

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего
образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт финансов, экономики и управления

(наименование института полностью)

38.04.01 Экономика

(код и наименование направления подготовки)

Аудит, учет, экономическая безопасность в организациях

(направленность (профиль))

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

на тему: Совершенствование управленческого учета предприятия

Обучающийся

К. Васильченко

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Научный
руководитель

Д-р экон. наук, профессор Л.В. Глухова

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)



Тольятти 2022



Росдистант

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ ДИСТАНЦИОННО

Содержание

Введение.....	3
1 Теоретический обзор подходов к формированию систем управленческого учета на предприятиях.....	8
1.1 Современные системы управленческого учета: аналитический обзор.....	8
1.2 Методы оптимизации, влияющие на применение управленческого учет.....	23
2 Анализ существующей системы управленческого учета на предприятиях строительной отрасли	38
2.1 Анализ основных финансовых показателей деятельности предприятий.....	38
2.2 Оценка существующей системы управленческого учета предприятий.....	63
3 Совершенствование системы управленческого учета для предприятий строительной отрасли.....	71
3.1 Проблемы организации управленческого учета предприятия.....	71
3.2 Оптимизация по повышению эффективности управленческого учета предприятия.....	83
Заключение.....	101
Список используемой литературы.....	106
Приложение А Бухгалтерский баланс ООО «Компания КПН», 2019- 2020 гг.....	112
Приложение Б Отчет о прибылях и убытках ООО «Компания КПН», 2019-2020 гг.....	114
Приложение В Бухгалтерский баланс ООО «Компания КПН», 2020- 2021 гг.....	115
Приложение Г Отчет о прибылях и убытках ООО «Компания КПН»...	117

Введение

Актуальность поставленных практических вопросов. В условиях современного развития информационных технологий, увеличения объема скорости передачи данных, появления систем контроля менеджмента и передовых методов обработки больших массивов данных актуальным становится вопрос о скорости принятия решения, о наличии актуальной и достоверной информации при выборе и корректировке стратегии управления, о возможности оценки результатов исполнения управленческих решений в режиме реального времени - «здесь и сейчас». Очевидно, что использование только бухгалтерского учета недостаточно ввиду специфики данного учета, ориентированной на фактическую оставляющую, без учета стратегического планирования. В этой связи невозможно представить производственное предприятие с высокой рентабельностью без стратегического управленческого учета. Для устойчивого развития организации, повышения культуры производства, качества продукции и, как следствие, высокой конкурентоспособности продукции необходимо проводить учет и контроль бизнес-процессов и анализ деятельности предприятия на основании релевантной финансовой и нефинансовой управленческой информации. Полученные данные должны использоваться для разработки рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и разработки корпоративных методик.

Актуальность данной магистерской диссертации выражена в том, что на этапе развития экономики важное значение, приобретают вопросы особенностей управленческого учета. Актуальность выбранной темы исследования объясняется и тем, предпринимательство является важным этапом в становлении экономического рынка Российской Федерации и, поэтому, особенности организации управленческого учета и путей его оптимизации так же важны и необходимы к рассмотрению и изучению.

Такой процесс, как оптимизация управленческого учета, нацелен на повышение прозрачности и управляемости всех бизнес-процессов организации. Становится возможным отслеживать все данные затрат и прибыли от их возникновения до момента отражения в финансовых отчетах.

Цель и задачи исследования. Цель магистерской диссертации заключается в совершенствовании управленческого учета предприятия строительной отрасли.

Задачи исследования включают в себя следующие аспекты:

- рассмотреть систему управленческого учета предприятия;
- раскрыть методы оптимизации, влияющие на применение управленческого учета;
- провести анализ основных финансовых показателей деятельности предприятий;
- провести оценку системы управленческого учета предприятий;
- проанализировать проблемы организации управленческого учета предприятия;
- предложить рекомендации путей оптимизации управленческого учета предприятия.

Предметом исследования является управленческий учет предприятия строительной отрасли.

Объектом исследования выступают ООО «Компания КПН» (ООО «Компания Красота под ногами») – в качестве основного предприятия, ООО «Бекам», ООО «Браер» - в качестве дополнительных предприятий.

Теоретической базой исследования послужили научные труды российских и зарубежных экономистов, посвященные вопросам управленческого учета предприятия строительной отрасли.

Методами исследования выступали: анализ, синтез, сравнение, так и специальные методы: экономико-математический, балансовый, расчетно-конструктивный.

Степень научной разработанности проблемы. Теоретико-методологическую основу магистерской работы составляют труды ученых и практиков, в том числе: В.П. Астахова, О.И. Васильчука, А.Е. Гаврилиной, И.Е. Глушкова, А.Г. Голубевой, В.А. Дорожкиной, Н.В. Ивановой, Г.Ю. Касьяновой, И.С. Ким, Н.В. Колчиной, С.Л. Коротаевой, Д.В. Лысенко, С.И. Маткулиевой, Н.К. Муравицкой, Е.Р. Мухиной, И.Ю. Никоновой, Л.В. Прыкиной, Е.Б. Тютюкиной, И.И. Шаниной, Ю.В. Щербининой, Р.О. Яковлева и др.

Теоретическая значимость достигнутых результатов магистерской диссертации состоит в том, что было уточнено понятие «оптимизация управленческого учета предприятия строительной отрасли».

Практическая значимость проведенного исследования заключается в разработке рекомендаций по оптимизации управленческого учета на предприятии строительной отрасли, включающих в себя инструменты мониторинга постоянных и переменных затрат, анализа безубыточности продаж и объемов маржинальной прибыли, а также учет и контроль финансовых показателей, обеспечивающих расчет запаса финансовой прочности предприятия.

Основные результаты, полученные при выполнении магистерской диссертации, могут быть использованы в процессах управленческого учета для других организаций смежных отраслей.

Информационная база исследования представлена в работе источниками нормативно-законодательной документации: Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, ФЗ «О бухгалтерском учете» и другие.

Базой для аналитического исследования послужили данные бухгалтерской финансовой отчетности ООО «Компания КРН», ООО «Бекам», ООО «Браер» за 2019-2021 гг.

Научная новизна достигнутых результатов выполнения магистерской диссертации состоит в разработке предложений по совершенствованию управленческого учета на предприятии строительной отрасли.

Основные пункты научной новизны, выносимые на защиту:

1) В качестве основного положения, выносимого на защиту, выделяется тезис о том, что для увеличения прибыли предприятия, увеличения рентабельности производства, узнаваемости бренда необходимо и достаточно построение качественной системы управленческого учета с элементами автоматизированного контроля, мониторинга и анализа;

2) Даны рекомендации по оптимизации управленческого учета, разработанные ключевые показатели эффективности вынесены на обсуждение руководства предприятия строительной отрасли. Представленные доводы позволяют предположить, что возможно дальнейшее совершенствование управленческого учета за счет нового видения процесса финансового мониторинга затрат и мотивационной схемы специалистов в разрезе предлагаемых изменений.

3) Разработаны и представлены рекомендации по совершенствованию анализа затрат в системе управленческого учета организации строительной отрасли. Анализ затрат включает оценку переменных и постоянных затрат, на основании данных мониторинга затрат, а также анализ точки безубыточности и маржинальный анализ. Использование анализа обоснованно статьей Н.Н. Хахоновой «Анализ точки безубыточности как инструмент управленческого учета в строительных организациях» [37, стр.34-39]. Для повышения точности определения величины постоянных и переменных затрат, предложено использовать метод «мини-макси». Даны рекомендации по повышению качества аналитической информации в реализации мероприятий по совершенствованию анализа затрат в системе управленческого учета организации.

4) Предложена новая методика анализа затрат для принятия управленческих решений в организациях строительной отрасли.

Апробация результатов исследования. Апробация состояла в обсуждении полученных результатов с руководством предприятия ООО «Компания КПН» и публикации научной статьи «Совершенствование

управленческого учета на предприятии строительной отрасли» на конференции «Теория и практика модернизации научной деятельности в условиях цифровизации».

Публикации. По теме магистерской диссертации опубликована в РИНЦ одна научная статья общим объемом 0,5 п.л.

Объем и структура магистерской диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. В работе 4 приложения, 29 таблиц, 8 формул и 15 рисунков. Список использованных источников включает 47 наименования. Объем диссертации составляет 117 страниц.

1 Теоретический обзор подходов к формированию систем управленческого учета на предприятиях

1.1 Современные системы управленческого учета: аналитический обзор

Управленческий учет является частью бухгалтерского учета. В соответствии с Федеральным законом РФ «О бухгалтерском учете» - бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В условиях рыночной экономики система управленческого учета на предприятии выступает в качестве информационной основы управления. В странах с развитой экономикой «более девяноста процентов рабочего времени в сфере учета компании тратят на постановку и ведение управленческого учета», как описывает в своей работе О.Д. Каверина [11, с. 80], и только 10% уделяется на финансовую бухгалтерию.

Анализ ретроспективного анализа трансформационного изменения системы управленческого учета в работе Н.В. Каменец [13] показал, что в России «до сих пор обратная ситуация сохраняется в силу недостаточного понимания руководством компаний всей значимости управленческого учета» [13, с.19-21]. При этом в последнее время становится очевидным, что построение эффективной деятельности предприятия требует использования грамотно построенной системы управленческого учета, причем на всех уровнях работы. Причина в том, что суть управленческого учета - это процесс аккумуляции, т.е. определения, измерения и сопоставления информации, позволяющий «руководству предприятия получить четкое понимание всех бизнес-процессов в организации» [13, с.22] и благодаря этому принять правильное решение по организации деятельности предприятия.

Активная трансформация экономических отношений способствует непрерывному появлению новых организаций на российском рынке. В результате возникает необходимость руководства предприятий в переработке и анализе колоссального количества данных, необходимых для принятия стратегически верных управленческих решений. Благодаря им компания сможет достичь цели, поставленные руководством, главная из которых «является повышение эффективности работы компании», как указано в работе Е.В. Кравцовой [18, с. 92].

Для этого необходимо обеспечить руководство корректными данными по учету, планированию, распределению и контролю имеющихся ресурсов, анализу фактического и перспективного состояния предприятия. В своем учебнике авторы А.Н. Асаул, И.В. Дроздова, М.Г. Квициния, А.А. Петров рекомендуют особое внимание уделять вопросам «оптимизации затрат в условиях неопределенности и риска» [2, стр.96-97]. Выявлением, измерением и объективным отражением поступивших сведений призвана заниматься система управленческого учета, которая является фундаментальной составляющей управления любым предприятием, считают такие ученые, как А.Н. Бобрышев и Н.П. Агафонова. В своей работе «Особенности ведения управленческого учета в системе проектного менеджмента» ими предложен «инструментарий, способный удовлетворять информационные запросы пользователей в требуемом объеме, качестве и временном аспекте» [3. стр.1329-1332]. Эти выводы важны для управленческого учета в целом.

В условиях обострения конкуренции и повышения требований к качеству продукции возникает необходимость в более детальной и качественной информационной поддержке системы управления. Соглашаясь с выводами А.Н. Бобрышева и Н.П. Агафонова о «необходимости использовать инструменты проектного менеджмента» [3. стр. 1333-1334] для управления процессами управленческого учета, автор магистерской диссертации К. Васильченко в своей публикации акцентирует внимание на необходимости «добавления инструментов мониторинга финансовых

показателей» [6]. Необходимый уровень релевантности и достаточности информации обеспечивается правильной организацией управленческого учета, направленной на своевременное предоставление информации, чтобы руководители «могли принимать обоснованные решения с точки зрения ресурсосбережения», выполнения договорных обязательств, «диагностики целесообразности расширения производства отдельных видов продукции» [1, с. 237] или ее перепрофилирования, оценки коэффициентов рентабельности и т.д.

В целом управленческий учет предназначен для выявления, сбора, измерения и представления как финансовой, так и нефинансовой информации для руководителя при планировании, контроле и принятии решений, что нашло отражение в работе К.Н. Алданиязова, где было акцентировано внимание на «необходимости соблюдать принципы стратегического управленческого учета» [1, с. 235-236].

Управленческая отчетность важна для практики. «Управленческая отчетность - это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Управленческая отчетность ориентирована на внутренних пользователей, ее содержание определяется целями и задачами управления экономической организации» [13, с. 18].

Предмет управленческого учета – «производственная деятельность организации в целом и в отдельных ее структурных единицах, которая может быть классифицирована в зависимости от отношения к производственной деятельности» [22, с. 36].

Первоначальное развитие управленческого учета в советское время проходило достаточно «оригинально в силу специфики общественного строя того времени». [25. стр.111]. В начале 1930-х гг. набиравшая обороты индустриализация страны вызвала повышенный интерес государства к определению себестоимости продукции производства.

Проанализировав все ступени формирования управленческого учета, в том числе и производственного в СССР и современной России, опираясь на работу Е.В. Полторацкой [25, с. 111], можно выделить следующие этапы:

1-ый этап: до 1930 г. начальный, элементарный, промышленный аналитический учет, когда калькуляция выполнялась без непосредственной связи с данными бухгалтерского учета;

2-ой этап: с 1930 - 1940 гг. развиваются принципы хозяйственного расчета, возникают нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции по данным бухгалтерских регистров, при этом, например, разрешалось списывать готовую продукцию по себестоимости прошлого отчетного периода.

3-ий этап: с 1940-1970 гг. активнее развивается производственный калькуляционный учет, вводится жесткая бухгалтерская калькуляция. Даже сейчас мы видим последствия этого: «Экономист умер, да здравствует бухгалтер». В тот период был присущ учет на «голых» цифрах, основанные на счетах и регистрах, без применения элементарных принципов экономического мышления.

4-ый этап: с 1970 – 1990 начинает наблюдаться централизованное законодательное регулирование учета, нормативно-правовая стабилизация методов учета затрат. После внедряется внутрифирменный учет бригадных форм правления производством, применяются бригадный хозрасчет. Несмотря на то, что учет затрат еще не находятся в центре внимания, к середине 90-х, возрастает интерес руководителей организаций к международному опыту использования УУ.

5-ый этап: конец 1990-х гг. - по настоящее время управленческий учет начал набирать популярность и проявляться в современном его понимании. Примерно с 1992 г. он начинает законодательно закрепляться на государственном уровне. Затем была утверждена «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». В апреле 1997 г. было создано

некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (ИПБ России), действующее до сих пор. Так же, позже, ЮКОС в ходе вышеописанных событий юридически подтвердит переход на управленческий учет в 1997 году.

Если говорить о причинах резко-появившейся заинтересованности отечественных организаций в управленческом учете за последние 25 лет, то в первую очередь, необходимо выделить сравнительно новое явление для нашего государства, как «коммерческая тайна». Поскольку практически до 1990 г. в Советском союзе в законодательстве совершенно отсутствовали такие понятия как коммерческая тайна и ее охрана, то с появлением частного бизнеса в 1990 годы деятельность фирм почувствовала нужду в индивидуальном внутрифирменном подходе к управлению.

Нередко структура предприятий менялась достаточно быстро и кардинально, но, сотрудники, в том числе бухгалтеры, зачастую оставались прежними. В связи с этим на протяжении долгого периода сохранялось старое советское мышление в области учета, изменения в котором происходили очень медленно. Советские практики «застряли», с одной стороны, между исторически сложившимися традициями и опытом работы, приобретенными в период административно-командной системы, и с другой стороны, абсолютно новыми, ранее неизвестными им экономическими принципами. Все это в дальнейшем сказалось на качестве ведения управленческого учета, согласно мнения А.А. Федосеева [34, с. 188].

Постепенно некоторые фирмы начинали осваивать управленческий учет, либо просто перенимая зарубежный опыт, либо внося краски «от себя» из-за отсутствия необходимых знаний. Нередко наблюдалась картина формального наличия управленческого учета, но на деле настолько некорректного ведения, что применять его данные было нежелательно. А чаще всего это оказывались просто «выгодно скорректированные данные бухгалтерского учета», как считает Д.Блэкк [4, стр. 17-20].

Поэтому управленческий учет до сих пор является уязвимым местом новых зарубежных и российских организаций. Это объясняется отсутствием сертифицированных специалистов в данной области. Более того, например, в России, даже нет отдельного, общепринятого понятия, как «бухгалтер-аналитик». Чаще всего это либо просто «экономист», либо «финансовый аналитик», что не совсем корректно.

Такой вывод можно сделать из устоявшегося перевода СІМА «management accounting» как «специалист по управленческому учету», а не дословный, верный - «бухгалтер по управленческому учету». На практике зачастую многие российские экономисты и бухгалтеры, которым поручена постановка и ведение управленческого учета, не готовы к самостоятельной работе, что существенно снижает их ценность, как работника для работодателя. Бухгалтеры пытаются распространить уже освоенные ими приемы налогового и финансового учета на управленческий, что пересекается с работой А.Г. Чернолиховой «К вопросу о взаимосвязи финансового, управленческого учета и налогового учета». Ею рассмотрена «сравнительная характеристика бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета» [39 стр.136-141]. Поэтому бухгалтеров «приходится кардинально переучивать, прививая навыки экономического образа мышления».

В этом разрезе можно выделить несколько работ, поддерживающие выше озвученные выводы. Например, в публикации К.Н. Конова акцентируется больше финансовая составляющая управленческого учета [15, стр.109-111], а в работе коллектива авторов А.Ф. Кузина, Е.А. Павленко. И. Куценко [19] считают, что проектируемая и используемая система управленческого учета должна обязательно «вести учет затрат и их соответственного распределения по центрам финансовой ответственности», [19, с.147].

В настоящее время компании сталкиваются с глобальной конкуренцией, на них оказывают влияние социальные, технологические,

экономические и политические факторы, которые невозможно преодолеть, не имея жизнеспособной бизнес-модели, сильной стратегии и качественного управления. Чтобы выжить в этой сложной бизнес-среде, организация должна пересмотреть стратегическую философию и роль стратегического управленческого учета внутри нее, считает в своем учебнике И.Б. Ивашкевич [9, стр 267-268], отражая связь показателей «управленческого и финансового учета».

Анализ публикаций зарубежных [40-47] и многих отечественных исследователей [20, 21, 25] и практиков [12, 14, 18, 26] применения стратегического управленческого учета выявил, что к текущему моменту не сформулировано единого определения стратегического управленческого учета, единственно верной концепции, метода, модели учета или их взаимодействия. Для каждой организации, в силу различных причин, выбирается, формируется, настраивается и адаптируется свой собственный стратегический управленческий учета с выбранной концепцией, наиболее подходящим методом и приемлемой моделью. Например, Ш.И. Ганибаев в своей работе акцентирует потребность анализа управленческих затрат с точки зрения стандартизации. Используя концептуальные основы стандартизации учета, например, для автомобильной отрасли, он предлагает применять Постановления № PQ-3589, № PQ-5108, № PQ-5225 [44, стр.312] в которых предлагаются различные варианты выполнения учетных операций для автомобильного транспорта. В дополнении к его выводам Е.В. Полторацкая считает, что система традиционного управленческого учета должна включать современные инструменты сбора и обработки информации, и на их основе выстраивать стратегию контроллинга и мониторинга показателей, используя компьютерные технологии [25, стр.110].

Говоря о сущности управленческого учета, нельзя не отметить ее как целостную информационно-контрольную систему, которой свойственны определенные принципы, как считает О. Д. Каверина [11] в своем учебнике «Управленческий учет: теория и практика», (рисунок 1).

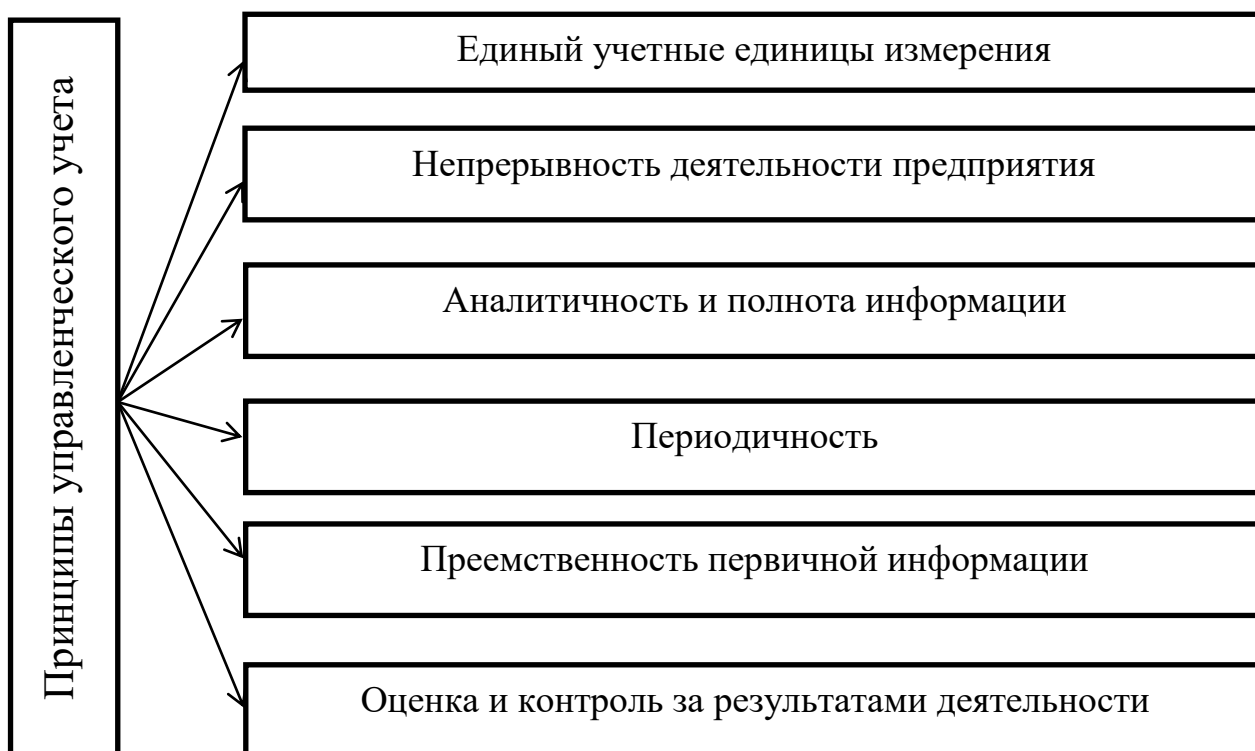


Рисунок 1 - Принципы управленческого учета [11, с. 81]

Кто в компании занимается управленческим учетом? При постановке управленческого учета на предприятии менеджером этого проекта выступает финансовый директор. Но главный участник управленческого учета - первое лицо компании. Участие руководителя бизнеса необходимо не только для постановки целей и задач, но и для четкой координации работы всех звеньев. Ведь именно у руководителя компании есть соответствующие полномочия.

Опираясь на работу О.В. Мандрица и Т.С. Антоновой о проблемах внедрения управленческого учета в организации, а также, согласно материалам Международной научно-практической конференции, на тему региональные детерминанты и закономерности развития экономики [21, с. 312], можно сказать, что зачастую «управленческим учетом в компании занимается специальное подразделение», иногда - бухгалтер. Именно бухгалтер понимает специфические термины, педантичен, лучше других на предприятии знает компьютерные программы. У бухгалтера уже есть учетная

программа с необходимыми данными о финансовой деятельности компании. Бухгалтеру доверяют наиболее важные сведения о деятельности предприятия. Бухгалтер не перепутает дебет с кредитом и всегда объяснит директору происхождение той или иной цифры в отчете. Но некоторые руководители против того, чтобы управленческим учетом занимался бухгалтер.

Данные бухгалтерского учета запаздывают по времени, не всегда отражают реальное состояние дел на предприятии, «адаптировать данные бухучета к управленческому учету - трудозатратно для бухгалтера», как считает Е.А. Бойко [5, стр.29-30]. Но это не означает, что «бухгалтерия в постановке управленческого учета совсем не будет принимать участия» [5, стр.44].

Разнятся взгляды и на количественный состав участников при постановке управленческого учета на предприятии. Одни, например, А.В. Ильина А.В. и Н.Н. Ильшева в своей работе [10, стр. 13-14] считают, что даже в самой крупной компании команда не должна превышать 7 человек. Вторые, например, М.Ю. Федорова, А.А. Грибанов [33, стр.71], считают, что команда для сбора и анализа информации для управленческого учета не нужна, достаточно «одного опытного финансиста, который организует весь управленческий учет» на предприятии и обойдется намного дешевле.

Каждое предприятие самостоятельно решает, каким образом будет организован управленческий учет, и кто будет им заниматься. Можно добавить в финансово-экономическую службу новые штатные единицы, например, экономиста или аналитика. Можно скорректировать свою организационную структуру. Например, ввести новые подразделения или убрать из структуры лишние, объединить их, чтобы исключить дублирование функций и ответственности. Можно создать отдельный отдел, куда войдут аналитики разных направлений: экономист, финансист, сисадмин, которые будут заниматься только управленческим учетом. А можно передать это специалистам, которые проверяют, все ли в порядке с бухгалтерией компании -

бесплатно проведут экспресс-аудит и помогут исправить ошибки, как описывают в своей научной статье А.А. Федосеев и О.И. Федосеева [34, с. 188].

Первые упоминания о концепции стратегического управленческого учета, датируются 70-80-м годам XX века. В этот период определялся «анализ данных управленческого учета» о предприятии и его конкурентах для «использования при разработке и мониторинге бизнес-стратегии» [14, стр.17-23].

В дальнейшем, Л.И. Ким отмечает, что уже «в 90-х годах XX века, появились другие концепции» [14, с. 28-30]:

- концепция мониторинга показателей стратегии развития предприятия и его конкурентов в условиях рыночной экономики в течение ряда периодов;
- концепция «идентификации структурных бизнес-единиц предприятия в разрезе стратегического анализа затрат [14, стр.34], и «стратегического анализа рынка» в разрезе конкурентов [35, стр.184];
- концепция «удаленного сбора информации о конкурентах» с целью поиска возможностей снижения затрат [29, стр.428].

В XXI веке замечен качественный переход в понимании концепций стратегического управленческого учета (рисунок 2).

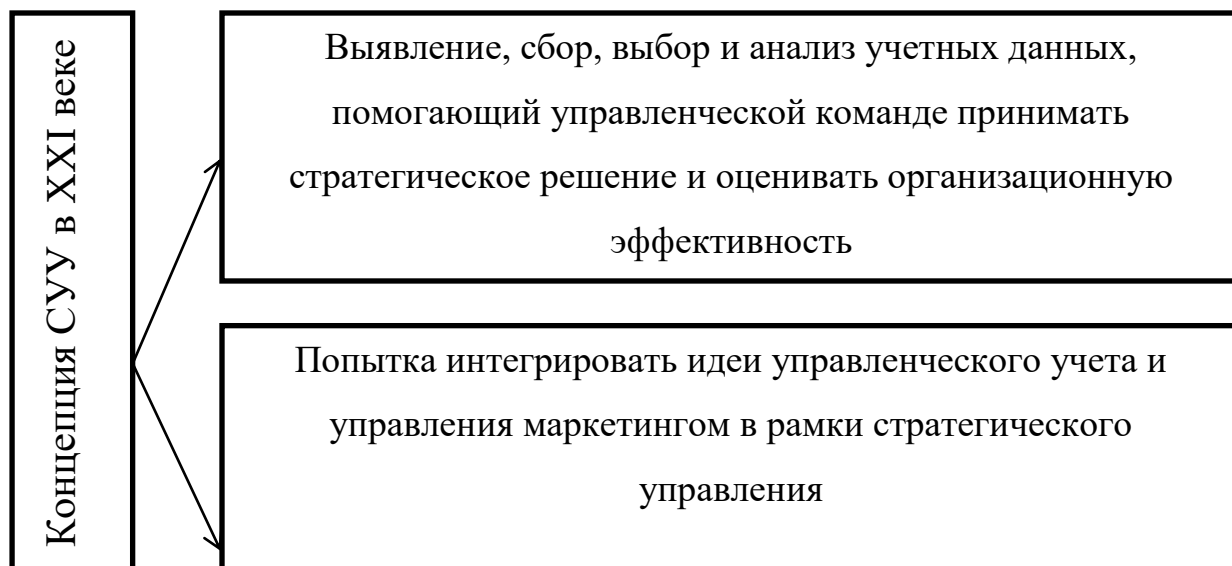


Рисунок 2 - Концепции стратегического управленческого учета [38, с. 38]

В тоже время, методы стратегического управленческого учета не подвержены настолько сильному изменению своей сути. С начала 80-х годов прошлого века и до 2022 года было идентифицировано 14 методов, описанных в зарубежных источниках. Так, например, Alshararin., Lasyoud A. считает, что «управленческий учет - это не статичное явление, а явление, которое меняется со временем, отражая новые формы и практики» [41. стр.229]:

- Activity Based Costing/Management (ABC/M). Калькуляция себестоимости по процессам, клиентам и продуктам. Это расчет себестоимости по видам деятельности. С помощью этого интегрированного подхода определяются и описываются накладные издержки с привязкой этих издержек к соответствующим видам деятельности. И, как следствие понимания их взаимосвязей, в центр внимания выходит качественное управление видами деятельности с целью снижения издержек и повышения прибыли и конкурентоспособности.

- Attribute Costing. Определение доли рынка по отличительным признакам продукта. В этой системе расчета затрат подчеркиваются

отличительные черты продукта, включая его характеристики, определенные соглашения о покупке или послепродажное обслуживание. Получаемая информация должна быть релевантна деятельности настоящих или будущих конкурентов.

- Benchmarking. Эталонное тестирование. Этот метод основан на идентификации лучших примеров эффективного управления компанией и сравнении производительности своей организации с этими примерами с целью улучшения деятельности. Существует множество типов эталонного тестирования, но в целом они подчеркивают внешнюю стратегическую ориентацию по отношению к конкурентам.

- Competitive Position Monitoring. Мониторинг позиционирования на рынке. Техника этого метода состоит в предоставлении информации о конкурентах. Такой как данные о продажах, целевом рынке, объеме и затратах на единицу продукции.

- Competitor Cost Assessment. Анализ затрат конкурентов. Здесь, в отличие от описанных ранее способов, оценка затрат конкурентов сосредоточена исключительно на анализе структуры затрат. Источники такой информации могут быть разными. Могут использоваться и некоторые косвенные источники, например, физическое наблюдение, информация от общих поставщиков или клиентов и бывших сотрудников конкурентов. Наличие подобной информации дает возможность прогнозировать уровень цен, действия прямых конкурентов, анализировать выбранные ими стратегии и тактики. И, основываясь на этом, выстраивать собственную стратегию.

- Competitor performance appraisal based on public financial statements. Оценка результатов деятельности конкурентов на основе публичных финансовых отчетов. Соответствующим источником оценки конкурентов являются публичные финансовые отчеты. Эта методика представляет собой традиционные методы сравнения между компаниями разных стран. Особенно ценным являются стратегические выводы, которые можно сгенерировать в результате такого рода анализа.

– Customer Accounting. Учет клиентов. Поддержание базы данных о клиентах в актуальном состоянии. Методика рассматривает отдельного клиента или группу клиентов как объект анализа и учета. Анализ проводится в разрезе оценки прибыли, продаж или затрат, связанных с клиентом или сегментом клиентов. Поскольку этот подход широко связан с «реляционным маркетингом», он классифицируется как метод стратегического управленческого учета.

– Integrated Performance Measurement. Интегрированная оценка эффективности. В данном методе рассматриваются как финансовые, так и нефинансовые показатели, и на основе этих данных разрабатывается сбалансированная система показателей эффективности.

– Life Cycle Costing. Стоимость жизненного цикла. Особенность этого подхода состоит в вычислении суммарных затрат на протяжении всего жизненного цикла (от проектирования до утилизации, через внедрение, рост, пик и спад продаж), что позволяет определить совокупную стоимость владения продуктом.

– Quality Costing. Затраты на обеспечение качества. для реализации этого метода требуется сначала определиться с показателями качества выпускаемого продукта, и, затем, использовать его для контроля затрат на повышение удовлетворенности потребителей в зависимости от наличия требуемого качества.

– Strategic Costing. Стратегический расчет затрат. Эта процесс стратегического управления издержками с учетом маркетинговых и конкурентных концепций, к которым относится позиционирование продукта в условиях рынка.

– Strategic Pricing. Стратегическое ценообразование. Это метод ориентирован на использование в процессе ценообразования информации о конкурентах, такой как реакция конкурента на изменение цены, эластичность цены.

– Target Costing. Таргетирование стоимости. Согласно этому методу, целевая стоимость является разницей между ценой, которую рынок готов заплатить за продукцию, и целевой прибылью, которую производитель хочет получить. Для достижения целевых показателей себестоимости необходимо точно выбирать, позиционировать и продвигать свою продукцию на рынке. Факторы внешнего рынка часто вмешиваются в эту технику стратегического управленческого учета.

– Value Chain Costing. Расчет затрат в цепочке начисления стоимости. Разработка модели цепочки начисления стоимости предполагает учет затрат по всем видам деятельности, начиная от проектирования и заканчивая реализацией продукции.

Несмотря на достаточно большое количество методик, наличия исследований по стратегическому управленческому учету, использование этих знаний ограничено из-за недопонимания сути концепций и методик, неправильной интерпретации результатов исследований, дефицита финансовых и человеческих ресурсов и других сдерживающих факторов. На рисунке 3 отражена схема управленческого учета.

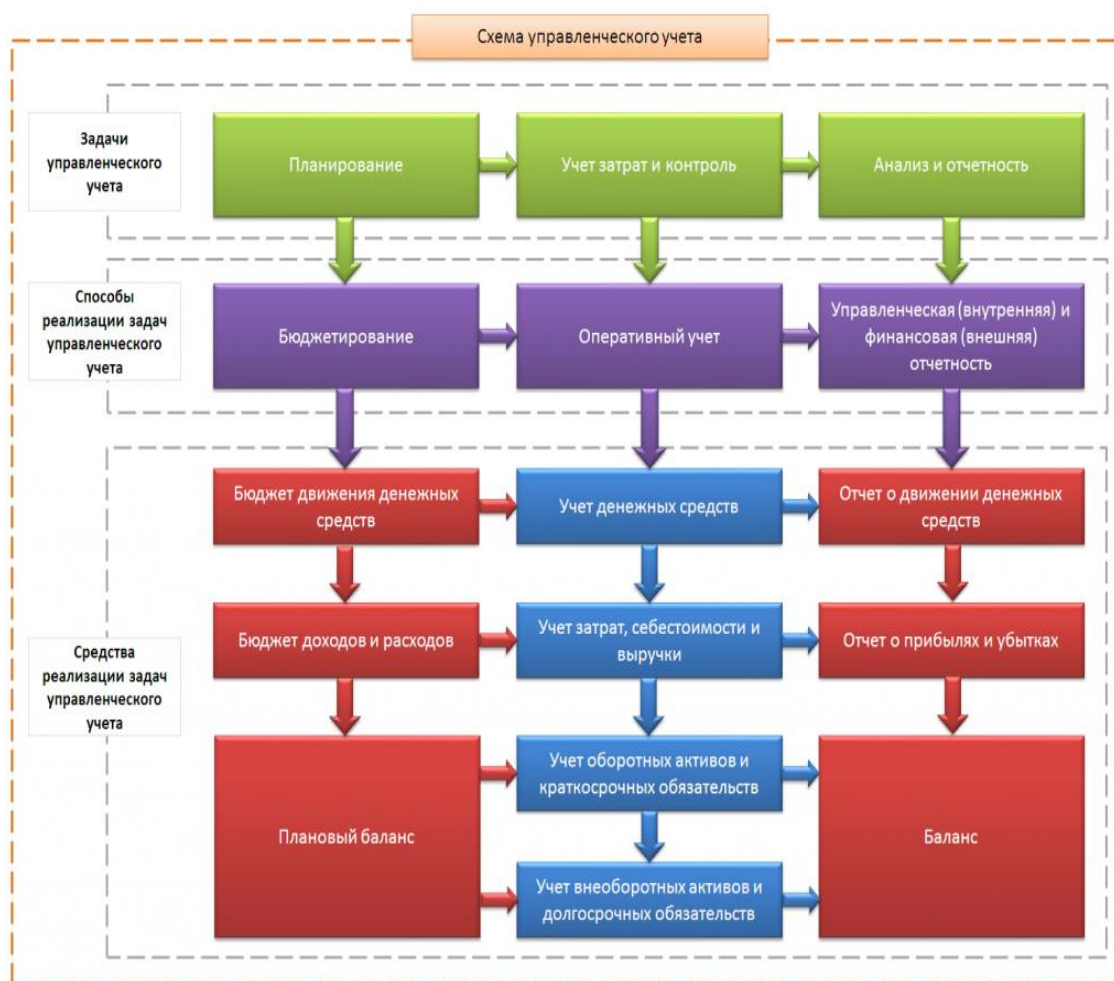


Рисунок 3 - Схема управленческого учета

Многие предприятия строительной отрасли - прежде всего, малый и средний бизнес - не могут себе позволить разработку и внедрение полноценной системы управленческого учета, учитывающей все особенности конкретного предприятия. Как считает в своей публикации Ж.А. Калдарова «Особенности управленческого учета затрат в строительной компании» эти специфики состоят в том, что «...особенностью строительных работ является продолжительность производственного цикла» за время которого цены могут существенно изменяться [12, стр.25]. Поэтому для предприятия строительной отрасли, необходима оптимизация управленческого учета.

1.2 Методы оптимизации, влияющие на применение управленческого учета

По нашему мнению, для качественного определения основных факторов, влияющих на принятие решения об использовании системы управленческого учета для ее оптимизации, необходимо рассмотреть проблемы и факторы, выявленные исследователями и практиками применения систем управленческого учета в разных странах мира с различным уровнем экономики, уровнем технологического, информационного, политического развития. Анализ зарубежных исследований по таким странам как США, Канада, Великобритания, Таиланд, Малайзия, Турция, Нигерия (таблица 1), опираясь на научные статьи зарубежных авторов [40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47] и М.Н. Семиколеновой, А.Е. Боброва [29, с.156-159], позволит нам не только определить преобладающие факторы в той или иной экономической системе, но и сформулировать основной набор факторов, которые мы можем применять при оценке выбранного российского предприятия.

Таблица 1 - Исследования по практикам применения управленческого учета

Государство	Автор и год исследования
США	Shields, M. D. (1997)
Канада	Armitage, H. M., & Webb, A. (2016)
Великобритания	Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006)
Тайланд	Nandan, R (2010)
Испания	Amat, J., Carmona, S., & Chenhalls, H. (1994)
Малайзия	Ahmad, K. (2012)
Турция	Erserim, A. (2016)
Нигерия	Fasesin, O. O., Salman, A. Y., & Dunsin, A. T. (2015)
Иран	Kordlouie, H. R. & Hosseinpour, A. (2018)

Kordlouie & Hosseinpour в своей статье написали о проведенном исследовании по 340 предприятиям в Иране, в ходе которого «данные были собраны с помощью анкет и проанализированы с помощью структурных уравнений» [45, стр. 28-23]. Применяемые методы управленческого учета включают калькуляцию себестоимости по видам деятельности, составление бюджета по видам деятельности, отраслевой анализ, анализ акционерной стоимости, анализ жизненного цикла продукции и анализ конкурентов. К основным влияющим факторам относятся организационные характеристики (включая размер, стратегию конкурентной борьбы и децентрализацию управления), бизнес-потенциал (включая уровень заказчика, передовые технологии и рыночную конкуренцию), операционные технологии (включая сложность систем обработки, передовые технологии производства и полное управление качеством).

Бюджет - это «финансовый документ, имеющий юридическую силу для каждой организации и реализация которого обязательна для всех менеджеров и подразделений, входящих в организационную структуру. Бюджет не имеет предварительно одобренной формы или образца, например, баланса или финансового результата счет» [13, с. 19].

Статья Fasesin, Salman, & Dunsin [41] посвящена анализу факторов, влияющих на управленческий учет на предприятиях в Нигерии. Исследование показало, что традиционные методы управленческого учета широко применяются в мебельном производстве, пищевой промышленности и производстве напитков. Основные методы управленческого учета, применяемые на нигерийских предприятиях, включают контроль информации посредством использования текущих данных учета, сравнение с данными прошлых лет, расчет финансовых показателей, анализ хозяйственной деятельности и контроль по центрам ответственности. Кроме того, современные методы управленческого учета также применяются в компаниях, зарегистрированных на бирже. В частности, методы, применяемые в этих компаниях, включают контроль процесса планирования

и прогнозирования запасов, клиентов, доли рынка, жизненный цикл продукции. Результаты показали, что в обоих типах методов управленческого учета (традиционный и современный метод) к влияющим факторам относятся «менеджеры, финансы и структура компании с аналогичным уровнем влияния» [41, стр.235-237].

Экономисты Armitage and Webb своей статьей [40] подвели итог исследованию по применению управленческого учета в канадских и австралийских компаниях и обнаружили, что предприятия используют бюджетирование и дисперсионный анализ в основном для целей планирования, а не для контрольной функции. Инструменты стратегического управленческого учета, такие как качественная калькуляция затрат, целевая калькуляция затрат, а также своевременная калькуляция затрат по видам деятельности или система сбалансированных показателей, не применяются. Успех применения управленческого учета в этих компаниях зависит от квалификации бухгалтеров, а также от знаний и опыта менеджеров.

В исследовании также указаны другие влияющие факторы, такие как финансовые и инвестиционные возможности компании, колебания рынка, поведение конкурентов, размер компании. В частности, размер фирмы имеет наибольшее влияние, конкурентный рынок имеет наименьшее и отрицательное влияние на применение управленческого учета.

Изучение фактической практики применения управленческого учета в производственных компаниях Великобритании в пищевой промышленности и производстве напитков показали, что применение управленческого учета сосредоточено на контрольной информации, а не на поддержке принятия решений. Согласно статье, Abdel-Kader & Luther [42] исследование показало, что применение современного управленческого учета в значительной степени зависит от внутренних факторов, включая уровень подготовки менеджеров, их квалификацию в области бухгалтерского учета и знания финансовых инструментов. Внешние факторы, влияющие на применение

управленческого учета, включают в себя правовую среду, конкуренцию, риски и технологические изменения.

Анализ статьи Amat, Carmona & Chenhalls [43] свидетельствует, что выявленная положительная связь между рыночной конкуренцией и использованием управленческого учета на малых и средних предприятиях в Испании указывает, что, когда интенсивность конкуренции на рынке возрастает, увеличивается и использование управленческого учета. Причина заключается в том, что конкуренция косвенно оказывает давление на предприятия с целью получения большего объема информации, включая как финансовую, так и нефинансовую информацию, для обеспечения конкурентоспособности.

Ahmad в своей диссертации [44] провел исследование по применению управленческого учета на 110 предприятиях на восточном побережье Малайзии. В результате исследования выявлено, что существует три основных фактора, влияющих на применение управленческого учета: это организационная структура, деловой потенциал и используемые производственные технологии. Анализ данных исследования показал, что малые и средние предприятия применяют ограниченное количество методов управленческого учета. Кроме того, исследователи пришли к выводу, что только уровень применяемых технологий оказывает положительное воздействие на практику применения управленческого учета. Два других фактора, а именно, организационная структура и потенциал бизнеса, не оказали существенного влияния на применение управленческого учета. Эти выводы не относятся к крупным компаниям в Малайзии.

Исследование факторов, влияющих на применение управленческого учета на крупных малазийских предприятиях и его оптимизации, показал, что к ним относятся интенсивность рыночной конкуренции, участие владельцев в практике применения управленческого учета и передовые технологии производства. В частности, именно участие владельцев оказывает наибольшее влияние, в то время как передовые технологии оказываются не

столь значимыми. Кроме того, исследования подтвердили преимущества управленческого учета в повышении эффективности и результативности управления, увеличении прибыли за счет сокращения отходов и эффективного использования ресурсов.

Исследование влияния внутренних и внешних факторов на практику применения и оптимизации управленческого учета в производственных компаниях Турции проведено в статье Erserim [44]. К внутренним факторам относятся размер фирмы, организационная культура и управление. Исследователи пришли к выводу, что размер фирмы оказывает наибольшее влияние на практику применения управленческого учета, а когда компания становится крупнее (что отражается в количестве сотрудников), то для достижения оптимальной эффективности требуется более строгое управление посредством децентрализации. Результаты исследования, проведенного Erserim [44], были впоследствии взяты за основу и расширены рядом других аналитических агентств. Ими рассматривались внешние факторы, включая инвестиционную, правовую, культурную, социальную среды и тенденции интеграции страны в мировую экономику. Инвестиционная среда, согласно выводам исследователей, оказывает наибольшее влияние на процесс применения, содержания и методы управленческого учета.

Анализ взаимосвязи между перспективами и потребностями владельцев бизнеса в отношении применения и оптимизации управленческого учета на севере Таиланда показал, что чем выше осведомленность владельцев бизнеса о важности и преимуществах управленческого учета, тем выше потребности в управленческом учете, пишет в своей статье Nandan [45]. Кроме того, существует разница в осведомленности (знаниях) о важности и преимуществах применения управленческого учета между малыми и средними предприятиями. В частности, средние предприятия в большей степени осведомлены о важности и преимуществах применения управленческого учета, а также имеют более

высокие потребности в управленческом учете по сравнению с малыми предприятиями. Изучение потребности предприятий в управленческом учете показало, что такая информация очень важна для менеджеров, особенно при управлении ресурсами и принятии решений об их распределении. Обычно используются такие методы, как анализ объема затрат и прибыли, анализ соответствующей информации для принятия решений в условиях действующих ограничений. Кроме того, знания и опыт руководителей и квалификация бухгалтеров оказывают наибольшее влияние на применение управленческого учета.

Проведенные Abdel-Kader & Luther в статье [42] исследования практики применения и оптимизации управленческого учета в 658 компаниях по производству продуктов питания и напитков в Великобритании выявили наиболее важные факторы, которые включают в себя организационную структуру, размер фирмы, сложность системы обработки, передовые технологии производства, уровень управления качеством, систему «точно в срок», корпоративную стратегию, клиентоориентированность, уровень скоропортящихся продуктов.

Результаты исследования подтвердили, что на уровень сложности управленческого учета влияют: клиентоориентированность, уровень децентрализации, размер предприятия, применение передовых производственных технологий.

Эти результаты показали, что определяющими факторами успеха при применении и оптимизации управленческого учета являются объем капитала, рабочая сила и рынок, культурная принадлежность и управленческие привычки, передовые технологии производства, передовые машины и оборудование.

Исследования американских предприятий показало, что к потенциальным факторам, приводящим к изменениям в управленческом учете, относятся конкуренция, используемые и появляющиеся новые технологии, структура и стратегия предприятия. Эти факторы по-разному

влиять на изменения в управленческом учете. На эти факторы указывает Shields в своей статье [47].

Исходя из вышеизложенного, мы можем определить ряд факторов, влияющих на практику применения и оптимизации управленческого учета на предприятиях. Они включают в себя организационные характеристики (в том числе размер, конкурентная стратегия и децентрализация); потенциал бизнеса (в том числе клиент ориентированность, технологический прогресс и рыночная конкуренция); технологии производства (в том числе сложность систем обработки, передовые технологии производства и полное управление качеством).

Lavia Lopez & Heibl в своей статье [41] предоставили факторы, влияющие на изменения в практике применения управленческого учета, включающие мотиваторы (рыночная конкуренция, структура предприятия, производственные технологии), катализаторы (финансовая неэффективность, снижение доли рынка, организационные изменения), фасилитаторы (бухгалтерский персонал, уровень автономии, требования к бухгалтерскому учету). В частности, изменения бизнес-среды и технологий рассматриваются как ключевой фактор, влияющий на изменение управленческого учета и стратегической структуры предприятий. В отличие от этого, структура и стратегия предприятия связаны с изменениями в управленческом учете в том же контексте.

Поскольку все упомянутые исследования проводились в различных условиях (с точки зрения географического региона или отрасли), их результаты могут различаться, однако это согласуется с концепцией, признанной год спустя в своей статье Messner [41], который заявил, что отрасль играет жизненно важную роль в применении управленческого учета на предприятиях. Этот вывод не противоречит утверждению о том, что не существует универсально подходящей системы учета, одинаково применимой ко всем организациям при любых обстоятельствах.

Каждое из представленных исследований анализировалось в связи со специфическими особенностями культуры, общества и народа каждого государства, которые сравниваются с характеристиками российских предприятий, социально-политической системой, менталитетом и уровнем экономического развития. Нами сделан вывод, что большинство российских предприятий - это малые и средние предприятия со средней и низкой квалификацией менеджмента, низким уровнем автоматизации учета, жесткой конкуренцией на внутреннем рынке, развивающимся фондовым рынком, основным типом предприятия является Общество с ограниченной ответственностью.

Исходя из этого и опираясь на работу О.Б. Вахрушевой бухгалтерский управленческий учет [7, с. 16], мы выделяем шесть факторов, влияющих на выбор, внедрение, применение и оптимизацию управленческого учета (рисунок 4):

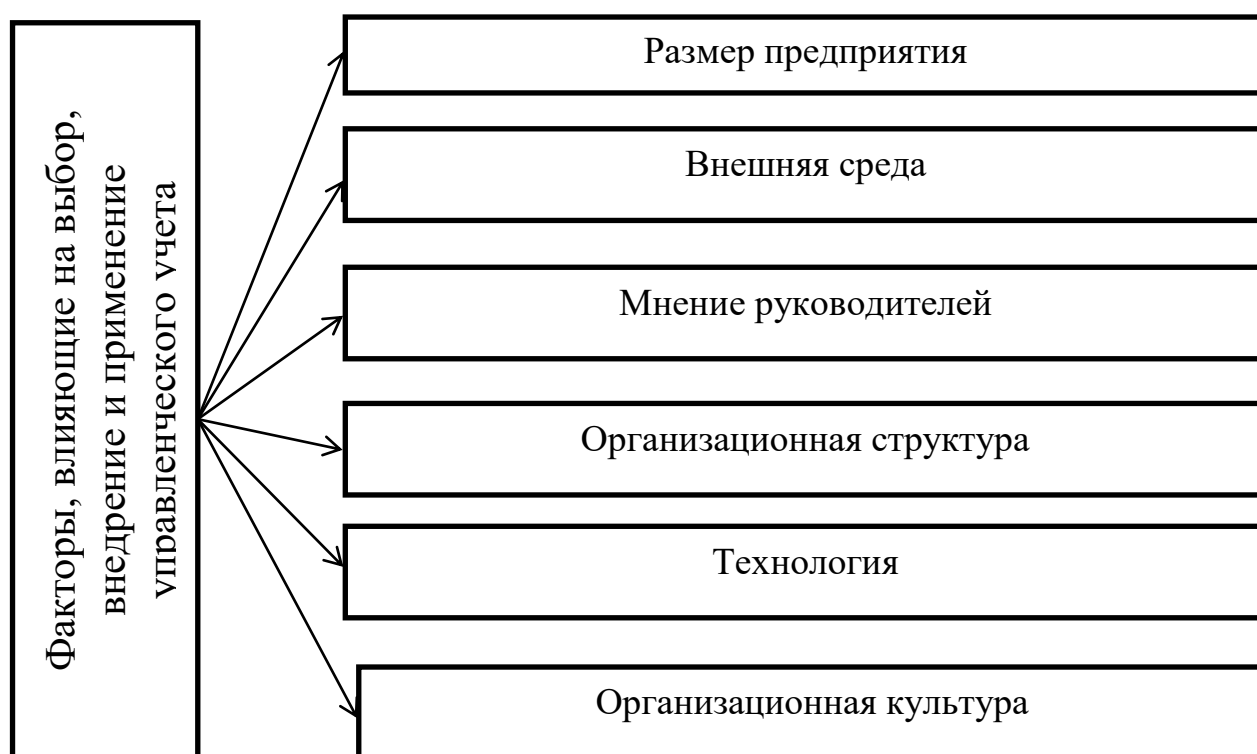


Рисунок 4 - Факторы, влияющие на применение и оптимизацию управленческого учета [7, с. 16]

Рассмотрим факторы, представленные на рисунке 4 более подробно:

1) Размер предприятия.

Это важный фактор, влияющий на структуру и контроль организации. Размер предприятия измеряется величиной капитала, количеством работников, годовым оборотом, количеством продукции, долей рынка. Чем больше размер предприятия, тем выше уровень сложности методов управленческого учета. Причины этого объясняются следующим образом:

- Чем крупнее бизнес, тем более специализированные функции управления требуются для его контроля, тем более сложная внутренняя структура документации и отчетность используется. Поэтому для выполнения управленческих функций необходимы сложные методы управленческого учета.

- Чем больше размер предприятия, тем выше уровень сложности системы калькуляции затрат и системы планирования и составления бюджета.

2) Внешняя среда.

Внешняя среда рассматривается в следующих аспектах. Во-первых, правовая среда включает в себя правовые источники, оказывающие непосредственное влияние на интересы предприятий, такие как положения о налогах, финансах, банковской деятельности, обменных курсах, валютах, процентных ставках, бухгалтерском учете. Во-вторых, конкурентная среда состоит из отечественных и зарубежных конкурентов, конкурентных цен, рынка, каналов сбыта и качества продукции. Конкурентный рынок создал давление, риски и нестабильность для предприятий. Следовательно, предприятиям, работающим в конкурентной среде, не хватает времени, чтобы сосредоточиться на развитии системы управленческого учета. В-третьих, технологическая среда включает в себя развитие информационных технологий, производственных технологий и технологий управления. Кроме

того, социокультурная среда включает в себя глобализацию, природу, общество и перспективу. Исходя из вышеозначенного, мы резюмируем, что:

- Чем суровее и разнообразнее окружающая среда, тем сложнее предприятиям разрабатывать систему управленческого учета.

- В условиях неопределенности и нестабильности внешней среды управленческий учет должен обеспечивать гибкое бюджетирование, чтобы менеджеры могли предвидеть потенциальные риски и принимать соответствующие решения для обеспечения оптимального финансового контроля.

- Когда внешняя среда является неопределенной, управленческий учет должен быть более гибким и фокусироваться на внешних субъектах, что приводит к развитию стратегического управленческого учета и управленческого учета в области устойчивого развития.

3) Мнение руководителей.

Этот фактор непосредственно влияет на применение управленческого учета на предприятиях. Мнение руководителей необходимо рассматривать в трех аспектах, считает М.В. Феськова [35].

Во-первых, осведомленность в области управленческого учета отражается в понимании основных методов и содержания управленческого учета, таких как бюджетирование, установление стандартов, понимание основных принципов управленческой отчетности, определение критериев и методов оценки эффективности деятельности, умение использовать управленческую учетную информацию для принятия бизнес-решений.

Во-вторых, понимание преимуществ управленческого учета является результатом полного понимания управленческого учета.

В-третьих, готовность руководителей применять управленческий учет в своих организациях также влияет на практику применения управленческого учета. Кроме того, знания и опыт в области бухгалтерского учета также играют жизненно важную роль в применении управленческого учета. В данном контексте мы можем предположить, что руководители, хорошо

осведомленные о роли управленческого учета и высоко оценивающие его, с большей вероятностью будут применять управленческий учет в своих организациях.

4) Организационная структура.

Предприятие имеет строгую организационную структуру, когда оно разделено на отдельные подразделения/департаменты. При этом каждое небольшое подразделение имеет свои конкретные функции, права и обязанности. Каждое подразделение должно проводить свою собственную оценку деятельности в соответствии с общими требованиями предприятия. Поэтому каждое подразделение будет иметь свою собственную систему отчетности, которую оно будет направлять руководителям и соответствующим департаментам. Мы сделали следующие предположения:

- Предприятие с более высокой степенью децентрализации, как правило, применяет более сложные методы управленческого учета для предоставления соответствующей информации руководителям в процессе планирования, контроля и принятия решений.

- В организации со сложной структурой требуется применять сложные методы управленческого учета для обеспечения эффективного планирования, контроля и оценки.

Кроме того, практика применения управленческого учета в каждом департаменте/подразделении является более разнообразной и сложной.

5) Технология. Мы анализировали этот фактор в аспектах производственного процесса, процесса продажи, процесса управления человеческими ресурсами, автоматизации системы бухгалтерского учета, использования искусственного интеллекта. Кроме того, предприятия могут применять передовые технологии производства (AMT/Advanced Manufacturing Technology), всеобщее управление качеством (TQM/ Total Quality Management) или систему «Точно в срок» (JIT/Just in Time) с поддержкой роботов для повышения эффективности и действенности производственного процесса. Таким образом, мы можем заключить что:

– Если в производственном процессе применяются передовые технологии, система управления становится более стандартизированной, роль управленческого контроля может уменьшиться. В частности, на предприятиях с высокотехнологичными производственными процессами устанавливаются и фиксируются входные ресурсы, а также производственные стандарты и производственные процессы. Таким образом, составление бюджетов предприятий, применяющих передовые технологии, становится более простым, так как по сравнению с составлением бюджетов других предприятий существует меньше колебательных факторов, которые необходимо прогнозировать.

– Когда предприятия применяют технологии с высокой степенью автоматизации практика управленческого учета становится более гибкой и нестандартной. Соответственно, управленческий учет может быстро предоставлять более актуальную и полезную информацию.

б) Организационная культура.

В отношении влияния организационной культуры на применение управленческого учета, мы изучили организационную культуру в следующих аспектах: организационные положения о финансах, операциях, работе, поведении, вознаграждении, штрафах и управлении, которые могут влиять на применение управленческого учета и пришли к следующим выводам:

– Культура каждого региона и каждого подразделения непосредственно влияет на разработку и использование методов управленческого учета.

– Подразделения, обладающие современной культурой, с большей вероятностью будут применять управленческий учет с использованием различных методик.

Таким образом, подводя итог первой главы, мы можем отметить следующее: процесс формирования рыночной экономики в России кардинально изменил экономическую, социальную и политическую обстановку в стране, что потребовало существенной перестройки стратегии, тактики и психологии управленческого учета. Это обусловлено тем, что

растущая конкуренция вынуждает руководство компаний задумываться о наиболее тщательном анализе текущей деятельности, грамотном расчете себестоимости продукции, планировании выручки и прибыли, контроле затрат. Именно этим целям служит управленческий учет - методология и форма сбора, обработки, хранения и своевременного предоставления объективной, понятной и необходимой информации.

Такой процесс, как оптимизация управленческого учета, нацелен на повышение прозрачности и управляемости всех бизнес-процессов организации. Становится возможным отслеживать все данные затрат и прибыли от их возникновения до момента отражения в финансовых отчетах. Оптимизация управленческого учета включает в себя такие задачи, как:

- Выстраивание контроля затрат ресурсов и формирования себестоимости;
- Налаживание регулярности предоставления и анализов отчетностей;
- Интеграция с другими отчетами и данными для полноты картины;
- Корректировка форм отчетностей и других документов под текущий запрос руководящего состава.

Управленческий учет как «основа принятия тактических и стратегических управленческих решений», считает Л.И. Ким [14] направлен на информационную поддержку принятия стратегических решений, прогнозирование и организацию контроля, поэтому он «не сводится только к системе учета», а направлен на решение вопросов «информационной системы управленческого учета коммерческой организации», поддерживает эти выводы М.В. Феськова [35]. Только эффективная информационная система будет способствовать росту прибыли и повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности.

Поэтому, считаем возможным предложить в качестве теоретической новизны магистерского исследования следующее авторское определение: «оптимизация управленческого учета предприятия строительной отрасли» состоит в интегрированном накоплении данных в базе данных для

последующей автоматизированной обработки посредством расчетов и мониторинга. Оптимизация включает два этапа: на первом этапе выполняется сбор, систематизация, классификация и оценка ситуации управленческого учета. Данные включают: анализ реального положения дел, диагностику выявленных проблем и формулировку цели совершенствования. На втором этапе формулируются рекомендации по достижению целевых показателей.

С помощью грамотно организованного управленческого учёта руководство предприятия сможет узнать объективное состояние дел организации, увидеть серьёзные проблемы, найти эффективные и доступные способы их устранения. Соглашаясь с выводами О.В. Мандрица, Т.С. Антонова [21, с. 39-41], отметим, что большую роль в организации управленческого учета для предприятий имеет квалификация персонала. Чем она выше, тем меньше рисков возникновения ошибочных ситуаций планирования и прогнозирования. что также соответствует выводам С.К. Манучарян, рассматривавшего риск-ориентированную систему управления бизнесом [22, с.36].

Дополняя выводы первой главы, отметим, что можно рекомендовать в качестве оптимизации использовать систему сбалансированных показателей. которую предлагает Э.К. Салахова в разрезе управленческого учета [27, стр.107-109]. Управленческая бухгалтерская информация необходима для того, чтобы менеджмент мог принимать управленческие решения для реализации основных функций, возложенных на руководство компании: планирования, контроля, регулирования, стимулов. Управленческий учет относится к составлению информации, необходимой для осуществления управленческой деятельности. Управленческие решения-это динамичный процесс. И между их отдельными стадиями существует не только прямая, но и обратная связь. Необходимо постоянно анализировать меняющуюся ситуацию, причины несоблюдения планов, выявление других путей достижения поставленных целей или их корректировки.

С помощью анализа разрабатываются управленческие решения, основанные на всей управленческой информации. Анализ-это промежуточное звено между экономической информацией и актом принятия решений. Бухгалтерский и управленческий анализ трудно отделить друг от друга, поэтому учет и анализ бухгалтерской информации сами по себе являются бухгалтерской и аналитической гарантией управленческих решений. Предметом анализа является динамика изменений экономических показателей развития деятельности бизнес-сегментов. Среди них данные, собранные в разных блоках управленческого учета: сегментный учет, планирование и внутренняя отчетность. Используя эту информацию, можно оценить уровень использования материалов, рабочей силы и финансовых ресурсов и составить «краткосрочные прогнозы поведения затрат с различными объемами производства», основываясь на информацию из учебника К. Друри [8. стр.29-31]. Прогностический экономический анализ основан на зависимости затратного поведения от изменения предпринимательской деятельности организации. Эта информация извлекается из данных сегментного учета.

Управленческий анализ призван собирать не только количественную, но и качественную информацию. Методы управленческого анализа очень разнообразны из-за широкого спектра задач. Ретроспективный анализ проводится путем сравнения фактических результатов с бытовыми результатами и определения причин отклонений. потенциальную способность покрывать постоянные затраты организации. Разработка управленческого решения предполагает выбор нескольких альтернатив для развития событий наилучшего варианта. Принятие многих важных решений, требующих кросс-критериальной оценки, осуществляется путем анализа затрат и выгод, в котором каждая из рассматриваемых альтернатив количественно оценивается с определенным соотношением затрат и выгод.

2 Анализ существующей системы управленческого учета на предприятиях строительной отрасли

2.1 Анализ основных финансовых показателей деятельности предприятий

Строительная отрасль в условиях современной экономики продолжает стремительно развиваться. Естественным является тот факт, что для обеспечения строительства в полной мере необходима слаженная работа предприятий, поставляющих строительные материалы и конструкции, и в целом логистика. Положительным можно считать, что данная продукция полностью освоена отечественными производителями. Конечно, для каждого региона характерны свои особенности, но в целом можно констатировать, что производство кирпича, бетона, плит и других строительных материалов, и конструкций является неотъемлемой частью наращиваний оборота для многих отечественных производителей.

Представляется необходимым дать оценку ведения управленческого учета в данной отрасли, понимая, что сведений бухгалтерского учета не всегда является достаточно. Маневрировать показателями бухгалтерского учета, основываясь на выводах Ю.Н. Степановой, Е.В. Добычина [31 стр.112] иногда представляется достаточно медленным процессом, особенно для принятий управленческих решений. Преимуществом управленческого учета считается его оперативность и манёвренность. Поэтому, изучение особенностей управленческого учета в той или иной конкретной бизнес-структуре и процесс его организации специалистами строительной отрасли является важным для тиражирования. Будем использовать результаты исследований Ж.А. Калдаровой [12 стр.25], которая предлагает учитывать «продолжительность производственного цикла строительных работ», а также С.А. Проценко, которая предлагает «определять этапы формирования затрат строительной продукции, тем самым, конкретизируя их, с учётом временного фактора» [26. стр.33].

С этой целью нами рассмотрена динамика изменения показателей финансово-хозяйственной деятельности трех организаций, и в каждом из них выявлены тенденции развития или спада. Рассматриваемые объекты исследования оптимально приближены друг к другу по анализируемым видам деятельности: ООО «Компания Красота под ногами», ООО «Кирпичный завод Браер» и ООО «Бекам». Указанные предприятия находятся в различных регионах: г. Волгоград, Тульская область и г. Москва (соответственно). Все указанные предприятия имеют коды 23.32 «Производство кирпича, черепицы и прочих строительных изделий» и 23.61 «Производство изделий из бетона для использования в строительстве».

На предприятиях применяется упрощенная система ведения бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с нормативными актами РФ. Для оформления финансово-хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типичные формы первичных учетных документов, организация разрабатывает необходимые формы документов.

Согласно тезисам Н.П. Кондракова из работы «Бухгалтерский и управленческий учет: учебное пособие» [16], для «раскрытия объективной информации проведен анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности» [16, стр.78] по каждому из трех предприятий. Эти данные используются в дальнейшем для определения «показателей управленческого учета: маржинальной прибыли, точки безубыточности, калькулированию» и других показателей [16, стр.91]. На таблице 2 рассмотрим Актив компании «КПН».

Таблица 2 - Актив ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг.

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
I. Актив							
"Внеоборотные активы"	132792	129164	142342	-3628	13178	97,3	110,2
"Осн.средства"	132792	129164	142342	-3628	13178	97,3	110,2

Продолжение таблицы 2

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
I. Актив							
Итого по разделу I	132792	129164	142342	-3628	13178	97,3	110,2
II. Оборотные активы							
Запасы	74219	62227	80720	-11992	18493	83,9	129,8
НДС	-	4	-	4	-4	-	-
Дебиторская задолженность	34509	39937	29047	5428	-10890	115,8	72,8
Финансовые вложения	-	569	-	569	-569	-	-
Денежные средства и эквиваленты	399	356	5780	-43	5424	-	-
Прочие оборотные активы	-	-	2755	-	2755	-	-
Итого по разделу II	109127	103093	118302	-6034	15209	94,5	114,8
Баланс	241919	232257	260644	-9662	28387	96	112,3

Анализируя таблицу 2 с исходными и рассчитанными показателями можно сделать следующие выводы: актив баланса претерпевал изменения следующего характера: сумма внеоборотных активов в 2020 г. понизилась по сравнению с 2019 г. на 3828 тыс. руб. и составила 97,3%. В 2021 г. данный показатель вырос на 13178 тыс. руб. и составил рост 10,2 %.

В отношении оборотных активов наблюдается снижение показателя в 2020 г. по отношению к 2019 г. на 6034 тыс. руб. Наибольшее снижение показателя произошло в отношении запасов: -11992 тыс. руб. что больше 16 % (16,1%). Также наблюдается рост дебиторской задолженности на 15,8%. (что составило 5428 тыс. руб.) В 2021 году отмечена тенденция увеличения

внеоборотных активов на 10,2%. Что по сравнению с 2020 гг. составило на 13178 тыс. руб. В отношении оборотных активов происходит рост показателей в целом по разделу на 28387 тыс. руб. или 12,3%. Наибольший рост наблюдаем по статье «Запасы» на 18493 тыс. руб. или 29,8%. Снижается сумма дебиторской задолженности на 10890 тыс. руб. или 27,2% по отношению к 2020 году. Что касается валюты баланса, то отметим также тенденция их увеличения: хотя в 2020 г. по отношению к 2019 г. зафиксирован отрицательный прирост (на 9662 тыс. руб. или 4%), но в период 2021 г. валюта баланса увеличилась на 28387 тыс. руб. или 12,3%.

Рассмотрим таблицу 3 и далее сделаем выводы.

Таблица 3 – Пассив ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг.

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
III. Капитал и резервы							
Уставный капитал	10	10	10	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль	1040	1040	1570	-	530	-	151
Итого по разделу III	1050	1050	1580	-	530	-	151
IV. Долгосрочные обязательства							
Заемные средства	102556	75985	55064	-22571	-20921	74,1	72,5
Итого по разделу IV	102556	75985	55064	-22571	-20921	74,1	72,5
V. Краткосрочные обязательства							
Заемные средства	123413	142795	142307	19382	-488	115,7	99,7
Кредиторская задолженность	14900	12427	61693	-2473	49266	83,4	496,5

Продолжение таблицы 3

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/2019	2021/2020	2020/2019	2021/2020
V. Краткосрочные обязательства							
Итого по разделу V	138313	155222	204644	16909	49423	112,3	131,9
Баланс	241919	232257	260644	9662	28387	96	112,3

Анализ пассива баланса организации на таблице 3 позволил сделать следующие выводы.

В отношении собственного капитала наблюдается в 2021 г. Рост нераспределенной прибыли. Данный показатель увеличился на 530 тыс. руб. или 51%.

В отношении заемных средств можно констатировать о снижении долга в течение всего исследуемого периода. Так, в 2020 г. По отношению к 2019 г. Сумма заемных средств долгосрочного характера снизилась на 22571 тыс. руб. или на 25,9%. В 2021 г. Разница по отношению к 2020 г. Составила 20921 тыс. руб. или на 27,5%. По краткосрочным обязательствам в целом произошел рост. Так в 2020 г. По отношению к 2019 г. Он составил 16909 тыс. руб. или 12,3%. В 2021 г. По отношению к 2020 г.: 49423 тыс. руб. или 31,9 %. В отношении кредиторской задолженности наблюдается снижение суммы в 2020 г. На 2473 тыс. руб. или 16,6%. Однако, в 2021 г. Сумма кредиторской задолженности резко возрастает до 61693 тыс. руб. или на 49266 тыс. руб. по сравнению с прошлым годом (практически 5 раз).

Основными причинами были: получение авансов от заказчиков и рост поставок материалов, оплата по которым не была произведена.

Таблица 4 – Структура актива баланса ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг.

Показатель	2019	%	2020	%	2021	%
I. Актив						
Внеоборотные активы	132792	54,9	129164	55,7	142342	54,7
Основные средства	132792	54,9	129164	55,7	142342	54,7
Итого по разделу I	132792	54,9	129164	55,7	142342	54,7
II. Оборотные активы						
Запасы	74219	30,7	62227	26,8	80720	31,0
НДС	-		4		-	
Дебиторская задолженность	34509	14,3	39937	17,0	29047	11,2
Финансовые вложения	-		569		-	
Денежные средства и эквиваленты	399	0,1	356	0,2	5780	2,3
Прочие оборотные активы	-		-		2755	
Итого по разделу II	109127	45,1	103093	44,3	118302	45,3
Баланс	241919	100	232257	100	260644	100

Анализируя структуру активов за период 2019-2021 годы на таблице 4, мы наблюдаем и можем сделать следующие выводы: наибольший удельный вес в группе в 2019 г. Занимают внеоборотные активы, их доля 54,9%.

Причем, в течение всего исследуемого периода данный показатель практически не суммируется и по годам соответственно составлял: 54,9%, 55,7%, 54,7%. В отношении оборотных активов, практически положение не изменилось. Их удельный вес в валюте баланса за весь исследуемый период составлял соответственно по годам: 45,1%, 44,3% и 45,3%.

В отношении дебиторской задолженности можно отметить ее рост в 2020 г. До 39937 тыс. руб. или 17%, в 2019 г. – 34509 тыс. руб. и 14,3%. Этот же показатель в 2021 г. Снизился до 29047 тыс. руб. и его удельный вес становится 11,2%.

В таблице 5 рассмотрим структуру пассива баланса ООО «КПН» за 2019-2021 гг.

Таблица 5 - Структура пассива баланса ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг.

Показатель	2019	%	2020	%	2021	%
III. Капитал и резервы						
Уставный капитал	10		10		10	
Нераспределенная прибыль	1040		1040		1570	
Итого по разделу III	1050	0,4	1050	0,5	1580	0,2
IV. Долгосрочные обязательства						
Заемные средства	102556	42,4	75985	32,8	55064	21,2
Итого по разделу IV	102556	42,4	75985	32,8	55064	21,2
V. Краткосрочные обязательства						
Кредиторская задолженность	14900	6,2	12427	5,4	61693	23,7
Итого по разделу V	138313	57,2	155222	66,9	204644	78,6
Баланс	241919	100	232257	100	260644	100

Анализируя структуры пассива баланса на таблице 5, мы наблюдаем изменения следующих показателей. Так, изменения коснулись в наибольшем объеме Раздела V. Это вызвано увеличением кредиторской задолженности до 61693 тыс. руб. В прошлые годы исследуемого периода данный показатель составлял соответственно по годам 14900 тыс. руб. и 12427 тыс. руб. Удельный вес в группе характеризуется как 6,2% и 5,4%. В 2021 г. удельный вес составил 23,7%.

Для того, чтобы иметь представление о результатах экономической деятельности ООО «Компания КПН» в целях проведения анализа затрат предприятия, необходимо подробно исследовать общую сумму расходов субъекта.

Изучение общей суммы расходов начинают с анализа Отчета о финансовых результатах. Так, показатели Отчета о финансовых результатах ООО «Компания КПН» в динамике за 2019-2021 года отображены в таблице 6. Для сопоставления данных строки «Себестоимость продаж»,

«Управленческие расходы», «Проценты к уплате», «Прочие расходы», «Текущий налог на прибыль» взяты по модулю.

На таблице 6 рассмотрим фрагмент отчета о финансовых результатах ООО «КПН» за 2019-2021 гг.

Таблица 6 - Фрагмент Отчета о финансовых результатах ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг.

Показатель	Значение, тыс. руб.			Темп роста, %		
	2019	2020	2021	2020/ 2019	2021/ 2020	В целом за период
Выручка	70740	87354	93880	123,94	107,47	132,71
Себестоимость продаж	56006	66715	63276	119,12	94,85	112,98
Валовая прибыль (убыток)	14734	20639	30604	140,08	148,28	144,62
Управленческие расходы	0	7663	19711	-	257,22	-
Прибыль (убыток) от продаж	14734	12976	10893	88,07	83,95	73,93
Проценты к уплате	14182	12134	9188	85,56	75,72	64,79
Прочие доходы	14303	23386	5868	163,5	25,09	41,03
Прочие расходы	13555	22928	6923	169,14	30,19	51,07
Прибыль (убыток) до налогообложения	1300	1300	650	100	50,0	50,0
Текущий налог на прибыль	260	260	130	100	50	50
Чистая прибыль (убыток)	1040	1040	520	100	50	50

По данным таблицы 6 видно, что выручка ООО «Компания КПН» с каждым годом увеличивается. Так, в 2020 году данный показатель вырос на 23,49 % (на 16,61 млн. руб.) по сравнению с 2019 годом, а в 2021 году по сравнению с 2020 годом - на 7,47 % (на 6,5 млн. руб.). В целом за рассматриваемый период выручка предприятия увеличилась на 32,71 % (на 23,14 млн. руб.), что свидетельствует об увеличении объема продаж ООО «Компания КПН» и является положительным фактом. Однако, темп роста выручки сократился, что говорит о возможных негативных изменениях в деятельности компании.

Показатель «Себестоимость продаж» в 2020 году вырос на 19,12 % (на 10,71 млн. руб.) по сравнению с 2019 годом, что связано с расширением объемов выпуска продукции. Кроме того, темп роста себестоимости меньше темпа роста выручки, что является следствием положительного действия производственного рычага, а также может быть результатом увеличения цен на продукцию компании.

В 2021 году себестоимость продаж сократилась на 5,15 % (на 3,44 млн. руб.) по сравнению с 2020 годом, в то время как выручка за аналогичный период увеличилась на 7,47 % (на 6,5 млн. руб.), что оценивается положительно. Снижение себестоимости продаж говорит о реализации компанией мер по оптимизации переменных затрат. Такая динамика показателей выручки и себестоимости может быть следствием положительного действия производственного рычага, повышения цен на продукцию предприятия, изменением структуры продаж компании в пользу более рентабельных видов продукции, а также сокращения удельных переменных затрат.

Результатом такого соотношения выручки и себестоимости ООО «Компания КПН» стал рост валовой прибыли в 2019 году на 40,08 % (на 5,91 млн. руб.), а в 2021 году - на 48,28 % (на 9,97 млн. руб.). Темп роста валовой прибыли увеличился, что является положительным фактом. Постоянные расходы ООО «Компания КПН» состоят только из управленческих расходов, которые отсутствовали в 2019 году, а в 2020 году составили 7,66 млн. руб. В 2021 году управленческие расходы компании выросли в 2,57 раза (на 12,05 млн. руб.) по сравнению с 2020 годом, что оценивается негативно.

Прибыль от продаж предприятия сократилась в 2020 году по сравнению с 2019 годом на 11,93 % (на 1,76 млн. руб.), что связано с появлением в 2020 году управленческих расходов. В 2021 г. прибыль от продаж ООО «Компания КПН» снизилась на 16,05 % (на 2,08 млн. руб.) по сравнению с 2020 г. Так, темпы сокращения прибыли от продаж компании

увеличиваются, что связано с сильным ростом управленческих расходов в 2021 г. по сравнению с 2020 г. (в 2,57 раза) и является негативным фактом.

Резкое увеличение управленческих расходов может быть связано с ростом затрат на содержание административных зданий, увеличением численности и размера оплаты труда административно-управленческого персонала, увеличением канцелярских, командировочных и представительских расходов.

Показатель «Проценты к уплате» сократился в 2020 г. на 14,44 % (на 2,05 млн. руб.) по сравнению с 2019 г., и на 24,28 % (на 2,95 млн. руб.) в 2021 г. по сравнению с 2020 г. Так, темп сокращения процентов к уплате компании увеличивается, что говорит о снижении долговых обязательств предприятия и оценивается положительно. Прочие доходы ООО «Компания КПН» выросли в 1,64 раза (на 9,08 млн. руб.) в 2020 г. по сравнению с 2019 г., что является положительным фактом. В 2021 г. прочие доходы предприятия сократились на 74,91 % (на 17,52 млн. руб.) по сравнению с 2020 г. Такая динамика прочих доходов говорит о нестабильности данного источника. Прочие доходы предприятия рассматривают во взаимосвязи с прочими расходами.

Прочие расходы компании в 2020 г. увеличились в 1,69 раза (на 9,37 млн. руб.) по сравнению с 2019 г., а в 2021 г. - уменьшились на 69,81 % (на 16,01 млн. руб.) по сравнению с 2020 г. Таким образом, прочие расходы ООО «Компания КПН» выросли в большей степени, чем прочие доходы за 2020 год, и сократились в меньшей степени, чем прочие доходы за 2021 год, что является негативным фактом.

Кроме того, поскольку у компании присутствует показатель «Проценты к уплате» и отсутствует показатель «Проценты к получению», можно сделать вывод о полученном организацией убытке от прочих видов деятельности, который погашается поступлениями от основной деятельности, что оценивается негативно.

Прибыль до налогообложения не изменилась в 2020 г. по сравнению с 2019 г., а в 2021 г. по сравнению с 2020 г. - сократилась на 50,00 % (на 650 тыс. руб.). Уменьшение прибыли до налогообложения ровно в 2 раза связано с тем, что темп сокращения прочих доходов превышает темпы сокращения прочих расходов и процентов к уплате, а также с сокращением прибыли от продаж, которые было вызвано ростом управленческих расходов.

Кроме того, прочие доходы не покрывают прочих расходов и процентов к уплате в абсолютном значении, а проценты к получению у компании отсутствуют. Текущий налог на прибыль соответственно прибыли до налогообложения не изменился в 2020 г. по сравнению с анализируемым показателем в 2019 г. и сократился на 50,00 % (на 130 тыс. руб.) в 2021 г. по сравнению с 2020 г. Чистая прибыль ООО «Компания КПН» не изменилась в 2020 г. по сравнению с 2019 г. и сократилась на 50,00 % (на 520 тыс. руб.) в 2021 г. по сравнению с 2020 г.

Сокращение показателя «Чистая прибыль» в динамике в 2 раза оценивается негативно и обусловлено вышеперечисленными факторами.

В результате анализа показателей Отчета о финансовых результатах ООО «Компания КПН» в динамике за 2019-2021 гг. можно сделать следующие выводы:

- выручка от реализации продукции показывает существенные темпы роста по отношению к темпам роста себестоимости продаж за один и тот же анализируемый период;
- значительный рост управленческих расходов (в 2,57 раза) привел к увеличению темпов падения прибыли от продаж, а, как следствие, и к сокращению чистой прибыли компании;
- темпы падения прочих доходов превышают темпы падения прочих расходов и процентов к уплате;
- убыток по итогам прочих видов деятельности;
- сокращение чистой прибыли в 2 раза.

Теперь перейдем к анализу структуры показателей Отчета о финансовых результатах ООО «Компания КПН» в 2019-2021 гг. Отчет показан в таблице 7. Вертикальный анализ Отчета о финансовых результатах необходим для того, чтобы определить долю каждого показателя в выручке предприятия.

Таблица 7 - Фрагмент Отчета о финансовых результатах ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг.

Показатель	Удельный вес показателя в выручке, %			Темп роста удельного веса, %		
	2019	2020	2021	2020/ 2019	2021/ 2020	В целом за период
Выручка	100	100	100	-	-	-
Себестоимость продаж	79,17	76,37	67,40	96,47	88,25	85,13
Валовая прибыль (убыток)	20,83	23,63	32,60	113,44	137,97	156,51
Управленческие расходы	0	8,77	21,0	-	239,45	-
Прибыль (убыток) от продаж	20,83	14,85	11,60	71,32	78,11	55,71
Проценты к уплате	20,05	13,89	9,79	69,29	70,46	48,82
Прочие доходы	20,22	26,77	6,25	132,41	23,35	30,91
Прочие расходы	19,16	26,25	7,37	136,98	28,10	38,48
Прибыль (убыток) до налогообложения	1,84	1,49	0,69	80,98	46,52	37,68
Текущий налог на прибыль	0,37	0,30	0,14	80,98	46,52	37,68
Чистая прибыль (убыток)	1,47	1,19	0,55	80,98	46,52	37,68

Как видно из таблицы 7, доля показателя себестоимости продаж в выручке сокращается с каждым годом и темп сокращения увеличивается. Так, в 2020 году доля себестоимости сократилась на 3,53 % по сравнению с 2019 годом, а в 2021 году - на 11,75 % по сравнению с 2020 годом. Это позволило предприятию получить дополнительно 3 коп. валовой прибыли на 1 рубль реализованной продукции в 2020 г. по сравнению с 2021 г. и 9 коп. в 2021 г. по сравнению с 2020 г.

Доля «валовой прибыли в выручке», как отмечено в работе Л.И. Ким [14] представляет собой «рентабельность продаж» по валовой прибыли. Поэтому для ООО «Компания КПН» сделаем выводы о том, что этот показатель находится на достаточно высоком уровне: каждый рубль реализованной продукции принес 21 коп. прибыли в 2019 г., 24 коп. в 2020 г. и 33 коп. в 2021 г. Кроме того, темп роста валовой прибыли увеличивается, что также является положительным фактом. Однако, не все так хорошо. Удельный вес управленческих расходов в выручке достаточно большой. Каждый рубль реализованной продукции повлек за собой 9 коп. управленческих расходов в 2020 г. и 21 коп. в 2021 г.

Такой рост управленческих расходов привел к сокращению рентабельности продаж по прибыли от продаж, которая представляет собой отношение прибыли от продаж к выручке предприятия. Так, если в 2019 г. прибыль от продаж на 1 рубль реализованной продукции составляла 21 коп., то в 2020 г. она составила 15 коп., а в 2021 г. - 12 коп.

Проценты к уплате и прочие расходы составляют достаточно большую долю в выручке компании. На 1 рубль реализованной продукции приходится 21 коп. процентов к уплате в 2019 г., 14 коп. в 2020 г. и 10 коп. в 2021 г. На прочие расходы уходит 19 коп. с 1 рубля реализованной продукции в 2019 г., 26 коп. в 2020 г. и 7 коп. в 2021 г.

В то время как доля прочих доходов является небольшой. Перечисленные факторы привели к достаточно низкому уровню рентабельности продаж по чистой прибыли ООО «Компания КПН» (который определяется как отношение чистой прибыли к выручке и представляет собой долю чистой прибыли в выручке, отображенную в таблице 2.7). Так, чистая прибыль на 1 рубль реализованной продукции в 2019 г. составляла 1,5 коп., в 2020 г. - 1,2 коп., в 2021 г. - 0,6 коп. Кроме того, темп падения рентабельности продаж по чистой прибыли увеличился, что оценивается негативно.

На основе анализа долей показателей отчета о финансовых результатах компании ООО «Компания КПН» в выручке за 2019-2021 гг. можно сделать следующие выводы:

- доля переменных расходов в каждом рубле реализованной продукции находится на нормальном уровне и, при этом, сокращается;
- выявлена тенденция роста рентабельности продаж по валовой прибыли;
- выявлена тенденция роста показателя «управленческие расходы» (удельный вес) в каждом рубле реализованной продукции;
- доля управленческих расходов растет;
- на прочие расходы и проценты к уплате приходится в среднем за три года 32 коп. с каждого рубля реализованной продукции;
- доля прочих доходов существенно ниже доли прочих расходов и процентов к уплате и, при этом, она сокращается;
- рентабельность продаж по чистой прибыли находится на достаточно низком уровне и сокращается.

Таким образом, эффективность деятельности ООО «Компания КПН» оценивается неоднозначно. Валовая прибыль предприятия находится на высоком уровне и в динамике увеличивается. Однако, значительный рост управленческих расходов, а также наличие убытка по итогам прочих видов деятельности привели к сокращению чистой прибыли компании в 2 раза. Темпы роста выручки и темпы сокращения себестоимости не превышают темпы роста управленческих расходов, поэтому деятельность ООО «Компания КПН» носит нестабильный характер.

Для того, чтобы определить какой из показателей оказал наиболее сильное влияние на сокращение чистой прибыли предприятия в 2 раза, проведем факторный анализ чистой прибыли ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг., представленный в таблице 8.

Таблица 8 - Факторы, влияющие на чистую прибыль ООО «Компания КПН» за 2019-2021 гг.

Показатель	Изменение чистой прибыли, тыс. руб.			Степень влияния каждого фактора, %		
	2020/ 2019	2021/ 2020	В целом за период	2020/ 2019	2021/ 2020	В целом за период
Показатель выручки за период	16614	6526	23140	29,94	11,13	32,91
Тенденция показателя себестоимости продаж	-10709	3439	-7270	19,3	5,87	10,34
Тенденция показателя "Проценты к уплате"	2048	2946	4994	3,69	5,03	7,1
Тенденция показателя "Управленческие расходы"	-7663	-12048	-19711	13,81	20,56	28,03
Прочие расходы	-9373	16005	6632	16,89	27,31	9,43
Текущий налог на прибыль	0	130	130	0	0,22	0,18
Абсолютное изменение чистой прибыли	0	-520	-520	100	100	100

Анализ таблицы 8 позволил сделать следующие выводы: рост выручки привел к увеличению чистой прибыли на 16,61 млн. руб. в 2020 году по сравнению с 2019 годом и на 6,53 млн. руб. в 2021 году по сравнению с 2020 годом.

Рост себестоимости продаж в 2020 году по сравнению с 2019 годом привел к сокращению чистой прибыли на 10,71 млн. руб. В то время как сокращение себестоимости продаж в 2021 году по сравнению с 2020 годом стало причиной увеличения чистой прибыли на 3,44 млн. руб. Отрицательное влияние на чистую прибыль оказывал рост управленческих расходов.

Так, увеличение управленческих расходов привело к уменьшению чистой прибыли на 7,66 млн. руб. в 2020 году по сравнению с 2019 годом и на 12,05 млн. руб. в 2021 году по сравнению с 2020 годом, что является негативным фактом. Положительное влияние на чистую прибыль компании

оказывало сокращение процентов к уплате, которое привело к увеличению чистой прибыли на 2,05 млн. руб. в 2020 г. по сравнению с 2019 г. и на 2,95 млн. руб. в 2021 г. по сравнению с 2020 г.

Увеличение прочих доходов в 2020 г. по сравнению с 2019 г. повлекло рост чистой прибыли на 9,08 млн. руб., а их сокращение привело к снижению чистой прибыли на 17,52 млн. руб.

Прочие расходы оказывали влияние в обратном направлении: рост прочих расходов стал причиной уменьшения чистой прибыли на 9,37 млн. руб., а их сокращение привело к возрастанию чистой прибыли на 16,01 млн. руб. Влияние на чистую прибыль компании такого фактора, как текущий налог на прибыль носило незначительный характер.

Далее рассмотрим силу влияния каждого фактора на чистую прибыль по данным таблицы 2.8. Так, в 2020 году по сравнению с 2019 годом наибольшее влияние на чистую прибыль оказал рост выручки (доля влияния данного фактора составила 29,94 %).

Следующим по силе влияния на чистую прибыль является показатель себестоимости продаж (19,30 %). На третьем месте по степени влияния на чистую прибыль предприятия в 2020 году по сравнению с 2019 годом стоят прочие расходы (16,89 %).

Далее идут показатели прочих доходов (16,37 %) и управленческих расходов (13,81 %). В 2021 году по сравнению с 2020 годом степень влияния факторов изменилась. Наибольшее влияние на чистую прибыль оказывали прочие доходы (29,89 %). На втором месте по степени влияния стоят прочие расходы (27,31 %).

На третьем месте по силе влияния на чистую прибыль находятся управленческие расходы (20,56%).

Таким образом, в 2021 году по сравнению с 2020 годом наибольшее воздействие на чистую прибыль оказали негативно повлиявшие на нее факторы, что и стало причиной сокращения чистой прибыли ООО «Компания КПН» в 2 раза. Положительно влияющие факторы, выручка и

себестоимость продаж, оказали более слабое воздействие на чистую прибыль в 2021 г. по сравнению с 2020 г.: 11,13 % и 5,87 % соответственно.

В целом за рассматриваемый период наибольшее влияние на показатель чистой прибыли компании оказала выручка (доля влияния данного фактора составила 32,91 %), далее идут управленческие расходы (28,03 %), прочие доходы (12,00 %), себестоимость продаж (10,34 %) и прочие расходы (9,43 %).

Проведенный факторный анализ показателя чистой прибыли позволил сделать вывод о том, что наибольшее влияние на сокращение уровня чистой прибыли ООО «Компания КПН» в 2 раза оказало увеличение управленческих и прочих расходов. Положительное влияние увеличения выручки и сокращения себестоимости повлияло на чистую прибыль в меньшей степени. Таким образом, ООО «Компания КПН» необходимо проводить мероприятия по усилению влияния положительных факторов.

Следующим объектом исследования выступает ООО «Браер». Анализ актива баланса представлен в таблице 9.

Таблица 9 - Актив ООО «Браер» за анализируемый период 2019-2021 гг.

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/ 2019	2021/ 2020	2020/ 2019	2021/ 2020
I. Актив							
Основные средства	1346645	1152336	990753	-194309	-161583	85,6	86,0
Итого по разделу I	1346645	1152336	990753	-194309	-161583	85,6	86,0
II. Оборотные активы							
Запасы	658488	689762	714847	31274	25085	104,7	103,6
НДС	1669	6388	4989	4719	-1399	382,7	78,1
Дебиторская задолженность	82965	82965	31406	0	-51559	100,0	37,9
Финансовые вложения	55000	45000	86128	-10000	41128	81,8	191,4

Продолжение таблицы 9

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/ 2019	2021/ 2020	2020/ 2019	2021/ 2020
II. Оборотные активы							
Денежные средства и эквиваленты	11550	4958	10694	-6592	5736	42,9	215,7
Прочие оборотные активы	149	271	262	122	-9	181,9	96,7
Итого по разделу II	770595	829342	848327	58747	18985	107,6	102,3
Баланс	3096645	2213734	2090429	-882911	-123305	71,5	94,4

Анализируя представленную таблицу 9, нами сделаны следующие выводы: в 2020г. По разделу I произошли изменения в сторону уменьшения на 194309 тыс.руб. или на 14,4%. Данное снижение связано с уменьшением суммы остатка по основным средствам.

В 2020г. сумма основных средств снизилась на - 194309 тыс.руб. или на 14,4%. В 2021г. показатель имел тенденцию к снижению по сравнению с 2020г. На 161583 тыс.руб. или на 14%.

В отношении оборотных активов в 2020г. по сравнению с 2019г. Произошел рост показателя на 58747 тыс.руб. или на 7,6%. Данное увеличение было связано с ростом запасов на 31274 тыс.руб. или 4,7%; и увеличением суммы прочих оборотных активов на 122 тыс.руб. или 81,9%.

Вместе с тем имеется снижение показателей в группе: НДС по приобретенным материальным ценностям на 4719 тыс.руб. или 382,7%; суммы дебиторской задолженности на 51559 тыс.руб.; финансовые вложения на 10000 тыс.руб. или 18,2%. В 2021 году по сравнению с 2020 годом наблюдается рост показателей по сравнению с 2020 годом на 18985 тыс.руб. или 2,3%.

Рост показателя обеспечили показатели: запасы на 25085 тыс.руб. или 3,6%; финансовые вложения на 41128 тыс.руб. или 91,4%; денежные средства и эквиваленты на 5736 тыс.руб. или 215,7%. Валюта баланса имела

тенденцию к увеличению в 2020г. на - 882911 тыс.руб. или 98,5% и в 2021г. по сравнению с 2020г. на - 123305 тыс.руб. или 5,6%.

Следующим этапом работы является анализ пассива баланса, который нашел свое отражение в таблице 10.

Таблица 10 - Пассив ООО «Браер» за 2019-2021 гг.

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/ 2019	2021/ 2020	2020 / 2019	2021/ 2020
III. Капитал и резервы							
Показатель уставного капитала компании	10	10	10	0	0	100, 0	100,0
Показатель добавочного капитала компании	41	41	4	0	-37	100, 0	9,8
Нераспределенная прибыль	-4105070	-1365056	-1279344	2740014	85712	33,3	93,7
Итого по разделу III	-4105009	-1365005	-1279292	274004	85713	33,3	93,7
IV. Долгосрочные обязательства							
Показатель "Отложенные налоговые обязательства"	39448	34790	19743	-4658	-15047	88,2	56,7
Итого по разделу IV	39448	34790	19743	-4658	-15047	88,2	56,7
V. Краткосрочные обязательства							
Кредиторская задолженность	7162216	3600819	3349979	-3561397	-250840	50,3	93,0
Итого по разделу V	7162216	3600819	3349979	-3561397	-250840	50,3	93,0
Баланс	3096645	2213734	2090429	-882911	-123305	71,5	94,4

Анализируя представленную таблицу 10, сделаем следующие выводы: в течение всего исследуемого периода наблюдается в разделе III - убыток. Однако, показатель «сумма убытка предприятия» [14] был снижен в 2020 году на 2740014 тыс.руб. и в 2021 году по сравнению с 2020 годом на 85712 тыс.руб. или на 66,7% и 6,3% соответственно. Выявлена тенденция снижения показателя "кредиторской задолженности" [10] на 3561397 тыс.руб. в 2020г. по сравнению с 2019г. или на 48,7% и на 250840 тыс руб. (7%) в 2021г. по сравнению с 2020г. Также результаты анализа выявили тенденцию роста показателя "валюта баланса", что важно по выводам А.В. Ильиной [10]. Как показали результаты в 2020г. на 98,5% (что составило - 882911 тыс.руб) и в 2021г. на 5,6% (что составило 123305 тыс.руб.).

Выполним анализ динамики показателей, отраженных в документе "Отчет о финансовых результатах" компании. Он представлен в таблице 11.

Таблица 11 - Динамика показателей финансовых результатов ООО «Браер» за период 2019-2021 гг.

Показатель	Значение, тыс. руб.			Темп роста, %		
	2019	2020	2021	2020/ 2019	2021/ 2020	В целом за период
Показатель выручки от продаж	710025	660706	599749	93,1	90,8	84,5
Показатель "Себестоимость" продаж	609301	601306	571277	98,7	95,0	93,8
Валовая прибыль (убыток)	100724	59400	28472	59,0	47,9	53,5
Коммерческие расходы	36491	37355	44878	102,4	120,1	123,0
Управленческие расходы	169011	167153	156582	98,9	93,7	92,6
Прибыль (убыток) от продаж	-104778	-145108	-172988	138,5	119,2	129,8
Проценты к получению	2418	9128	5339	377,5	28,5	220,8
Проценты к уплате	143670	-	-	-	-	-
Прочие доходы	129975	3852264	5720	2963,8	0,1	4,4
Прочие расходы	2015390	8099	12179	0,4	150,4	0,6

Продолжение таблицы 11

Показатель	Значение, тыс. руб.			Темп роста, %		
	2019	2020	2021	2020/ 2019	2021/ 2020	В целом за период
Прибыль (убыток) до налогообложения	-961705	3708185	-174108	-385,6	-4,7	18,1
Постоянные налоговые обязательства	3504	-654	-880	-18,7	134,6	-25,1
Изменение налоговых активов	187494	-747351	19294	-398,6	-2,6	10,3
Чистая прибыль (убыток)	-772868	2965893	-140167	-383,8	-4,7	18,1

Анализируя представленную таблицу 11, нами сделаны следующие выводы: выручка в течение всего исследуемого периода имела тенденцию к сокращению. Так в 2020г. по сравнению с 2019г. понижение составило 6,7%. В 2021г. по сравнению с 2020г. - 9,2%.

В целом за три года данный показатель по отношению к базовому 2019г. составил 84,5% (15,5%).

Отмечается, что себестоимость продаж в целом снизилась на 6,2% по отношению к базовому 2019г. и соответственно по годам показатель составил 98,7% и 95%, в разрезе снижение по годам составило 23% в 2020г. и 5% в 2021г.

Наблюдается рост коммерческих расходов в течение всего исследуемого периода в целом на 23%. Причем, в 2020г. показатель - 2,4%, а в 2021г. - 20,1%. В то время как в этот же период выручка снижается на 9,2%.

Положительным фактом следует считать снижение управленческих расходов на 7,4% в целом. В 2020г. - на 1,1% и в 2021г. - на 6,3%.

Валовая прибыль за исследуемый период снизилась на 53,5%. Причем, в течение 2020г. показатель составил 59%, а в 2021г. произошло некоторое улучшение подтверждается, тем что показатель составил 47,9% (59%-47,9%=11,1%).

Соответственно увеличивается убыток от продаж: в 2020г. на 38,5% и 19,2% в 2021г. Итоговая сумма роста убытка 28,9%. Сумма процентов к получению составила 220,8% за весь использованный период. Прочие доходы увеличиваются в 2020г. до 3852264 тыс. руб. по сравнению с 2019г. - 129975 тыс.руб.

Следующим объектом исследования выступает предприятие ООО «Бекам». Анализ актива баланса представлен в таблице 12.

Таблица 12 - Актив ООО «Бекам» за 2019-2021 гг.

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/ 2019	2021/ 2020	2020/ 2019	2021/ 2020
I. Актив							
Основные средства	10444	11744	19852	1300	8108	112,4	169,0
Отложенные налоговые активы	1538	147	169	-1391	22	9,6	115,0
Итого по разделу I	11982	11891	20021	-91	8130	99,2	168,4
II. Оборотные активы							
Запасы	240079	281786	214314	41707	-67472	117,4	76,1
НДС	1	14	154	13	140	1400	1100
Дебиторская задолженность	147305	241798	160213	94493	-81585	164,1	66,3
Финансовые вложения	21300	0	8935	-21300	8935	0	-
Денежные средства и эквиваленты	2820	12198	23460	9378	11262	432,6	192,3
Прочие оборотные активы	4	0	0	-4	0	0	-
Итого по разделу II	411509	535796	487476	124287	-48320	130,2	91,0
Баланс	423491	547687	507497	124196	-40190	129,3	92,7

Результаты анализируемых значений таблицы 12, показали, что в 2021г. отмечена тенденция роста показателя «внеоборотные активы» [11] на

68,4%. Рост обоснован приобретением основных средств на 8108 тыс.руб. В 2020г. та же тенденция роста зафиксирована и по отношению к базовому периоду на 12,4%. (это составило на 1300 тыс. руб). Но из-за увеличения показателя «отложенные налоговые активы» [11] отмечено уменьшение общей суммы по разделу I на 0,8%. В то же время по разделу II также выявлена тенденция роста показателей в 2020 году на 30,2% (это составило 124287 тыс.руб). Отметим, что увеличение значений показателя связано с увеличением запасов на 17,4%; с ростом дебиторской задолженности на 64,1%; снижением суммы денежных средств до 9378 тыс.руб.

Результаты анализа показателей за 2021г. показали следующее: тенденция снижения значений контролируемых параметров стала возможна за счет «снижения запасов» [11] на 67472 тыс.руб. (это составило 23,9%); показателя «дебиторской задолженности» на предприятии [11] на 81585 тыс.руб. или 33,7%. И, хотя отмечена тенденция роста (2020 год) общей суммы денежных средств организации и эквивалентов на 11262 тыс.руб. или на 92,3%, но в целом по разделу II также происходит снижение значений анализируемого показателя на 9%.

Валюта баланса претерпела изменения, что нашло отражение в таблице. Отмечен как рост (на 124196 тыс.руб. или 29,3%) в 2020, так и снижение (на 40190 тыс.руб. или 7,3%) в 2021.

Рассмотрим таблицу 13 пассив компании ООО «Бекам» за 2019-2021 гг.

Таблица 13 - Пассив ООО «Бекам» за анализируемый период 2019-2021 гг.

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/ 2019	2021/ 2020	2020/ 2019	2021/ 2020
III. Капитал и резервы							
Уставный капитал	10	10	10	0	0	100,0	100,0

Продолжение таблицы 13

Показатель	2019	2020	2021	Отклонение, %		Темп роста, %	
				2020/ 2019	2021/ 2020	2020/ 2019	2021/ 2020
III. Капитал и резервы							
Нераспределенная прибыль	23281	42227	98620	18946	56393	181,4	233,5
Итого по разделу III	23291	42237	98630	18946	56393	181,3	233,5
IV. Долгосрчные обязательства							
Отложенные налоговые обязательства	2354	4222	5595	1868	1373	179,4	132,5
Итого по IV	2354	4222	5595	1868	1373	179,4	132,5
V. Краткосрочные обязательства							
Кредиторская задолженность	390313	490933	396140	100620	-94793	125,8	80,7
Оценочные обязательства	7533	10294	7132	2761	-3162	136,7	69,3
Итого по разделу V	3978412	501228	403272	-3477184	-97956	12,6	80,5
Баланс	423491	547687	507497	124196	-40190	129,3	92,7

Анализируя представленную таблицу 13, можно сделать следующие выводы: в течение всего исследуемого периода наблюдался рост показателя «нераспределенная прибыль». В 2020 году сумма увеличения по сравнению с 2019 составила 18946 тыс.руб. или 81,4%.

В 2021 году по сравнению с 2020 показатель увеличился на 56393 тыс.руб. Темпы роста по годам соответственно 81,3% и 233,5%. В 2020 году происходит увеличение кредиторской задолженности на 100620 тыс.руб. или 25,8%. Однако, в 2021 году показатель снижается на 94793 тыс.руб. или на 19,3%.

Валюта баланса претерпела изменения. Так, в 2020 году произошел рост на 124196 тыс.руб. или 29,3%. В 2021 году снижение на 40190 тыс.руб. или 7,3%.

Следующим этапом является анализ динамики результатов. Он нашел отражение в таблице 14.

Таблица 14 - Динамика показателей Отчета о финансовых результатах ООО «Бекам» за 2019-2021 гг.

Показатель	Значение, тыс. руб.			Темп роста, %		
	2019	2020	2021	2020/ 2019	2021/ 2020	В целом за период
Выручка	1498813	1672318	2694063	111,6	161,1	179,7
Себестоимость продаж	1352521	1496902	2267199	110,7	151,5	167,6
Валовая прибыль (убыток)	146295	175416	426864	119,9	243,3	291,8
Коммерческие расходы	106374	119173	174039	112,0	146,0	163,6
Управленческие расходы	31544	30283	56943	96,0	188,0	180,5
Прибыль (убыток) от продаж	8377	25960	195882	309,9	754,6	2338,3
Проценты к получению	-	71	365	-	514,1	-
Прочие доходы	13149	17536	101673	133,4	579,8	773,2
Прочие расходы	17759	19338	226899	108,9	1173,3	1277,7
Прибыль (убыток) до налогообложения	3767	24229	71021	643,2	293,1	1885,3
Текущий налог на прибыль	1515	2025	13277	133,7	655,7	876,4
Постоянные налоговые обязательства	674	-438	-425	-65,0	97,0	-63,1
Изменение налоговых обязательств	1446	-1868	-1371	-129,2	73,4	-94,8
Изменение налоговых активов	1534	-1390	20	-90,6	-1,4	1,3
Чистая прибыль (убыток)	2340	18946	56393	809,7	297,7	2410,0

Анализируя представленную таблицу 14, нами сделаны следующие выводы: в течение всего исследуемого периода отмечается стабильность

роста предприятия. Доказательством тому следует считать: рост выручки в 2020 по отношению к 2019 на 11,6%. Этот же показатель в 2020 увеличился на 61,1%. Рост валовой прибыли в 2020 составил 19,9% и 243,3% в 2021 году. Предприятию удалось нарастить обороты и увеличить показатель чистой прибыли, причем темп роста выручки, доходов ежегодно превышал темп роста себестоимости, прочих расходов на 9,7% и 10,2% соответственно в 2020 и 2021 годах.

2.2 Оценка существующей системы управленческого учета предприятий

В ООО «Компания КПН», как показали результаты анализа, сформированы и активно применяются методы, рекомендованные в работах [10, 11, 14] для управленческого учета. Они «позволяют выявить источники для оптимизации затрат», считает О.Д. Каверина [11, стр. 75] и позволяют «определить резервы для положительной динамики других показателей» [11, стр.78]. Оценивая деятельность ООО «Компания КПН», считаем, что в процессе учета выявлено «наиболее оптимальное соотношение доходов и расходов» [14].

Рассмотрим динамику хозяйственной деятельности ООО «Компания КПН» на основе изучения выявленных темпов изменения по соответствующим статьям доходов на таблица15.

Таблица 15 - Анализ темпов прироста показателей в разрезе «статей доходов» и «статей затрат» для ООО «Компания КПН» за период 2020-2021г.

Статья оборотов	2020 г.	2021 г.	Темп прироста, %
Доходы от основной деятельности (тыс. руб.)	6347	5234	82,54
Затраты по основной деятельности (тыс. руб.)	4973	4411	88,69

Оценивая полученные результаты деятельности ООО «Компания КПН», были сделаны выводы о том, что за анализируемый период

произошло пропорциональное снижение как доходов (на 17,46%), так и затрат (на 11,31%), что соответствует значению «в пределах нормы», [14].

Экономической службой ООО «Компания КПН» оптимизируются общехозяйственные расходы (так как они увеличились на 4 % в 2021г. по сравнению с 2019г.), а также расходы на оплату труда (доля удельного веса 79,05%). Исключается рост фонда оплаты труда и ведется работа по его снижению.

Представлена таблица 16 по оценке темпов прироста показателей «статей доходов» и «статей затрат» в компании ООО «Браер» за 2020-2021 гг.

Таблица 16 - Оценка темпов прироста показателей «статей доходов» и «статей затрат» в ООО «Браер» за период 2020-2021 гг.

Статья оборотов	2020 г.	2021 г.	Темп прироста, %
Доходы от основной деятельности (тыс. руб.)	660706	599749	90,77
Затраты по основной деятельности (тыс. руб.)	571277	601306	95

Оценка темпов прироста доходов и затрат на таблице 16 показывает, что доходы снизились на 9,23%. Расходы снизились на 5%. Показатели носят негативный характер.

В таблице 17 рассмотрим оценку показателей темпов прироста показателей «статей доходов» и «статей затрат» в компании ООО «Бекам» за 2020-2021 гг.

Таблица 17 - Оценка показателей темпов прироста «статей доходов» и «статей затрат» в ООО «Бекам» за период 2020-2021гг.

Статья оборотов	2020 г.	2021 г.	Темп прироста, %
Доходы от основной деятельности (тыс. руб.)	1672318	2694063	161,1
Затраты по основной деятельности (тыс. руб.)	1496962	2267199	151,5

Оценка анализируемых темпов прироста на таблице 17 показывает положительные результаты, которые подтверждаются тем, что темп прироста доходов составил 61,1%. В то время как темп прироста затрат повысился на 51,5%. Прирост доходов опережает прирост затрат на 9,6%.

Для оценки перспектив развития ООО «Компания КПН» воспользуемся методиками для выполнения «маржинального анализа» [11, стр. 29] и произведем мониторинг финансовых затрат. На таблице 18 показан анализ постоянных и переменных затрат в компании ООО «КПН» в 2021 г.

Таблица 18 - Анализ постоянных и переменных затрат в ООО «Компания КПН» (тыс. руб.) в 2021 г.

Статья затрат по основной деятельности		Постоянные затраты	Переменные затраты
Прочие затраты	162,84	-	162,84
Затраты на амортизационные отчисления	24,9	24,9	-
Совокупные материальные затраты	402,74	449,36	173
Затраты на отчисления в фонд социального страхования	113,9	88,2	25,7
Совокупный показатель зарплаты (основная и дополнительная)	3487	2940	547
Итого по статьям затрат	4411	3502,46	908,54

Отметим, что уровень маржинальной прибыли для ООО «Компания КПН» составил 4325,46 тыс. руб. (5234-908,54). Поэтому проанализируем процесс разделения затрат по таблице 18 на «постоянные и переменные», как считает А.В. Ильина [10], позволяет своевременно учесть влияние «объема производства и реализации продукции» на величину формируемой прибыли и связанный с ней «объем продаж», начиная с которого для ООО «Компания КПН» формируется устойчивая прибыль. Такой подход называется «оценка безубыточности» [35]. За основу выберем алгоритм, который использовала

Н.Н. Хахонова, оценивая «финансовую устойчивость развития организации» [37, стр. 35-38].

Отметим, что при расчете показателя «точка безубыточности» следует оценивать отношение между величиной постоянных расходов к коэффициенту маржинальной прибыли [37, стр.38]. Коэффициент оценивается соотношением маржинальной прибыли к доходам. В ООО «Компания КПН» он составил 0,6692 тыс. руб. Это видно из соотношения $(3502,46/5234)$. Соответственно точка безубыточности равна 5233,8 тыс. руб. $(3502,46/0,6692)$.

Полученный результат означает, что в точке безубыточности сумма постоянных и переменных затрат равна совокупной выручке, полученной от продаж. Такое состояние характеризует «безубыточность производства» [37, стр.38] и позволяет руководству компании проанализировать возможность принятия того решения, которое для компании будет выигрышным. Отсюда можно сделать вывод, что при тактическом планировании следует учитывать тот факт, что фактическая выручка опережает точку безубыточности с минимальной разницей в сумму 0,20 тыс. руб. $(5234-5233,8)$. Поэтому, можно предположить, что основной проблемой, мешающей эффективному функционированию организации и ее конкурентоспособности является снижение прибыльности за счет показателей доли затрат (рост) в выручке от реализации выпускаемой на рынок продукции.

Далее проведем анализ ООО «Бекам» по тем же показателям, показанным в таблице 19.

Таблица 19 - Оценка распределения «постоянных» и «переменных» затрат в ООО «Бекам» (тыс. руб.) в 2021 г.

Статья затрат по основной деятельности		Постоянные затраты	Переменные затраты
Прочие затраты	251735	92123	159612
Амортизация	45812	45812	-

Продолжение таблицы 19

Статья затрат по основной деятельности		Постоянные затраты	Переменные затраты
Материальные затраты	1507654	608	1507046
Социальное страхование	107161	48313	58848
Заработная плата (основная и дополнительная)	354837	159975	194862
Итого	2267199	346831	1920368

Также рассчитаем точку безубыточности. Аналогично определим, что этот показатель в ООО «Бекам» равен 0,1287 тыс. руб. ($346831/2694063$). Соответственно точка безубыточности по расчетам получилась равной 2694879,6 тыс. руб. (так как $346831/0,1287$).

Анализ результатов функционирования компании ООО «Браер» по тем же показателям нашел отражение в таблице 20.

Таблица 20 - Оценка распределения показателя затрат в ООО «Браер» (тыс. руб.) в 2021 г.

Статья затрат по основной деятельности		Постоянные затраты	Переменные затраты
Прочие затраты	2019	-	2019
Амортизация	13180	13180	-
Материальные затраты	361101	92100	269001
Социальное страхование	44609	5524	39085
Заработная плата (основная и дополнительная)	147709	18292	129417
Итого	568618	129096	439522

В данном случае коэффициент маржинальной прибыли равен 0,2153 тыс. руб. (см. таблицу 20: $129096/599749$). Соответственно точка безубыточности равна 599609,8 тыс. руб. ($129096/0,2153$).

По результатам полученных вычислений были намечены дальнейшие мероприятия в виде прогрессивных решений по снижению себестоимости продукции в компаниях ООО «Компания КПН», ООО «Браер». Также. были

сформулированы рекомендации по вопросам оптимизации производственных затрат в различных разрезах.

Акцентируется, что основными источниками организаций для снижения себестоимости промышленной продукции ($P \downarrow C$) в ООО «Компания КПН», ООО «Браер» можно считать:

- увеличение объема производства продукции за счет более полного использования производственной мощности организации ($P \uparrow V_{\text{ВП}}$);
- сокращение затрат на производство продукции ($P \downarrow Z$) за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования сырья, материалов, электроэнергии, топлива, оборудования, сокращения непроизводительных расходов.

Оценку резервов в организациях следует учитывать по формуле:

$$P \downarrow C = C_{\text{в}} - C_{\text{ф}} = ((Z_{\text{ф}} - P \downarrow Z + Z_{\text{д}}) / (\sqrt{V_{\text{ПФ}}} + P \uparrow \sqrt{V_{\text{ПТ}}})) - (Z_{\text{ф}} / \sqrt{V_{\text{ПФ}}}) \quad (1)$$

где $C_{\text{в}}$, $C_{\text{ф}}$ – соответственно возможный и фактический уровень себестоимости изделия;

$Z_{\text{д}}$ – дополнительные затраты, необходимые для освоения резервов увеличения выпуска продукции.

Также отметим, что определение резервов увеличения производства продукции всегда анализируется на основе существующей «производственной программы», считает А.В. Ильина [10]. Соглашаясь с ее мнением, мы сделали вывод, что «при увеличении объема производства продукции» выросли переменные затраты при неизменных постоянных издержках, что привело к снижению себестоимости изделий.

Таким образом, сделаем выводы о возможном формировании резервов расходов для предприятий ООО «Компания КПН», ООО «Браер» по следующим направлениям:

- оплата труда: в этом направлении возможно внедрение инновационных решений, например, внедрить систему мониторинга расчетов безубыточности продаж;
- формирование накладных расходов: в этом направлении возможно их

снижение за счет экономии средств в результате сокращения аппарата управления и повышения качества технологических процессов;

– сокращения основных расходов, например, за счет проведения инвентаризации, выявления неиспользуемого оборудования и его списания.

Систематизировав совокупность возможно выявленных резервов, было решено их направить на прогнозируемое увеличение объемов производства, рост производительности труда и внедрение в деятельность работников предприятий ресурсосберегающих технологий.

На рисунке 5 показаны возможные резервы сокращения показателя «себестоимость» продукции. Они представлены в виде схемы:

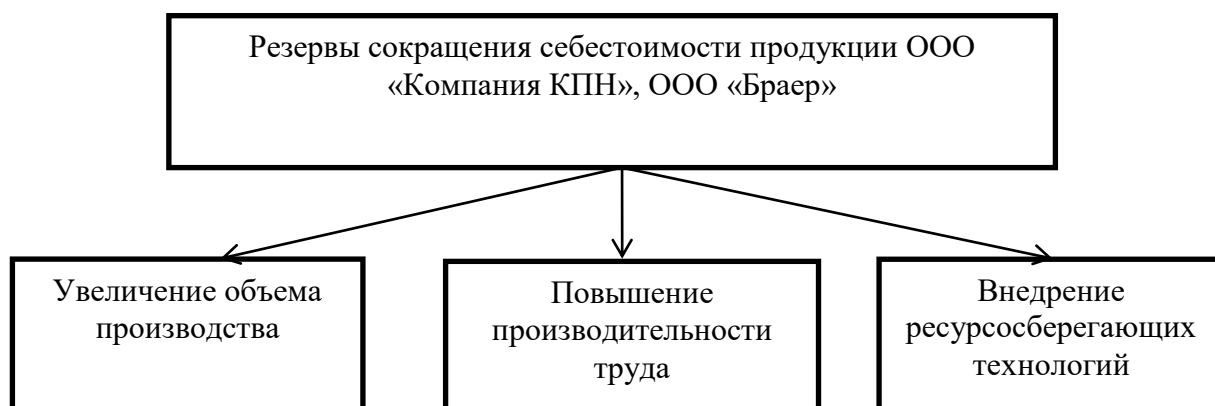


Рисунок 5 - Резервы сокращения себестоимости продукции
ООО «Компания КПН», ООО «Браер»

Таким образом, выполненный анализ деятельности предприятий строительной отрасли показал, что появились реальные условия для возможного повышения уровня производительности труда, например, за счет улучшения организации труда на рабочих местах и создания благоприятных условий для сокращения количества дней отсутствия работников по болезни.

Также, это возможно за счет внедрения мер для улучшения трудовой дисциплины и санкций за ее нарушение, например, снижение размера премии.

В заключении главы сделаем следующие выводы.

Главной целью управленческого учета в анализируемом объекте исследования (ООО «Компания КПН») является обеспечение топ-менеджмента организации оперативными сведениями в виде плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации. Кроме того, что представляемая информация позволяет выявить основную тенденцию развития, анализируется и состояние внешней среды для обеспечения возможного управленческого решения.

В целом можно отметить, что управленческий учет затрат ООО «Компания КПН» не является качественным, а именно:

- отсутствует учетная политика для целей управленческого учета;
- низкий уровень разработки документов для ведения управленческого учета;
- низкая эффективность разделения затрат по типу их формирования (постоянные затраты и переменные);
- отсутствуют центры ответственности (в разрезе мест возникновения затрат).

Таким образом, выявленные недостатки в системе управленческого учета ООО «Компания КПН» позволяют сделать вывод о потребности его совершенствовании.

В третьей главе диссертации представим обоснование авторских идей для решения выявленной проблемы оптимизации управленческого учета для предприятий строительной отрасли, включающих в себя совокупность конкретных практических рекомендаций.

3 Совершенствование системы управленческого учета для предприятия строительной отрасли

3.1 Проблемы существующей организации управленческого учета предприятия

Хозяйствующие субъекты осуществляют бухгалтерский и управленческий учет, проявляя самостоятельность в выборе формы учета и отчетности соответственно законодательству РФ в сфере бухгалтерского и управленческого учета, масштабов предприятия и упрощенной или традиционной формы налогообложения.

В ходе исследования нами были выявлены различного рода проблемы хозяйствующих субъектов в организации бухгалтерской финансовой отчетности и анализе экономической деятельности на макро и микро-уровнях, что в свою очередь ведет к проблемам в управленческом учете предприятия, что снижает пути оптимизации управленческого учета на предприятии в сфере строительной отрасли. Экономические субъекты осуществляют современный бизнес с активным использованием данных бухгалтерской отчетности, что предоставляет им возможность приходить к оптимальному экономическому решению в управлении бизнес-процессами.

В настоящее время, в связи с ростом негативных тенденций от нерешенных системных проблем, которые являются сдерживающим фактором развития бизнеса в России, правительством РФ предпринимаются первоочередные меры поддержки хозяйствующих субъектов, которые позволяют оптимизировать их финансовые ресурсы, время и адаптироваться в сложной экономической обстановке. Одновременно со стороны финансовых и налоговых органов повышаются требования к качеству информации, отражаемой в отчетности предпринимательских структур и соответствие данной информации целому ряду жестких критериев.

Рассмотрим наиболее распространенные проблемы, связанные с бухгалтерской (финансовой) отчетностью российских предприятий,

нерешенность которых влечет за собой ответственность хозяйствующих субъектов перед государственными органами (рисунок 6).

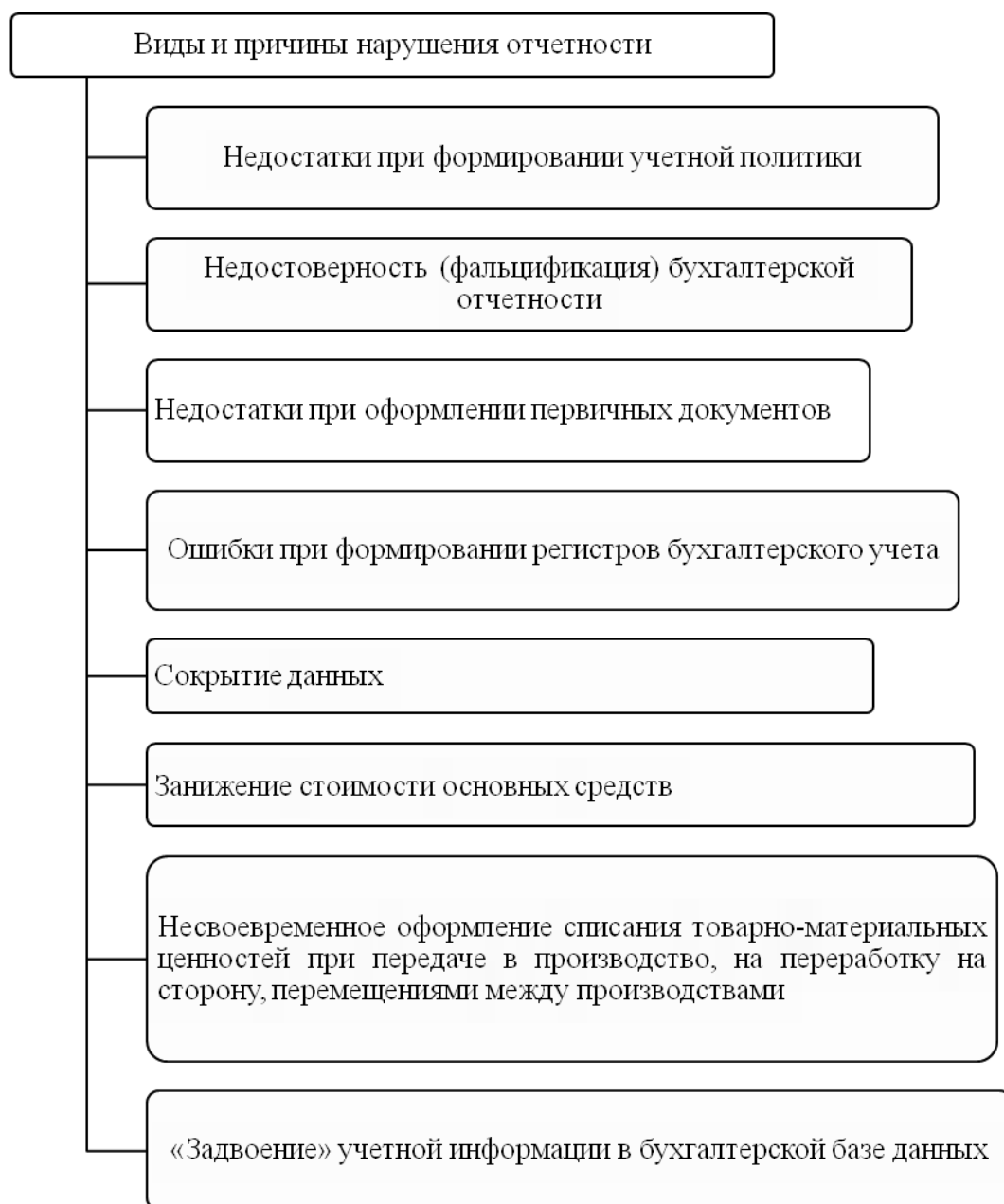


Рисунок 6 - Нарушения отчетности экономических субъектов РФ

В существующей законодательно-нормативной системе (ФЗ №402, ПБУ 4/99 и ряда других), прописан регламент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности для экономических субъектов, в соответствии с которой достоверность отчетности должна полностью отражать отражение финансовое положение (его изменения) и результаты финансовой и

хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Однако данная законодательно-нормативная система не в достаточной степени поясняет понятие достоверности отчетности, и в настоящее время отсутствует четкое понятия достоверности бухгалтерской отчетности, а хозяйствующие субъекты имеют возможности фальсифицировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Анализ учетной политики предприятия является первоначальной проверкой достоверности субъекта, в котором контролируется последовательность применения учетной политики предприятием каждый финансовый период. Проверяется правомерность изменения учетной политики, связанных исключительно с изменением законодательства, регулирующего учет или при изменении методов учета.

К недостаткам при оформлении первичных документов относится принятие к учету тех первичных документов, форма которых в учетной политике предприятия не была утверждена и не предусмотрена в принятой предприятием учетной политике хозяйствующего субъекта.

К нарушениям при оформлении регистров необходимо отнести несвоевременное отражение фактов хозяйственных операций в регистрах учета.

Современная система бухгалтерского учета и отчетности действует в жестких условиях ежегодно меняющегося налогового законодательства и бухгалтерского, внесения значительных корректировок, преимущественно носящих формальный характер, таких как изменение форматов отчетности и правил заполнения отчетных документов.

На рисунке 7 отражены причины нарушения отчетности предприятиями, перечень которых не является исчерпывающим, поскольку для бизнеса, особенно малого, для которого постоянно в целях совершенствования государством изменяется и корректируется законодательная база нормативно-правовых документов. В силу

субъективных и объективных причин, предприятиями совершается нарушение отчетности (рисунок 7).

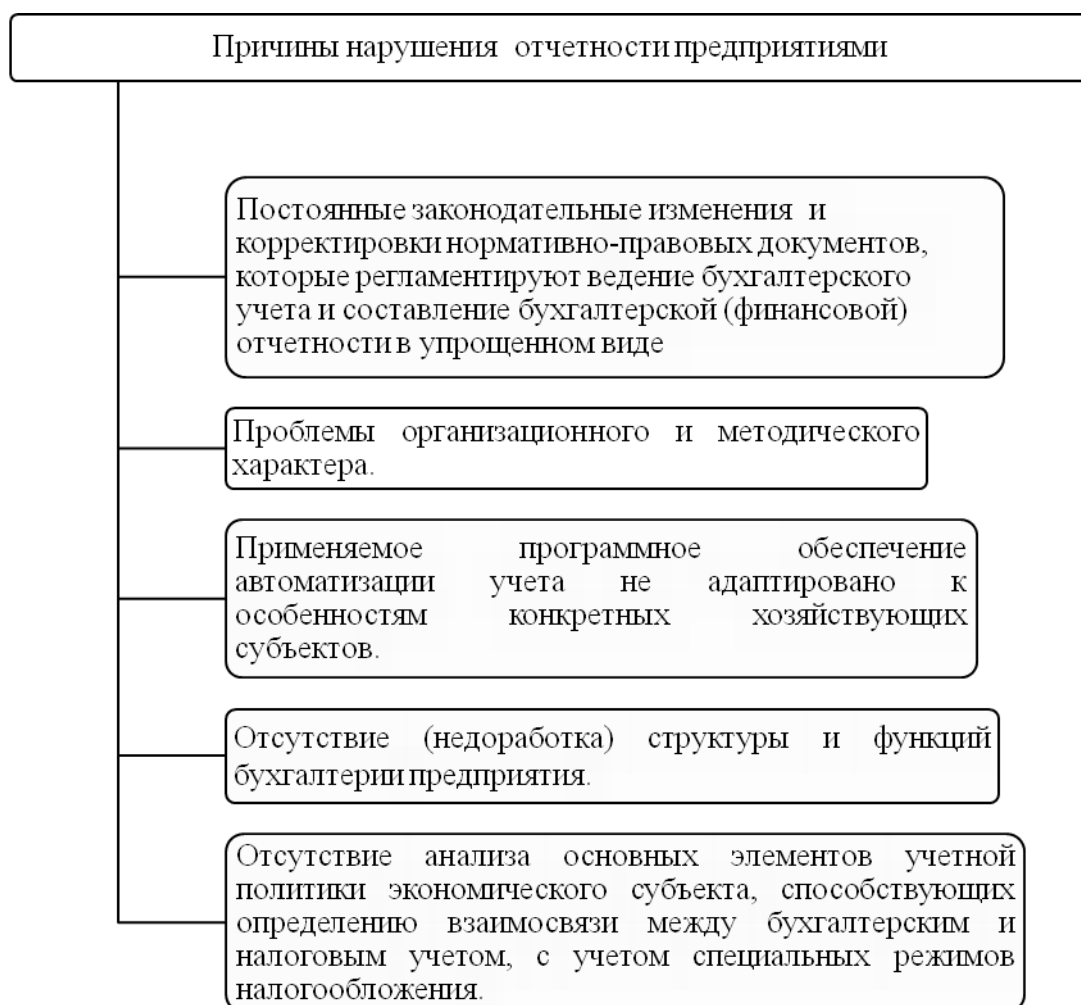


Рисунок 7 - Причины нарушения отчетности хозяйствующим субъектом

В настоящее время законодательная регламентация ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в упрощенном виде не в состоянии решить все проблемы предприятий, возникающие по вопросам учета и отчетности. Так, например, микропредприятия, являясь субъектами малого бизнеса, имеют право на максимальное упрощение процессов ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с тем, пользуясь данными послаблениями, субъекты малого предпринимательства

обязаны организовать учет таким образом, чтобы сформированная на выходе отчетность была достоверной и полезной. Применяемое программное обеспечение автоматизации учета, как показал проведенный аудит силами автора магистерской диссертации, не адаптировано к особенностям конкретных хозяйствующих субъектов, что инициирует снижение уровня понимания сотрудниками особенностей отражения операций в учете, и приводит к возможным нарушениям отчетности хозяйствующего субъекта.

Отметим, что сегодня бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта неразрывно связана с анализом финансово-хозяйственной деятельности предприятия, цифровыми коммуникациями, способствующими ее сбору и обработке. Качество экономического анализа, в связи с этим, зависит от качества используемой информации (ее полноте, достоверности, своевременности представления и прочее).

В целях экономического анализа предприятия существует множество показателей, однако на практике основными характеристиками служат такие показатели, как выручка от реализации продукции (работ, услуг), себестоимость, рентабельность, товарооборот, прибыль, налоги. В предлагаемых традиционных методах анализа финансовой и экономической деятельности предприятий на протяжении продолжительного времени рекомендовано применение достаточно условных нормативных значений коэффициентов, что создает проблему оценки экономического состояния хозяйствующего субъекта, так как не учитываются специфические особенности деятельности оцениваемого предприятия.

Ниже будем учитывать полученные выводы в исследованиях авторов А.К. Смолиной, предложившей «инструментарий управления учетной политикой в строительной отрасли» [29, стр. 430] и Н.Н. Хахонову, которая предлагает обязательно проводить анализ безубыточности продаж, так как это позволяет оценить финансовый запас прочности и сопоставлять «как далеко предприятие от точки безубыточности показывает запас финансовой

прочности» [37, стр.36] эти два фактора в процессе постоянного мониторинга.

Проведение анализа экономической деятельности в предпринимательских структурах сопровождается проблемами различного характера, что показано на рисунок 8.

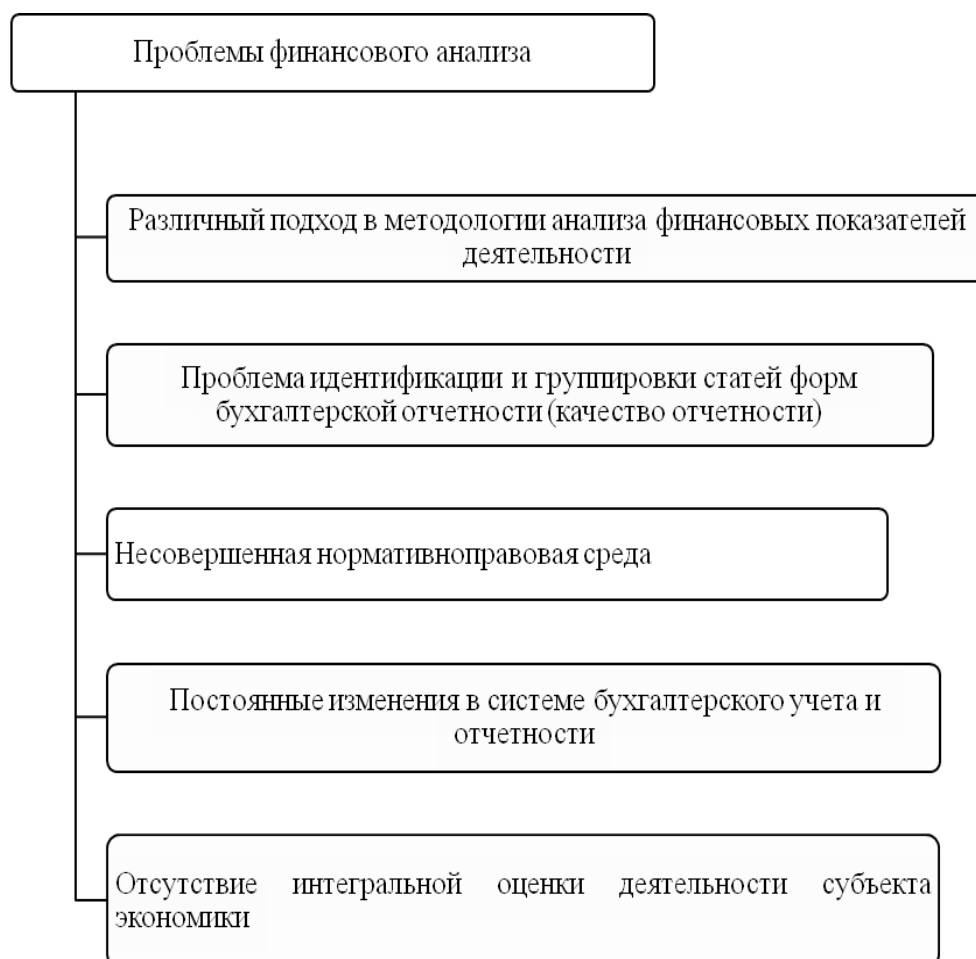


Рисунок 8 - Проблемы анализа экономической деятельности в предпринимательских структурах

Несостоятельность современных применяемых методик анализа финансового состояния организации, имеющих законодательную основу и целенаправленный аналитический инструментарий проявляется, например, при сравнении фактических показателей отдельного предприятия

с условно установленными нормативами без учета регулирующих статей баланса организации и других ее особенностей деятельности.

Основные проблемы методологии финансового анализа, возможно, сформулировать следующим образом:

- на практике происходит сведение финансового анализа к расчетам темпов изменения показателей и их структурным соотношениям, и расчетам финансовых коэффициентов;
- наблюдается недостаточная глубина финансового анализа в силу недостаточной компетенции сотрудников предприятия;
- результаты анализа основываются на недостоверной информации, которая искажается как по объективным, так и по субъективным признакам;
- количество применяемых в анализе финансовых коэффициентов явно избыточно и по своим функциям дублируют друг друга, как, например, коэффициенты автономии предприятия и соотношения собственных и заемных средств.

Все перечисленные выше проблемы ведут к ухудшению оптимизации управленческого учета предприятия в сфере строительной отрасли, что подтверждает выводы из работы Т.В. Небавской «Место стратегического управленческого учета в системе управления организацией» [23 стр.311-317].

Для совершенствования системы сбора и анализа затрат на предприятии в ООО «Компания КПН» необходимо разработать новую методику, непосредственно подходящую под данную организацию. Методика представляет собой совокупность шагов, направленных на достижение цели. Всего на основе методики оценивалось 6 показателей.

По полученным данным был построен многоугольник оценки организации управленческого учета ООО «Компания КПН» на рисунке 9. Из полученных результатов видно, что на низком уровне находится учет безубыточности и проведение маржинального анализа. Также, желательно повысить уровень организации учета по местам возникновения затрат, что видно из диаграммы. В настоящей оценке системы управленческого учета на

анализируемых предприятиях строительной отрасли это можно считать тем недостатком, который требует дальнейшего усовершенствования.

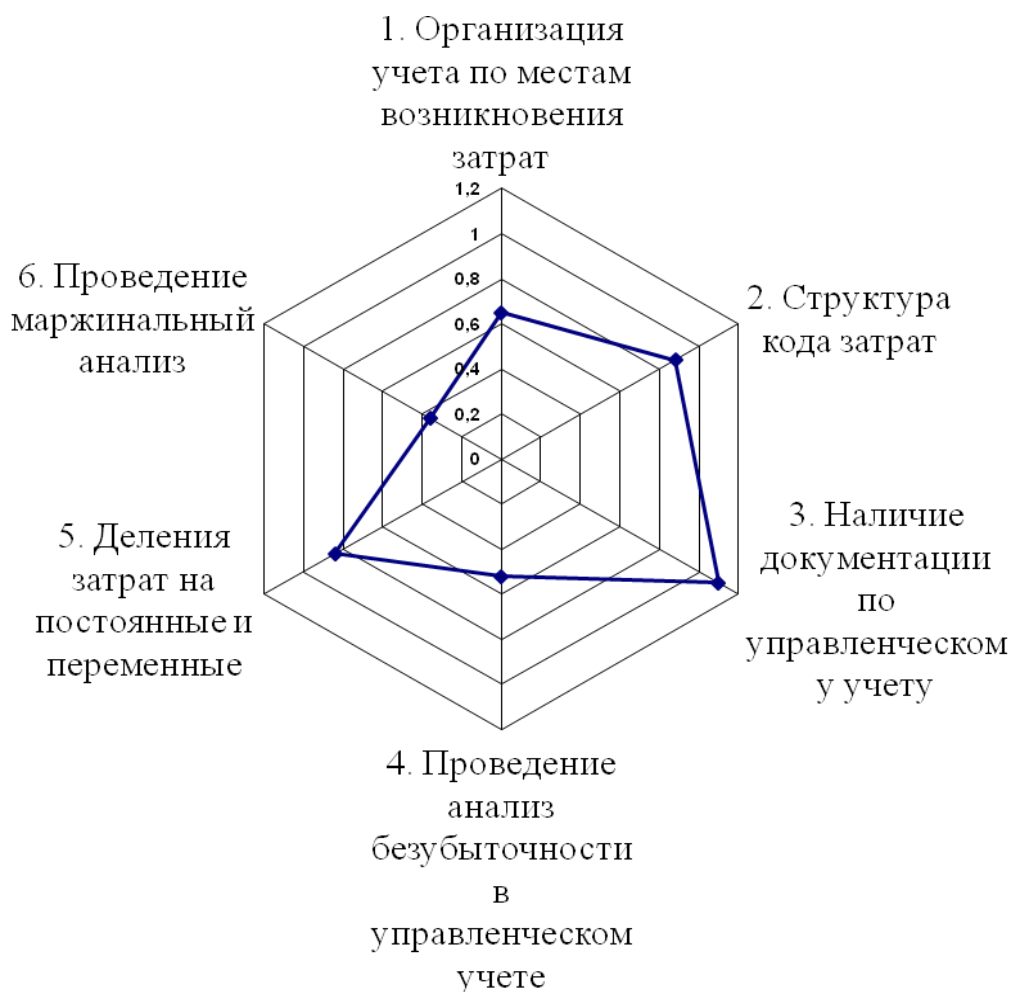


Рисунок 9 - Многоугольник оценки организации управленческого учета ООО «Компания КПН»

Таким образом, для дальнейшего совершенствования системы управленческого учета и анализа существующих затрат в деятельности ООО «Компания КПН» необходимо устранить эти недостатки, чтобы повысить эффективность деятельности всей организации. Для этого была разработана авторская модель управленческого учета и анализа затрат в ООО «Компания КПН», суть которой состоит в оригинальной методике (рисунок 10).

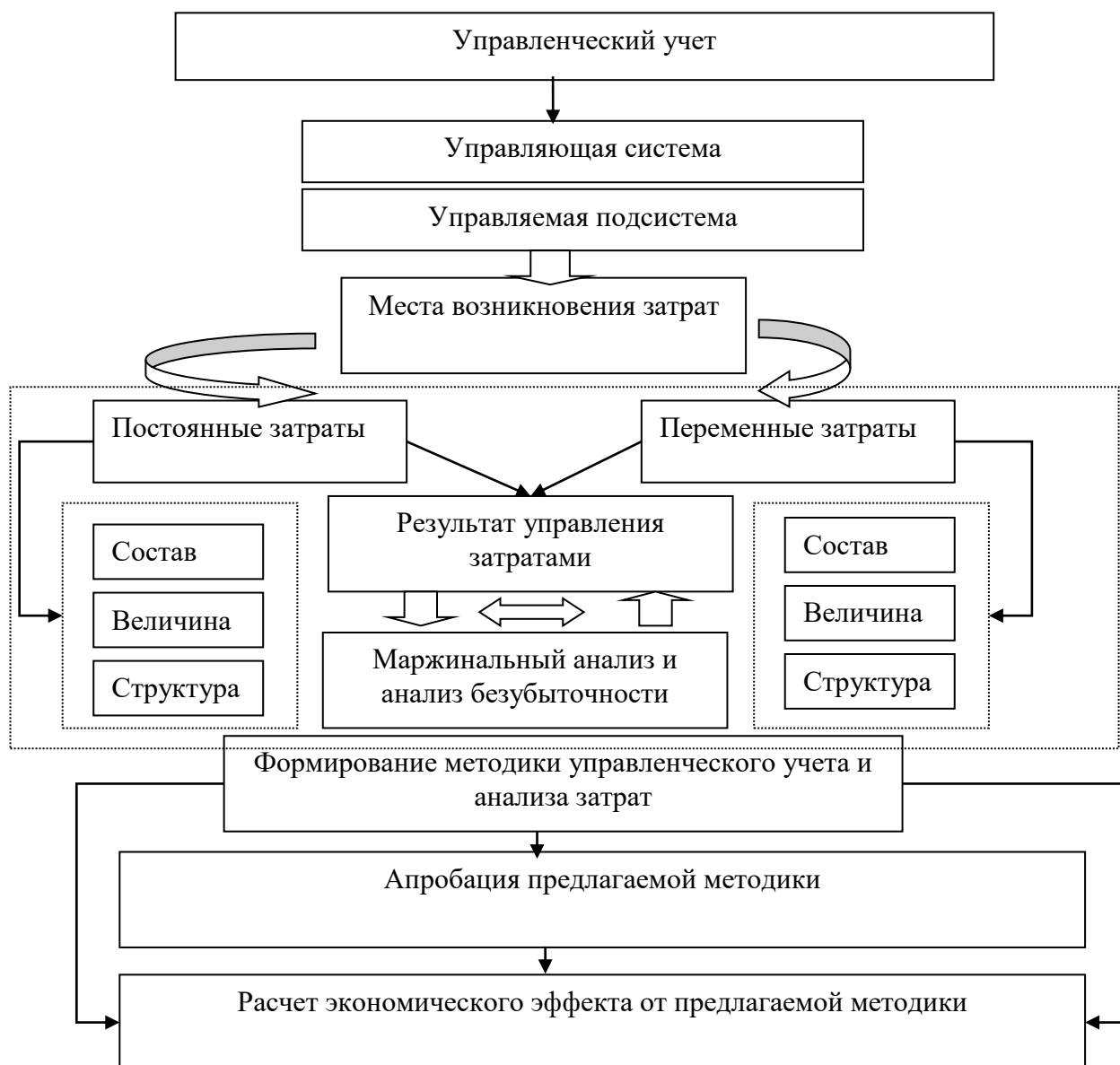


Рисунок 10 - Авторская модель оптимизации системы управленческого учета для ООО «Компания КПН»

Предлагаемая авторская модель совершенствования управленческого учета и анализа затрат ООО «Компания КПН» имеет следующие особенности:

1) В компании организован учет по местам возникновения затрат. Это решение позволяет повысить эффективность деятельности предприятия за счет того, что учет затрат по местам их возникновения позволяет их более легко классифицировать и выявить ответственных лиц, узнать причину увеличения затрат и определить возможности их снижения до требуемого

уровня. В этом случае ООО «Компания КПН» самостоятельно решает, как организовать управленческий учет по местам возникновения затрат (МВЗ), как классифицировать оцениваемые затраты, насколько уже детализированы места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности (таблица 21).

Таблица 21 - Рекомендуемая структура кода затрат в ООО «Компания КПН»

Направление деятельности	Функциональное назначение	Место возникновения	Анализируемая статья затрат	Наличие контроля	Объект учета
Административная; Производственная; Торговля	Сбыт; Управление; Гарантийное обслуживание Производство;	Согласно орг. структуры: - отделы продаж; - склад; - производство.	На основании перечня статей калькуляций	Определяет меру ответственности и руководителя (1 - контроль, 0 - отсутствие контроля)	Код заказа (№ ГИНа)

Внедрение этого пункта позволяет повысить существующий контроль за счет определения отклонений между «плановыми и фактическими показателями» по каждому центру, считает Е.Н. Асаул [2, стр.88-89], осуществляя «фиксирование отклонения» во внутренней управленческой отчетности для их фиксации и «последующего анализа причин возникновения отклонений» [2, стр.91].

Для реализации этого пункта предлагаемой методики (пункт1) были учтены следующие принципы (рисунок 11):



Рисунок 11 - Реализация основных принципов распределения затрат по местам их возникновения (авторское видение)

Особенностью предложенной методики можно считать контролируемый учет тех функциональных подразделений на предприятии, в которых обнаружены затраты и в их последующей классификации и типизации на «области возникновения затрат», по рекомендации Е.А. Бойко [5, стр.291], а внутри областей на «места возникновения затрат», описанных К. Васильченко [6, стр.17] (таблица 22).

Таблица 22 - Типизация и классификация центров ответственных по МВЗ в ООО «Компания КПН»

По статьям затрат	По способу распределения	Отношение Прямые/косвенные
На заработную плату для производственного персонала	по определенным и учитываемым местам возникновения затрат	прямые затраты
На заработную плату для вспомогательного персонала	по определенным и учитываемым местам возникновения затрат	прямые затраты

Продолжение таблицы 22

По статьям затрат	По способу распределения	Отношение Прямые/косвенные
На должностные оклады служащих	учитывается: А- торговая сфера В- сфера управления	прямые затраты
На отчисления в "социальные нужды"	учитывается уровень оплаты труда	косвенные затраты
На вспомогательные материалы	распределяются в соответствии с квитанциями	прямые затраты
На калькуляционные расчеты затрат по местам возникновения	Распределяются на основе определенной базы	косвенные затраты
На расчет амортизационных отчислений	распределяются по МВЗ в соответствии с данными картотеки основных средств	прямые затраты
На оплату электроэнергии по источникам энергоресурсов	распределяются в соответствии с объемом потребления в кВт·часах, по учитываемым счетчиками: А: 54 %; В:46%	прямые затраты

Предлагаемый авторский подход для ООО «Компания КПН» позволит использовать имеющиеся стоимостные (суммы заработной платы и окладов, величина капитала) и количественные базы (кв. м., кВт·час) с последующей автоматизацией учета фиксируемых отклонений в базе данных компьютера.

2) Внедрить документацию по управленческому учету. Для ведения бухгалтерского учета в местах возникновения расходов в ООО «Компания КПН» появляется возможность адаптации существующих документов. «Важно адаптировать его к требованиям бухгалтерского учета и управленческого контроля, так как в системе управленческого учета информация о затратах должна формироваться по-другому. Учета затрат в соответствии с местам происхождения издержек включает в себя формирование качественной и количественной информации о затратах с целью контроля и анализа отклонений, за то, что все первичные документы в местах происхождения этих расходов, должны предоставить информацию о

фактических затрат и нормативных правовых актов, которые определяют отклонение от данных форм первичной документации, установленные в настоящее время не содержат показателей, необходимых для мониторинга и анализа отклонений. При проведении оперативного анализа отклонений от фактических затрат от нормативных и оценки результатов деятельности центров затрат важно подчеркнуть контролируемые и неконтролируемые отклонения» [15]. В таблице 22 показан пример формируемого документа.

Таблица 23 - Предлагаемая форма сводной ведомости для ООО «Компания КПН» по учету мест возникновения затрат

№ статьи в разрезе калькуляционной группы	Наименование статьи затрат	Остаток на начало месяца	Затраты за отчетный период		Списана за месяц себестоимость				Индекс отклонения (гр. 9/гр. 8)	Остаток на конец месяца
			текущие	отклоненные	Окончательного брака	Недостача по остаткам	Плановая себестоимость	Отклонение		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
....										
Всего										

Предлагаемое распределение затрат по местам возникновения затрат необходимо для более точных исходных данных для проведения регрессионного анализа.

3.2 Оптимизация по повышению эффективности существующей системы управленческого учета

«В рамках предложенной модели управленческого учета и анализа затрат при делении затрат на постоянные и переменные предлагается использовать метод «мини-макси» [11].

«По методу максимальных и минимальных точек выбираем две точки объема продукции в натуральном выражении (x_1 и x_2) и соответствующих им затратах (Z_1 и Z_2). Переменные затраты на единицу продукции определяют

следующим образом по формуле» [14].

$$b = \frac{Z_1 - Z_2}{x_1 - x_2}. \quad (2)$$

«Рассчитав переменные затраты на единицу продукции», рекомендованные О.Д. Кавериной [11], можно подсчитать сумму постоянных затрат (a) (13):

$$a = Z - bx \text{ или } a = Z - bx. \quad (3)$$

С «учетом предлагаемой модели» в работе К. Друри [8] и методики была проведена их апробация в условиях ООО «Компания КПН».

Данные по продажам и затратам по месяцам 2022 г. в ООО «Компания КПН» представлены в таблице 24 и на рисунке 12.

Таблица 24 - Показатели для расчета постоянных и переменных затрат по методу метод «мини-макси» [11] в ООО «Компания КПН» за 2022 г.

Наименование показателя	Выручка от реализации	Затраты
Январь	169637	118123
Февраль	172095	110141
Март	208973	151644
Апрель	282728	175588
Май	287645	170799
Июнь	307313	183569
Июль	312230	193146
Август	314688	194743
Сентябрь	272894	181973
Октябрь	233558	167606
Ноябрь	206514	142066
Декабрь	181929	126104
Итого за 2019 г.	2950200	1915500

Продолжение таблицы 24

Наименование показателя	Выручка от реализации	Затраты
Максимальное	314688	194743
Минимальное	169637	110141

Анализ данных на рисунке 12 показывает, что минимальный объем продаж был зафиксирован в январе (169637) тыс.руб., при объеме затрат в сумме 110141 тыс.руб.. А максимальная выручка была зафиксирована в августе (314688 тыс.руб) при затратах в сумме 194743 тыс.руб.

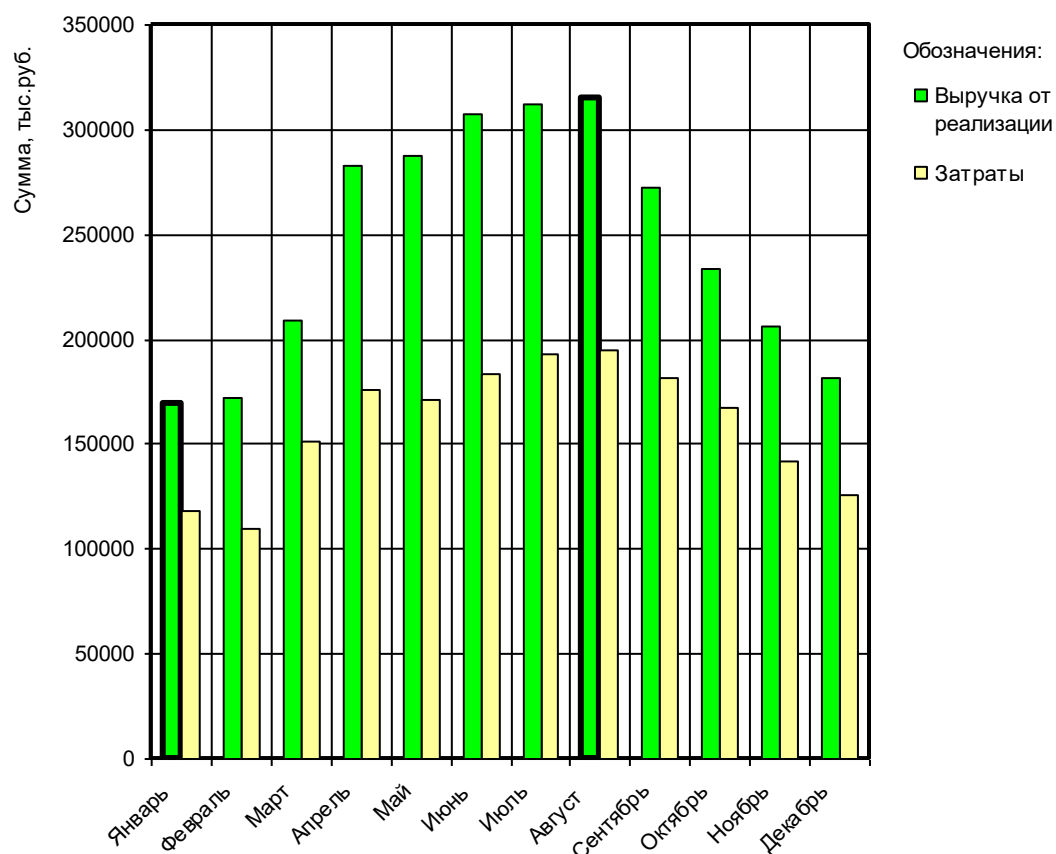


Рисунок 12 - Анализируемые показатели деятельности ООО «Компания КПН» по месяцам 2022 г.

По представленным сведениям, был выполнен расчет постоянных и переменных затрат предприятия.

«Ставка переменных расходов на единицу продукции» [9],

рассчитанная для ООО «Компания КПН» определяется на 1 руб. выручки от реализации:

$$b = (194743-110141)/(314688-169637) = 0,58326 \text{ руб./руб.}$$

Учитывая, что за 2022 г. «ставка переменных расходов» по ООО «Компания КПН» составила 58 коп. на каждый рубль «выручки от продаж» [9], составила следующий объем постоянных расходов:

$$a = 194743-0,5833*314688 = 11198 \text{ тыс.руб. в месяц}$$

Тогда, за 2022 г. совокупные постоянные затраты составили:

$$FC = 1915500-0,58326*2950200 = 194766 \text{ тыс.руб.}$$

Сумма постоянных расходов за 2022 г. составила 194766 тыс.руб.

Переменные затраты за 2022 г. составили:

$$VC = 1915500-194766 = 1720734 \text{ тыс.руб.}$$

Полученный результат покажем в сводной таблице 25.

Таблица 25 - Сводная таблица контролируемых параметров в ООО «Компания КПН» за 2022 г.

Наименование показателя	Значение показателя. тыс.руб.
"Выручка" от продаж	2950200
"Себестоимость" всего, в т.ч.:	1915500
"Переменные" затраты	1720734
"Постоянные" затраты	194766

На рисунке 13 показан удельный вес показателя «постоянные затраты» [9] в общей себестоимости продукции.

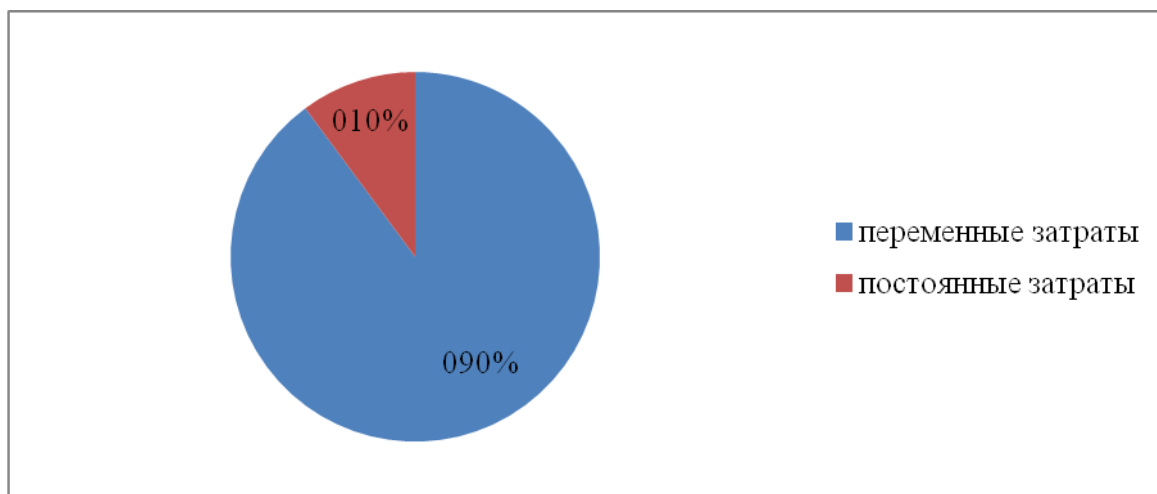


Рисунок 13 - Анализ себестоимости продукции в ООО «Компания КПН» за период 2022 г.

В результате разделения затрат на «переменные и постоянные» затраты по рекомендации В.Б. Иванковой [9] стало возможным проведения «анализа безубыточности» продаж в организации. Исходные данные по видам деятельности в ООО «Компания КПН» представлены в таблице 26.

Таблица 26 - Продажи ООО «Компания КПН» по видам деятельности, тыс.руб.

Месяц 2022 г.	Продажа продукции		Оказание услуг		Сервисное обслуживание	
	Выручка	Себестоимость	Выручка	Себестоимость	Выручка	Себестоимость
Январь	57306	86972	43270	22920	69061	8231
Февраль	119045	87154	43270	22907	9780	81
Март	165826	78767	38746	25412	4401	47464
Апрель	188518	124667	39297	25029	54913	25891
Май	204228	121267	44253	28349	39164	21182
Июнь	190612	136001	43348	25795	73352	21773
Июль	189914	140534	39533	28349	82783	24263
Август	270558	138267	39926	31159	4204	25317

Продолжение таблицы 26

Месяц 2022 г.	Продажа продукции		Оказание услуг		Сервисное обслуживание	
	Выручка	Себестоимость	Выручка	Себестоимость	Выручка	Себестоимость
Сентябрь	207719	133734	47400	25898	17775	22341
Октябрь	171062	119000	43191	26817	19304	21789
Ноябрь	158844	90667	43034	22731	4637	28669
Декабрь	171010	102975	6766	21114	4153	2015
Итого	2094642	1360005	472032	306480	383526	249015
Максимальное	270558	138267	47400	25898	82783	24263
Минимальное	57306	86972	6766	21114	4153	2015
Удельные переменные затраты	0,648375		0,637336		0,308574	
Постоянные затраты	1892		5637		130669	

Анализ табличных данных позволил сделать вывод, что наиболее затратным является сервисное обслуживание. Это обосновано тем, что продажа продукции и оказание услуг имеет существенные удельные переменные издержки. Так при продаже изделия из цемента на каждый рубль выручки приходится по 65 коп. переменных издержек, при продаже металлоконструкций формируется примерно 64 коп. переменных издержек. В то время, как показатель «сервисное обслуживание» формирует более низкие переменные издержки: на каждый рубль выручки от сервисного обслуживания всего 31 коп. составляют удельные переменные затраты.

Таким образом, используя методику "мини-макси" для оценки затрат, ее можно рекомендовать для постоянного применения, так как метод понятен и прост в применении. Поэтому мы рекомендуем работникам бухгалтерии ООО «Компания КПН» внедрить его в практику расчетов.

С учетом этого в рамках предлагаемой методики включен третий пункт.

3. Выполнение анализа безубыточности продаж. Для этого следует придерживаться схемы:

а) оценку «Точки безубыточности ($Tб$)» по методике [35] можно определить по формуле (4):

$$Tб = (FC \times ВП) / (ВП - VC). \quad (4)$$

б) построение прямой выполним по двум точкам. Расчет функций переменных издержек уже с учетом постоянных показан в таблице 27.

Таблица 27 - Расчет функций переменных уже с учетом постоянных издержек

		Функция переменных издержек	Функция постоянных издержек	Функция выручки от реализации
		$y^{VC} = FC + УПЗ \times x$	$y^{FC} = 194766 + 0 \times x$	$y^{ВП} = 1 \times x$
продаже строительных материалов				
y^{VC}		194766	194766	0
y^V		467356	194766	2950200
y^V		1915500	194766	2950200
продажа металлоконструкций				
y^{VC}		5637	5637	0
y^V		35354	5637	15543
y^V		15543	5637	46629
оказание услуг				
y^{VC}		130669	130669	0
y^V		188990	130669	188985
y^V		305631	130669	566955

в) расчет безубыточности продаж. Далее проведем расчеты безубыточного объема продаж по видам деятельности. Удельные переменные затраты при продаже произведенных строительной материалов и различной продукции (в том числе и металлоконструкций) составили 648,375 тыс. руб., постоянные затраты составили 1892 тыс.руб., переменные – 1358.113 тыс.руб.

На рисунке 14 можно рассмотреть точку безубыточности по продаже строительных материалов.

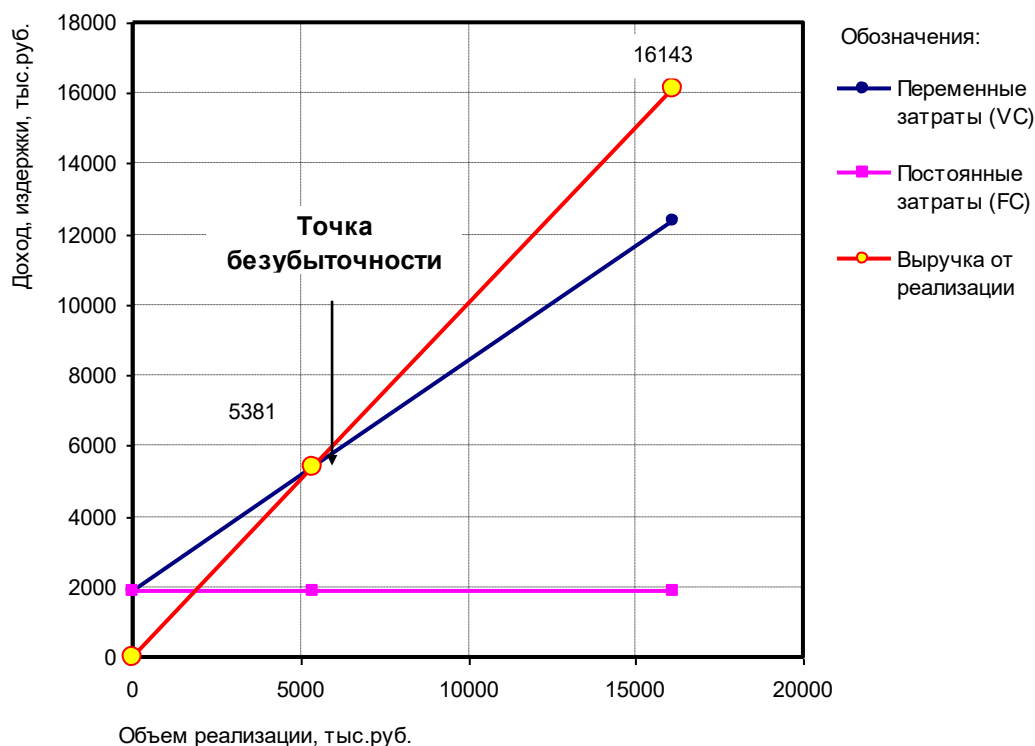


Рисунок 14 - Точка безубыточности по продаже строительных материалов

Выполненный расчет по формуле (4) на основе данных из таблицы 27 показал:

$$T = \frac{1892 \times 2094642}{2094642 - 1358113} = 5381 \text{ тыс.руб.}$$

что безубыточный объем производства составил 5381 тыс.руб при продаже строительных изделий.

Что касается издержек при продаже металлоконструкций, то:

- удельные переменные затраты равны 637.336 тыс. руб.;
- постоянные затраты равны 5637 тыс.руб.;
- переменные затраты составили итого 300843 тыс.руб.

Расчет по формуле (4) имеет вид:

$$T = \frac{5637 \times 472032}{472032 - 300843} = 15543 \text{ тыс.руб.}$$

Расчеты показали, что безубыточный объем производства, рассчитанный по продаже строительных материалов составил 15543 тыс.руб.

На рисунке 15 рассмотрим точку безубыточности по продаже металлоконструкций.

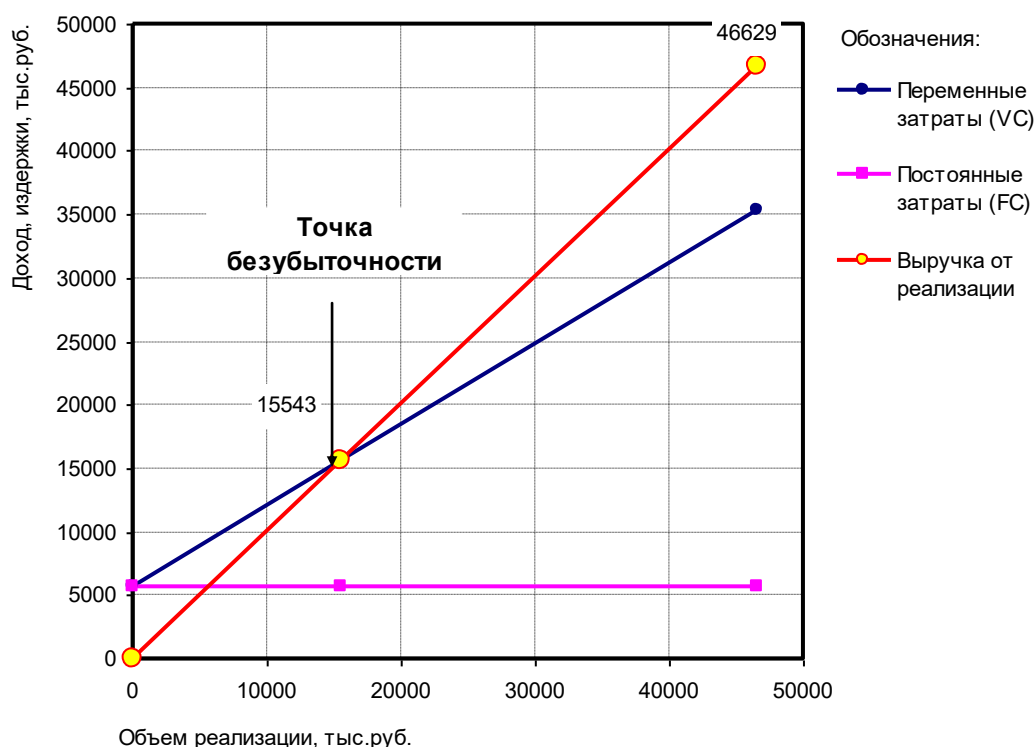


Рисунок 15 - Точка безубыточности по продаже металлоконструкций

Удельные переменные затраты при продаже металлоконструкций составили 0,308574 руб./руб., постоянные затраты составили 130669 тыс.руб., переменные – 118346 тыс.руб.

Расчет по формуле (4) имеет вид:

$$T = \frac{130669 \times 383526}{383526 - 118346} = 188985 \text{ тыс.руб.}$$

На рисунке 16 показан расчет безубыточности продаж по показателю оказания услуг населению.

Очевидно, что по оказанию услуг безубыточный объем производства в ООО «Компания КПН» составил 188985 тыс.руб.

Теперь остался последний пункт предлагаемой методике по анализу показателей маржинального дохода.

4. Анализ показателей маржинальной прибыли для предприятия.

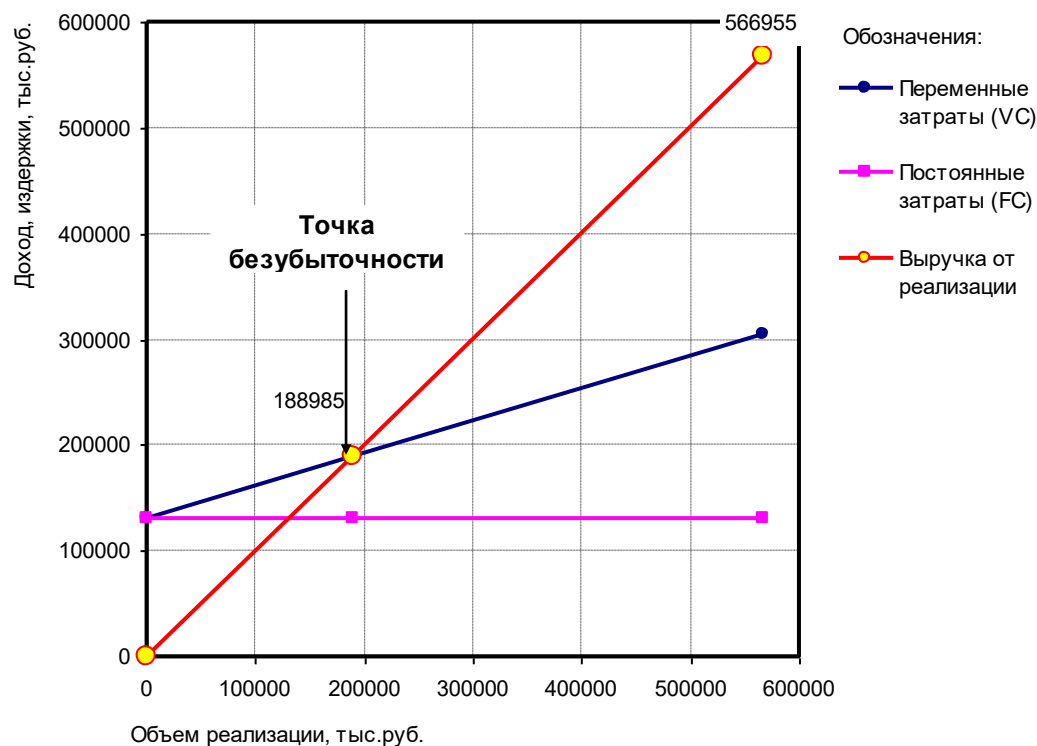


Рисунок 16 - Точка безубыточности по оказанию услуг

Чтобы прогнозировать возможные перспективные решения, следует произвести расчет соотношения для показателей «маржинального дохода» и «выручки от реализации», рекомендованный К. Друри [8]. Это позволит получить оцениваемый показатель в %, отражающий «количественное значение маржинального дохода в процентах от выручки» [8, стр.22].

Рассчитываем показатель «валовая маржа» (ВМ), предложенный в работе Н.Н. Хахоновой [37, стр.37-38] для ООО «Компания КПН» в 2022 году:

$$ВМ = 2950200 - 1720734 = 1229466 \text{ тыс.руб.}$$

«Коэффициент валовой маржи», (K) по методике расчета [37, стр.37] в ООО «Компания КПН» составил:

$$K = 1229466 / 2950200 = 0,42.$$

"Порог рентабельности", ($ПР$) [37, стр.38] для ООО «Компания КПН» в 2022 году составил:

$$ПР = 1720734/0,42 = 463728,57 \text{ тыс.руб.}$$

«Абсолютный запас финансовой прочности» [37] (в рублях) для ООО «Компания КПН» (ЗПФ) составил:

$$ЗПФ = 2950200 - 467356 = 2482844 \text{ тыс.руб.}$$

В процентном отношении показатель запаса финансовой прочности в ООО «Компания КПН» в 2022 году составил 84,16% что оценивается удовлетворительно:

$$ЗФП = 2482844/2950200 * 100 = 84,16\%$$

Вычисленный "эффект операционного рычага" (ЭОР) [37] прогнозируемый для ООО «Компания КПН» в 2022 году составил:

$$ЭОР = 1229466/(2950200 - 1915500) = 1,19.$$

На таблице 28 представлена оценка показателей маржинального анализа для компании ООО «КПН».

Таблица 28 - Оценка показателей маржинального анализа для ООО «Компания КПН»

Показатель	По всей деятельност и	Продажа готовых изделий	Изготовле ние изделий	Оказание услуг
Выручка от продаж, тыс.руб.	2950200	2094642	472032	383526
Себестоимость, тыс.руб.	1915500	13600005	306480	249015
Валовая маржа, тыс.руб.	1229466	736529	171189	265180
Порог рентабельности, тыс.руб.	467356	5381	15543	188985
Запас финансовой прочности, тыс.руб.	2482844	2089261	456489	194541
Запас финансовой прочности, %	84	99,74	96,71	50,72
Коэффициент валовой маржи	0,42	0,35	0,36	0,69
Эффект операционного рычага	1,19	1	1,03	1,97

Выполненный расчет показателя «коэффициент операционного рычага», рекомендованный в работе Л.В. Пашковской [24, стр.92-94] показывает, что при данном «соотношении переменных затрат и объема

продаж» ожидается повышение прибыли, на каждый один процент объема продаж, в анализируемом предприятии строительной отрасли на 1,19%.

Оценка показателя «запас финансовой прочности» [37] по прогнозам на конец 2022 года в ООО «Компания КПН» составляет 84%. Этот результат показывает, что при возможном снижении выручки более чем на 80% само предприятие останется финансово устойчивым, так как не понесет убытков и сможет покрыть свои расходы.

Предложенные мероприятия позволяют повысить эффективность управленческого учета затрат в ООО «Компания КПН». Это дает возможность предложить в методике следующий пункт.

5. Организация системного мониторинга выявленных отклонений между плановыми и фактическими показателями по каждому МВЗ. Мониторинг предполагается выполнять автоматизированным путем.

Сбор данных о наличии отклонений и их фиксирование в базе данных позволит не только накопить базу возможных рискованных ситуаций, для обсуждения и контроля, но и определить причины возникновения отклонений по центрам затрат, и снизить возможность их появления в последующем.

Таким образом, реализация предложенных мероприятий по оптимизации управленческого учета применима в практической деятельности предприятий строительной отрасли и способствует совершенствованию существующей системе бухгалтерской отчетности за счет укрепления финансового состояния организации и оптимизации управленческого учета. В этом случае структура управленческой отчетности должна строго осуществляться в рамках отдельных направлений:

- «отчетность центров ответственности», которая формируется на основе отдельных бизнес-процессов;
- «отчетность центров ответственности», основанная на ключевых показателях эффективности;

- «отчетность центров ответственности», основанная на отчетах об исполнении бюджетов предприятия в целом;
- «отчетность об операционной деятельности».

Эти выводы сделаны автором магистерской диссертации самостоятельно, на основе анализа работы С.А. Проценко [26] и выполненного исследования.

Для достижения наиболее эффективного результата оптимизационных процессов управленческого учета предприятия, считаем, что при организации процесса формирования управленческой отчетности необходимо решить следующие вопросы: определение характера управленческой отчетности и ее видов; определение элементов (структурирования) управленческого учета (основных средств управленческого учета), которые будут определять его содержание; определение принципов управленческой отчетности и требований к ее содержанию; разработка форм управленческой отчетности; определение сроков представления отчетности и этапов ее разработки; установление разделения обязанностей и полномочий, т.е. определение лиц, ответственных за отчетность, и лиц, имеющих право доступа к различным видам информации, что будет способствовать обеспечению информационной безопасности предприятия; оценка качества управленческой отчетности.

Считаем, что для оценки информативности управленческой отчетности, как оптимизационного процесса, целесообразно использовать предложенную диагностическую карту, которая поможет сформировать достаточный объем информации для оценки качества управленческой отчетности. Диагностическая карта представлена в таблице 29.

Таблица 29 - Диагностическая карта управления отчетом по информационной оценке

Критерии оценки	Значение	
	Да	Нет
Наличие актуальной информации		

Продолжение таблицы 29

Критерии оценки	Значение	
	Да	Нет
Соблюдение сроков отчетности	Да	Нет
Отчетность адресату	Да	Нет
Достаточное количество информации для принятия решений	Да	Нет
Чрезмерное количество информации	Да	Нет
Анализируемость информации	Да	Нет
Усвояемость данных показателей	Да	Нет
Точность отображаемых показателей	Да	Нет
Сопоставимость показателей	Да	Нет
Полный охват объекта исследования	Да	Нет
Разная частота отчетности	Да	Нет
Наличие различных событий, влияющих на принятие решений	Да	Нет
Ошибки в отчетах	Да	Нет

Мы полагаем, что учет выявленных критериев ценности управленческой отчетности повысит качество информационного содержания управленческой отчетности, что позволит повысить эффективность принимаемых управленческих решений.

Для того чтобы в полной мере использовать рекомендуемые виды отчетности для удовлетворения потребностей руководства, важно обосновать сроки ее подготовки, определить порядок доступа и сроки хранения.

Считаем необходимым рекомендовать установить срок подготовки стратегических отчетов на период действия стратегии предприятия. В то время как оперативная отчетность должна готовиться для удовлетворения потребностей руководства на ежедневной, еженедельной, ежемесячной основе.

Поскольку управленческая отчетность формируется на основе инсайдерской и конфиденциальной информации, доступ к ней должен быть защищен паролем с помощью инструментов, доступных в программном обеспечении, используемом на предприятии.

Однако в тех случаях, когда поставленные стратегические цели успешно реализуются и способствуют улучшению деловой репутации

компании, по решению руководства может быть подготовлена отчетность с определенным перечнем показателей и для определенных групп внешних пользователей.

После подготовки стратегической отчетности оперативная часть должна быть заархивирована, а стратегическая часть должна храниться в течение следующей стратегии. Это необходимо для того, чтобы сравнить динамику показателей для оценки стратегии. Таким образом, можно сделать вывод, что на основе соблюдения бюджета, при условии выполнения запланированных ключевых показателей, оцениваются результаты работы центров ответственности предприятий, организация управленческого учета которых ведется с учетом их технологических и организационных особенностей для формирования более полной системы управления информацией о деятельности таких центров.

Автор считает, что радикально улучшить существующую систему управленческого учета на предприятиях строительной отрасли возможно за счет автоматизации функций управленческого учета. Для этого необходимо унифицировать учетные политики, существующие на объектах исследования и автоматизировать нормативно-справочную документацию. например, справочники статей, а, затем, сделать мэппинг (составление таблицы соответствий плана счетов бухгалтерского учета и управленческого учета) со счетами бухучета, доработать аналитику и настроить модуль консолидации. По времени это займет семь-восемь месяцев. Такой план действий должен быть формализован, доложен «наверх руководству», соответственно с рекомендациями в работе [32] и в целом был одобрен.

Соглашаясь с выводами А.Н. Бобрышева и Н.П. Агафонова [3] о том, что если «первоначально задача состоит в постановке модуля консолидации данных», важно понимать, какого уровня консолидации мы хотим достигнуть с учетом специфики бизнес- процессов объекта исследования. «Если проекты, по которым составлялся stand-alone (управленческий баланс, БДР и БДДС), были по сути однородны» [3, стр.1331], то имеет смысл делать

«сквозную структуру статей учета расходов и доходов». Тем самым добиваясь консолидации данных на «низком учетном уровне», что соответствует и выводам М.В. Феськовой [35].

Таким образом, в заключении главы сделаем следующие выводы:

В ходе исследования выявлены различного рода проблемы хозяйствующих субъектов в организации бухгалтерской финансовой отчетности и анализе экономической деятельности на макро и микро-уровнях, что в свою очередь ведет к проблемам в управленческом учете предприятия. Экономические субъекты осуществляют современный бизнес с активным использованием данных бухгалтерской отчетности, что предоставляет им возможность приходить к оптимальному экономическому решению в управлении бизнес-процессами.

В настоящее время, в связи с ростом негативных тенденций от нерешенных системных проблем, которые являются сдерживающим фактором развития бизнеса в России, правительством РФ предпринимаются первоочередные меры поддержки хозяйствующих субъектов, которые позволяют оптимизировать их финансовые ресурсы, время и адаптироваться в сложной экономической обстановке.

Одновременно со стороны финансовых и налоговых органов повышаются требования к качеству информации, отражаемой в отчетности предпринимательских структур и соответствие данной информации целому ряду жестких критериев.

«В связи с выявленными недостатками в системе управленческого учета ООО «Компания КПН» возникает необходимость в его совершенствовании. Исходя из этого, в работе предложены мероприятия по совершенствованию управленческого учета в ООО «Компания КПН». Предложенные мероприятия позволяют повысить эффективность управленческого учета затрат, позволит контролировать отклонения между плановыми и фактическими показателями по каждому МВЗ, фиксирование

отклонения во внутренней управленческой отчетности с организацией последующего анализа причин возникновения отклонений» [12].

Реализация предложенных мероприятий применима в практической деятельности ООО «Компания КПН» и способствует совершенствованию бухгалтерской отчетности, укреплению финансового состояния организации и оптимизации управленческого учета предприятия строительной отрасли.

Для достижения наиболее эффективного результата считаем, что при организации процесса формирования управленческой отчетности необходимо решить следующие вопросы: определение характера управленческой отчетности и ее видов; определение элементов (структурирования) управленческого учета (основных средств управленческого учета), которые будут определять его содержание; определение принципов управленческой отчетности и требований к ее содержанию; разработка форм управленческой отчетности; определение сроков представления отчетности и этапов ее разработки; установление разделения обязанностей и полномочий, т.е. определение лиц, ответственных за отчетность, и лиц, имеющих право доступа к различным видам информации, что будет способствовать обеспечению информационной безопасности предприятия; оценка качества управленческой отчетности.

Считаем, что для оценки информативности управленческой отчетности, как целей оптимизации управленческого учета, целесообразно использовать предложенную диагностическую карту, которая поможет сформировать достаточный объем информации для оценки качества управленческой отчетности. Для достижения наиболее эффективного результата оптимизационных процессов управленческого учета предприятия, считаем, что при организации процесса формирования управленческой отчетности необходимо решить следующие вопросы: определение характера управленческой отчетности и ее видов; определение элементов (структурирования) управленческого учета (основных средств управленческого учета), которые будут определять его содержание;

определение принципов управленческой отчетности и требований к ее содержанию; разработка форм управленческой отчетности; определение сроков представления отчетности и этапов ее разработки; установление разделения обязанностей и полномочий, т.е. определение лиц, ответственных за отчетность, и лиц, имеющих право доступа к различным видам информации, что будет способствовать обеспечению информационной безопасности предприятия; оценка качества управленческой отчетности.

Практическая значимость проведенного исследования заключалась в разработке рекомендаций по оптимизации управленческого учета на предприятии строительной отрасли ООО «Компания КПН». Основные результаты исследования, полученные при выполнении магистерской диссертации, могут быть использованы в практической деятельности других строительных организаций.

Заключение

Представленное изыскание в виде магистерского диссертационного исследования отражает наличие трех логически взаимосвязанных групп выявленных проблем: теоретических, методических и практических.

Первая группа теоретических проблем, связана с существующими теоретическими подходами к трактовке понятия системы управленческого учета предприятия и методах ее оптимизации. Процесс формирования рыночной экономики в России кардинально изменил экономическую, социальную и политическую обстановку в стране, что потребовало существенной перестройки стратегии, тактики и психологии управленческого учета. Это обусловлено тем, что растущая конкуренция вынуждает руководство компаний задумываться о наиболее тщательном анализе текущей деятельности, грамотном расчете себестоимости продукции, планировании выручки и прибыли, контроле затрат. Именно этим целям служит управленческий учет - методология и форма сбора, обработки, хранения и своевременного предоставления объективной, понятной и необходимой информации.

Учитывая, что управленческий учет рассматривается информационная поддержка принятия стратегических и тактических решений, организацию прогнозирования контролируемых показателей, направлен на решение вопросов информационной системы управленческого учета коммерческой организации, была предложена в диссертации авторская трактовка понятия дефицита «управленческий учет в строительной организации». Только эффективная информационная система будет способствовать росту прибыли и повышению рентабельности финансово-хозяйственной деятельности, поэтому было уточнено понятие «оптимизация управленческого учета предприятия строительной отрасли». Это уточнение направлено на выявление, сбор, измерение и представление как финансовой, так и нефинансовой информации для руководителя при планировании, контроле и

принятии решений. Многие предприятия строительной отрасли - прежде всего, малый и средний бизнес - не могут себе позволить разработку и внедрение полноценной системы управленческого учета, учитывающей все особенности конкретного предприятия. Такой процесс, как оптимизация управленческого учета, нацелен на повышение прозрачности и управляемости всех бизнес-процессов организации. Становится возможным отслеживать все данные затрат и прибыли от их возникновения до момента отражения в финансовых отчетах. Оптимизация управленческого учета включает в себя такие задачи, как:

- выстраивание контроля затрат ресурсов и формирования себестоимости;
- налаживание регулярности анализов отчетностей;
- интеграция с другими отчетами и данными для полноты картины;
- корректировка форм отчетностей и других документов под текущий запрос руководящего состава.

Вторая группа проблем, рассмотренных в магистерской диссертации, связана с управленческим учетом предприятия.

Проведено детальное описание исследуемого объекта ООО «Компания КПН», ООО «Браер», ООО «Бекам», их финансовое состояние, оцениваемое количественными и качественными характеристиками, дана оценка организации системы управленческого учета предприятий строительной отрасли.

В целом можно сказать, что управленческий учет ООО «Компания КПН», ООО «Браер», ООО «Бекам» не является качественным.

«Выявлено:

- в предприятиях не сформирована учетная политика для целей управленческого учета;
- не разработаны документы для ведения управленческого учета;
- затраты не эффективно делятся на постоянные и переменные;
- не выделяются центры ответственности (места возникновения

затрат)» [12].

Результатами проведенной аналитической работы стало выявление показателей, указывающих на необоснованный рост некоторых затрат, увеличение убытков и сокращению прибыли. Полученные выводы послужили основой для принятия рекомендуемых управленческих решений.

Третья группа проблем, исследованных в магистерской диссертации, посвящена оптимизации управленческого учета предприятия строительной отрасли. В настоящее время, в связи с ростом негативных тенденций от нерешенных системных проблем, которые являются сдерживающим фактором развития бизнеса в России, правительством РФ предпринимаются первоочередные меры поддержки хозяйствующих субъектов, которые позволяют оптимизировать их финансовые ресурсы, время и адаптироваться в сложной экономической обстановке.

Одновременно со стороны финансовых и налоговых органов повышаются требования к качеству информации, отражаемой в отчетности предпринимательских структур и соответствие данной информации целому ряду жестких критериев. «В связи с выявленными недостатками в системе управленческого учета» [12] в строительной организации ООО «Компания КПН» возникает необходимость в его совершенствовании. Исходя из этого, в работе предложены мероприятия по совершенствованию управленческого учета в ООО «Компания КПН». В работе предложены модель совершенствования управленческого учета как инструмента контрольно-информационной системы на предприятиях в строительной отрасли. Предложены меры по совершенствованию управленческого учета и анализа затрат, предусматривающие организацию затрат по местам их возникновения. На основании предложенной методики была проведена ее апробация, и это дало следующие экономические результаты. Предложенные мероприятия позволяют повысить эффективность управленческого учета затрат, позволит контролировать отклонения между плановыми и фактическими показателями по каждому МВЗ, фиксирование отклонения во

внутренней управленческой отчетности с организацией последующего анализа причин возникновения отклонений» [37].

Для достижения наиболее эффективного результата считаем, что при организации процесса формирования управленческой отчетности необходимо решить следующие вопросы: определение характера управленческой отчетности и ее видов; определение элементов (структурирования) управленческого учета (основных средств управленческого учета), которые будут определять его содержание; определение принципов управленческой отчетности и требований к ее содержанию; разработка форм управленческой отчетности; определение сроков представления отчетности и этапов ее разработки; установление разделения обязанностей и полномочий, т.е. определение лиц, ответственных за отчетность, и лиц, имеющих право доступа к различным видам информации, что будет способствовать обеспечению информационной безопасности предприятия; оценка качества управленческой отчетности.

Считаем, что для оценки информативности управленческой отчетности целесообразно использовать предложенную диагностическую карту, которая поможет сформировать достаточный объем информации для оценки качества управленческой отчетности.

Практическая значимость проведенного исследования заключалась в разработке рекомендаций по оптимизации управленческого учета на предприятии строительной отрасли. Основные результаты исследования магистерской диссертации могут быть использованы в практической деятельности других организаций.

В качестве основного положения, выносимого на защиту, были сделаны следующие выводы.

Использование новых подходов к формированию управленческого учета, организации мониторинга состояния доходов, расходов и финансовых результатов организации, проведения анализа для принятия управленческих решений. Показано, что оценка постоянных и переменных затрат

основывается на непрерывном комплексном анализе и принятии решений, основанных на управлении затратами и финансовыми результатами организации. На основании результатов анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций строительной отрасли, установлено, что необоснованный рост затрат приводит к убыткам и отрицательной динамике показателей прибыли и рентабельности.

«Предложены меры по совершенствованию управленческого учета и анализа затрат, предусматривающие организацию затрат по местам их возникновения. Повышение эффективности предприятия и снижение затрат невозможны без выделения мест возникновения затрат / центров ответственности («МВЗ/ЦО»). Предполагается, что места возникновения затрат будут совпадать с центрами ответственности. Предлагается использовать для деления на постоянные и переменные затраты метод «мини-макси» [37]. Предлагаемый ко внедрению в деятельность предприятий строительной отрасли метод «мини-макси» позволяет довольно точно разделить затраты предприятия на переменную и постоянную часть, что актуально для управления затратами, ведь управленческие решения направлены на минимизацию переменных затрат. Постоянные затраты в наименьшей степени поддаются минимизации без изменения существенных условий производства продукции (работ, услуг). Также предлагается проводить анализ точки безубыточности и маржинальный анализ» [37].

Предложен метод управленческого учета организаций строительной отрасли, основанные на финансовом мониторинге затрат и мотивации специалистов. Предложена усовершенствованная методика анализа затрат в принятии управленческих решений, состоящая из 5 укрупненных проектных решений.

Список используемой литературы

1. Алданиязов К.Н. Соблюдение принципов стратегического управленческого учета - основа его организации и успешного ведения / К.Н. Алданиязов // Вестник КазАТК. 2017. № 1. С. 235-242.
2. Асаул А.Н. Управление затратами и контроллинг: учебное пособие для вузов / А.Н. Асаул, И.В. Дроздова, М.Г. Квициния, А.А. Петров. - М.: Издательство Юрайт, 2018. 263 с.
3. Бобрышев А.Н., Агафонова Н.П. Особенности ведения управленческого учета в системе проектного менеджмента // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 11 (449). С. 1329-1339.
4. Блэк Д. Введение в бухгалтерский управленческий учет / Д. Блэк. - М.: Весь Мир, 2019. 464 с.
5. Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет / Е.А. Бойко. - М.: Феникс, 2019. 380 с.
6. Васильченко К. Совершенствование управленческого учета на предприятии строительной отрасли // Материалы Международной научно-практической конференции (МНПК-426). Саратов.- 2022. С. 11-18
7. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет / О.Б. Вахрушева. - М.: Дашков и К, 2019. 252 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник. / К. Друри. - М.: ЮНИТИ, 2020. 1423 с.
9. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр, 2019. 352 с.
10. Ильина А.В. Управленческий учет: учеб. пособие / А.В. Ильина, Н.Н. Илышева. - Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, 2021. 180 с.
11. Каверина О.Д. Управленческий учет: теория и практика: Учебник / О.Д. Каверина. - Люберцы: «Юрайт», 2019. 488 с.
12. Калдарова Ж.А. Особенности управленческого учета затрат в строительной компании // Вестник науки. 2022. Т. 2. № 3 (48). С. 22-31.

13. Каменец Н.В. Система управленческого учета: исторические аспекты развития в России и за рубежом / Н.В. Каменец // Перспективные науки. 2018. № 12 (87). С. 18-22.
14. Ким Л.И. Стратегический управленческий учет: Монография / Л.И. Ким. - М.: Инфра-М, 2019. 189 с.
15. Конова К.Н. Влияние активов на финансовый результат деятельности коммерческих организаций // Учетно-финансовые инструменты в цифровой экономике: состояние, проблемы, фор-сайт // сб. науч. тр. по материалам всерос. науч.-практ. конф. 2019. С. 107-112
16. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: Инфра-М, 2018. 192 с.
17. Костюкова Е.И. Организация учета производственных затрат в целях повышения экономической эффективности производства продукции // Аграрная наука – Северо-кавказскому федеральному округу. Финансово-экономические и учетно-аналитические проблемы развития региона: сб. науч. тр. по материалам ежегодной 83-й науч.-практ. конф. 2018. С. 140-146.
18. Кравцова Е.В. Проблемы и перспективы развития управленческого учета в России / Е.В. Кравцова, М.А. Марамзина // Актуальные вопросы развития экономики. Материалы Международной научно-практической конференции. 2017. С. 92-101.
19. Кузина А. Ф. Учетная политика организации в управленческом учете / А. Ф. Кузина, Е. А. Павленко, И. Куценко / Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. 2017. № 73-74 (1-2). С. 146-149.
20. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / Д.В. Лысенко. - М.: Инфра-М, 2020. 32 с.
21. Мандрица О.В. Проблемы внедрения управленческого учета в организации / О.В. Мандрица, Т.С. Антонова // Региональные детерминанты и закономерности развития экономики. Материалы Международной научно-практической конференции. Главный редактор О.Б. Бигдай. - 2018. 313 с.

22. Манучарян С.К. Роль управленческого учета в риск-ориентированной системе управления бизнесом // Экономика и управление: проблемы, решения. 2021. Т. 3. № 5 (113). С. 34-39.
23. Небавская Т.В. Место стратегического управленческого учета в системе управления организацией. / Т.В. Небавская, О.С. Рожкова // В сборнике: Формирование экономического потенциала субъектов хозяйственной деятельности: проблемы, перспективы, учетно-аналитическое обеспечение. Материалы VI Международной научной конференции. 2018. С. 311-317.
24. Пашковская Л.В. Управленческий учет: учеб. -метод. пособие / Л.В. Пашковская. - 4-е изд., перераб. и доп. - Минск: БГЭУ, 2018. 119 с.
25. Полторацкая Е.В. Становление стратегического управленческого учета как перспективного направления развития системы традиционного управленческого учета / У.Э. Булат, Е.В. Полторацкая // NovaUm.Ru. 2018. № 15. С. 108-111.
26. Проценко С.А. Современные аспекты классификации затрат в управленческом учете для строительных организаций // В сборнике: FUNDAMENTAL SCIENCE AND TECHNOLOGY. Сборник статей по материалам II - международной научно-практической конференции. Уфа, 2020. С. 32-40
27. Салахова Э.К. Формирование системы сбалансированных показателей и развитие управленческого учета / Э.К. Салахова // Вестник АГТУ. 2018. № 1. С. 100-113.
28. Семиколонова М.Н. Принципы управленческого учета: трактовка в России и за рубежом / М.Н. Семиколонова, А.Е. Боброва // Экономика и бизнес: теория и практика. 2017. № 4. С. 156-159.
29. Смолина А.К. Инструменты управленческого учета строительных организаций // Аллея науки. 2021. Т. 1. № 5 (56). С. 427-431.

30. Степанова Ю.Н. Моделирование систем управленческого учета в предпринимательской деятельности / Ю.Н. Степанова, Е.В. Добычин // Международный студенческий научный вестник. 2018. № 5. С. 111-117.

31. Унщикова Р.Т. Сравнительная характеристика российского и зарубежного опыта ведения и нормативно-правового регулирования управленческого учета / Р.Т. Унщикова, Е.А. Кириенко // Вестник Кемеровского государственного университета. Серия: Политические, социологические и экономические науки. 2017. № 11. С. 99-107.

32. Учет, анализ, контроль и аудит: отечественный и зарубежный опыт: сборник научных трудов по материалам I Международной научно-практической конференции, Москва: НОО «Профессиональная наука», 2020. 124 с.

33. Федорова М.Ю. Сущность и характеристика традиционных моделей управленческого учета / М.Ю. Федорова, А.А. Грибанов // Молодой ученый. 2017. № 37 (171). С. 69-75.

34. Федосеев А.А. Актуальные проблемы стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат / А.А. Федосеев, О.И. Федосеева// Новые реалии в инновационном развитии экономической мысли. Сборник научных статей по итогам V Международной научно-практической конференции. - Издательство: Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина (Краснодар). 2017. С. 188-191.

35. Феськова М.В. Организационно-методическое обеспечение учета финансовых результатов деятельности экономического субъекта. – Ставрополь: АГРУС, 2019. 184 с.

36. Халабурдина Е. Организация управленческого учета в отечественной и зарубежной практике / Е. Халабурдина // Аллея науки. 2017. - № 14. С. 432-436.

37. Хахонова Н.Н. Анализ точки безубыточности как инструмент управленческого учета в строительных организациях // Economics. Law. State. 2019. № 1 (3). С. 34-39.

38. Чайкина А.И. Затраты и их классификация в управленческом учете / А.И. Чайкина // Международный научный журнал «Вестник науки». 2019. № 3(12). С.38-42.
39. Чернолихова А.Г. К вопросу о взаимосвязи финансового, управленческого учета и налогового учета // Известия Дагестанского ГАУ. 2020. № 1 (5). С. 136-141.
40. Ahmad K. (2012). The use of management accounting practices in Malaysia SMEs. PhD thesis. University of Exeter.
41. Alshararin., Lasyoud A. Is traditional management accounting still in use? Contemporary issues // Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis. 2019. Vol. 6(2). Pp. 229-240.
42. Becker A., Heinzelmann R. IT and the management accountant // Goretzki L., Strauss E. The Role of the Management Accountant: Local Variations and Global Influences. London: Routledge. 2017. Pp. 219-233.
43. Ciuhureanu A. Management accounting - managerial obligation or need // Land Forces Academy Review. 2018. Vol. XXIII. no 4(92). Pp. 282-287.
- Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. Evaluation of effectiveness of responsibility centers in the management accounting system // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. 2019. Volume 23. Issue 6.
44. Ganibayev I. Management Accounting at Road Transport Enterprises and Issues of Its Improvement // Бюллетень науки и практики. 2022. Т. 8. No3. С. 311-316. <https://doi.org/10.33619/2414-2948/76/34>
45. Kordlouie, H. R., & Hosseinpour, A. Management accounting practices in small and medium-sized enterprises regarding the impact of organizational and, commercial potential and operational technology // International Journal of Business quantitative economic and applied management research. no.4(8). January2018.

46. Köse T., Agdeniz S. The role of management accounting in risk management // Proceedings of International Symposium on Accounting and Finance (ISAF 2019), 1-4 May 2019, Bursa, Turkey. pp. 509-526.

47. Thi Tu Oanh Le, Thi ngoc Bui, Thi Thu Phong Tran, Quoc Hung nguyen. Factors affecting the application of management accounting in Vietnamese enterprises // Uncertain Supply Chain Management. 2020. n 8. pp. 403-422.

Приложение А

Бухгалтерский баланс ООО «Компания КПН», 2019-2020 гг.

Организация	ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "КОМПАНИЯ КРАСОТА ПОД НОГАМИ"	Форма по ОКУД	0710001
Идентификационный номер налогоплательщика		Дата (число, месяц, год)	
Вид экономической деятельности		по ОКПО	37386034
Организационно-правовая форма/форма собственности		ИНН	3443114250
Единица измерения: (384 - тыс. руб., 385 - млн. руб.)		по ОКВЭД	23.6
Местонахождение (адрес)		по ОКОПФ/ОКФС	65 16
		по ОКЕИ	384

Наименование показателя	Код	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года
1	2	3	4
АКТИВ			
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	1110	0	0
Результаты исследований и разработок	1120	0	0
Нематериальные поисковые активы	1130	0	0
Материальные поисковые активы	1140	0	0
Основные средства	1150	142342	129164
Доходные вложения в материальные ценности	1160	0	0
Финансовые вложения	1170	0	0
Отложенные налоговые активы	1180	0	0
Прочие внеоборотные активы	1190	0	0
Итого по разделу I	1100	142342	129164
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	1210	80720	62227
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	0	4
Дебиторская задолженность	1230	29047	39937
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	0	569
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	5780	356
Прочие оборотные активы	1260	2755	0
Итого по разделу II	1200	118302	103093
БАЛАНС	1600	260644	232257
ПАССИВ			
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(0)	(0)
Переоценка внеоборотных активов	1340	0	0
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	0	0
Резервный капитал	1360	0	0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	1570	1040

Продолжение Приложения А

Наименование показателя	Код	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года
1	2	3	4
Итого по разделу III	1300	1580	1050
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Заемные средства	1410	55064	75985
Отложенные налоговые обязательства	1420	0	0
Оценочные обязательства	1430	0	0
Прочие обязательства	1450	0	0
Итого по разделу IV	1400	55064	75985
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Заемные средства	1510	142307	142795
Кредиторская задолженность	1520	61693	12427
Доходы будущих периодов	1530	0	0
Оценочные обязательства	1540	0	0
Прочие обязательства	1550	0	0
Итого по разделу V	1500	204000	155222
БАЛАНС	1700	260644	232257

Приложение Б

Отчет о прибылях и убытках ООО «Компания КПН», 2019-2020

гг.

Организация <u>ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "КОМПАНИЯ КРАСОТА ПОД НОГАМИ"</u>	Форма по <u>ОКУД</u>	0710002
Идентификационный номер налогоплательщика	Дата (число, месяц, год) по ОКПО	37386034
Вид экономической деятельности	ИНН	3443114250
Организационно-правовая форма/форма собственности	по <u>ОКВЭД</u>	23.6
Единица измерения: (384 - тыс. руб., 385 - млн. руб.)	по <u>ОКОПФ/ОКФС</u>	65 16
	по ОКЕИ	384

Наименование показателя(2)	Код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Выручка	2110	93880	87354
Себестоимость продаж	2120	(63276)	(66715)
Валовая прибыль (убыток)	2100	30604	20639
Коммерческие расходы	2210	(0)	(0)
Управленческие расходы	2220	(19711)	(7663)
Прибыль (убыток) от продаж	2200	10893	12976
Доходы от участия в других организациях	2310	0	0
Проценты к получению	2320	0	0
Проценты к уплате	2330	(9188)	(12134)
Прочие доходы	2340	5868	23386
Прочие расходы	2350	(6923)	(22928)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	650	1300
Текущий налог на прибыль	2410	(130)	(260)
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	0	0
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	0	0
Изменение отложенных налоговых активов	2450	0	0
Прочее	2460	0	0
Чистая прибыль (убыток)	2400	520	1040
СПРАВОЧНО			
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	0	0
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	0	0
Совокупный финансовый результат периода	2500	520	1040

Приложение В

Бухгалтерский баланс ООО «Компания КПН», 2020-2021 гг.

Организация <u>ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ</u> <u>ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "КОМПАНИЯ КРАСОТА ПОД</u> <u>НОГАМИ"</u>	Форма по <u>ОКУД</u> Дата (число, месяц, год) по ОКПО	0710001
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	3443114250
Вид экономической деятельности	по <u>ОКВЭД</u>	23.6
Организационно-правовая форма/форма собственности	по <u>ОКОПФ/ОКФС</u>	65 16
Единица измерения: (384 - тыс. руб., 385 - млн. руб.)	по ОКЕИ	384
Местонахождение (адрес)		

Наименование показателя	Код	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года
1	2	3	4
АКТИВ			
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	1110	0	0
Результаты исследований и разработок	1120	0	0
Нематериальные поисковые активы	1130	0	0
Материальные поисковые активы	1140	0	0
Основные средства	1150	110743	142342
Доходные вложения в материальные ценности	1160	0	0
Финансовые вложения	1170	0	0
Отложенные налоговые активы	1180	0	0
Прочие внеоборотные активы	1190	0	0
Итого по разделу I	1100	110743	142342
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	1210	111083	80720
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	0	0
Дебиторская задолженность	1230	38478	29047
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	48	0
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	2302	5780
Прочие оборотные активы	1260	3400	2755
Итого по разделу II	1200	155311	118302
БАЛАНС	1600	266054	260644
ПАССИВ			
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	(0)	(0)
Переоценка внеоборотных активов	1340	0	0
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	0	0
Резервный капитал	1360	0	0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	2441	1570

Продолжение Приложения В

Наименование показателя	Код	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года
1	2	3	4
Итого по разделу III	1300	2451	1580
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Заемные средства	1410	31108	55064
Отложенные налоговые обязательства	1420	0	0
Оценочные обязательства	1430	0	0
Прочие обязательства	1450	20087	0
Итого по разделу IV	1400	51195	55064
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Заемные средства	1510	164085	142307
Кредиторская задолженность	1520	48323	61693
Доходы будущих периодов	1530	0	0
Оценочные обязательства	1540	0	0
Прочие обязательства	1550	0	0
Итого по разделу V	1500	212408	204000
БАЛАНС	1700	266054	260644

Приложение Г

Отчет о прибылях и убытках ООО «Компания КПН», 2019-2020 гг.

Организация <u>ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ "КОМПАНИЯ КРАСОТА ПОД НОГАМИ"</u>	Дата (число, месяц, год) _____	Форма по <u>ОКУД</u> _____	0710002
Идентификационный номер налогоплательщика _____	по ОКПО _____		37386034
Вид экономической деятельности _____		ИНН _____	3443114250
Организационно-правовая форма/форма собственности _____		по <u>ОКВЭД</u> _____	23.6
Единица измерения: (384 - тыс. руб., 385 - млн. руб.) _____		по <u>ОКОПФ/ОКФС</u> _____	65 16
		по ОКЕИ _____	384

Наименование показателя(2)	Код	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Выручка	2110	138770	93880
Себестоимость продаж	2120	(81467)	(63276)
Валовая прибыль (убыток)	2100	57303	30604
Коммерческие расходы	2210	(331)	(0)
Управленческие расходы	2220	(57943)	(19711)
Прибыль (убыток) от продаж	2200	-971	10893
Доходы от участия в других организациях	2310	0	0
Проценты к получению	2320	0	0
Проценты к уплате	2330	(6089)	(9188)
Прочие доходы	2340	56420	5868
Прочие расходы	2350	(47559)	(6923)
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	1801	650
Текущий налог на прибыль	2410	(930)	(130)
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	0	0
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	0	0
Изменение отложенных налоговых активов	2450	0	0
Прочее	2460	0	0
Чистая прибыль (убыток)	2400	871	520
СПРАВОЧНО			
Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	0	0
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	0	0
Совокупный финансовый результат периода	2500	871	520