочные кредиты сторонних банков
4.1.2	Долгосрочные кредиты аффилированных банков
4.1.3	Прочие долгосрочные обязательства
<b>4.2</b>	<b>Доля меньшинства в прибыли / (убытках)</b>
<b>4.3</b>	<b>Собственный капитал</b>
4.3.1	Акционерный капитал
4.3.2	<i>Получен взнос в УК от компаний ЦФК</i>
4.3.3	<i>Получен взнос в УК от других компаний Группы</i>
4.3.4	Прибыль / (убыток) прошлых лет
4.3.5	Нераспределенная прибыль / (убыток) текущего года
4.3.6	- использование прибыли на безвозвратной основе
4.3.7	- дивиденды выплаченные учредителям

Рисунок 2.3 – Пример пассива управленческого баланса

Управленческий отчет о финансовых результатах по форме может быть аналогичным бухгалтерскому отчету, но данные по доходам и расходам могут быть представлены в структурном разрезе. На выходе финансовый результат управленческого отчета должен соответствовать фактической деятельности за период, чтобы было понимание, насколько эффективно сработала организация за период.

Управленческий отчет о движении денежных средств содержит детализированные данные по оперативной (основной), финансовой и инвестиционной деятельности. Отчет позволяет ответить на вопрос о том, почему по документам прибыль есть, а фактически денежных средств на счетах нет. Если организация входит в группу компаний, то в отчет могут быть добавлены специально выделенные строки при внутригрупповых расчетах.

Управленческая отчетность формируется в двух вариантах: плановая и фактическая. Это позволяет проводить факторный и функционально-стоимостный

анализ в текущем периоде, нарастающим итогом и в динамике.

В основном, в состав оперативных отчетов входят отчеты о продажах, произведённой продукции, себестоимости, закупках, запасах сырья и готовой продукции, дебиторской и кредиторской задолженностях.

Отчет о продажах раскрывает продажи в различных аналитических разрезах. Кроме того, на основании отчета о продажах целесообразно проводить ABC-анализ. Данный вид анализа основан на идеях Парето, утверждающего, что в бизнесе всегда только 20% вложений даёт 80% результата. Смыслом ABC-анализа можно считать выделение в бизнесе из большого количества однотипных объектов те, на которых нужно сосредоточить главное внимание исходя из конкретной выбранной цели. Этот метод может использоваться в разных направлениях: для оптимизации ассортимента, анализа клиентской базы, повышения эффективности продаж. Отчет о произведенной продукции содержит данные о произведенной продукции и выполнении планов производства по номенклатуре за отчетный период. Отчет о себестоимости реализованной продукции представляет собой анализ используемых в процессе производства затрат. Отчет о закупках позволяет проанализировать текущее состояние закупок, ритмичность поставок, детализацию по поставщикам и условиям договоров. Отчет о запасах сырья и готовой продукции содержит информацию об уровне запасов сырья, материалов, комплектующих и готовой продукции, их пригодность для производства или продажи и минимально необходимый уровень, основанный на статистике и производственных потребностях. Отчет о дебиторской задолженности позволяет проанализировать структуру задолженности клиентов и качество долга в разрезе сроков (текущая, просроченная, сомнительная, безнадежная дебиторская задолженность). Отчет о кредиторской задолженности отражает задолженность перед поставщиками за поставленную продукцию, оказанные услуги и полученные авансы покупателей.

Отчеты могут создаваться как в целом по организации, так и по подразделениям и центрам финансовой ответственности. Степень детализации организация определяет самостоятельно.

Все эти формы составляют основу управленческого учета. Для повышения



эффективности деятельности организации необходимо четкое отражение информации в этих формах для последующей верной интерпретации данных руководством.

При реализации в организации элемента «управленческая документация и отчетность» в целях эффективного использования форм отчетов организациям рекомендуется утвердить регламент управленческого учета. В регламенте должен определяться не только порядок отражения хозяйственной деятельности в управленческом учете, но и состав управленческой первичной оперативной документации, управленческой отчетности и управленческого плана счетов. Каждому из отчетов должна быть дана краткая характеристика, необходимо также определить периодичность формирования отчетов для предоставления их руководству.

## **2.4 Система счетов управленческого учета как элемент управленческого учета**

Для обеспечения взаимосвязи элементов управленческого учета «планирование», «анализ», «управленческая документация и отчетность» в организации должна быть разработана единая система счетов управленческого учета.

Существует несколько способов организации такой единой системы счетов.

Вариант 1. Счета управленческого и бухгалтерского учета, отражающие затраты на производство, ведутся в единой системе без обособления калькуляционных счетов в систему управленческого учета. Ежемесячно счета по учету элементов затрат (счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты») закрывают в дебет отражающего счета (счета 37 «Отражение общих затрат») записью: «Дебет счета 37, кредит счетов 30, 31, 32, 33, 34». Собранные на счете 37 суммы распределяют между калькуляционными счетами и записывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44.

Вариант 2. Выделяются счета 20-29 по учету затрат на производство в самостоятельную систему счетов управленческого учета, отделенную от системы других синтетических счетов бухгалтерского учета. Для этого к имеющимся счетам

необходимо добавить специальный отражающий счет 27 «Распределение общих затрат», зеркально противоположный счету 37. Как и в первом варианте, все расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете группируют на счетах 30-34 по элементам затрат. Ежемесячно эти счета закрывают в дебет счета 37. Одновременно те же суммы расходов записывают по кредиту другого отражающего счета 27 в корреспонденции со счетами 20, 23, 25, 26, 29. Чтобы обеспечить баланс в системе счетов бухгалтерского учета (после отделения от нее счетов управленческого учета), используют синтетический счет 38 «Незавершенное производство» для учета стоимости заделов незавершенного производства и остатков полуфабрикатов собственной выработки.

Вариант 3. Предлагается использовать для целей управленческого учета коды счетов и их назначение так же, как и для целей бухгалтерского учета. Однако нововведением послужит доработка дополнительных отчетов и субконто. Основная часть проводок формируется согласно отчетам оперативного управленческого учета, проведенным в системе. Как только оперативный отчет будет проведен в информационной системе, на его основании в системе сразу же будет создаваться документ с проводками по управленческому плану счетов. В подчиненном документе созданные проводки можно скорректировать или заменить на более подходящие. При использовании этого варианта учета информации в системе управленческого учета каждая хозяйственная операция отражается в двух стандартах учета – в бухгалтерском и управленческом, – но это происходит последовательно в рамках одной информационной системы. То есть, при отражении операции специалист по управленческому учету устанавливает аналитические признаки своего учета, а затем бухгалтер проверяет полноту и правильность первичного документа и заполняет все необходимые для бухгалтерского учета реквизиты.

Каждая организация подбирает свой способ аккумуляции информации на счетах управленческого учета в зависимости от своих возможностей, вида деятельности и других причин. Главным образом, управленческий план счетов должен позволять легко формировать выборки данных по определенному признаку (например, по центрам ответственности, видам продукции, сотрудникам, временным периодам и т. д.).

По результатам проведенного исследования в разделе 2 можно сделать следующие выводы.

1. В связи с отсутствием единого мнения о составе элементов управленческого учета среди исследователей и авторов научной литературы, принято решение выделить такие элементы управленческого учета, которые способны оказать первоначальную необходимую помощь в сборе и подготовке информации для руководства с целью принятия управленческих решений, направленных, в свою очередь, на повышение эффективности деятельности организации. Предлагается выделить такие элементы, как планирование, анализ, управленческая документация и отчетность и система счетов управленческого учета.

2. Роль планирования в системе управленческого учета заключается в составлении и предоставлении информации в виде запланированных показателей разных отраслей деятельности для принятия руководством эффективных управленческих решений относительно деятельности организации. Планирование показателей деятельности на следующий период проводится на основе план-фактного анализа отчетного периода, представляющего собой периодическое сопоставление запланированных показателей с фактическими, а также оценку и анализ выявленных отклонений. При планировании итоговой формой является отчет о финансовых результатах, в котором приводятся плановые и фактические данные о доходах и расходах организации. На основе анализа доходов и расходов принимаются управленческие решения.

3. Элемент управленческого учета «анализ» проводится на основе сопоставления плановых и фактических данных отчетного периода для оценки эффективности деятельности организации. Для повышения эффективности деятельности предприятия необходимо осуществлять анализ выявленных отклонений на всех уровнях управления, начиная с подразделений и центров ответственности по затратам на производство, по доходам и расходам, по финансовым результатам деятельности.

4. Элемент управленческого учета «управленческая документация и отчетность» является эффективным инструментом для диагностики состояния организации и планирования ее деятельности. Успех управленческой деятельности в

значительной степени зависит от быстроты и качества обработки необходимой документации, движение которой осуществляется от места составления или поступления в организацию от контрагентов до передачи руководству, или отправки заинтересованным организациям, или передачи на хранение в архив.

Оперативные отчеты являются основой для оперативного анализа, позволяя руководству компании быстро реагировать на изменение ситуации на рынке, а состав управленческой отчетности зависит от вида деятельности организации. Однако есть основные формы, которые использует большинство организаций. Среди них выделяют управленческий баланс, управленческий отчет о финансовых результатах, управленческий отчет о движении денежных средств.

5. Для обеспечения взаимосвязи элементов управленческого учета в организации должна быть разработана единая система счетов управленческого учета. Использование элемента «система счетов управленческого учета» предназначено для получения более детальной и глубокой аналитической информации с помощью автоматизированной информационной системы управленческого учета. Система счетов управленческого учета необходима для накопления информации в информационной системе в разрезе различных группировок. На основании информации, накопленной на счетах управленческого учета, формируются данные бюджетов за прошлые периоды, проводится анализ деятельности предприятия и составляются оперативные отчеты и отчетность для целей управленческого учета.

В ходе исследования было выделено три варианта аккумуляции информации в системе управленческого учета: с выделением счетов по учету элементов затрат 30-34, 37; с выделением счетов 20-29 по учету затрат на производство в самодостаточную систему счетов управленческого учета; с сохранением кодов счетов и их назначение так же, как и для целей бухгалтерского учета, но с введением дополнительных отчетов и субконто для управленческого учета.

Каждая организация подбирает свой способ аккумуляции информации на счетах управленческого учета в зависимости от своих возможностей, вида деятельности и других причин. Главным образом, управленческий план счетов должен позволять легко формировать выборки данных по определенному признаку.

## **РАЗДЕЛ III. ВНЕДРЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ (НА ПРИМЕРЕ ПАО «КОКС»)**

### **3.1. Оценка эффективности деятельности ПАО «Кокс» и применяемого механизма управленческого учета**

Для общей оценки эффективности деятельности предприятия необходимо рассчитать основные показатели его производственно-хозяйственной деятельности. Расчет представлен в таблице 3.1 за период 2016-2018 гг. Информация для расчета была взята из годовой бухгалтерской отчетности.

Как видно из таблицы 3.1, динамика показателей продукции имеет тенденцию к снижению. Так, в отчетном периоде объем товарной продукции сократился почти на 2%, хотя до 2018 года имел тенденцию к увеличению. Такие изменения вызваны несколькими причинами: снижением спроса на кокс на внутреннем рынке из-за снижения спроса на металлопродукцию и товарный чугун на российском и внешнем рынках; внедрением технологии вдувания пылеугольного топлива на ряде предприятий России; проведения ремонтных работ на доменных печах; использованием электропечей в литейном производстве; использованием альтернативных видов продукции (антрацит, нефтяной кокс).

В то же время, наблюдается сокращение объема реализации в 2018 году на 4 млн. (или 9%) по сравнению с аналогичным показателем 2017 года, несмотря на то, что до 2018 года объем реализации в динамике увеличивался. Сокращение объема реализации в 2018 году было вызвано уменьшением объема реализации товарной коксохимической продукции собственного производства на внутренний и внешний рынок на 2 526 млн. руб. и уменьшением объема прочей реализации (перепродажа, продажа угольного концентрата и пр.) на 1 450 млн. руб.

За 2018 год себестоимость продаж сократилась на 1 928 млн. руб. или на 6% по сравнению с результатом 2017 года. Такое сокращение вызвано существенным сокращением затрат на покупные товары, а также на продукцию собственного производства на внутренний и внешний рынки.

Таблица 3.1 – Динамика основных показателей деятельности ПАО «Кокс» за 2016-2018 гг., млн. руб.

Показатели	2016	2017	2018	Абсолютное отклонение, млн. руб.		Темп роста, %	
				2017 - 2016	2018 - 2017	2017/2016	2018/2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Объем товарной продукции	30 420	44 111	43 298	13 691	-813	145,01	98,16
Объем реализации (выручка)	31 423	45 931	41 955	14 508	-3 976	146,17	91,34
Себестоимость продаж	20 890	31 300	29 372	10 410	-1 928	149,83	93,84
Коммерческие расходы	4 936	6 294	6 318	1 358	24	127,51	100,38
Управленческие расходы	1 042	1 329	1 581	287	252	127,54	118,96
Прибыль от продаж	4 555	7 007	4 683	2 452	-2 324	153,83	66,83
Прибыль (убыток) до налогообложения	4 432	8 972	-4 038	4 540	-13 010	2,02 раз	-
Чистая прибыль (убыток)	3 361	7 859	-3 234	4 498	-11 093	2,34 раз	-
Собственные оборотные средства (чистая величина)	-23 772	-29 785	-38 897	-6 013	-9 112	-	-
Собственные оборотные средства (реальная величина)	-437	3 155	9 314	3 592	6 159	-	2,95 раз
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,29	0,35	0,45	0,06	0,10	120,02	127,57
Коэффициент критической ликвидности	0,81	1,07	1,74	0,25	0,67	130,79	163,17
Коэффициент текущей ликвидности	0,98	1,39	2,12	0,41	0,73	142,30	152,60
Коэффициент независимости	0,14	0,25	0,16	0,11	-0,09	176,22	63,72
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	5,25	2,81	4,96	-2,43	2,14	53,60	176,28
Рентабельность (убыточность) активов, коп.	0,1	0,1	0,0	0,06	-0,19	170,97	-
Рентабельность (убыточность) капитала, коп.	0,6	0,6	-0,3	-0,02	-0,90	97,02	-
Рентабельность продукции, %	16,9	17,3	13,7	0,41	-3,63	-	-
Рентабельность затрат, %	17,0	18,0	12,6	1,05	-5,44	-	-

Также необходимо отметить, что в течение периода 2016-2018 гг. наблюдается увеличение темпа роста коммерческих и управленческих расходов. Коммерческие расходы в отчетном году по сравнению с результатом 2017 года увеличились на 0,4%, вероятно, в основном за счет роста тарифов на перевозку грузов железнодорожным транспортом, а управленческие расходы в отчетном году по

сравнению с результатом 2017 года увеличились на 19%.

За период 2016-2017 гг. ПАО «Кокс» являлось прибыльным предприятием. Однако в 2018 году наблюдается сокращение прибыли от продаж более, чем на 33%.

Также в 2018 году наблюдается убыток до налогообложения, сформированный, в основном, за счет снижения доходов от участия в других организациях (на 98%), снижения прочих доходов (примерно на 29%), роста прочих расходов примерно (на 27%). Основные изменения в структуре прочих доходов и расходов вызваны отрицательным сальдо курсовых разниц в 2018 году.

По результатам анализа динамики показателей прибыли видно, что в 2016 и 2017 гг. результатом деятельности ПАО «Кокс» являлась чистая прибыль, а в 2018 году наблюдается чистый убыток в размере 3 234 млн. руб., что ниже уровня аналогичного показателя за 2017 год на 11 093 млн. руб.

За период 2016-2018 гг. у Общества наблюдается недостаток собственных оборотных средств. Отсутствие собственных оборотных средств (чистая величина) свидетельствует о том, что у предприятия не хватает средств для покрытия даже внеоборотных активов. Рассчитав реальную величину собственных оборотных средств, видно, что в 2017 и 2018 гг. предприятию хватает средств для погашения внеоборотных активов с учетом долгосрочных заемных средств.

В результате, прирост имущества на 19% был обеспечен увеличением заемного капитала на 33%. Величина собственных средств сократилась в основном за счет наличия непокрытого убытка текущего периода. В структуре обязательств доля собственных средств снизилась до 16%, то есть в отчетном периоде менее 20% имущества сформировано за счет собственного капитала предприятия. Можно сделать вывод, что предприятие зависит от внешних источников средств, так как к концу анализируемого периода 84% имущества сформировано за счет заемных средств.

На конец 2018 года коэффициент абсолютной ликвидности составляет 45% (при нормативе 20%), это означает, что 45% краткосрочных заемных обязательств могут быть немедленно погашены. Таким образом, абсолютная платёжеспособность признается обеспеченной на протяжении всего рассматриваемого периода.

Коэффициент критической ликвидности в 2018 году составляет 174% (при нормативе 70%). Так как в отчетном году коэффициент критической ликвидности больше предельно допустимого уровня, промежуточную платежеспособность можно считать обеспеченной. Просроченная дебиторская задолженность у предприятия отсутствуют.

Коэффициент текущей ликвидности в 2018 году составил 212%. Это означает, что на каждый рубль краткосрочных обязательств приходится 2,12 руб. ликвидных активов; платежеспособность предприятия хорошо обеспечена; оборотных активов достаточно для нормальной финансово-хозяйственной деятельности предприятия, т.к. в 2018 году произошел рост оборотных активов и сокращение краткосрочных обязательств.

Коэффициент независимости в 2018 году составляет 16%, т.е. только 16% имущества сформировано за счет собственного капитала. Это свидетельствует о финансовой неустойчивости предприятия. Вдобавок в отчетном году наблюдается тенденция к снижению значения данного коэффициента, что говорит об еще большей утрате финансовой независимости.

Значение коэффициента соотношения заемных и собственных средств свидетельствует о том, что предприятие в 2018 году на рубль собственного капитала привлекало 4,96 руб. заемных источников. То есть, предприятие остается зависимым от заемных средств, а отсутствие собственных оборотных средств подтверждает вывод о финансовой неустойчивости анализируемого предприятия.

В отчетном периоде практически отсутствует рентабельность активов, так как за этот период стоимость имущества возросла, а предприятие по итогу года имеет убыток. В 2018 году присутствует убыточность капитала, так как в 2018 году сократилась величина собственных средств, а Общество имеет чистый убыток. Также, в отчетном периоде произошло снижение рентабельности продукции на 3,6% и рентабельности затрат на 5,44% в связи с ростом затрат на производство, снижением объема товарной продукции, снижением выручки.

На основании вышеизложенного можно сказать, что основными проблемами деятельности ПАО «Кокс» являются ежегодное увеличение темпа роста коммерческих и управленческих расходов, сокращение прибыли от продаж, наличие



чистого убытка, неудовлетворительная финансовая устойчивость, отсутствие тенденций усиления финансовой независимости в будущем в связи с отсутствием собственных оборотных средств и снижение рентабельности продукции. Результаты проведенного анализа свидетельствуют о снижении эффективности политики управления предприятием и о необходимости разработки мероприятий, направленных на повышение эффективности управления ПАО «Кокс» и на повышение эффективности его деятельности.

Таким образом, проведенный анализ динамики основных показателей ПАО «Кокс» позволяет сделать вывод о наличии определенных проблем в части управленческого учета. Для решения этих проблем необходимо рассмотреть состояние элементов управленческого учета на ПАО «Кокс», которое позволит получить общее представление о масштабах учетного процесса на предприятии, наличии и полноте реализации каждого элемента управленческого учета.

Основным видом деятельности ПАО «Кокс» является производство кокса. Общество имеет право осуществлять и другие присвоенные виды деятельности согласно Уставу. ПАО «Кокс» является предприятием, входящим в структуру металлургической отрасли, и осуществляет свою деятельность на внутреннем и международном рынках в качестве производителя и продавца коксохимической продукции. ПАО «Кокс» является надежным поставщиком высококачественного кокса, а его высокая репутация обусловлена десятилетиями опыта, наличием современной развитой технической базы и высокопрофессионального персонала, а также бесперебойными поставками угольного сырья с низким содержанием серы, фосфора и прочих примесей. Определяющими факторами конкурентоспособности продукции ПАО «Кокс» являются высокое качество производимого кокса и близкое географическое расположение к сырьевой базе.

Потребителями производимой продукции выступают практически все ведущие металлургические комбинаты Российской Федерации. Значительная часть кокса экспортируется. Основные рынки сбыта – СНГ и страны Юго-Восточной Азии. Основным потребителем на внутреннем рынке является ПАО «Тулачермет».

Приказом №791 от 29.12.17 «Об утверждении Учетной политики для целей бухгалтерского учета» утвержден следующий порядок организации учетного процесса и отражения отдельных хозяйственных операций:

1. Ведение бухгалтерского учета осуществляется бухгалтерской службой (как структурным подразделением), возглавляемой главным бухгалтером, с применением типового Плана счетов бухгалтерского учета, используемого в программе «1С: Управление производственным предприятием».

2. На предприятии утверждены первичные учетные документы, которые ранее разработаны Росстатом РФ и иными органами. По учету оказанных услуг и выполненных работ применяются те формы первичных документов, которые установлены в договорах на оказание услуг или выполнение работ с конкретными контрагентами, а если в указанных договорах формы первичных документов не установлены, применяются формы документов, которые согласованы руководителем и контрагентом путем подписания этих документов.

3. Бухгалтерский учет ведется с использованием специализированной бухгалтерской компьютерной программы, «1С: Предприятие 8.2» («1С: Зарплата и управление персоналом», «1С: Управление производственным предприятием»), по цеху питания – «1С.Рарус».

Для своевременной аккумуляции данных внутри предприятия, бухгалтерия ПАО «Кокс» прибегает к использованию системы «fast close», что дословно означает «быстрое закрытие». Суть метода заключается в том, что бухгалтер при подготовке отчета условно учитывает расходы, хотя первичная документация по этим расходам еще не предоставлена. Этот способ позволяет в короткие сроки отразить операции, оказывающие воздействие на финансовый результат именно того периода, в который указанные операции были совершены. Обычно уже в последний день отчетного периода известна приблизительная сумма по операциям [94, с. 96].

Реализация элементов «планирование» и «анализ» осуществляется силами экономиста по планированию, который, в свою очередь, формирует ожидаемое выполнение плановых показателей работы с использованием данных из таких отчетов, как план производства продукции на год; прогноз реализации продукции на год; потребность в химическом сырье; расход энергоресурсов на год; расход

денежных средств на сырье на год; ввод объектов основных средств на год; затраты на материалы и услуги сторонних организаций на текущие ремонты и содержание основных средств; отчет по начисленным процентам по займам на год; по фонду заработной платы работников на год; отчет о прочих доходах и расходах.

Заместитель начальника экономического отдела на основании расчета ожидаемого выполнения показателей работы ПАО «Кокс» и с учетом ожидаемых изменений налогооблагаемой базы производит расчет ожидаемой суммы НДС и передает информацию в финансовый отдел.

Также экономист по планированию формирует смету доходов и расходов (см. рисунок 3.2), рассчитывает объем товарной продукции, затраты на 1 рубль товарной продукции и другие показатели.

Смета доходов и расходов ПАО "Кокс" на декабрь 2018 года				
№ п/п	Статьи	Декабрь ожд.		
		Объем, т	Цена, руб./т	Сумма, тыс. руб.
7	<b>1</b> Выручка всего, в т.ч.	107 626	8 974	965 796
8	1.1 Покупатель 1	0	7 250	0
9	1.2 Покупатель 2	16 596	9 650	160 151
10	1.3 Покупатель 3	91 030	8 850	805 644
11	1.4 Прочая реализация	0	0	0
12	<b>2</b> Затраты на покупку, доставку и переработку угля, в т.ч. по продажам	308 513	5 109	1 576 231
13	2.2 для продажи Покупателю 1 (РФ)	44 045	2 332	102 694
14	2.2.1 Подрядчик 1, в т.ч.:	96	4 799	1 017
15	уголь	48	4 364	210
16	услуги по переработке	48	435	21
17	транспортные расходы (ж/д тариф, услуги экспедиторов, ПТУ)			785
18	2.3 для продажи Покупателю 2 (РФ)	21 974	4 627	101 677
19	2.2.2 Подрядчик 1, в т.ч.:	43 948	4 407	101 677
20	уголь	21 974	3 972	87 289
21	услуги по переработке	21 974	435	9 559
22	транспортные расходы (ж/д тариф, услуги экспедиторов, ПТУ)			4 829
36	2.4 для продажи Покупателю 3 (экспорт)	19 734	6 874	135 656
37	2.4.1 Подрядчик 3, в т.ч.:	19 734	4 745	93 638
38	уголь	19 734	3 910	77 160
39	услуги по переработке	19 734	435	8 584
40	транспортные расходы (ж/д тариф, услуги экспедиторов, ПТУ)			7 894
145	<b>3</b> Затраты на покупку угольного концентрата для перепродажи, в т.ч. по продажам	0	0	0
155	4 Прочая реализация			
156	5 Инспекция качества			804
157	6 Текущие затраты всего, в т.ч.			67 767
158	ФОТ			30 458
159	Страховые взносы			4 873
160	Резерв на оплату отпусков			3 300
161	Аренда помещения			26
162	Услуги ЗАО «ПФ «СБ Контур»			1
163	Транспортные расходы			28 612
164	Прочие расходы (услуги банка, почтовые и др.)			496
165	7 Прибыль от продаж			-679 006
166	8 Прочие доходы/расходы			-6 380
170	9 Прибыль до налогообложения			-672 626
171	10 Налог на прибыль			-134 525
175	14 Чистая прибыль, в т.ч.			-538 101
183	15 ЕВТДА			-682 791

Рисунок 3.2 – Пример отчета «Смета доходов и расходов»

Ожидаемое выполнение плановых показателей работы ПАО «Кокс» согласовывает начальник экономического отдела и передает информацию управляющему директору. До установленного приказом числа экономист по планированию уточняет «Смету доходов и расходов» за отчетный период, передает управляющему директору на согласование, затем по электронной почте передает информацию в ООО «Управляющая компания «Промышленно-металлургический холдинг».

Неотъемлемой частью планирования на предприятии являются нормы и нормативы. На их базе экономисты формируют балансы потребления материальных ресурсов, энергобалансы и т.д. Для планирования основных материалов, которые расходуются на производственные цели, используют технологическое нормирование, то есть нормы расхода по видам сырья и материалов в расчете на одну единицу отдельного вида продукции (тонну).

Для планирования основных материалов, которые относятся на реализационные расходы, используется метод сравнительного анализа, суть которого заключается в сопоставлении объемов производства и реализации с динамикой расходования материальных оборотных ресурсов за ряд предшествующих лет согласно данным оперативной отчетности, а затем рассчитывается средневзвешенная и устанавливаются нормы расхода на данный период. После, нормы расхода, полученные одним из указанных методов, применяются к плановым объемам производства и реализации для расчета потребностей в основных материалах. Суммируя производственные и реализационные потребности в разрезе отдельных видов материальных ресурсов, получают совокупную потребность в основных материалах. В расчетах исходят из допущения того, что цены на основные материалы неизменны.

Для составления плана по закупке сырья для последующей переработки Обществом не учитывается объем остатков материалов на складах. Такая методика планирования связана с тем, что Обществу необходимо наличие остатков для незапланированных, форс-мажорных ситуаций.

План по реализации продукции составляется в соответствии с согласованным с покупателем объеме продукции для продажи. План по реализации часто не выполняется, в связи с особенностями перехода права собственности по отгрузке продукции на экспорт.

Элемент управленческого учета «анализ», как правило, применяется только по запросам руководства. Периодичность анализа и состав анализируемых данных не утверждены документально. По итогам года экономисты проводят анализ технико-экономических показателей ПАО «Кокс», оценивают платежеспособность Общества, его финансовую устойчивость, а также осуществляют факторный анализ финансовых результатов и анализ отклонений от плановых данных.

Элемент управленческого учета «управленческая документация и отчетность» реализуется следующим образом. Вспомогательные отчеты создаются в произвольной форме посредством электронных таблиц в «Microsoft Excel», так как документ, регламентирующий применение форм отчетов, не разработан. Для получения и последующей фиксации оперативной информации ежедневно проводятся совещания директоров отделов, ответственных за качественное ведение основного направления деятельности Общества – производство коксохимической продукции. Еженедельно проводятся видео-конференции для представителей экономических отделов холдинга ООО «Управляющая компания «Промышленно-металлургический холдинг» и отдельно для главных бухгалтеров и их заместителей для всех предприятий холдинга.

Что касается автоматизированной системы управленческого учета, то применение программы «1С: Управление производственным предприятием» для целей управленческого учета осуществляется лишь на тех участках, где совершаются однообразные хозяйственные операции, и требуется повышенная скорость обработки информации (например, учет заказов поставщикам, учет заказов покупателей и т.п.). Многие автоматизированные отчеты и обработки для управленческого учета в полном интерфейсе не формируются по причине неполноценного внедрения и разработки, в том числе и отчет «платежный календарь», позволяющий легко, быстро и качественно учитывать заявки на платежи от различных центров финансовой ответственности, проверять их на соответствие платежным ли-

митам и регулярно пересчитывать плановые и фактические остатки денежных средств. На рисунке 3.3 изображен отчет «платежный календарь» предприятия ПАО «Кокс» в «1С: Управление производственным предприятием», который в силу недоработки не может функционировать и предоставлять актуальную информацию.

За предоставление оперативной информации руководству отвечают несколько отделов. Для целей управленческого учета отделом управления угольных поставок, отделом развития внешнеэкономических связей, специалистами по реализации продукции ежемесячно составляются комплексные отчеты, содержащие информацию о выполнении планов по поставке рядового угля, по отгрузке коксохимической продукции контрагентам внутреннего и внешнего рынков (см. рисунок 3.4).

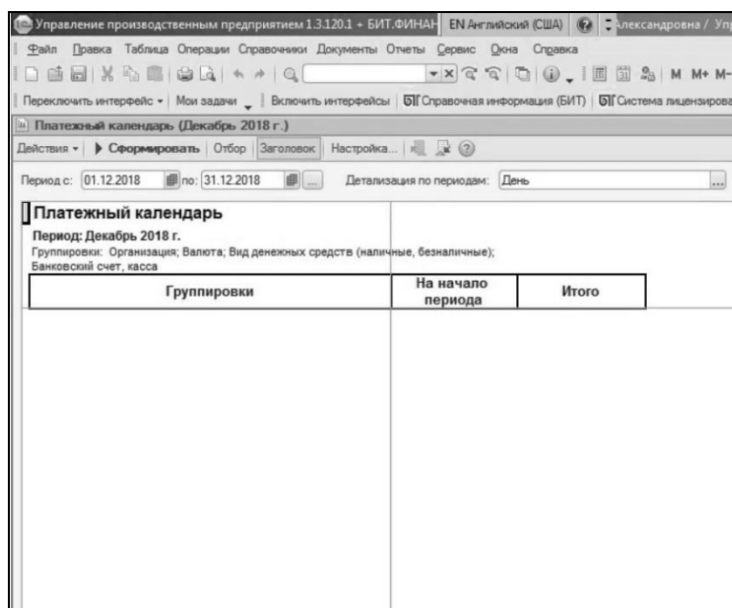


Рисунок 3.3 – Нефункциональный отчет «платежный календарь»

Управленческая отчетность не составляется Обществом, что подтверждает неполноценную развитость элемента «управленческая документация и отчетность» на предприятии.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	
1													
2													
3	<b>Анализ выполнения плана-графика закупок угля и продажи продукции</b>												
4													
5													
6	19 декабря 2018 г.										текущая	просроченная	
7	Предприятие	сальдо на 01.12.2018	План поставки			Оплата, руб			сальдо на 01.12.2018	срок оплаты	задолженность, руб		руб. на 20.12.2018
8			кол-во, тн	цена, руб/тн	сумма, руб	план	факт	±					
9	1) Рядовой уголь												
10	Поставщик 1				0				0				
11	Поставщик 2	86 528 605,86	20 068	3 130	74 119 521	75 345 380,00	86 528 605,86	11 183 245,86	85 302 766	30 дней с даты отгрузки		74 082 540,38	
12	Поставщик 3			2 750	0								
13	<b>ИТОГО по ряд. уголю</b>	<b>86 528 605,86</b>	<b>20 068,10</b>	<b>5 880,00</b>	<b>74 119 520,54</b>	<b>75 345 380,00</b>	<b>86 528 605,86</b>	<b>11 183 245,86</b>	<b>85 302 766,40</b>			<b>74 082 540,38</b>	
14	2) Продукция												
15	Покупатель 1 (РФ)	47 134,41	0	1	0	66 514 384,64		-66 514 385	-66 467 250	35 дней с даты отгрузки		36 668 491,16	
16	Покупатель 1 (экспорт)	3 261 301,11	35 000	5 000	175 000 000	125 429 516,16	140 996 217,60	15 566 701	356 764 049			257 538 822,61	
17	Покупатель 2 (экспорт)	176 675 264,00	23 500	6 400	150 400 000								
18	<b>ИТОГО продукция</b>	<b>179 983 699,52</b>	<b>58 500,00</b>	<b>11 401,00</b>	<b>325 400 000,00</b>	<b>191 943 900,80</b>	<b>140 996 217,60</b>	<b>- 50 947 683,20</b>	<b>290 296 798,72</b>			<b>284 207 313,77</b>	

Рисунок 3.4 – Пример оперативного отчета

Таким образом, оценка эффективности деятельности ПАО «Кокс» и применяемого механизма управленческого учета позволила сделать следующие выводы. Основными проблемами деятельности ПАО «Кокс» являются ежегодное увеличение темпа роста коммерческих и управленческих расходов, сокращение прибыли от продаж, наличие чистого убытка, неудовлетворительная финансовая устойчивость, отсутствие тенденций усиления финансовой независимости в будущем в связи с отсутствием собственных оборотных средств и снижение рентабельности продукции. Результаты проведенного анализа свидетельствуют о снижении эффективности политики управления предприятием и о необходимости разработки мероприятий, направленных на повышение эффективности управления ПАО «Кокс» и на повышение эффективности его деятельности.

Система организации основных элементов управленческого учета на ПАО «Кокс» не развита в полной мере. На предприятии отсутствует обособленно выделенный отдел управленческого учета и отчетности, не утверждена учетная политика для целей управленческого учета, не утверждено положение об управленческом учете и отчетности, а также отсутствует разветвленная система (план) счетов управленческого учета хозяйственных операций, по данным которых необходимо представление оперативной информации руководству для принятия решений.

Сведения, полученные в результате оценки эффективности деятельности ПАО «Кокс» и состояния его управленческого учета, были положены в основу

программы мероприятий по совершенствованию управленческого учета на предприятии с целью повышения эффективности его деятельности.

### **3.2 Формирование и совершенствование элементов механизма управленческого учета ПАО «Кокс»**

Сущностью формирования и совершенствования системы управленческого предприятия является создание такой экономической системы, которая станет стимулирующим звеном для руководства для целей оперативного принятия решений в возникших ситуациях. Целью создания такой системы является повышение эффективности деятельности предприятия за счет эффективного использования и улучшения имеющихся и вновь организованных ресурсов.

Вектор эффективного управления определяется целями развития предприятия и способностью оказывать влияние на показатели эффективности его деятельности. Этим и обуславливается необходимость оценки и анализа экономической эффективности предприятий, и их влияния на эффективность управления и улучшение финансового состояния.

Для повышения эффективности деятельности ПАО «Кокс» принято решение разработать программу мероприятий, направленную на совершенствование элементов управленческого учета, результат от внедрения которой будет иметь положительный экономический эффект и позволит предприятию улучшить текущее финансовое положение.

Разработанные мероприятия должны решать текущие проблемы анализируемого предприятия в части повышения его финансовой устойчивости, сокращения коммерческих и управленческих расходов, увеличения прибыли от продаж, повышения рентабельности продукции и др.

Так, одним из факторов, оказывающих влияние на повышение финансовой устойчивости предприятия, является наличие оптимального состава и структуры активов, а также правильный выбор стратегии управления ими. Устойчивость предприятия и потенциальная эффективность его деятельности во многом зависит от качества управления текущими активами, от того, сколько задействовано обо-



ротных средств и какие именно, какова величина запасов и активов в денежной форме. Если предприятие уменьшает запасы, то оно может пустить больший объем денежных средств в оборот и, следовательно, получить больше прибыли.

В ходе исследования состояния существующих элементов управленческого учета на предприятии было выявлено, что для составления плана по закупке сырья для последующей переработки Обществом не учитывается объем остатков сырья на складах, что связано с тем, что Обществу необходимо наличие остатков для незапланированных, форс-мажорных ситуаций. Также исследование структуры дебиторской задолженности позволило обнаружить авансы выданные поставщикам, находящиеся без движения в течение полугода. На основании результатов исследования было принято решение о совершенствовании элементов «планирование» путем изменения методики планирования сырья на предприятии и «анализ» путем составления требования о возврате излишне уплаченных денежных средств во избежание рисков невозврата средств.

Исследование структуры коммерческих расходов анализируемого предприятия позволяет сделать вывод о том, что ее основными составляющими являются транспортные расходы и расходы на рекламу. В ходе исследования была проведена оценка эффективности расходов на рекламу. На основании полученных выводов было принято решение о совершенствовании элемента «анализ» путем сокращения затрат на рекламу в связи с низкой эффективностью понесенных расходов.

Одним из способов увеличения прибыли от продаж является сокращение себестоимости продаж. Так, в ходе исследования деятельности ПАО «Кокс» было выявлено наличие поставок некачественного сырья, что в силу заключения долгосрочных приложений, оговаривающих цены, не представляет возможным требование скидок за несоответствие качественных показателей условиям договора. На основании полученных выводов было принято решение о совершенствовании элемента «анализ» путем проведения пересчета цен по качественным показателям в разрезе каждой поставленной партии сырья.

Исследование деятельности ПАО «Кокс» позволило выявить отсутствие проведения Обществом анализа прибыли от продаж в разрезе продукции. Как по-

казывает практика, проведение анализа прибыли от продаж позволяет предприятию оценить эффективность реализации продукции, выявить наиболее и наименее прибыльные виды продукции и убыточные виды продукции. На основании проведенного исследования было принято решение о совершенствовании элемента «анализ» путем проведения анализа прибыли от продаж, анализа отклонений фактических данных от плановых и на основании полученных данным появляется возможность эффективного принятия решений руководством относительно дальнейшего производства и реализации продукции.

Мероприятия по совершенствованию элементов системы управленческого учета, рекомендуемые Обществу, легли в основу разработанной программы мероприятий по формированию и совершенствованию управленческого учета для целей повышения эффективности деятельности предприятия. Подробное осуществление организации данной программы описано ниже.

Предлагаемая программа мероприятий по формированию и совершенствованию управленческого учета для целей повышения эффективности деятельности предприятия включает пять этапов.

*На первом этапе* необходимо создать регламент ведения управленческого учета на ПАО «Кокс», определив центры ответственности и способ автоматизации управленческого учета на предприятии.

Для определения единых принципов ведения управленческого учета на предприятии, предлагается утвердить Положение об учетной политике для целей управленческого учета, представленное в приложении А. Главные преимущества этого документа – четкое распределение ответственности и полномочий между структурными подразделениями и их сотрудниками, детальное описание всех разделов учета, примеры справочников.

Далее руководству ПАО «Кокс» рекомендуется не выделять отдел управленческого учета и отчетности как отдельное структурное подразделение, так как организацию управленческого учета в разрезе ключевых структурных подразделений ПАО «Кокс» можно осуществить с помощью центров финансовой ответственности и выбора определённых сотрудников. Тогда предприятие сможет сэкономить на создании нового отдела, на закупке нового оборудования и оснастки

кабинета, на оплате труда и отчислениях на социальные нужды вновь нанятых сотрудников, а также на их обучении.

Целью организации учета по центрам ответственности является аккумуляция информации о доходах и расходах каждого центра ответственности так, чтобы выявленные отклонения от заданных величин можно было отнести на назначенное ответственными лицо.

Так, согласно организационной структуре предприятия, можно выделить такие ЦФО, как:

- центры затрат (коксовый цех, углеподготовительный цех, цех улавливания химических продуктов коксования №1, цех улавливания химических продуктов коксования №2, парокотельный цех, электроцех, цех метрологии и автоматизации, специализированный цех по ремонту коксохимического оборудования №1, специализированный цех по ремонту коксохимического оборудования №2, ремонтно-механический цех, железнодорожный цех, автотранспортный цех, центральная заводская лаборатория, экоаналитическая лаборатория, отдел технического контроля, аварийная газоспасательная служба, складское хозяйство, грузовая служба, конденсационная электростанция, строительно-монтажный участок, хозяйственный цех, бухгалтерия, финансовый отдел, управление информационными технологиями, проектно-конструкторский отдел, отдел снабжения, отдел кадров, отдел подготовки кадров, правовой отдел, медико-санитарная часть, турбаза, цех питания, спортивно-оздоровительный комплекс, отдел капитального строительства);
- центры доходов (отдел развития внешнеэкономических связей, группа реализации);
- центры прибыли (экономический отдел, аппарат управления);
- центр инвестиций (аппарат управления).

Для успешной автоматизации управленческого учета руководству ПАО «Кокс» рекомендуется дать задание начальнику управления информационных технологий (УИТ) о выборе специалиста УИТ для настройки субконто, основных отчетов, обработок и форм внутренней отчетности управленческого учета. Опыт

других предприятий по вопросу об автоматизации управленческого учета показывает, что в среднем при прочих равных условиях на автоматизацию выделяется 30 дней у стороннего специалиста. Однако в случае ПАО «Кокс» отсутствует необходимость автоматизации учета «с нуля», так как сейчас существует возможность формирования в «1С: Управление производственным предприятием» небольших отчетов для целей управленческого учета. В то же время, полагаясь на высокую квалификацию и производительность труда специалистов УИТ, можно предположить, что автоматизация завершится в более ранний срок.

Также, управлению информационных поставок рекомендуется доработать отчет «платежный календарь» для того, чтобы руководство и работники, занятые ведением управленческого учета, могли ежедневно контролировать поступление денежных средств и платежи автоматизированно. Платежный календарь занимает центральную позицию в системе управленческого учета предприятия. Использование такого отчета позволяет осуществлять обширный мониторинг проблем ликвидности, поэтому необходим для внедрения.

Предложенные мероприятия первого этапа позволят установить порядок ведения управленческого учета и осуществить автоматизацию управленческого учета. Реализация предложенных мероприятий послужит качественной основой для организации управленческого учета на ПАО «Кокс», направленного на увеличение качества принимаемых решений для повышения эффективности деятельности предприятия.

*Второй этап* реализации программы мероприятий предполагает совершенствование элемента управленческого учета «управленческая документация и отчетность» на ПАО «Кокс». Было принято решение о создании положения об управленческой отчетности и образцов применяемых форм первичных документов, аналитических учетных регистров и форм внутренней отчетности и выделить должности сотрудников, ответственных за составление оперативных отчетов и управленческой отчетности.

Положение об управленческой отчетности (см. приложение Б), определяет состав управленческой отчетности предприятия, в том числе содержит оперативные отчеты управленческого учета, формы внутренней отчетности (управленче-

ский баланс, отчет о финансовый результатах, отчет о движении денежных средств) и определяет виды, детализацию, цели, сроки отчетов. Наличие положения об управленческой отчетности будет полезно как финансовым, так и нефинансовым специалистам, участвующим в процессе подготовки управленческой отчетности.

Управленческая отчетность состоит из управленческого баланса; отчета о движении денежных средств, в котором приведены план-фактные значения; отчета о финансовых результатах.

Управленческий баланс (форма № 15-У) способствует оценке текущего имущественного состояния, его финансовой позиции. Он пригодится при расчете коэффициентов рентабельности, ликвидности, финансовой устойчивости и т. д.

Отчет о финансовых результатах (форма № 16-У) является расшифровкой изменений по строке 1370 баланса «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за отчетный период. Именно по этой причине формирование отчета о финансовых результатах без составления баланса, как правило, приводит к некорректным результатам.

Отчет о движении денежных средств (ОДДС) (форма № 17-У) показывает пользователю какой вид деятельности способствовал получению денежных средств в течение отчетного периода и как эти средства были использованы, а также причины избытка (дефицита) денежных средств и способы их использования (покрыть дефицит). ОДДС позволяет оценить потенциал получения денежных средств от текущих операций, оценить направления использования ресурсов, свои финансовые ресурсы за отчетный период, оценить изменения в активах и пассивах в результате финансовых и инвестиционных сделок в течение отчетного периода и спрогнозировать будущие потребности в денежных средствах.

Помимо форм управленческой отчетности, положение об управленческой отчетности регламентирует применение таких аналитических форм отчетов, как отчеты о продажах, о дебиторской задолженности, о запасах готовой продукции, о движении запасов сырья, о закупках, о себестоимости реализованной продукции, о коммерческих и административных расходах, создаваемые в среде «Microsoft Excel». Такие отчеты могут выступать в качестве и самостоятельного средства ор-

ганизации управленческого учета, и в качестве вспомогательного инструмента к программному обеспечению на предприятии. Далее рассмотрим каждую форму подробнее.

1. Форма №1-У «Основные пользователи управленческой отчетности» устанавливает список пользователей нижеследующими отчетами, а также их сроки предоставления. Такой отчет позволит контролировать периодичность составления всех отчетов управленческого учета.

2. Форма №2-У «Отчет о продажах (тонны)» содержит плановые и фактические данные об объеме отгрузки и величины цен, а также суммарный объем отгрузки с начала периода на сегодняшний день. Отчет составляется как для внутреннего пользования, так и для контрагента (клиента) по получении информации о том, что произведена новая продукция, которая готова к продаже – посредством внесения необходимой информации и исправлений в соответствующих колонках. Отчет используется для того, чтобы осуществлять наблюдение за ходом продаж и тенденциями рынка (объем продаж, изменения продажной цены), отслеживать объем продукции, имеющейся для продажи, планировать минимально допустимый резервный запас (для выполнения наиболее важных для компании долгосрочных контрактов), готовить отчеты о продажах для руководства.

3. Форма № 3-У «Отчет о продажах (в ден. выражении)» является прототипом формы №2-У, но составляется в денежном выражении и содержит информацию о текущих запасах готовой продукции и минимально допустимом уровне запасов. Отчет позволяет анализировать деятельность предприятия в части реализации продукции, планировать операции по продаже (изменять планы продажи), следить за запасом готовой продукции, имеющейся для продажи, и согласовывать заявки на производство, наблюдать за работой специалистов группы реализации, анализировать причины отклонений от плана, сообщать о результатах продаж высшему руководству.

4. Форма № 4-У «Сводка дебиторской задолженности (тыс. руб.)» представляет собой реестр, сгруппированный по контрагентам и номеру договора (контракта), в котором отражается ожидаемый срок платежа согласно условиям договора (контракта) и приложений (спецификаций) к нему. Отчет сводится по всей

дебиторской задолженности на основе договоров (контрактов) с покупателями с отсрочкой платежа, на основе счетов-фактур, подтверждающих факт продажи, подтверждений о платеже, полученных от клиентов и подтвержденных банковской выпиской. Отчет используется для того, чтобы поддерживать отношения между предприятием и контрагентами (клиентами), вести политику продаж предприятия, включая скидки, вводить ограничения на продажи с отсрочкой платежа, чтобы свести к минимуму риск неплатежей, следить за ходом выполнения контрактов и оперативно реагировать на нештатные ситуации.

5. Форма №5-У «Итоговый отчет о дебиторской задолженности – в разрезе клиентов и срока поступления платежей (тыс. руб.)» предполагает формирование информации для принятия решений о продаже продукции клиенту, для отслеживания поступления выручки по (договорам) контрактам с отсроченным платежом и для оперативного решения возникающих проблем.

6. Форма № 6-У «Отчет по старению дебиторской задолженности – по планируемым срокам поступления платежей (в тыс. руб.)» предполагает планирование сроков гашения дебиторской задолженности по определенным промежуткам времени с целью отслеживания старения дебиторской задолженности и планирования усилий по ее сбору, с целью контроля выполнения кредитной политики предприятия, для юридического отдела в части принятия мер по взысканию просроченных платежей, для бухгалтерии в части списания безнадежных долгов, для руководства в части управления оборотным капиталом предприятия.

7. Форма № 7-У «Запасы готовой продукции» представляет собой отчет о хранении запасов на определенную дату, который дает возможность понять, сколько продукции готово к продаже и дает возможность проанализировать эффективность сбыта и производства.

8. Форма № 8-У «Отчет о запасах сырья и комплектующих» представляет собой обобщенные сведения о запасах сырья и комплектующих на определенную дату, сгруппированные по складам или видам продукции.

9. Форма № 9-У «Отчет о движении запасов сырья и комплектующих» отражает движение сырья, отпущенного на производство в течение периода.

10. Форма № 10-У «Отчет-требование на закупку сырья и комплектующих» заполняется в тех случаях, когда уровень запасов сырья ниже минимально допустимого, обеспечивающего непрерывный процесс производства. Данный отчет обобщает данные о закупках в значимую информацию для планирования закупок.

Отчеты о запасах сырья и комплектующих могут использоваться:

- заведующими складами для контроля запасов материалов и комплектующих, чтобы знать в любой момент времени количество материалов и комплектующих в наличии, пригодных для производства (качество материалов и комплектующих), их местонахождение и движение;
- для проведения периодической инвентаризации запасов материалов и комплектующих на складе по учетной документации и выяснения расхождений;
- руководителями отдела снабжения (чтобы знать текущие потребности в пополнении сырья и комплектующих до требуемого уровня);
- высшим руководством, чтобы анализировать процесс производства и закупок и при необходимости вносить изменения и обеспечивать процесс планирования.

11. Форма № 11-У «Отчет о закупках (сводный и потребности в средствах)» обобщает данные о закупках в значимую информацию для планирования закупок и могут представлять собой обобщенную информацию о закупках на какой-то момент времени, сгруппированную по материалам или комплектующим, поставщикам и т. д. Такой отчет может использоваться начальниками отдела снабжения для контроля за ходом закупок и принятия оперативных мер в случае возникновения нештатных ситуаций, для контроля над количеством заказанных материалов и комплектующих и для того, чтобы знать потребности в денежных средствах для закупок. Руководство может использовать такой отчет для анализа производственного процесса и закупочной деятельности предприятия и при необходимости вносить изменения, а также для того, чтобы определять приоритеты в закупках, обеспечивать процесс планирования, планировать денежный поток.

12. Форма № 12-У «Сводный отчет». Этот отчет можно подготовить, включив в него соответствующую информацию из других отчетов, например, общий



объем производства за отчетный период из отчета о произведенной продукции, общий объем дебиторской задолженности из отчета о дебиторской задолженности. Сводный отчет позволяет быстро получить общее представление о деятельности организации, поэтому совместно с отчетом о движении денежных средств сводный отчет может использоваться при принятии стратегических решений и планировании для эффективного принятия решений и указывать на потенциальные проблемы (сферы) развития.

13. Форма № 13-У «Отчет о себестоимости реализованной продукции» показывает структуру себестоимости реализованной продукции и включает все ее составляющие ежемесячно.

14. Форма № 14-У «Отчет об общих, коммерческих и административных расходах» показывает структуру общих, коммерческих и административных расходов и их увязку с плановыми показателями.

Применительно к рассматриваемому предприятию для целей подготовки информации предлагается задействовать следующих сотрудников:

- ведущий экономист – осуществляет ввод данных в формы № 15-У, № 16-У, №17-У, затем делает выводы по результатам анализа этих форм, принимает решения об уровне цен, объемах продаж и затратах на продукцию в последующие плановые периоды;

- экономист по планированию – собирает информацию о планируемых закупках и реализации, осуществляет ввод данных в формы № 12-У, 13-У, 14-У;

- бухгалтер технической бухгалтерии, ответственный за поступление рядового угля, угольного концентрата (сырья) – осуществляет своевременный ввод данных о фактических затратах в документе «Поступление товаров и услуг», «Поступление доп. расходов» в «1С: Управление производственным предприятием»;

- бухгалтер технической бухгалтерии, ответственный за реализацию кокса и химической продукции – осуществляет своевременный ввод данных о реализации товаров в документе «Реализация товаров и услуг», «Реализация отгруженных товаров» в «1С: Управление производственным предприятием»;

– ведущий специалист управления угольных поставок – осуществляет ввод данных в формы № 9-У, № 10-У, № 11-У » и отвечает за своевременность их составления;

– ведущий специалист отдела развития внешнеэкономических связей – осуществляет ввод данных в формы № 2-У, № 3-У, № 4-У, №5-У, № 6-У, №7-У в части отгрузок на экспорт и отвечает за своевременность составления отчетов;

– ведущий специалист группы реализации – осуществляет ввод данных в формы № 2-У, № 3-У, № 4-У, №5-У, № 6-У, №7-У в части отгрузок российским покупателям и отвечает за своевременность составления отчетов.

Предложенные мероприятия второго этапа, направленные на совершенствование элемента управленческого учета «управленческая документация и отчетность», позволяют определить формы управленческой документации и отчетности и ответственных за ведение управленческого учета и составления управленческих отчетов и отчетности. Реализация совершенствованного элемента управленческого учета «управленческая документация и отчетность» непосредственно влияет на повышение качества принимаемых руководством решений, что в будущем с определенной вероятностью способствует повышению эффективности деятельности всего предприятия.

*На третьем этапе* программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент управленческого учета «планирование».

Как оговаривалось ранее, для составления плана по закупке сырья для последующей переработки Обществом не учитывается объем остатков сырья на складах, что связано с тем, что Обществу необходимо наличие остатков для незапланированных, форс-мажорных ситуаций.

На рисунке 3.5 изображен отчет о движении сырья за декабрь 2018 года. В отчете приведены данные в разрезе производителей. Также указаны остатки сырья на складе на начало и конец месяца, объем закупки сырья в течение месяца, план закупки сырья, объем сырья для переработки.

Производитель	Цена сырья, руб/тн без НДС	Остаток сырья на складе на 01.12.2018., тн.	План закупки сырья на 01.12.2019	Поступило сырья за декабрь, тн.	Стоимость сырья, руб.	Переработано сырья за месяц, тн.	Остаток сырья на 01.01.2019., тн.
Производитель 1	3 150	102 162,44	102 300,00	104 498,96	329 171 724,00	75 490,00	131 171,40
Производитель 2	3 150	124 914,40	105 800,00	119 698,60	377 050 590,00	65 800,00	178 813,00
Производитель 3	5 600	120 097,60	100 500,00	112 931,40	632 415 840,00	46 300,00	186 729,00
Производитель 4	5 100	35 040,20	35 000,00	38 637,80	197 052 780,00	34 900,00	38 778,00
		382 214,64	343 600,00	375 766,76	1 535 690 934,00	222 490,00	535 491,40

Рисунок 3.5 – Отчет движения сырья за декабрь 2018 года

Изучение отчетов о движении сырья за год показало, что ежемесячно остатки на складах возрастают. В течение 2018 года непредвиденных ситуаций не возникало. Однако, на наш взгляд, планирование закупки объема сырья без учета остатков на складах нецелесообразно, так как объем сырья, необходимый для переработки, меньше, чем остатки запасов на складах на начало месяца. Также, хотелось бы отметить отклонение от плана фактических данных по закупке сырья притом, что необходимость закупки сырья сверх запланированного объема нецелесообразна, так как на складах имеется достаточное количество запасов.

Избыток запасов – это отвлеченные из оборота средства, поэтому в целях повышения эффективности деятельности ПАО «Кокс» предлагается усовершенствовать элемент управленческого учета «планирование» с помощью изменения методики планирования закупки сырья. Так, Обществу рекомендуется сократить объем закупки сырья так, чтобы поддерживался необходимый уровень остатков для незапланированных ситуаций.

Наличие избытка запасов было бы целесообразно в том случае, если бы цены на сырье возросли в будущих периодах. Но уже в первом полугодии 2018 года было известно о возможных рисках снижения цен на рынке угля в 2019 году. Одним из источников такой информации выступало котировальное агентство Platts, которое специализируется на публикации ценовых котировок на нефть, нефтепродукты, природный газ, продукты нефтехимии и промышленные металлы, торгуемые в различных регионах мира.

Предложенное мероприятие третьего этапа, направленное на совершенствование элемента управленческого учета «планирование» позволит сократить отток

денежных средств на покупку излишнего объема сырья, что поспособствует сохранению денежных средств предприятия.

*На четвертом этапе* программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент управленческого учета «анализ».

В ходе проведения анализа экономической деятельности предприятия были выявлены некоторые события деятельности, отрицательно повлиявшие на ее эффективность. Рассмотрим их далее.

1. Заключение долгосрочных отношений с поставщиками. В настоящее время многие отечественные авторы и практики рекомендуют предприятиям заключать приложения (спецификации) с оговоренными в них ценами на долгосрочный период. Предполагается, что заключение таких приложений (спецификаций) исключает любые непредвиденные обстоятельства, которые могут возникнуть в течение срока действия договора. То есть, в случае, когда между контрагентами отсутствовали коммерческие отношения, приложение (спецификация) будет считаться действующим документом, что даст гарантии о возможности совершения сделки. Однако и такой метод имеет свои недостатки.

Так, на ПАО «Кокс» заключены договор поставки сырья, в котором указаны базовые значения качества сырья и условия расчета скидок за отклонения фактического качества от базового. В приложении, устанавливающем цену на полгода, оговорено не применять скидки, а считать по установленной на период цене. На протяжении некоторого периода фактические показатели качества сырья превышали базовые. То есть, возможность получить скидку на «некачественные» партии была упущена.

Таким образом, заключение долгосрочных отношений увеличивает риск упущенной выгоды, которая потенциально способна увеличить прибыль основной деятельности. Поэтому экономистам ПАО «Кокс» необходимо проводить ежемесячный пересчет цен по показателям качества, а руководству ПАО «Кокс» необходимо предусмотреть разработку стратегии по согласованию новой цены по причине несоответствия качества сырья с контрагентом.

2. Расходы на рекламу. Структура коммерческих расходов ПАО «Кокс» включает в себя три составляющие: транспортные расходы, прочие расходы (в совокупности составляют 6 289 млн. руб.) и расходы на рекламу (29 млн. руб.). Однако основным покупателем ПАО «Кокс» дочернее предприятие ПАО «Тулачермет», доля которого в структуре покупателей составляет 55%. В то же время, в 2018 году, когда на протяжении всего года действовал договор на оказание услуг по размещению рекламной информации, но новых покупателей кокса у ПАО «Кокс» не появилось, что говорит о низкой эффективности понесенных расходов.

3. Авансы выданные поставщику. Структура краткосрочной дебиторской задолженности, представленная в бухгалтерском балансе за 2018 год, на конец 2018 года позволяет сделать вывод, что ПАО «Кокс» имеет 383 млн. руб. дебиторской задолженности (3,9% от всей суммы дебиторской задолженности) в части выданных авансов поставщику. Так, ПАО «Кокс» осуществил предоплату за поставку сырья, однако контрагент не выполнил план поставки, а по переплаченным денежным средствам Общество предполагает производить зачет аванса в счет будущих поставок сырья. Тем не менее, на протяжении полугода поставщик не поставляет сырье для ПАО «Кокс», то есть денежные средства «зависли» без движения у контрагента. Согласно п. 3 ст. 487 Гражданского кодекса РФ в случае непоставки товара поставщик обязан вернуть деньги покупателю. А в случае, если поставщик прекратит ведение деятельности и будет признан банкротом, в первую очередь покрытие расходов будет осуществляться на судебные издержки, заработную плату арбитражному управляющему, а также тем лицам, которых он привлекал к работе при выполнении своих обязанностей; во вторую – будут погашаться требования лиц, работавших по трудовому договору по получению заработной платы; затем выполняются требования по оплате коммунальных платежей; последними выполняются все оставшиеся требования кредиторов. То есть, ПАО «Кокс» может лишиться этих денежных средств.

4. Исследование деятельности ПАО «Кокс» показало, что Общество не проводит анализ прибыли от продаж в разрезе видов продукции. Проведение анализа прибыли от продаж каждого вида продукции способствует выявлению наиболее прибыльных, наименее прибыльных и убыточных видов продукции. Такой анализ

необходим для предприятий, которые стремятся повысить эффективность своей деятельности за счет принятия верных управленческих решений о максимизации прибыли.

Расчет данных в разрезе видов продукции проведен в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Расчет данных в разрезе видов продукции за 2018 год

Вид продукции		Кокс литейный + 60мм	Кокс металлургический +25мм	Кокс фракция 25-40мм	Коксовая мелочь 0-10мм	Коксовый орешек 10-25мм	Бензол сырой	Коксовый газ	Смола каменноугольная
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Производство, тыс. тонн/1000000м3	Фактические данные за 2018 год	53	1 884	3	234	366	36	331	115
	Планируемые данные на 2018 год	47	1 696	28	216	380	32	279	108
	Отклонение от плана	6	188	-25	18	-14	4	52	7
Реализация, тыс. тонн/1000000м3	Фактические данные за 2018 год	53	1 884	3	234	381	36	331	115
	Планируемые данные на 2018 год	47	1 609	28	219	366	33	279	108
	Отклонение от плана	6	275	-25	15	15	3	52	7
Прибыль (убыток) от продаж, млн. руб.	Фактические данные за 2018 год	144	3 893	5	-4	746	370	93	821
	Планируемые данные на 2018 год	113	1 458	81	5	921	358	93	1 439
	Отклонение от плана	31	2 435	-76	-9	-175	12	0	-618
Прибыль (убыток) от продаж 1 ед. продукции, тыс. руб.	Фактические данные за 2018 год	3	2	2	-0,02	2	10	0	7
	Планируемые данные на 2018 год	2	1	3	1	3	11	0	13
	Отклонение от плана	1	1	-1	-1	-1	-1	0	-6

По данным таблицы 3.3 видно, что наибольшую прибыль от продаж приносит реализация трех видов продукции: кокс литейный +60мм, бензол сырой, смола каменноугольная. Прибыль от реализации кокса литейного фракцией +60мм

составляет 3 000 руб. за 1 тонну. Бензол сырой и смола каменноугольная являются побочным продуктом, самостоятельно возникающим в процессе производства кокса. Прибыль от продаж бензола составляет 10 000 руб. за 1 тонну, а прибыль от продажи смолы – 7 000 руб. за 1 тонну. Не приносит прибыли реализация коксового газа. Однако коксовый газ также является побочным продуктом, направленным, в первую очередь, для обогрева коксовых печей, а излишки реализуются с помощью передвижения газа по газопроводу. Убыточным продуктом является вид продукции «коксовая мелочь 0-10мм», где на реализацию одной тонны которого приходится 20 руб. убытка.

Также хотелось бы отметить, что по итогу 2018 года не выполнен план по прибыли от продажи таких видов продукции, как кокс фракция 25-40мм, коксовая мелочь 0-10мм, коксовый орешек 10-25мм, бензол сырой, коксовый газ, смола каменноугольная. Главным фактором невыполнения плана является снижение цен на продукцию, в связи с чем выручка от реализации продукции в 2018 году сократилась по сравнению с уровнем выручки за 2017 год на 3 976 млн. руб.

Таким образом, можно заключить, что предприятию необходимо наращивать производство кокса литейного +60мм, продолжать осуществлять реализацию бензола сырого и смолы каменноугольной. Рекомендуется исключить производство убыточного вида продукции «коксовая мелочь 0-10мм» для максимизации прибыли.

Предложенные мероприятия четвертого этапа, направленные на совершенствование элемента управленческого учета «анализ», позволят сократить себестоимость продукции, величину коммерческих расходов, величину дебиторской задолженности и риска невозврата денежных средств, а также поспособствуют определению наиболее прибыльного и наименее прибыльного видов продукции для принятия управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности ПАО «Кокс».

*На пятом этапе* программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент «система счетов управленческого учета».

В связи с особенностями бухгалтерского учета затрат на ПАО «Кокс» не рекомендуется совершенствовать план счетов бухгалтерского учета с помощью счетов 30-37 управленческого учета, несмотря на то, что многие отечественные авторы и практики рекомендуют этот способ. Предлагается использовать для целей управленческого учета коды счетов и их назначение так же, как и для целей бухгалтерского учета. Однако нововведением послужит доработка дополнительных отчетов и субконто, представленных на рисунке 3.6.

Код	Наименование	Заб.	Акт.	Кол.	Вал.	Субконто 1	Субконто 2	Субконто 3	Субконто 4
T 57	Переводы в пути		А		✓	Документы			
T 58	Краткосрочные финансовые вложения		А		✓	Контрагенты	Договоры		
T 60	Расчеты с поставщиками		АП		✓	Контрагенты	Договоры		
T 62	Расчеты с покупателями		АП		✓	Контрагенты	Договоры		
T 63	Просроченные долги		А		✓	Контрагенты	Договоры		
T 65	Краткосрочные кредиты		П		✓	Контрагенты	Договоры		
T 67	Долгосрочные кредиты		П		✓	Контрагенты	Договоры		
T 68	Обязательства по налогам		П		✓	Виды налогов			
T 70	Обязательства по оплате труда		П		✓	ЦФО	Сотрудники	(об) Виды ЗП	
T 71	Задолженность подотчетных лиц		А		✓	ЦФО	Сотрудники		
T 73	<b>Прочая задолженность персонала</b>		А		✓	ЦФО	<b>Сотрудники</b>	<b>Виды расч. с ...</b>	
T 73.1	Займы выданные сотрудникам		А		✓	ЦФО	Сотрудники	Виды расч. с пер...	
T 73.2	Взыскания на сотрудников		А		✓	ЦФО	Сотрудники	Виды расч. с пер...	
T 75	<b>Расчеты с учредителями</b>		АП		✓	<b>Контрагенты</b>	<b>Договоры</b>		
T 75.1	Задолженность по вкладу в капитал		А		✓	Контрагенты	Договоры		
T 75.2	Не выплаченные дивиденды		П		✓	Контрагенты	Договоры		
T 76	Расчеты с прочими контрагентами		АП		✓	Контрагенты	Договоры		
T 79	Внутрихозяйственные расчеты		АП		✓	ЦОУ			
T 80	Уставной капитал		П		✓	Контрагенты	Договоры		
T 84	Нераспределенная прибыль		П						
T 86	Целевое финансирование		П		✓	Контрагенты	Договоры		
T 90	<b>Продажи</b>		АП			<b>ЦФО</b>	<b>Направление деят...</b>		
T 90.1	Выручка от продаж		П			ЦФО	Направление деятеле...	Проекты	(об) Контрагенты
T 90.2	Себестоимость продаж		А			ЦФО	Направление деятеле...	Проекты	(об) Контрагенты
T 90.3	Доп. себестоимость при комиссии		А			ЦФО	Направление деятеле...	Проекты	(об) Контрагенты
T 90.4	Расходы		А			ЦФО	Направление деятеле...	Проекты	Бюджетные стат...
T 90.9	Прибыль (убыток) от продаж		А			ЦФО	Направление деятеле...		
T 91	<b>Прочие доходы и расходы</b>		АП			<b>(об) Прочие до...</b>			
T 91.1	Прочие доходы		П			(об) Прочие доход...			
T 91.2	Прочие расходы		А			(об) Прочие доход...			
T 91.9	Прочая прибыль (убыток)		А			(об) Прочие доход...			
T 97	Расходы будущих периодов		А						
T 00Т	Транзитный		АП			Документы	Расшифровка		
T 41К	Списанный комиссионный товар		П		✓	Контрагенты	Номенклатура		
T 44	Коммунальные услуги		А			Бюджетные стат...	Материалы		

Рисунок 3.6 – Управленческий план счетов

Предлагается основную часть проводок формировать согласно отчетам оперативного управленческого учета (формы №2-У – 17-У). Как только оперативный отчет будет проведен в «1С: УПП», на его основании в системе сразу же будет создаваться документ «Упр. операция» с проводками по управленческому плану счетов. В подчиненном документе «Упр. операция» созданные проводки можно скорректировать на более подходящие. Пример проводки в управленческом учете представлен на рисунке 3.7. При формировании проводок предлагается придерживаться соответствия регистров типовой конфигурации управленческим счетам (см. таблицу 3.3).



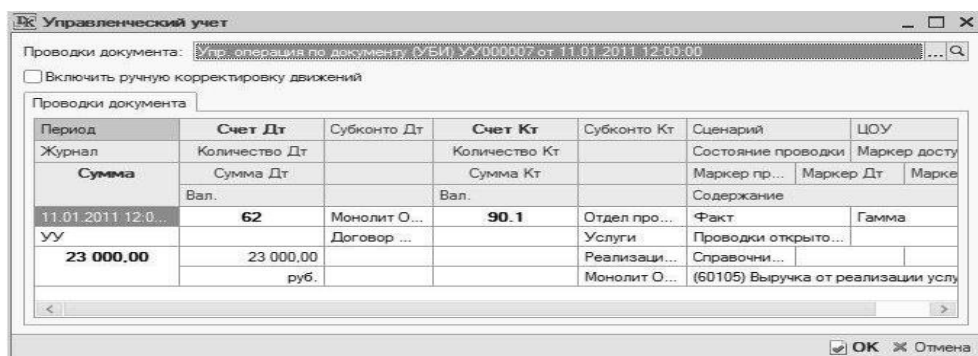


Рисунок 3.7 – Проводка в управленческом учете

Таблица 3.3 – Взаимосвязь регистров и счетов управленческого учета

Регистр накопления типовой конфигурации	Управленческие счета
Взаиморасчеты с контрагентами	58, 60, 62, 63, 66, 67, 75, 76, 86
Денежные средства	50, 51
Общепроизводственные и общехозяйственные расходы	25, 26
Товары на складах (управленческий учет)	07, 10, 41.01
Товары отгруженные (управленческий учет)	45, К-45
Продажи	90.01.1
Себестоимость продаж	90.2

Также, в план счетов управленческого учета добавлен транзитный счет «00Т». Транзитный счет ставится в проводку в тех случаях, когда невозможно определить нужный счет учета, в виду неправильного заполнения реквизитов справочников или документов. Этот счет имеет два субконто:

- документы – ссылку на проводимый документ;
- расшифровка – представление незаполненного или неправильно заполненного реквизита.

Например, при проведении документа, формирующего проводку по взаиморасчетам с контрагентом, в выбранном договоре не будет заполнен дополнительный реквизит «Объект учета». Тогда формируется проводка со счетом «00Т» со значениями субконто, представленными на рисунке 3.8.

<b>00Т</b>	Поступление товаров и услуг 030000007 от 17.0...
	Договор/Объект УЧ

Рисунок 3.8 – Проводка управленческого учета со счетом «00Т»

При использовании такого последовательного метода учета информации в системе управленческого учета каждая хозяйственная операция отражается в двух стандартах учета – в бухгалтерском и управленческом, – но это происходит последовательно в рамках одной информационной системы. То есть, при отражении операции специалист по управленческому учету устанавливает аналитические признаки своего учета, а затем бухгалтер проверяет полноту и правильность первичного документа и заполняет все необходимые для бухгалтерского учета реквизиты (см. рисунок 3.9)

Предложенное мероприятие пятого этапа, направленное на совершенствование элемента управленческого учета «система счетов управленческого учета», позволит сотрудникам предприятия получать более детальную и глубокую аналитическую информацию с помощью автоматизированной информационной системы управленческого учета. Реализация этого элемента управленческого учета способствует увеличению скорости обработки информации и оформления управленческой документации и отчетности в целях повышения эффективности деятельности ПАО «Кокс».

Таким образом, по итогам оценки деятельности анализируемого предприятия с точки зрения управленческого учета была создана программа формирования и совершенствования элементов системы управленческого учета на ПАО «Кокс», мероприятия которой направлены на повышение эффективности деятельности Общества. Оценка влияния предложенных мероприятий проведена в параграфе 3.3.

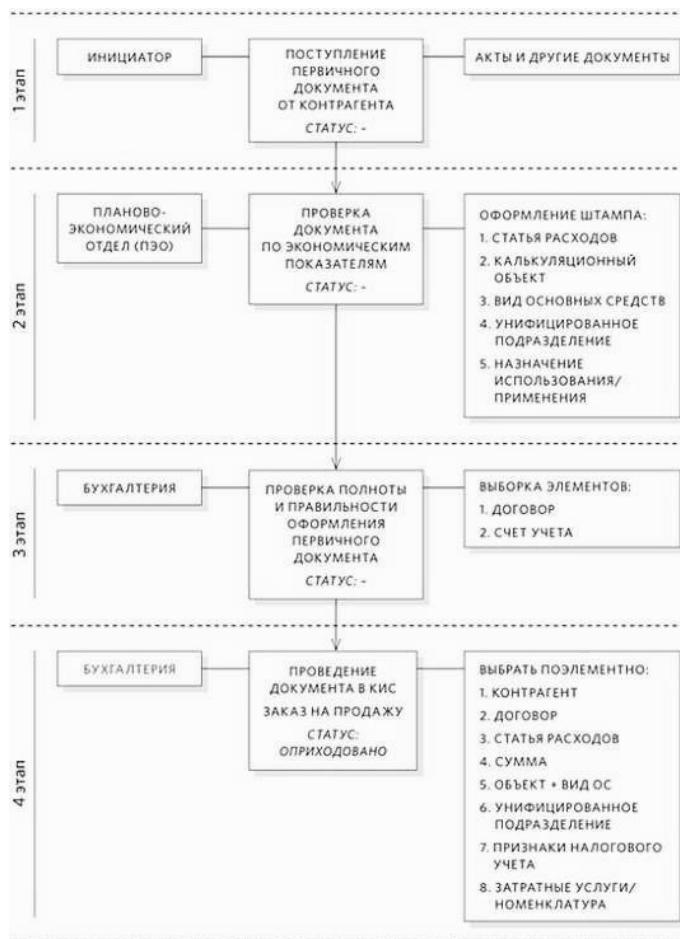


Рисунок 3.9 – Схема последовательного метода учета

### 3.3 Оценка влияния предложенных мероприятий по внедрению управленческого учета на эффективность деятельности ПАО «Кокс»

Принятие эффективных управленческих решений для предприятия заключается в возможности оперативно реагировать на изменения обстановки, объективно оценивать свою деятельность и принимать обоснованные решения для повышения эффективности деятельности. Без эффективного управления невозможно достичь поставленных целей и сохранять свою конкурентоспособность. Руководству и сотрудникам необходимо проводить постоянный мониторинг осуществляемых операций и сделок, оценивать их целесообразность, так как именно их результат оказывает влияние на эффективность деятельности.

В ходе проведения оценки существующей системы управленческого учета на ПАО «Кокс» были рекомендованы мероприятия, реализация которых способствует повышению эффективности деятельности предприятия. Так, Обществу рекомендуется реализовать следующую программу мероприятий:

Первый этап – Организация управленческого учета на предприятии, включающий в себя:

- утверждение положения об учетной политике для целей управленческого учета;
- выделение центров финансовой ответственности;
- доработку автоматизированного формирования управленческих отчетов и отчетности в «1С: Управление производственным предприятием» собственными сотрудниками управления информационных технологий;

Второй этап – Совершенствование элемента управленческого учета «управленческая документация и отчетность», включающий в себя:

- утверждение положения об управленческой отчетности, включающего в себя разработанные для предприятия формы оперативных отчетов и формы управленческой отчетности;
- выбор сотрудников, ответственных за ведение управленческого учета и составления управленческих оперативных отчетов и управленческой отчетности;

Третий этап – Совершенствование элемента управленческого учета «планирование», включающий в себя:

- изменение методики планирования закупки сырья путем учета остатков запасов сырья на складах;

Четвертый этап – Совершенствование элемента управленческого учета «анализ», включающий в себя:

- согласование скидок от поставщиков за поставку некачественного сырья для целей сокращения себестоимости продукции;
- сокращение расходов на рекламу для целей сокращения коммерческих расходов;

- требование о возврате от поставщиков излишне уплаченных денежных средств для высвобождения оборотных средств;
- проведение анализа прибыли от продаж в разрезе продукции для целей выявления прибыльных и убыточных видов продукции, и принятия своевременных эффективных решений.

Пятый этап – Совершенствование элемента управленческого учета «система счетов управленческого учета», реализация которого осуществляется путем доработки субконто и различных видов группировок информации в информационной системе для аккумуляции информации в системе управленческого учета

Экономическая эффективность представляет собой разность между результатом и затратами на его достижение.

Далее проведем расчет экономической эффективности основных мероприятий по повышению эффективности деятельности предприятия.

1. Экономический эффект от регламентирования управленческого учета, выделения центров ответственности, реализации элементов управленческого учета «управленческая документация и отчетность» и «система счетов управленческого учета» предполагает не количественный, а качественный характер. Так, при правильном и своевременном составлении форм отчетов, и отчетности повышается качество принимаемых руководством решений, что в будущем с определенной вероятностью способствует повышению эффективности деятельности всего предприятия;

2. Автоматизацию системы управленческого учета рекомендуется осуществлять силами собственных сотрудников. Для этого у Общества есть все ресурсы (25 сотрудников УИТ, 8 из которых отвечают за написание отчетов для программ, и сотрудники, выделенные для ведения управленческого учета). Используя такой способ, Общество сможет сэкономить в среднем 1,25 млн. руб. (по данным прайс-листа IT-организации по внедрению и сопровождению «1С: Первый Бит» г. Кемерово), если взять во внимание тот факт, что сотрудники ПАО «Кокс» ежемесячно получают заработную плату за выполнение своих обязанностей.

Согласно информации, полученной на сайте IT-организации «по внедрению и сопровождению «1С: Первый Бит» в г. Кемерово, внедрение программы «1С:

Управление производственным предприятием» позволяет предприятию, в котором происходит организация управленческого учета, получить экономический эффект. В таблице 3.4 приведен анализ на 2018 год по 136 опубликованным проектам внедрения с экономическими показателями, подтвержденными клиентами.

Таблица 3.4 – Экономический эффект от внедрения «1С: Управление производственным предприятием» по данным «1С: Первый Бит»

Группа	Показатель эффективности	Прирост
1	2	3
Оборотные средства	Снижение объемов материальных запасов	24%
	Сокращение расходов на материальные ресурсы	17%
	Снижение себестоимости выпускаемой продукции	9%
	Увеличение объема выпускаемой продукции	36%
	Рост производительности труда в производстве	33%
	Рост оборачиваемости складских запасов	28%
	Сокращение дебиторской задолженности	22%
Эффективность и оперативность	Ускорение обработки заказов	75%
	Сокращение сроков исполнения заказов	26%
	Сокращение операционных и административных расходов	17%
	Рост прибыли	14%
	Сокращение трудозатрат в различных подразделениях	29%
Трудозатраты и отчетность	Ускорение получения управленческой отчетности	в 2,9 раза
	Ускорение подготовки регламентированной отчетности	в 2,8 раза

3. Реализация элемента управленческого учета «планирование» осуществляется следующим образом. Нами предлагается реализовать усовершенствованную методику планирования, так как информация, полученная в ходе исследования, позволяет сделать вывод, что для нормального функционирования предприятия остатки на складах на конец месяца можно сократить на 50%, в связи с чем объем закупки также сократится.

Расчет экономии от снижения запланированного объема закупки сырья на 50% с учетом необходимости наличия объема сырья на складе на конец месяца приведен в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Расчет экономии от снижения запланированного объема закупки сырья на 50%

Производитель	Цена сырья, руб/тн	Остаток сырья на складе на 01.12.18, тн.	План закупки сырья на 01.12.18, тн	Поступление сырья за декабрь, тн.	Стоимость сырья, руб.	Переработано сырья за месяц, тн.	Остаток сырья на 01.01.19, тн.	Экономия от снижения запланированного объема закупки сырья, руб.
1	3 150	102 162	51 150	52 249	164 585 862	75 490	78 922	164 585 862
2	3 150	124 914	52 900	59 849	188 525 295	65 800	118 964	188 525 295
3	5 600	120 098	50 250	56 466	316 207 920	46 300	130 263	316 207 920
4	5 100	35 040	17 500	19 319	98 526 390	34 900	19 459	98 526 390
Итого		382 215	171 800	187 883	767 845 467	222 490	347 608	767 845 467

Таким образом, при сокращении в декабре 2018 года объема запланированной закупки сырья на 50 % одновременно выполняются достаточность объема сырья для переработки, достаточность объема сырья на складах на конец месяца для непредвиденных ситуаций, а также осуществляется экономия в сумме 768 млн. руб.

$$\text{Экономия} = 768 \text{ млн. руб.} \quad (3.2)$$

4. Реализация элемента управленческого учета «анализ» позволяет выявить способы экономии по следующим событиям в деятельности предприятия.

Первый вариант оптимизации расходов за счет реализации элемента «анализ» заключается в получении скидок за поставку некачественного сырья. Так, осуществляется поиск отклонений фактических показателей качества от установленных договором базовых показателей. Далее с учетом условий расчета скидок, установленных договором, производится перерасчет цен. Так как в приложении к договору не согласован пересчет цен на период действия приложения, принято решение рассчитать стоимость сырья без пересчета цен и с пересчетом.

В таблице 3.6 приведен расчет стоимости сырья согласно ценам, указанным в приложениях.

Таблица 3.6 – Расчет стоимости сырья без пересчета цен

Объем поставки, тонн	Цена поставки, руб.	Стоимость (счет 10.01), руб.
1	2	3
3 708,58	4 550,00	16 874 039,00

3 685,16	4 550,00	16 767 478,00
4 512,02	4 550,00	20 529 691,00
4 049,78	4 550,00	18 426 499,00
2 542,60	4 550,00	11 568 830,00
1 460,58	4 550,00	6 645 639,00
2 375,08	4 550,00	10 806 614,00
3 414,80	4 550,00	15 537 340,00
4 546,28	4 550,00	20 685 574,00
3 971,82	4 550,00	18 071 781,00
3 353,22	4 550,00	15 257 151,00
3 101,38	4 550,00	14 111 279,00
3 666,80	4 550,00	16 683 940,00
3 187,44	4 550,00	14 502 852,00
3 849,84	4 550,00	17 516 772,00
3 105,02	4 550,00	14 127 841,00
54 530,40	-	248 113 320,00

В таблице 3.7 рассчитана стоимость сырья с учетом пересчета цен.

Таблица 3.7 – Расчет стоимости сырья с учетом пересчета цен

Объем поставки, тонн	Цена поставки, руб.	Стоимость (счет 10.01), руб.
1	2	3
3 708,58	4 553,64	16 887 538,23
3 685,16	4 332,51	15 965 992,55
4 512,02	4 226,04	19 067 977,00
4 049,78	4 702,88	19 045 629,37
2 542,60	4 094,55	10 410 802,83
1 460,58	3 547,64	5 181 612,03
2 375,08	4 007,64	9 518 465,61
3 414,80	4 441,26	15 166 014,65
4 546,28	4 844,39	22 023 953,37
3 971,82	4 765,22	18 926 596,10
3 353,22	3 831,56	12 848 063,62
3 101,38	4 036,31	12 518 131,11
3 666,80	4 282,46	15 702 924,33
3 187,44	2 593,05	8 265 191,29
3 849,84	4 593,68	17 684 933,01
3 105,02	3 827,01	11 882 942,59
54 530,40	-	231 096 767,69

Результаты расчетов, представленные в таблицах 3.6, 3.7, позволяют сделать вывод о том, что при согласовании условий пересчета цены по фактическим показателям качества (скидки), Обществу удалось бы сэкономить 17 млн. руб.



$$\text{Экономия} = 248 \text{ млн. руб.} - 231 \text{ млн. руб.} = 17 \text{ млн. руб.} \quad (3.3)$$

Второй вариант оптимизации расходов за счет реализации элемента «анализ» заключается в сокращении расходов на рекламу хотя бы на 50%. Это позволит Обществу сэкономить 14,5 млн. руб. Такое решение вызвано низкой эффективностью рекламной кампании и неэффективностью понесенных расходов, поэтому сокращение расходов на рекламу на 50% не приведет в будущем к отрицательному экономическому эффекту.

$$\text{Экономия} = 29 \text{ млн. руб.} \times 50\% = 14,5 \text{ млн. руб.} \quad (3.4)$$

Третий вариант оптимизации расходов за счет реализации элемента «анализ» заключается в требовании от поставщиков возврата излишне уплаченных денежных средств. Для осуществления этой процедуры необходимо составить запрос в письменной форме на имя директора предприятия-поставщика. Такая процедура позволит Обществу вернуть 383 млн. руб.

$$\text{Экономия} = 383 \text{ млн. руб.} \quad (3.5)$$

Четвертый вариант оптимизации расходов за счет реализации элемента «анализ» заключается в систематическом проведении анализа прибыли от продаж в разрезе производимых видов продукции. Такой анализ позволяет увидеть наиболее прибыльные и вовсе убыточные виды продукции. На основании результатов такого анализа необходимо составлять отчет руководству, которое, в свою очередь, сможет эффективно принимать решения, направленные на повышение эффективности деятельности предприятия.

Нами рекомендуется наращивать производство кокса литейного +60мм, а также продолжать осуществлять реализацию бензола сырого и смолы каменноугольной. Рекомендуется исключить производство убыточного вида продукции «коксовая мелочь 0-10мм» для максимизации прибыли.

Результат от рекомендуемых мероприятий способен оказать положительное влияние на финансовый результат предприятия. Наиболее наглядно эффективность предложенных мероприятий можно представить в таблице 3.8

Таблица 3.8 – Предложения по повышению эффективности деятельности ПАО «Кокс»

Мероприятия	Полученный эффект
1	2
<p>1. Организация управленческого учета на предприятии:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– утверждение положения об учетной политике для целей управленческого учета;</li> <li>– выделение центров финансовой ответственности;</li> <li>– доработка автоматизированного формирования управленческих отчетов и отчетности в «1С:УПП» собственными сотрудниками.</li> </ul>	Мероприятия носят качественный характер
<p>2. Автоматизация системы управленческого учета собственными силами;</p>	Мероприятие носит качественный характер и не предполагает дополнительных затрат
<p>3. Совершенствование элемента управленческого учета «управленческая документация и отчетность»:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– утверждение положения об управленческой отчетности, включающего в себя формы оперативных отчетов и управленческой отчетности;</li> <li>– выбор сотрудников, ответственных за ведение управленческого учета и составления управленческих оперативных отчетов и управленческой отчетности;</li> </ul>	Мероприятия носят качественный характер

*Продолжение таблицы 3.8*

1	2
---	---

4. Совершенствование элемента управленческого учета «планирование» благодаря изменению методики планирования, предполагающей определение объема закупки сырья исходя из наличия излишков запасов сырья на складах;	Высвобождение денежных средств на 768 млн. руб.
5. Совершенствование элемента управленческого учета «анализ»: – согласование скидок от поставщиков за поставку некачественного сырья для целей сокращения себестоимости продукции; – сокращение расходов на рекламу для целей сокращения коммерческих расходов; – требование о возврате от поставщиков излишне уплаченных денежных средств для высвобождения средств; – проведение анализа прибыли от продаж в разрезе продукции для целей выявления прибыльных и убыточных видов продукции, и принятия своевременных эффективных решений.	Сокращение себестоимости продукции на 17 млн. руб.  Сокращение коммерческих расходов на 14,5 млн. руб.  Сокращение суммы по строке 1230 «Дебиторская задолженность» бухгалтерского баланса на 383 млн. руб.  Мероприятия носят качественный характер
6. Совершенствование элемента управленческого учета «система счетов управленческого учета»	Мероприятие носит качественный характер и не предполагает дополнительных затрат
Итого	1 182,5млн. руб.

Таким образом, организация системы управленческого учета на ПАО «Кокс» не предполагает наличия дополнительных затрат; среди предложенных мероприятий присутствуют мероприятия, направленные на повышение качества принимаемых решений о повышении эффективности деятельности предприятия; совокупный экономический эффект от предложенных мероприятий по совершенствованию элементов управленческого учета «планирование» и «анализ» для ПАО «Кокс» составит 1 182,5 млн. руб.

По результатам проведенного исследования в данном разделе выпускной квалификационной работы можно сделать следующие выводы.

1. Исследована хозяйственная деятельность металлургического предприятия ПАО «Кокс». По результатам исследования можно сказать, что основными проблемами деятельности ПАО «Кокс» являются ежегодное увеличение темпа роста коммерческих и управленческих расходов, сокращение прибыли от продаж, наличие чистого убытка, неудовлетворительная финансовая устойчивость, отсутствие тенденций усиления финансовой независимости в будущем в связи с отсутствием собственных оборотных средств и снижение рентабельности продукции. Результаты проведенного анализа свидетельствуют о снижении эффективности политики управления предприятием и о необходимости разработки мероприятий, направленных на повышение эффективности управления ПАО «Кокс» и на повышение эффективности его деятельности.

2. Проведен анализ динамики основных показателей ПАО «Кокс», который позволяет сделать вывод о наличии определенных проблем в части управленческого учета. Для решения этих проблем было проведено исследование состояния существующих элементов управленческого учета на ПАО «Кокс». Анализ применяемого механизма управленческого учета показал, что система управленческого учета ПАО «Кокс» не развита полноценно. Основными причинами такого вывода служат отсутствие утвержденных регламентирующих управленческий учет документов, отсутствие функционирования управленческих отчетов и отчетности в программе «1С: Управление производственным предприятием», а также отсутствие полноценной реализации всех ранее выделенных элементов управленческого учета.

3. Разработана программа мероприятий по формированию и совершенствованию элементов управленческого учета. Программа включает пять этапов. На первом этапе предлагается создать регламент ведения управленческого учета на ПАО «Кокс», определив центры ответственности и способ автоматизации управленческого учета на предприятии. На втором этапе рекомендуется усовершенствовать элемент управленческого учета «управленческая документация и отчетность» на ПАО «Кокс с помощью создания положения об управленческой отчетности и образцов применяемых форм первичных документов, аналитических учетных регистров и форм внутренней отчетности, а также выделения должно-

стей сотрудников, ответственных за составление оперативных отчетов и управленческой отчетности. На третьем этапе программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент управленческого учета «планирование» путем изменения методики планирования, которое включает в себя расчет планируемого объема закупки сырья с учетом запасов сырья на складах. На четвертом этапе программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент управленческого учета «анализ» путем проведения анализа цен и оценки их соответствия качеству сырья, путем проведения анализа коммерческих расходов, направленного на сокращение расходов на неэффективную рекламу, путем требования о возврате излишне уплаченных денежных средств поставщикам, а также путем проведения анализа прибыли от продаж в разрезе видов продукции. На пятом этапе программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент «система счетов управленческого учета», используя для целей управленческого учета такие коды счетов и их назначение, как и внедряя дополнительные отчеты и субконто для формирования информации в системе управленческого учета.

4. В результате совершенствования элементов управленческого учета, направленных на повышение эффективности деятельности предприятия, были разработаны и предложены мероприятия. Предложенные мероприятия привели к высвобождению денежных средств в размере 768 млн. рублей, к сокращению себестоимости продукции на 17 млн. руб., сокращению коммерческих расходов на 14,5 млн. руб., сокращению строки 1230 «Дебиторская задолженность» бухгалтерского баланса на 383 млн. руб. Совокупный экономический эффект от предложенных мероприятий составил 1 182,5 млн. руб., что позволяет сделать вывод о подтверждении их эффективности.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность темы обусловлена тем, что эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления. Благодаря управленческому учету на предприятии обеспечивается механизм, необходимый для рассмотрения вопросов планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности предприятия с целью повышения эффективности его деятельности. Обзор исторических подходов к формированию системы управленческого учета показал, что в словосочетании «управленческий учет» ряд авторов делают акцент на слове «учет», ряд других выделяют слово «управленческий». Множество представлений, значительное количество определений управленческого учета, отсутствие научно обоснованных подходов к организации управленческого учета на предприятии говорят о необходимости их дополнительного изучения и систематизации, а также адаптации к российским условиям. Бухгалтерский учет, в процессе развития и усложнения деловой среды, способен предоставлять управляющему составу все меньше необходимой информации и в связи с этим управленческий учет возник не просто как отрасль развития бухгалтерского учета, а как новая самостоятельная дисциплина.

Обзор исторических подходов к формированию системы управленческого учета на предприятиях показал, что необходимость его выделения в отдельное направление было вызвано потребностями руководства в получении оперативной информации для принятия решений в целях повышения эффективности деятельности, в то время, как бухгалтерский учет имеет ретроспективный характер и ретроспективным характером и ориентирован на предоставление достоверной отчетности контролирующим органам. Изучение точек зрения отечественных и зарубежных авторов позволяет выделить четыре основных подхода к определению управленческого учета: управленческий учет как система информации, управленческий учет как подсистема бухгалтерского учета, управленческий учет как механизм взаимодействия различных подсистем системы управления, управленческий учет как система информации о затратах и результатах деятельности.

Исследование управленческого учета как механизма повышения эффективности деятельности показало, что управленческий учет в деятельности организации занимает важное место, и его постановка и ведение требуют других подходов и других специалистов, чем те, которые обслуживают бухгалтерский и налоговый секторы. В современных условиях управленческий учет через свои функции выступает в качестве главного информационного фундамента управления внутренней деятельностью организации, ее стратегией и тактикой. Правильная постановка цели, выработка задач, подбор адекватных методов, а также подготовленность менеджеров различного уровня и позволит получить положительный экономический эффект от внедрения управленческого учета.

Для эффективной организации управленческого учета в организации следует развивать все ее элементы. Элементами системы управленческого учета являются планирование, анализ, управленческая документация и отчетность и система счетов управленческого учета. В рамках планирования разрабатываются планы закупок, объема переработки, производства и продаж. В рамках анализа осуществляется выявление причин отклонений планируемых данных от фактических, выявляются факторы, повлиявшие на изменение показателей деятельности. На основании данных управленческого учета и планирования составляется управленческая отчетность, в которой плановые показатели сопоставляются с фактическими. На основе информации управленческой отчетности проводится анализ финансовых результатов, по результатам которого разрабатываются планы на следующий период. Система счетов управленческого учета необходима для накопления информации в информационной системе в разрезе различных группировок. На основании информации, накопленной на счетах управленческого учета, формируются данные бюджетов за прошлые периоды, проводится анализ деятельности предприятия и составляются отчеты и отчетность для целей управленческого учета. Обратная связь также носит информационный характер и осуществляется в тех случаях, когда необходимо оформление корректировок в планировании, выявлены полученные в ходе анализа ошибки в составлении управленческих проводок, а также при формировании оперативной отчетности.

Для обеспечения взаимосвязи элементов управленческого учета на предприятии должна быть разработана единая автоматизированная система управленческого учета. Результаты исследования способа автоматизации управленческого учета показали, что предпочтительным способом автоматизации является тот способ, сочетающий в себе использование специализированных программ и использование электронных таблиц «Microsoft Excel». С помощью автоматизации управленческого учета обеспечивается быстрота обработки информации и оперативность планирования и получения отчетов об итогах деятельности за любые периоды.

В связи с отсутствием единого мнения о составе элементов управленческого учета среди исследователей и авторов научной литературы, принято решение выделить такие элементы управленческого учета, которые способны оказать первоначальную необходимую помощь в сборе и подготовке информации для руководства с целью принятия управленческих решений, направленных, в свою очередь, на повышение эффективности деятельности организации. Предлагается выделить такие элементы, как планирование, анализ, управленческая документация и отчетность и система счетов управленческого учета.

Роль планирования в системе управленческого учета заключается составлении и предоставлении информации в виде запланированных показателей разных отраслей деятельности для принятия руководством эффективных управленческих решений относительно деятельности организации. Планирование показателей деятельности на следующий период проводится на основе план-фактного анализа отчетного периода, представляющего собой периодическое сопоставление запланированных показателей с фактическими, а также оценку и анализ выявленных отклонений. При планировании итоговой формой является отчет о финансовых результатах, в котором приводятся плановые и фактические данные о доходах и расходах организации. На основе анализа доходов и расходов принимаются управленческие решения.

Элемент управленческого учета «анализ» проводится на основе сопоставления плановых и фактических данных отчетного периода для оценки эффективности деятельности организации. Для повышения эффективности деятельности



предприятия необходимо осуществлять анализ выявленных отклонений на всех уровнях управления, начиная с подразделений и центров ответственности по затратам на производство, по доходам и расходам, по финансовым результатам деятельности.

Элемент управленческого учета «управленческая документация и отчетность» является эффективным инструментом для диагностики состояния организации и планирования ее деятельности. Успех управленческой деятельности в значительной степени зависит от быстроты и качества обработки необходимой документации, движение которой осуществляется от места составления или поступления в организацию от контрагентов до передачи руководству, или отправки заинтересованным организациям, или передачи на хранение в архив. Оперативные отчеты являются основой для оперативного анализа, позволяя руководству компании быстро реагировать на изменение ситуации на рынке, а состав управленческой отчетности зависит от вида деятельности организации. Однако есть основные формы, которые использует большинство организаций. Среди них выделяют управленческий баланс, управленческий отчет о финансовых результатах, управленческий отчет о движении денежных средств.

Для обеспечения взаимосвязи элементов управленческого учета в организации должна быть разработана единая система счетов управленческого учета. Использование элемента «система счетов управленческого учета» предназначено для получения более детальной и глубокой аналитической информации с помощью автоматизированной информационной системы управленческого учета. Система счетов управленческого учета необходима для накопления информации в информационной системе в разрезе различных группировок. На основании информации, накопленной на счетах управленческого учета, формируются данные бюджетов за прошлые периоды, проводится анализ деятельности предприятия и составляются оперативные отчеты и отчетность для целей управленческого учета.

В ходе исследования было выделено три варианта аккумуляции информации в системе управленческого учета: с выделением счетов по учету элементов затрат 30-34, 37; с выделением счетов 20-29 по учету затрат на производство в самостоятельную систему счетов управленческого учета; с сохранением кодов сче-

тов и их назначение так же, как и для целей бухгалтерского учета, но с введением дополнительных отчетов и субконто для управленческого учета.

Каждая организация подбирает свой способ аккумуляции информации на счетах управленческого учета в зависимости от своих возможностей, вида деятельности и других причин. Главным образом, управленческий план счетов должен позволять легко формировать выборки данных по определенному признаку.

Далее была исследована хозяйственная деятельность металлургического предприятия ПАО «Кокс». По результатам исследования можно сказать, что основными проблемами деятельности ПАО «Кокс» являются ежегодное увеличение темпа роста коммерческих и управленческих расходов, сокращение прибыли от продаж, наличие чистого убытка, неудовлетворительная финансовая устойчивость, отсутствие тенденций усиления финансовой независимости в будущем в связи с отсутствием собственных оборотных средств и снижение рентабельности продукции. Результаты проведенного анализа свидетельствуют о снижении эффективности политики управления предприятием и о необходимости разработки мероприятий, направленных на повышение эффективности управления ПАО «Кокс» и на повышение эффективности его деятельности.

Затем был проведен анализ динамики основных показателей ПАО «Кокс», который позволяет сделать вывод о наличии определенных проблем в части управленческого учета. Для решения этих проблем было проведено исследование состояния существующих элементов управленческого учета на ПАО «Кокс». Анализ применяемого механизма управленческого учета показал, что система управленческого учета ПАО «Кокс» не развита полноценно. Основными причинами такого вывода служат отсутствие утвержденных регламентирующих управленческий учет документов, отсутствие функционирования управленческих отчетов и отчетности в программе «1С: Управление производственным предприятием», а также отсутствие полноценной реализации всех ранее выделенных элементов управленческого учета.

Далее была разработана программа мероприятий по формированию и совершенствованию элементов управленческого учета. Программа включает пять этапов. На первом этапе предлагается создать регламент ведения управленческого

учета на ПАО «Кокс», определив центры ответственности и способ автоматизации управленческого учета на предприятии. На втором этапе рекомендуется усовершенствовать элемент управленческого учета «управленческая документация и отчетность» на ПАО «Кокс с помощью создания положения об управленческой отчетности и образцов применяемых форм первичных документов, аналитических учетных регистров и форм внутренней отчетности, а также выделения должностей сотрудников, ответственных за составление оперативных отчетов и управленческой отчетности. На третьем этапе программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент управленческого учета «планирование» путем изменения методики планирования, которое включает в себя расчет планируемого объема закупки сырья с учетом запасов сырья на складах. На четвертом этапе программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент управленческого учета «анализ» путем проведения анализа цен и оценки их соответствия качеству сырья, путем проведения анализа коммерческих расходов, направленного на сокращение расходов на неэффективную рекламу, путем требования о возврате излишне уплаченных денежных средств поставщикам, а также путем проведения анализа прибыли от продаж в разрезе видов продукции. На пятом этапе программы формирования и совершенствования управленческого учета предлагается усовершенствовать элемент «система счетов управленческого учета», используя для целей управленческого учета такие коды счетов и их назначение, как и внедряя дополнительные отчеты и субконто для формирования информации в системе управленческого учета.

В результате совершенствования элементов управленческого учета, направленных на повышение эффективности деятельности предприятия, были разработаны и предложены мероприятия. Предложенные мероприятия привели к высвобождению денежных средств в размере 768 млн. рублей, к сокращению себестоимости продукции на 17 млн. руб., сокращению коммерческих расходов на 14,5 млн. руб., сокращению строки 1230 «Дебиторская задолженность» бухгалтерского баланса на 383 млн. руб. Совокупный экономический эффект от предложенных

мероприятий составил 1 182,5 млн. руб., что позволяет сделать вывод о подтверждении их эффективности.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». [Электронный ресурс] – URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_7152/e42e4071dad9bd5b68b61971ea0492c05e981785/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/e42e4071dad9bd5b68b61971ea0492c05e981785/) (дата обращения: 01.07.2019)
2. Аверчев, И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. / И.В. Аверчев. – М.: Вершина, 2008. – 509 с.
3. Аврова, И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. – М.: Бератор-паблишинг, 2007. – 324 с.
4. Адамов, Н.А. Концепция, сущность и функции управленческого учета [Электронный ресурс] // Финансовая газета: Региональный выпуск. – 2007. – №17. – URL: <http://www.buliver.ru/content/view/82/44/> (дата обращения: 17.01.2019).
5. Аксененко, А.Ф. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции / А.Ф. Аксененко, А.Д.Шеремет; – М.: Изд-во МГУ, 1984. – 269 с.
6. 1С: Предприятие 8.2. Конфигурация «Управление производственным предприятием». Редакция 1.3. Часть 2. Учет и финансы/ А. Алексеев [и др.]. – М.: Фирма «1С». 2011. – 661 с.
7. Алексеева, Е.Ю. Диагностика системы планирования в системе управления предприятием // Вестник Оренбург. гос. ун-та. – 2012. – Вып. 13 (149). – С. 10–13.
8. Алексеева, М.М. Планирование деятельности фирмы / М.М. Алексеева. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 248 с.
9. Ананькина, Е.А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
10. Андронова, А.К. Оперативный контроллинг А.К. Андронова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 160 с.

11. Анискин, Ю.П. Планирование и контроллинг / Ю.П. Анискин. – М.: Омега-Л, 2007. – 280 с.
12. Аныпин, В.М. Планирование в компании. Современные технологии постановки и развития: учеб. пособие / В.М. Аныпин. – М.: Дело, 2005. – 240 с.
13. Аткинсон, Э. Управленческий учет пер. с англ. / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг. – 3-е изд. – М.: Вильямс, 2005. – 879 с.
14. Аткинсон, Э. Управленческий учет. 12-е изд./ Пер. с англ. Под ред. М.А. Карлика. – СПб.: Питер, 2010. – 592 с. – (Серия «Классика МВА»).
15. Афанасьев, А.А. Особенности бюджетной модели компании [Электронный ресурс] // Опыт внедрения планирования. – URL: [http://www.intalev.ru/aggregator/finance/id\\_2559/?date=2007-02-19](http://www.intalev.ru/aggregator/finance/id_2559/?date=2007-02-19) (дата обращения: 15.04.2019).
16. Бадюкина, Е.А. Планирование / Е.А. Бадюкина. – Сыктывкар: Изд-во СыктГУ, 2002. – 170 с.
17. Баканов, М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов. – Изд. 5-е, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 536 с.
18. Баландина, А.С. Построение системы планирования в холдинговых структурах // Вестник Том. гос. ун-та. – 2007. – Вып. 296. – С. 134–140.
19. Басовский, Л.Е. Прогнозирование и планирование в условиях рынка: учеб. пособие / Л.Е. Басовский. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 260 с.
20. Баталов, Д.А. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий [Электронный ресурс] // Научный журнал КубГАУ. – 2011. – №69 (05). – URL: <http://ej.kubargo.ru/2011/05/pdf/27.pdf> (дата обращения: 11.02.2019).
21. Безруких, П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности / П.С. Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 320 с.
22. Бекетов, Н.В. Бюджетное планирование и планирование на предприятиях // Экономический анализ: теория и практика / Н.В. Бекетов. – 2008. – № 5. – С. 14–17.
23. Бекетов, Н.В. Использование процессно-ориентированного планирования в анализе организационной структуры компании [Электронный ресурс] //

Экономический анализ: теория и практика / Н.В. Бакетов. 2008. – №9. – URL: <http://www.lawmix.ru/bux/48089/> (дата обращения: 13.03.2019).

24. Бланк, И.А. Стратегия и тактика управления финансами / И.А. Бланк. – Киев, 1996. – 534 с.

25. Бланк, И.А. Управление денежными потоками / И.А. Бланк. – Киев: Ника-центр: Эльга, 2002. – 736 с.

26. Богатин, Ю.В. Управленческий учет: информационное обеспечение рациональных плановых решений фирмы / Ю.В. Богатин. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 512 с.

27. Бойко, Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием / Д.В. Бойко // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – С. 4–12.

28. Боровкова, В.А. Некоторые аспекты повышения эффективности системы контроллинга на торговых предприятиях / В.А. Боровкова // Проблемы современной экономики. – 2009. – № 1 (29). – С. 142–147.

29. Бородушко, И.В. Стратегическое планирование и контроллинг / И.В. Бородушко. – СПб.: Питер, 2006. – 192 с.

30. Бороненкова, С. А. Управленческий анализ / С.А. Бороненкова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 384 с.

31. Бочаров, В.В. Коммерческое планирование / В.В. Бочаров. – СПб.: Питер, 2003. – 378 с.

32. Бримсон, Дж. Процессно-ориентированное планирование. Внедрение нового инструмента управления стоимостью компании: пер. с англ. / под ред. В.В. Неудачина. – М.: Вершина, 2007. – 336 с.

33. Бригхем, Ю. Финансовый менеджмент / Ю. Бригхем. – СПб.: Экономическая школа, 1997. – 669 с.

34. Булгакова, С.В. Предпосылки, условия возникновения и периодизация развития управленческого учета // Вестник ВГУ. Экономика и управление. – 2005. – № 2. – С. 198–203.

35. Булгакова, С. В. Управленческий учет: учебник для бакалавров / С.В. Булгакова. Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с.

36. Бурцев, В.А. Информационная функция управленческого учета / В.А. Бурцев // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2003. – №41. – С. 5–7.
37. Бухалков, М.И. Внутрифирменное планирование: учеб / М.И. Бухалков. – М.: ИН-ФРА-М, 2000. – 392 с.
38. Валебникова, Н.В. Современные тенденции управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58.
39. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. – М.: Эксмо, 2007. – 368 с.
40. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. – М.: Омега-Л, 2004. – 576 с.
41. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М. А. Вахрушина. — 8е изд., испр. – М. : Издательство «ОмегаЛ», 2010. – 570 с.
42. Вахрушина, М.А. Управленческий учет-1: учебное пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. – М.: БИНФА, 2011. – 141 с.
43. Виноходова, А.Ф. Классификация этапов развития бухгалтерского учета // Фундаментальные исследования. – 2009. – № 1. – С. 50–52.
44. Войко, Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием // Управленческий учет. – 2005. – № 3. – С. 4–12.
45. Волкова, О.Н. Планирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 272 с.
46. Волкова, О.Н. Управленческий учет: учеб. – М.: ТКВелби, Проспект, 2007. – 472 с.
47. Волошин, Д.А. Совершенствование и развитие системы управленческого учета на предприятии // Экономический анализ: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 352 с.
48. Воронова, Е.Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета // Аудиторские ведомости. – 2009. – №11. – С. 80–87.
49. Воронова, Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. – М.: ТКВелби, Проспект, 2006. – 248 с.



50. Воронова, Е.Ю. Функциональный метод учета затрат// Аудиторские ведомости. – 2008. – № 2. – С. 67–76.
51. Врублевский, Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.
52. Галеутдинова, Е.Р. Понятие управленческого учета в современных условиях // Актуальные проблемы экономики и управления на предприятиях машиностроения, нефтяной и газовой промышленности в условиях инновационно-ориентированной экономики: материалы междунар. науч.-практ. конф. – Пермь: Изд-во Перм. нац. исслед. политехн. ун-та, 2011. – С. 114–121.
53. Гаррисон, Р. Управленческий учет: пер. с англ. / под ред. М.А. Карлика. – 12-е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 592 с.
54. Герасимова, Л.Н. Управленческий учет: теория и практика: учеб. – Д: Феникс, 2011. – 508 с.
55. Головина, Т.А. Методология контроллинга в системе управленческого учета для оценки эффективности деятельности предприятия// Управленческий учет. – 2009. – № 1. – С. 44–53.
56. Грабауров, В.А. Информационные технологии для менеджеров. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
57. Грибановский, В.М. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики России // Управленческий учет. – 2005. – № 1. – С. 7–11.
58. Грязнова, А.Г. Управленческий учет: основы теории и практики: учеб. пособие. – М., 2004. – 247 с.
59. Гусева, И.Б. Использование подходов системного анализа к вопросу стратегического управления затратами на предприятии [Электронный ресурс] // Современные наукоемкие технологии. – 2005. – № 3. – С. 49–50. – URL: [http://www.rae.ru/snt/?section=content&op=show\\_article&article\\_id=3896](http://www.rae.ru/snt/?section=content&op=show_article&article_id=3896) (дата обращения: 01.02.2019).
60. Гурьева, О.А. Экономическая эффективность: сущность, особенности и методика оценки // Экономист года 2016: сборник статей Международного научно-практического конкурса. – 2016. – С.4-13.

61. Гущина, И.Ю., *Управленческий учет: основы теории и практики: учеб. пособие.* – М.: КНОРУС, 2004. – 192 с.
62. Дайле, А. *Практика контроллинга: пер. с нем. / под ред. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой.* – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
63. Данилочкина, Н.Г. *Контроллинг как интегрированная функция управления // Контроллинг в России.* – 2002. – № 1. – С. 10–17.
64. Дедов, О.А. *Методология контроллинга и практика управления крупным промышленным предприятием.* – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 248 с.
65. Дедов, О.А. *Опыт построения организационно-методического комплекса контроллинга предприятия // Контроллинг.* – 2002. – № 4. – С. 31–35.
66. Демченко, А.Г. *Планирование: Как попасть в цель? // Финансовый менеджмент.* – 2008. – № 1. – С. 70–75.
67. Дмитриев, А.Е. *Бюджетное управление: типичные ошибки // Экономика. Финансы. Управление.* – 2007. – № 10. – С. 91–99.
68. Долан, Э. Дж. *Экономикс: англо-русский словарь-справочник.* – М.: Лазурь, 1994. – 544 с.
69. Друри, К. *Управленческий учет для бизнес-решений: учеб. / пер. с англ. В. Егорова.* – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
70. Ермакова, Ж.А. *К вопросу о формировании системы контроллинга в корпоративных структурах // Вестник ОГУ.* – 2010. – № 8 (114). – С. 64–69.
71. Ермакова, Н.А. *Планирование в системе управленческого учета.* – М.: Экономистъ, 2004. – 187 с.
72. Ермакова, Н.А. *Планирование по видам деятельности // Финансы и кредит.* – 2005. – № 17. – С. 62–68.
73. Ерофеева, В.А. *Учет, информация, управление: прямые и обратные связи.* – М.: Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
74. Жарикова, Л.А. *Управленческий учет: учеб. пособие.* – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.
75. Залевский, В.А. *Современные модели организации управленческого учета процесса производства на предприятиях машиностроительного комплекса // Управленческий учет.* – 2009. – № 2. – С. 3–10.

76. Захаров, И.В. Программа внедрения процесса планирования на предприятии // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2008. – № 11. – С. 51–56.
77. Иванова, Ж.А. Планирование эффективный инструмент управления современным предприятием // Управленческий учет. – 2010. – № 12. – С. 93–101.
78. Ивлев, В. Планирование по методу Activity based budgeting [Электронный ресурс] // Финансовый директор. – 2004. – № 3. – URL: <http://www.fd.ru> (дата обращения: 25.10.2019).
79. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2006. – 618 с.
80. Ивашкевич, В.Б. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 12. – С. 34–35.
81. Игнатьева, А.В. Исследование систем управления: учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 157 с.
82. Ильдеменов, С.В. Операционный менеджмент. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 337 с.
83. Информатизация бизнеса, концепции, технологии, системы [Электронный ресурс] / А.М. Карминский [и др.]. – URL: [http://gendocs.ru/v26239/карминский\\_а.м.\\_и\\_др.\\_информатизация\\_бизнеса\\_концепции,\\_технологии,\\_системы?page=6](http://gendocs.ru/v26239/карминский_а.м._и_др._информатизация_бизнеса_концепции,_технологии,_системы?page=6) (дата обращения: 01.04.2019).
84. Исаков, А.М. Проблемы построения управленческого учета в организации [Электронный ресурс]. – URL: [http://acli.ahai.ru/cjnference/2001/isakov\\_isakova.html](http://acli.ahai.ru/cjnference/2001/isakov_isakova.html) (дата обращения: 10.12.2019).
85. Каверина, О.Д. Калькулирование себестоимости: новый взгляд на проблему // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 5. – С. 87–95.
86. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
87. Капитал. Энциклопедический словарь. [Электронный ресурс] – URL: [https://1172.slovaronline.com/2856-управленческий\\_учет](https://1172.slovaronline.com/2856-управленческий_учет) (дата обращения: 15.06.2019).

88. Касьянова, Г.Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном». – М.: Статус-Кво 97, 1999. – 328 с.
89. Камышанов, П.И. Бухгалтерский финансовый учет. – 2-е изд. – М.: Омега-Л, 2005. – 656 с.
90. Керимов, В.Э. Управленческий учет: учеб. – М.: Маркетинг, 2001. – 268 с.
91. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В.Э. Керимов, – М.: ИТК «Дашков и Ко», 2017 . – 484 с.
92. Ким, Л.И. Стратегический управленческий учет / Л.И. Ким. – М.:НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 202 с.
93. Косых, М.А. Влияние управленческого учета на повышение эффективности деятельности предприятия: Конкуренция и монополия: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции (Кемерово, 11-12 декабря 2018 г.) / под общ. ред. В. Г. Михайлова; КузГТУ. – Кемерово, 2018. – 90-94 с.
94. Косых, М.А. Использование системы «fast close» для целей повышения оперативности формирования управленческой отчетности как фактор повышения конкурентоспособности экономического субъекта [Текст] / М.А. Косых // Конкуренция и монополия: сборник материалов II Всероссийской научно-практической конференции студентов, магистрантов, аспирантов, научно-педагогических работников и специалистов в области антимонопольного регулирования (Кемерово, 15-16 октября 2019 г.) / под общ. Ред. Н.В. Кудреватых, В.Г. Михайлова; КузГТУ. – Кемерово:, 2019. – С.96-100.
95. Минаева, О.А. Экономическая эффективность предприятия в современных условиях// Интеллект. Инновации. Инвестиции. - 2015.- № 4. - С. 41-44.
96. Панфиль Л.А., Муртазина Е.Э. Оценка эффективности деятельности предприятия// Экономические науки. - №6. – С.753-759.
97. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: пер.с фр. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

98. Тюленева, Т.А. Формирование системы управленческого учета на промышленных предприятиях : монография / Т.А. Тюленева – Москва : РУ-САЙНС, 2016. – 148 с.
99. Хорнгрен, Ч.Т. Управленческий учет: пер. с англ. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
100. Чупахина, Н.И. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Управленческий учет - 2007. -№23 (215). - С. 8-14.
101. Чучулина, Е.В. Экономическая эффективность как главный мотив успешности деятельности предприятия на мировом рынке // Вестник научных конференций. - 2017. - № 2-2 (18). - С. 117-121.
102. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.– 512 с.
103. Экономика. Толковый словарь. — М.: «ИНФРА-М», Издательство «Весь Мир». Дж. Блэк. Общая редакция: д.э.н. Осадчая И.М. 2000 г. [Электронный ресурс] – URL: <https://rus-econ-dict.slovaronline.com/8211-УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ%20УЧЕТ> (дата обращения 16.06.2019)
104. Яркина, Н.Н. Методологические аспекты механизма обеспечения экономической эффективности предприятия // Символ науки. – 2016. - №3. - С. 227-231.
105. Официальный сайт IT-компании «1С: Первый Бит» [Электронный ресурс] – URL: <https://kemerovo.1cbit.ru/> (дата обращения: 24.09.2019).

## **ПРИЛОЖЕНИЯ**