

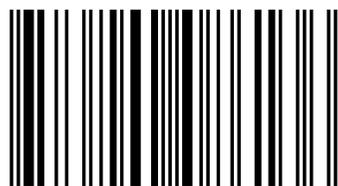
Главной задачей руководителя является управление предприятием таким образом, чтобы не только выжить, но и сохранить способность предприятия развиваться дальше. В таких условиях первоочередным является своевременное получение и переработка информации, оповещающей об изменениях и развитии общей среды предприятия. Все это обеспечивает на предприятии управленческий учет. Целью исследования является углубление теоретических основ и разработка методических подходов к построению управленческого учета на предприятии. В результате ее достижения были достигнуты такие научные результаты: получил дальнейшее развитие методический подход к постановке управленческого учета на предприятии; обоснованы принципы управленческого учета; усовершенствованы формы отчетности предприятия на основе использования матрицы Мобли, аналитической финансовой таблицы и унифицированного аналитического баланса и др. Внедрение в практическую деятельность предприятий полученных результатов обеспечит успешную работу предприятия в современных условиях. Книга написана для специалистов предприятий, преподавателей ВУЗов, научных работников, аспирантов и всех тех, кто интересуется вопросами успешного управления предприятием.



Яна Догадайло  
Лариса Ачкасова  
Яна Величко

Догадайло Яна Викторовна, Ачкасова Лариса Николаевна – кандидаты экономических наук, доценты; Величко Яна Ивановна – ассистент; сотрудники кафедры управления и администрирования Харьковского национального автомобильно-дорожного университета. Направления научных исследований: контроллинг, бюджетирование, маркетинг, менеджмент, результативность.

## Построение управленческого учета в предприятии



978-620-0-08613-6

LAP  
**LAMBERT**  
Academic Publishing

**Яна Догадайло  
Лариса Ачкасова  
Яна Величко**

**Построение управленческого учета в предприятии**

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

**Яна Догадайло  
Лариса Ачкасова  
Яна Величко**

**Построение управленческого учета  
в предприятии**

FOR AUTHOR USE ONLY

**LAP LAMBERT Academic Publishing RU**

## **Imprint**

Any brand names and product names mentioned in this book are subject to trademark, brand or patent protection and are trademarks or registered trademarks of their respective holders. The use of brand names, product names, common names, trade names, product descriptions etc. even without a particular marking in this work is in no way to be construed to mean that such names may be regarded as unrestricted in respect of trademark and brand protection legislation and could thus be used by anyone.

Cover image: [www.ingimage.com](http://www.ingimage.com)

Publisher:

LAP LAMBERT Academic Publishing

is a trademark of

International Book Market Service Ltd., member of OmniScriptum Publishing Group

17 Meldrum Street, Beau Bassin 71504, Mauritius

Printed at: see last page

**ISBN: 978-620-0-08613-6**

Copyright © Яна Догадайло, Лариса Ачкасова, Яна Величко

Copyright © 2019 International Book Market Service Ltd., member of  
OmniScriptum Publishing Group

FOR AUTHOR USE ONLY

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	5
1 Теоретические и аналитические основы управленческого учета на предприятии.....	7
1.1 Экономическая результативность как категория, отражающая успех операционной деятельности предприятия.....	7
1.2 Сущность, понятие и основные задачи управленческого учета.....	16
1.3 Разработка принципов управленческого учета.....	23
2 Аналитические основы управленческого учета на предприятии.....	27
2.1 Анализ методов управленческого учета на предприятии.....	27
2.2 Анализ существующей системы отчетности и документооборота на предприятиях дорожного хозяйства.....	30
2.3 Анализ и классификация затрат, выделение центров ответственности и определение их типов.....	39
2.4 Изучение потребностей пользователей управленческого учета.....	51
3 Постановка управленческого учета на предприятиях дорожного хозяйства...53	
3.1 Процесс постановки управленческого учета на предприятии.....	53
3.2 Разработка системы показателей форм отчетности управленческого учета.....	70
3.3 Разработка регламентных документов.....	71
Выводы.....	81
Перечень ссылок.....	85

FOR AUTHOR USE ONLY

## ВВЕДЕНИЕ

Главной задачей руководителя является формирование процессов на предприятии и управления ими с учетом прошлых действий и ориентируясь на следующие изменения таким образом, чтобы с одной стороны, выжить, а с другой-сохранить способность предприятия развиваться дальше. Проблемы, возникающие в связи с этим, состоят из своевременного получения и переработки информации, которая оповещает об изменениях и развитие. Важность информации как производственного фактора растет, но ею редко занимаются на предприятии, поскольку недооценивают его значение для управления. Но, чтобы управлять предприятием, необходимо иметь правильное представление как о внешней среде, так и о состоянии производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельности предприятия, реально оценивать возможные перспективы и использовать их для достижения целей. Задачу предоставления необходимой информации и решает управленческий учет - система сбора и анализа данных о финансовой деятельности предприятия, ориентированное на потребности высшего руководства, необходимой для принятия стратегических и тактических управленческих решений.

Постановка управленческого учета является актуальной в наше время организационной системой информационного обеспечения руководителя, потому что она включает не только анализ, но и позволяет моделировать хозяйственные операции. Работа как раз и посвящена постановке управленческого учета на дорожном предприятии. Целью ее является теоретическое и методическое обоснование системы управленческого учета на предприятии. Для достижения цели работы планируется решить следующие задачи: 1) определение сущности понятия и основных задач управленческого учета; 2) исследование и анализ методических подходов к постановке управленческого учета; 3) определение принципов учета, использует управленческий учет; 4) анализ существующей системы отчетности и

документооборота на дорожном предприятии; 5) исследование и классификация затрат, выделение центров ответственности и определение их типов на дорожном предприятии; 6) анализ методических подходов к постановке управленческого учета и разработка процесса, учитывающий особенности работы предприятий дорожной отрасли; 7) разработка документов внутренней отчетности для ведения управленческого учета.

В результате решения поставленных задач были получены следующие результаты: 1) проанализированы и сформулированы понятие управленческого учета; 2) классифицированы методические подходы к постановке управленческого учета и определен подход, который лучше всего подходит к дорожному предприятию; 3) определен процесс постановки управленческого учета на дорожном предприятии с учетом того, что воплощение этого процесса начинается с первой стадии; 4) обоснованы принципы управленческого учета на предприятии; 5) проанализированы внутренняя и внешняя среда предприятия; 6) проанализированы внутренняя отчетность и документооборот, на дорожном предприятии; 7) выделены центры ответственности и определены их типы на дорожном предприятии; 8) выполнена классификация затрат и определены их виды на дорожном предприятии; 9) определена методика постановки управленческого учета на дорожном предприятии; 10) предложены формы внутренней отчетности. Некоторые результаты обладают научной новизной, а именно: получила дальнейшее развитие методика процесса постановки управленческого учета на дорожном предприятии; усовершенствованы формы отчетности дорожного предприятия на основе использования матрицы Мобли, аналитической финансовой таблицы и унифицированного аналитического баланса.

# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

## 1.1 Экономическая результативность - как категория, отображающая успех операционной деятельности предприятия

В современных условиях многие предприятия оказались в сложном положении. Условия их удовлетворительного функционирования, осложненные общим положением экономики. Поэтому острой проблемой сегодня является исследование основ успешного функционирования предприятий всех форм собственности в условиях рынка. Исследования иностранных ученых [9,12,15, 20,29,31,32,34,38-43] свидетельствуют, что первоосновой успеха предприятия в условиях рынка является постановка правильных целей и ориентация деятельности на непосредственные их достижения с минимально возможными затратами, то есть результативный подход к управлению. Его реализация является сложной научной проблемой, решение которой связано с осуществлением осознанного, гибкого управления полем результатов, адекватного состояниям как внешней, так и внутренней среды предприятия [38, 39,42,43]. Производство считается тем, что достигло успеха, если оно выполнило свою цель [20], которая предусматривает не только желаемые ориентиры для будущих достижений, но и определенное поведение и выделение ресурсов, необходимых для преобразования целей в жизни [45].

В современной экономической литературе можно выделить два взгляды относительно выявления категории, что отражает успех предприятия в условиях рынка. Некоторые ученые [1,8,17] рассматривают результативность управления предприятием, другие [12,15,20,47,31,49,32,34,37,38,40-43] - результативность деятельности предприятия. В результате проведенных ранее исследований [49] авторами была обоснована целесообразность использования в качестве категории, что отражает успех предприятия в условиях рынка,

результативность деятельности предприятия. Под результативностью понимается экономическая категория, отражающая успех предприятия, то есть представляет «совокупный результат функционирования системы и накопленный потенциал ее дальнейшего развития» [31,49]. Она является многокритериальной величиной, каждый из критериев, в свою очередь, представляет сложную величину. Д. Синк [31] в своей работе предложил в качестве составляющих результативности рассматривать семь критериев: прибыльность, производительность, экономичность, качество, качество трудовой жизни, инновационность и действенность, при чем сущность, назначение и средство определения каждого из критериев однозначно описаны не были. В работе [49] получил дальнейшее развитие состав критериев результативности путем добавления к нему критерия положение на рынке и четкого определения экономического смысла, назначения и способа определения каждого из восьми критериев. М. Явдак [37] предлагает в качестве критериев оценки результативности рассматривать восемь параметров: доходность, экономичность, качество продукции, рыночная позиция, инновационность, производительность, экологичность и качество трудовой жизни. Она усовершенствует набор критериев результативности путем добавления к ней критерия экологичности, замены критерия положение на рынке критерием рыночная позиция и устранения критерия действенности, но почему именно необходимо осуществлять последние два преобразования непонятно.

Необходимо отметить, что за последнее время появились другие подходы к рассмотрению критериев результативности деятельности предприятия, а именно: система сбалансированных показателей, разработанная Г. Капланом и П. Нортон, Л.С. Мейзелом [12,45,40,41]; пирамида результативности, разработанная Дж. МакНейром, Г. Линчем и К. Кроссом [54]; система показателей ответственности [54,55], впервые была описана Ф. Николсом; модель EP2M, предложенная К. Адамсом и П. Робертсом [55,56]; универсальная система показателей Рамперсада К. Хьюберга [29] и другие.

Таким образом, возникает необходимость проверки соответствия выбранных критериев результативности деятельности предприятия [49] современным разработкам в области ее измерения. Результативность деятельности предприятия - категория, отражающая успех в долгосрочном периоде [12,15, 20, 47,31,49,32,34,37,38,40-43], в краткосрочном периоде успех характеризует экономическая результативность деятельности предприятия (ЭР) [49], под которой понимается экономический результат функционирования предприятия, характеризует правильность и уровень достижения поставленных целей путем выполнения необходимых работ с минимально возможными затратами. ЭР деятельности предприятия характеризуется пятью критериями: прибыльность, производительность, экономичность, действенность, положения на рынке. Анализ взаимосвязи этих критериев свидетельствует, что производительность и экономичность являются средством достижения прибыльности в краткосрочном периоде, причем доходность необходимо анализировать, как с точки зрения конкурентов так и по степени выполнения поставленных целей [49]. Необходимо отметить, что непонятно, почему не рассматривается изменение доходности в динамическом контексте, что является предпосылкой успешного функционирования предприятия в условиях рынка. Таким образом, критерии экономической результативности не позволяют осуществлять полносистемных охвата процесса обеспечения успеха предприятия в краткосрочном периоде. Из работы [49] непонятно успех любого вида деятельности предприятия характеризует ЭР. Согласно национальным положениям бухгалтерского учета Украины [24] предприятие выполняет пять видов деятельности: основная, обычная, операционная, инвестиционная и финансовая.

Существующие разработки по определению критериев результативности деятельности предприятия [31,49,37] не учитывают современные разработки в области измерения результативности: сбалансированная система показателей; пирамида результативности; система показателей ответственности и прочее. Критерии ЭР не позволяют учесть ее динамический характер, то есть успех предприятия в краткосрочном периоде рассматривается неполносистемно.

Непонятно успех любого вида деятельности предприятия характеризует экономическая результативность. Уточнить состав критериев экономической результативности деятельности предприятия на основании обеспечения полносистемной характеристики успеха предприятия в краткосрочном периоде.

Исходя из сущности результативности деятельности предприятия для оценки степени согласованности мнений по поводу ее критериев, было рассмотрено три типа подходов к интерпретации основных качественных сторон: непосредственно критерии результативности, типичные цели и ключевые сферы их определения (таблица). Два последних рассматривались как и другая качественная сторона исходя из показателей, их определяющих, так как они являются количественной конкретизацией сторон изучаемого явления. Другими словами, они причислялись к соответствующему критерию результативности, или заносились согласно экономической сути показателей, характеризующих их, в следующую строку как новые критерии. В результате выявлено, что более 50% мыслей совпали по следующим критериям: прибыльность, производительность, качество трудовой жизни, инновативность, экономичность, качество, положение на рынке, действенность (таблица 1.1). Таким образом, по результатам проведенного исследования было выявлено, что предложенные в работе [49] критерии соответствуют современным разработкам в области измерения результативности (система сбалансированных показателей [12,45,40,41], пирамида результативности [54], система показателей ответственности [40,38], модель EP2M [55, 56] и универсальная система показателей [29]) поэтому могут быть использованы и в современных условиях. Согласно существующим подходом ЭР деятельности предприятия характеризуют следующие критерии: прибыльность, производительность, экономичность, действенность и положения на рынке (рис.1.1). Необходимо отметить, что первые три являются основой для измерения последних двух в зависимости от базы сравнения, а именно плановые показатели и данные о результатах работы приоритетного конкуренту [49], при этом не учитывается изменение этих трех показателей в динамике.

Таблица 1.1 - Сравнительный анализ содержания результативности деятельности предприятия

№ п/п	Название критерия результативности	Фамилия ученого													Процент совпадения, %	Ранг												
		П. Друкер [9]	М. Хансен [39]	П. Роджерс, М. Бренден [28]	Д. Синк [31]	Г. Кокинз [15]	Т. Сангалайнен [32]	С. Джерто [43]	Р. Лесли [42]	М. Менкинс, Р. Стин [41]	К. Адамс, П. Робертс [40]	Р. Каплан, Д. Нортон [38]	Л. Мейзел [54]	Р. Линч, К. Кросс [54]			Д. Попов [54]	Х. Рамперса [15]	Ф. Николс [54]	М. Являк [37]								
1	Прибыль	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	88,89	1	
2	Продуктивность	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	88,89	1
3	Экономичность	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	72,22	2
4	Качество продукции	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	72,22	2
5	Действенность	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	66,67	3
6	Инновационность	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	61,11	4
7	Качество трудовой жизни	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	55,56	5
8	Состояние на рынке	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	50,00	6
9	Социальная ответственность	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	27,78	7
10	Удовлетворенность клиента					+																					16,67	8
11	Имидж предприятия									+																	11,11	9
12	Мощность предприятия																										5,56	10
13	Экологичность																										5,56	10
	Всего	8	7	5	3	7	8	6	6	6	9	9	6	5	8	5	8	5	5	4	6	6	6	6	8	+	5,56	

Результаты исследований результативности деятельности свыше двух тысяч наиболее успешных в мире компаний [39] свидетельствуют о необходимости учета при обеспечении успеха в краткосрочном периоде изменений доходности, экономичности и производительности не только с точки зрения действенности выполнения поставленных целей, и по отношению к конкурентам, но и с точки зрения эффективности развития предприятия. При этом под эффективностью развития понимается рассмотрение критериев прибыльности, экономичности и производительности в динамике. Таким образом, авторы считают целесообразным добавить в состав критериев экономической результативности деятельности предприятия шестой критерий - эффективность развития (рисунок 1.1).

Под эффективностью развития предлагается понимать способность предприятия осуществлять развитие, соответствующее условию эффективности производства. Обычно эффективной считается организация деятельности в результате которой обеспечивается опережающий рост конечных результатов по отношению к ресурсам, а ресурсов к расходам. Данный критерий целесообразно количественно определять путем сравнения фактических значений экономичности, рентабельности, производительности предприятия в текущем году с аналогичными критериями в предыдущем году. Кроме того, для четкого понимания наглядности представления о назначении каждого из шести критериев экономической результативности авторы считают целесообразным разбить критерии на две группы, в каждую из которых входят по три критерия. Первая группа включает: прибыльность, производительность, экономичность (последние две являются предпосылкой достижения прибыльности), вторая - действенность, положения на рынке и эффективность развития, которые рассчитываются на основании критериев первой группы при использовании соответствующей базы сравнения (рисунок 1.1). Именно такой состав критериев ЭР не противоречит общей сущности результативности деятельности предприятия. Доходность характеризует способность получать доходы свыше расходов, необходимых для их создания. Она определяется путем соотношения

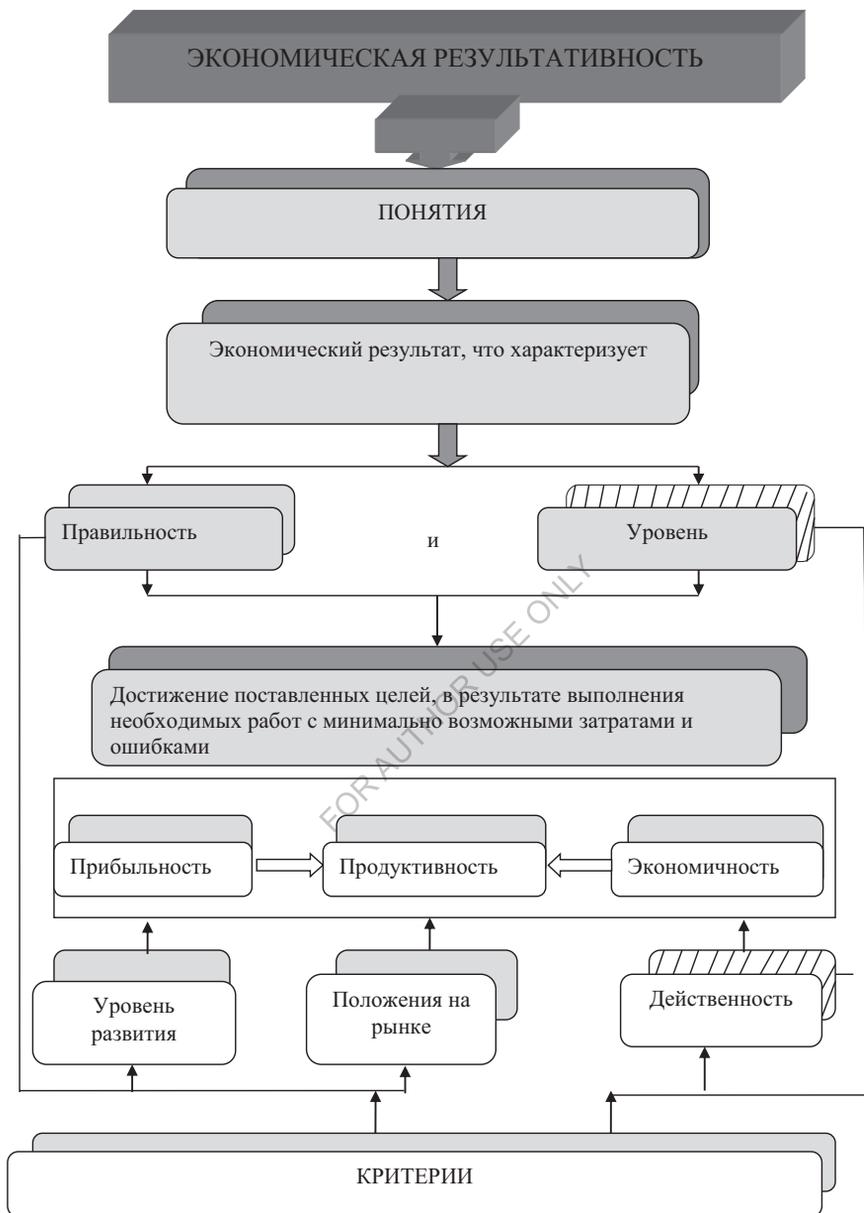


Рис.1.1 - Экономическая результативность обычной деятельности предприятия

конечных результатов с необходимыми для их получения расходами и потребленными ресурсами, которые использовались в процессе производства. Производительность характеризует способность предприятия тратить в процессе производства меньше ресурсов при определенных объемах работ. Она определяется соотношением количества произведенной продукции или выполненных работ с ресурсами, необходимыми на ее изготовление. Экономичность определяет степень рационального использования предприятием своих ограниченных ресурсов, то есть характеризует результативность с точки зрения затрат. Она определяется путем соотношения ресурсов, использованных в отчетном периоде для достижения конкретных целей и выполнения конкретных работ к ресурсам, которые были потреблены за предыдущий период. Положение на рынке характеризует способность предприятия занимать необходимое место среди конкурентов. Данный критерий количественно определяется путем сравнения экономичности, рентабельности, производительности предприятия, анализируется, с аналогичными критериями приоритетного конкурента [49]. Действенность характеризует способность предприятия выполнять поставленные перед ним цели (планы). Данный критерий количественно определяется путем сравнения фактических значений экономичности, рентабельности, производительности предприятия, с аналогичными критериями по плану. Таким предложенные критерии, характеризуют деятельность предприятия с трех сторон: результатов, ресурсов и расходов в динамике, по отношению к плану и к приоритетному конкуренту, и тем самым обеспечивают всесторонний анализ успеха предприятия в условиях рынка.

Деятельность любого предприятия согласно национальным стандартам бухгалтерского учета подразделяется на следующие виды [24]:

- операционная деятельность - операции, связанные с производством или реализацией продукции, которые являются главной целью создания предприятия и обеспечивают основную долю его дохода;

- операционная деятельность - любая основная деятельность предприятия, а также операции, которые обеспечивают ее или возникают в результате ее проведения;

- операционная деятельность - основная деятельность предприятия, а также другие виды деятельности, которые не являются инвестиционной или финансовой деятельностью;

- инвестиционная деятельность - приобретение и реализация необоротных активов, а также финансовых инвестиций, которые не являются составной частью эквивалентов денежных средств;

- финансовая деятельность - деятельность, которая приводит к изменениям размера и состава собственного и заемного капитала предприятия.

Исходя из сущности каждого вида деятельности предприятия, раскрытой национальными стандартами бухгалтерского учета, авторы считают, что ЕР отражает успех обычной деятельности предприятия, поскольку она является основой обеспечения краткосрочного успеха предприятия. ЭР деятельности предприятия является составляющей результативности, отражающей успех предприятия в краткосрочном периоде [49].

Для обеспечения экономической результативности функционирования предприятий необходимо иметь четкое представление о характере изменения каждого из ее критериев. Однако существующая в предприятиях дорожного хозяйства Украины система финансовой отчетности не позволяет получить подробную информацию о таком изменении. Поэтому возникает необходимость в разработке системы внутренней отчетности позволяющая отследить необходимые изменения. Данная система может быть получена благодаря внедрению на предприятиях дорожного хозяйства управленческого учета. Именно он, на взгляд авторов, может выступать в качестве основы обеспечения экономической результативности предприятий дорожного хозяйства.

## 1.2 Сущность, понятие и основные задачи управленческого учета

Интерес к управленческому учету возник давно. Длительное время в Украине учет было принято делить на бухгалтерский, оперативный и статистический. И именно оперативный учет отражал информацию, необходимую для управления предприятием. Однако, основную роль играл бухгалтерский учет, потому что точно и объективно отражал данные, которые использовались не только для управления, но и для планирования, контроля и анализа отдельных хозяйственных процессов и сфер уставной деятельности организации [4]. Согласно Закону Украины от 22.06.00 „О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине”, бухгалтерский учет - это процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации о деятельности предприятия внешним и внутренним пользователям для принятия решений [51].

Процессу управления предшествует сложный этап обработки информации - данных бухгалтерского учета, потому что необходимо сопоставить плановые и расчетные величины с фактическим за определенный отчетный период. Важнейшими факторами, обеспечивающими управление организацией, являются:

1) изучение технических возможностей организации, которые должны обеспечить процесс производства и реализации (парк машин и оборудования, их состояние, мощность, наличие транспортных средств, производственных площадей и другие условия);

2) планирование производства: виды продукции, работ, услуг, их объем и себестоимость;

3) планирование видов и оценка ресурсов, необходимых в производственном процессе и на другие хозяйственные нужды;

4) планирование объема реализации, продажных цен и финансовых результатов от основной деятельности организации.

Основными факторами, которые обусловили необходимость выделения управленческого учета стали: конкуренция капитала; внешняя и внутренняя конкуренция; инфляция; значительный рост масштабов производственных издержек. В этих условиях традиционные методы бухгалтерского учета перестали соответствовать потребностям управления. Возникновение управленческого учета обычно связывают с ростом корпораций, производственным нормированием и изменением правовых отношений.

Существует мнение, что управленческий учет возник вследствие ограниченности традиционной бухгалтерии, потому что данные бухгалтерского учета в виде бухгалтерской отчетности не могут быть пригодны для управления предприятием, поскольку они хронически устаревают и лишены оперативности. Традиционный бухгалтерский учет не предоставляет информацию для прогноза хозяйственной деятельности и принятия своевременных управленческих решений. Для преодоления этих недостатков в странах с развитой рыночной экономикой стал применяться управленческий учет. В нашей стране складываются следующие предпосылки формирования управленческого учета: экономические - переход к рыночной экономике; теоретические - совокупность отечественных и западных теорий управления; материальные - процесс автоматизации и компьютеризации предприятия. Таким образом, вся информация, которая поступает на предприятие благодаря управленческому учету, должна быть более детализированной и расширенной, чем информация, что обеспечивается бухгалтерским учетом.

В современных условиях понятие „Управленческий учет” трактуют по-разному. Сравнительный анализ подходов к определению сущности управленческого учета представлен таблице 1.2. На основе выявленных достоинств и недостатков существующих определений было выявлено, что наиболее полные и объективные определения понятия «Управленческий учет» дали Бутынец Ф.Ф., Нападовская Л. и Голов С.Ф. При формулировке собственного определения сущности управленческого учета были учтены преимущества каждого выбранного определения.

Таблица 1.2 - Сравнительный анализ определений понятий „Управленческий учет”

Автор	Определение	Преимущества	Недостатки
Закон Украины „О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине”[51]	Это система обработки и подготовки информации о деятельности предприятий для внутренних пользователей в процессе управления предприятием.	указано для кого подготовлена информация	- отсутствует цель подготовки информации - не указано постепенные этапы процесса - ограниченно сферы деятельности предприятия
Бутынец Ф.Ф.[4]	Это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации, используемой управленческим звеном для планирования, оценки и контроля внутри предприятия.	- последовательно указаны этапы процесса - последовательно указаны этапы процесса - указан для кого подготавливается информация	
Друри К.[10]	Это система подготовки информации для менеджеров внутри предприятия, с целью помочь с принятием правильного решения.	- указан для какой именно должности необходима эта информация - указан для кого подготавливается информация	- не указано постепенные этапы процесса - ограниченно сферы деятельности предприятия
Данилочкина Н.Г.[16]	Это основной элемент системы контроллинга на предприятии, который предоставляет клиентам информацию для принятия управленческих решений.	- указана цель процесса подготовки информации	- является частью системы контроллинга, а не самостоятельной системой - не указано постепенные этапы процесса
Цигилик И.И.[36]	Это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки и передачи информации в звено управления с целью использовать в системах планирования, оценки и контроля внутри предприятия.	- последовательно указаны этапы процесса - указана цель процесса подготовки информации - точно указывает направления управленческого учета	

## Продолжение таблицы 1.2

1	2	3	4
Дугельный А.П., Комаров В.Ф. [11]	Это процесс подготовки отчетов о результатах хозяйственной деятельности предприятия для внутренних пользователей (менеджеров)	- указан для какой именно должности необходима эта информация - указан для кого подготавливается информация	- не указано постепенные этапы процесса - отсутствует цель процесса подготовки информации
Николаева О.Е. Алексеева О.В.[25]	Представляет собой достаточно широкую область бухгалтерского учета и включает в себя все виды учетной информации, необходимые для управления предприятием.	точно указывает направления управленческого учета	является системой бухгалтерского учета
Голов С.Ф.[6]	Это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и передачи информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля внутри организации и обеспечения соответствующего использования ресурсов.	- последовательно указаны этапы процесса - указана цель процесса подготовки информации	-сложное - не указано кому нужна информация
Гущина И.Е. Балакирева Н.М.[8]	Является аналитической системой формирования информации, необходимой для принятия управленческих решений.	указаны цель процесса подготовки информации	- не указано постепенные этапы процесса - не указано кому нужна информация
Корпорация „Динополь”[17]	Это идентификация, сбор, регистрация, обобщение, анализ и передача внутренним пользователям информации, необходимой для управления предприятием.	- указана цель процесса подготовки информации - последовательно указаны этапы процесса	- не указано кому нужна информация
Лень В.С.[18]	Это сбор, идентификация, измерение, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации для управления любыми объектами	- указана цель процесса подготовки информации - последовательно указаны этапы процесса	- ограниченно сферы деятельности предприятия - не указано кому нужна информация

## Продолжение таблицы 1.2

1	2	3	4
Нападовская Л. [23]	Это система интегрированной информации, которая вмещает в себя подсистемы прогнозирования и планирования себестоимости, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, анализ формирования себестоимости и подготовки управленческих решений, которые связаны с текущей деятельностью и будущим развитием предприятия.	- точно указывает все направления управленческого учета - указана цель процесса подготовки информации	-сложное -не указано постепенные этапы процесса - не указано кому нужна информация
Гнилицкая Л.[5]	Это процесс выявления, измерения, накопления, анализа, подготовки и передачи информации, используемой управленческим персоналом для планирования и контроля производственных ситуаций и оценки возможных тенденций развития внутри предприятия.	- указано постепенные этапы процесса - указана цель процесса подготовки информации - указан для какой именно должности необходимая информация	сложное
Лишиленко А.В.[19]	Это система сбора, обработки и подготовки информации о деятельности предприятия для внутренних пользователей с целью принятия эффективных управленческих решений.	- указана цель процесса подготовки информации - указано для какой именно должности необходимая информация	- не указано постепенные этапы процесса

Под управленческим учетом предлагается понимать систему обработки и подготовки информации, которая используется управленческим звеном (менеджерами) для планирования, оценки и контроля внутри предприятия, с целью принятия управленческих решений.

Для принятия управленческих решений существует объективная необходимость организации системы управленческого учета, который иногда связывают с бухгалтерским и финансовым, или отделяют отдельным блоком финансового учета. Безусловно, они тесно связаны между собой, но все же существует много разногласий между ними. Так, например, в бухгалтерском учете, согласно Закона Украины „О бухгалтерском учете и финансовой

отчетности” [51] существуют стандарты ПсБО, согласно которым каждое предприятие государства должно придерживаться этих стандартов и форм отчетности, а в управленческом - наоборот, каждое предприятие самостоятельно, учитывая область деятельности, разрабатывает систему управленческого учета. Кроме того, специфика каждой отдельной отрасли производства требует различных подходов к управленческой информации. Так, например, руководству дорожного предприятия важно знать себестоимость реализованной продукции по отдельным ее видам, для принятия управленческих решений, в то время как для бухгалтерского учета достаточно иметь общую цифру. Между управленческим и финансовым учетом тоже существует много различий, но главное заключается в том, что финансовый учет ориентируется на внешних пользователей информации (налоговая инспекция и другие), а управленческий - направлен на внутренних пользователей (в первую очередь, это руководители предприятия и его подразделений). Этим обусловлены все другие отличия (табл.1.3) [4].

Таблица 1.3 - Сравнительный анализ финансового и управленческого учета

Области сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Основные потребители информации	Внешние пользователи информации	Внутренние пользователи информации
Цель учета	Информирования внешних пользователей о финансовом состоянии предприятия, расчет налоговых платежей	Обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Обязательность	Требуется по законодательству	Применяется по решению руководителя предприятия
Теоретическая база	Нормативные акты	Экономическая теория, теория принятия решений
Измерители, что используются	Денежные единицы	Денежные или натуральные единицы
Основной объект анализа	Предприятие в целом	Центры ответственности внутри предприятия, виды продукции, проекты
Частота сопоставление отчетности	Периодически с соответствием требованиям законодательства	По мере необходимости, с соответствием потребностям руководства предприятия
Степень надежности	Требуется объективности. Ориентирование на контроль прошлого	Зависит от целей планирования. Ориентирование на прогноз будущего
Главное требование к информации	Точность	Релевантность

Основными задачами управленческого учета являются [5,8,10,16,18,30]:

- обеспечение руководства предприятия информацией о конечных результатах деятельности для принятия управленческих решений;
- отображение результатов деятельности отдельных направлений;
- отображение результатов деятельности структурных подразделений, которыми могут быть отделы;
- осуществление контроля над затратами, путем их учета по видам и центрам затрат;
- накопление статистики о доходах и расходах предприятия в конкретном разрезе и выявление общих тенденций;
- осуществление планирования и контроля над исполнением бюджета как отдельными центрами затрат, так и предприятием в целом;
- ведение оперативного учета расчетов с отдельными контрагентами, взаиморасчетов между собственными юридическими лицами.

Отсюда следует, что для эффективного ведения управленческого учета, который был бы в состоянии решать все эти задачи, необходимо [5,8,10,16,18,30]:

1) привлечение высококвалифицированных специалистов, которые имеют определенный опыт, движения финансового анализа, бухгалтерского учета, системы налогообложения, международных принципов финансового учета, информатики;

2) глубокое вовлечение руководства предприятия в процесс ведения учета и в процесс его постановки, обеспечение руководством взаимодействия различных служб для предоставления соответствующей информации в центр управленческого учета;

3) обеспечение специалистов всей необходимой информацией, в том числе самой конфиденциальной, так как при неполной информации управленческий учет теряет смысл;

4) разработка специфической для каждого предприятия методики, которая должна учитывать параметры управленческого учета (направления,

центры дохода, центры затрат), отчетную политику, форматы отчетности, процедуры получения информации;

5) наличие компьютерных программ, специально разработанных или адаптированных для этих целей.

Таким образом, место управленческого учета в финансовой системе предприятия - особенное, потому что его постановка и воплощения требуют важных подходов и квалифицированных специалистов. В зависимости от того, как на предприятии понимают суть управленческого учета, разрабатывают принципы учета, формулируют задачи и требования к персоналу.

### 1.3 Разработка принципов управленческого учета

Система учета, отвечающая требованиям управления, состоит из определенного ряда процедур. К тому же состав элементов системы управленческого учета может меняться в зависимости от целей управления. Однако, любая система учета, организованная на конкретном предприятии, соответствует общепринятым принципам [5,8,10,16,18,24,30]:

1. Непрерывность деятельности предприятий - определяется отсутствием намерений самоликвидации и сократить масштабы производства.

2. Использование единых планово-учетных единиц измерения - разработка системы учета, основанная на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат.

3. Оценка результатов деятельности структурных подразделений - определение перспектив и тенденций развития каждого подразделения в формировании прибыли предприятия от производства до реализации продукции (работ, услуг).

4. Преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации - разовая фиксация данных в первичных документах или производственных расчетах и многократное ее использование при всех видах управления без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

5. Система коммуникаций внутри предприятия - формирование показателей внутреннего учета на всех уровнях производственной структуры и использования ее в целях управления.

6. Принцип бюджетного (сметного) метода управления - охват сметами (бюджетами) производства, реализации, распределения и финансирования. Этот принцип используется для планирования, контроля и регулирования деятельности предприятия.

7. Принцип полноты и аналитичности информации - показатели, которые есть в отчетах должны быть полными.

8. Принцип периодичности информации - информация составляется и предоставляется из подразделения в подразделение в строго установленные сроки, согласно графику документооборота.

Но, для того, чтобы система управленческого учета отвечала всем требованиям управления на дорожном предприятии, необходимо, чтобы организованная система соответствовала общепринятым принципам. Исходя из перечисленных общепринятых принципов управленческого учета, проведем сравнительный анализ и выберем такие принципы, которые бы отвечали требованиям дорожного предприятия и особенностям его функционирования (табл.1.4) [4,5,8,10,16,18,24, 26,30].

То есть, все перечисленные принципы управленческого учета полностью отвечают требованиям дорожного предприятия, потому что они в полном объеме отвечают задачами управленческого учета и требованиям к его постановке. Но, учитывая то, что управленческий учет на дорожном предприятии еще не велся и его нужно воплощать с самого начала, то его система управленческого учета должна прежде всего соответствовать таким принципам как результативность (экономность), ответственность, оценка результатов деятельности структурных подразделений, бюджетного метода управления и достоверности. Соблюдение всех этих принципов позволит построить систему управленческого учета таким образом, чтобы она

Таблица 1.4 - Принципы управленческого учета

Принцип	Сущность принципа	Бутынец Ф.Ф.	Каверина О.Д.	Корпорация «Диалполь»	Рыбакова О.В.	%совпадение
1	2	3	4	5	6	7
Методологической независимости	Каждое предприятие устанавливает свои правила организации и порядок ведения управленческого учета.	+	-	-	-	25
Ориентация учета на достижение стратегических целей предприятия	Принимая решения на любом уровне и выбирая наиболее подходящее из них, следует считать приоритетным интересы предприятия в целом.	+	-	-	-	25
Результативности (экономности)	При осуществлении любых видов деятельности следует постоянно сравнивать расходы, понесенные в результате деятельности, с полученным результатом	+	-	-	+	50
Ответственности	За величину затрат и результатов несет ответственность конкретное лицо, которое их контролирует.	+	+	-	+	75
Оценки результатов деятельности структурных подразделений	Определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли предприятия от производства до реализации продукта.	+	-	+	-	50
Многовариантности	При подготовке информации следует учитывать все варианты, однако выбрать оптимальный с целью принятия управленческих решений.	+	-	-	-	25
Релевантности	Релевантность – своевременное получение четкой, понятной формы с такого количества альтернатив, которое необходимо для принятия решений.	-	+	-	+	50
Приемлемости и многократного использования	Разовая фиксация данных в первичных документах или расчетах и многократном их использовании во всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов. Этот принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономическую систему учета согласно его размеров и масштабов производственной деятельности. Его реализация означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимый для управленческих решений объем информации	+	-	-	-	25

Продолжение таблицы 1.4

1	2	3	4	5	6	7
Бюджетного метода управления	Бюджетом охватывается производство, реализация, распределение и финансирование. В сметах (бюджетах) находят отражение затрат на производство по всему предприятию в целом и его подразделениях, доходы от всех видов деятельности, отдельных подразделений и предприятия в целом.	+	-	+	-	50
Достоверности	Информация управленческого учета должна быть достоверной. Это зависит от полноты и доступности	-	+	-	+	50
Непрерывность деятельности предприятий	Оказывается отсутствием намерений самоликвидации и сократить масштабы производства	-	-	+	-	25
Принцип полноты и аналитичности информации	Показатели, что есть в отчетах должны быть полными.	-	-	+	-	25
Использование единых планово-учетных единиц измерения	Разработка системы учета, основанная на ближнем взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат	-	-	+	-	25
Приятность и многократное использование первичной и промежуточной информации	Разовая фиксация данных в первичных документах или производственных расчетах и многократное ее использования при всех видах управления без повторной фиксации, регистрации или расчетов.	-	-	+	-	25
Система коммуникаций внутри предприятия	Формирование показателей внутреннего учета на всех уровнях производственной структуры и использования ее в целях управления.	-	-	+	-	25
Конфиденциальности	Информация управленческого учета предназначена только для узкого круга лиц и несет «закрытый характер».	-	-	-	+	25

максимально соответствовала эффективному развитию дорожного предприятия во всех направлениях деятельности.

## 2 АНАЛИТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

### 2.1 Анализ методов управленческого учета на предприятии

Управленческий учет позволяет подготавливать и предоставлять информацию необходимую руководителям для принятия правильных решений. Чтобы иметь возможность детально анализировать альтернативные варианты действий для принятия решения, характеристика расходов и доходов должна быть детальной. Поэтому необходимо привести классификацию методов учета затрат, используемых в управленческом учете. Под методом управленческого учета понимается совокупность различных приемов и методов, отражающих объекты управленческого учета в информационной системе предприятия. Направления учета затрат и их классификация по Друри К. представлена в табл. 2.1) [10]:

Таблица 2.1 - Направления учета затрат и их классификация

Направление учета	Методы классификации
Затраты для определения стоимости запасов продукции	Расходы на отчетный период и себестоимость продукции; Составляющие затрат на производство продукции; Позаказная и процессная калькуляция затрат.
Расходы на производство по данным, на основе которых осуществляется контроль расходов	Динамика затрат; Расходы будущего периода; Безвозвратные расходы; Временные затраты (возникают в результате принятия альтернативного курсу действий); Предельные (материальные) расходы и природные расходы
Расходы, на основе которых осуществляется контроль и регулирование	Регулируемые и нерегулируемые расходы; Динамика затрат.

Каждый метод имеет свои преимущества и недостатки, но использование этих методов принесет эффект в управлении затратами лишь в том случае, если на предприятии будет разработан план его реализации, позволяющий не только определять плановые расходы, но и оценить выполнение плана. Существующие методы управленческого учета можно классифицировать по различным признакам (рис. 2.1) [6].

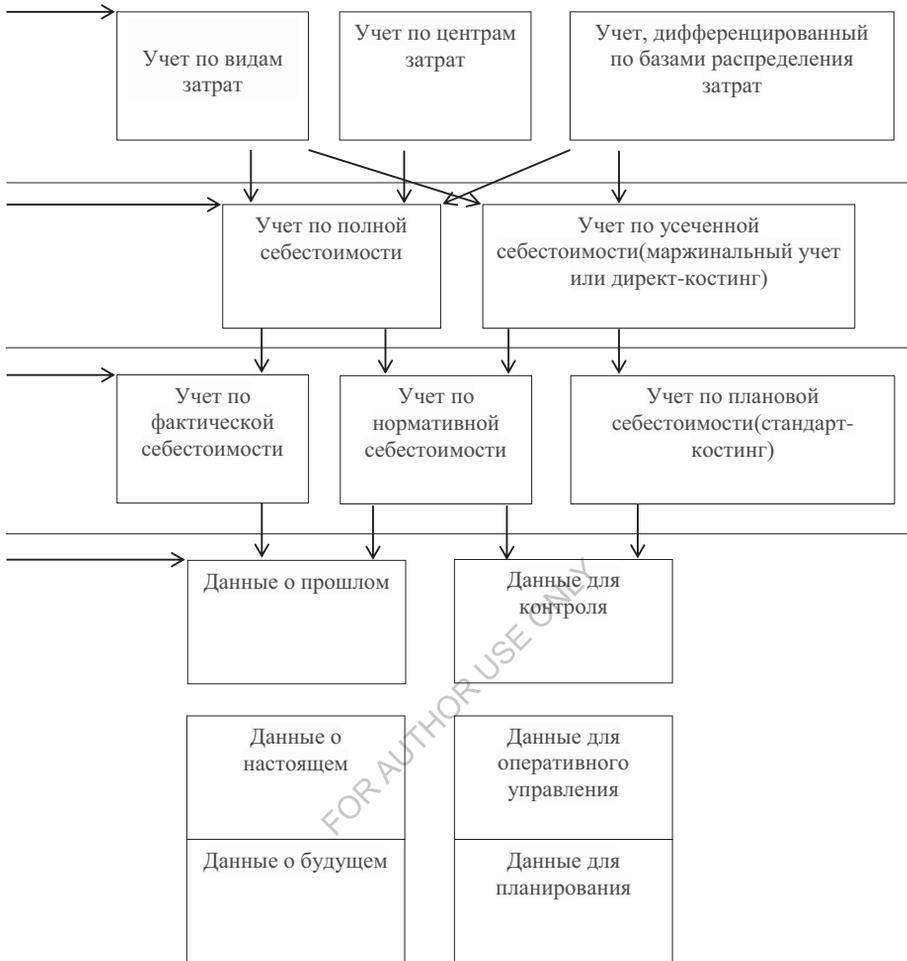


Рисунок 2.1 - Виды систем управленческого учета

В литературе выделяют также методы калькуляции себестоимости управленческого учета по отношению затрат к технологическому процессу.

Это следующие методы:

- позаказный - учет прямых затрат в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Прочие расходы подлежат учету по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения;

- попередельный - прямые расходы отражаются в аналитическом учете не по видам продукции, а по переделам. То есть, калькуляционный учет организуется по переделам, а каждый из них заканчивается калькуляцией полуфабриката;

- процессный - объект калькуляция - один передел, который с целью максимальной локализации затрат разбивается на несколько процессов, по которым осуществляется группировка затрат. Под процессом понимается отдельная технологическая стадия, которая является составляющей всего процесса производства;

- нормативный учет по нормативным затратам. Под нормативными затратами понимают: среднее значение за несколько периодов или скорректированные среднее значение;

- «стандарт-кост» - подразумевает учет по плановой себестоимости. Учет основывается на плановых измерителях, основанных на прогнозах на будущее. Переменные затраты планируются по видам продукции, другие - по центрам затрат;

- «директ-кост» - учет на основе разделения затрат на переменные и постоянные, при этом на себестоимость продукции относят только переменные затраты.

Таким образом, из всех перечисленных видов существующих систем управленческого учета, наиболее эффективной для дорожного хозяйства является система «директ-костинг» (учет по усеченной себестоимости или маржинальный учет), которая предоставляет информацию о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маржинальный доход (сумме покрытия) - разницы между ценой продажи (выручкой реализацией) и неполной себестоимостью продукции или реализованной продукции в целом. В связи с тем, что руководитель предприятия должны всегда иметь оперативную информацию, то очень важно еще и то, что посредством «директ-костинга» можно выявлять и исследовать взаимосвязи и зависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и выручкой (доходом, маржинальный доход). Эту взаимозависимость можно

изучать как аналитическим, так и графическими методами. Но основное преимущество системы учета сумм покрытия в том, что на основе получаемой информации, руководство может принимать оперативные управленческие решения. В первую очередь это касается возможности проводить эффективную политику ценообразования, сравнение себестоимости продукции, работ разных периодов и за счет уменьшения статей себестоимости упростить ее нормирование, учет, контроль. Так, на дорожном предприятии целесообразно использовать такие методы управленческого учета как «стандарт-кост» вместе с «директ-кост», вместо существующего нормативного и параллельно с позаказным.

## 2.2 Анализ существующей системы отчетности и документооборота на предприятии

Для постановки управленческого учета на дорожном предприятии с самого начала, необходимо проанализировать систему внутреннего контроля, которая уже существует на предприятии (табл.2.2). Это предопределяется тем, что этот этап является первым при постановке управленческого учета на предприятии.

Таблица 2.2 - Перечень отчетов и справок, которые формируются

№п/п	Название документа	Периодичность
1	Информация о дорожно-транспортное происшествие (ДТП) на сети дорог	Ежедневно
2	Справка о количестве и сумме прямых договоров	Еженедельно
3	Справка о выполнении объемов работ, утвержденным заказчиком на основании доведенных лимитов	Еженедельно
4	Отчет о проверке и выявлении нарушения	Ежемесячно
5	Расчетная потребность в человеческих ресурсах и анализ использования рабочего времени, в т.ч. - текущий ремонт - капитальный ремонт - эксплуатационное содержание	В начале месяца
6	Информация о непроизводственные расходы	Ежемесячно
7	Анализ общепроизводственных расходов	Ежемесячно
8	Информация о состоянии расчетов за выполненные работы	Ежемесячно
9	Оперативные данные о поступлении и использовании выручки	Ежемесячно

1	2	3
10	Сравнительный анализ составляющих стоимости дорожных работ	Ежеквартально
11	Справка о выполнении задания по мобилизации средств в государственный бюджет	Ежемесячно
12	Справка о стоимости выполненных подрядных работ и расходах	Ежемесячно
13	Расшифровка к фонда заработной платы	Ежемесячно
14	Планирование доходов и расходов	Ежемесячно
15	Сметная стоимость	По мере необходимости

Кроме выше перечисленных документов, в системе внутреннего контроля составляются пять основных форм отчетности бухгалтерского учета, в состав которых входят:

- 1) Баланс - форма 1;
- 2) Отчет о финансовых результатах - форма 2;
- 3) Отчет о движении денежных средств - форма 3;
- 4) Отчет о собственном капитале форма 4;
- 5) Примечания к годовой финансовой отчетности - форма 5.

Дадим краткую характеристику каждого документа и показателей, которые им контролируются. Информация о ДТП на сети дорог заполняется по факту. Справка о количестве и сумме прямых договоров включает в себя перечень заказчиков, в состав которых входит Государственная служба автомобильных дорог Украины, поселковые советы и Администрация Змиевского района, а иногда и физические лица, и частные предприятия. Справка о выполнении объемов работ, утвержденным заказчиком на основании доведенных лимитов (лимит-сумма средств, на которую было профинансировано дорожное предприятие, и в которую предприятие должно уложиться со всеми расходами) отражает наращенную сумму, в которую должно уложиться предприятие при проведении различных видов ремонта, строительства или эксплуатации местных и государственных дорог. Отчет о проверках и выявленных нарушениях составляется при условии, если на предприятии были проверки налоговой инспекции, контрольно-ревизионного отдела, аудита и других органов, имеющих

право на проверку. Расчетная потребность в человеческих ресурсах и анализ использования рабочего времени осуществляются на отдельные виды работ (текущий, капитальный ремонт и эксплуатационное содержание) и имеет такой перечень наименований: вид ремонта, АУП (административно-управленческий персонал) - всего, потребность в рабочих, водители самосвалов, водители комбинированная дорожная машина, другие водители, машинисты тракторов, машинисты погрузчиков, другие машинисты, другие рабочие. Информация о непроизводственных расходах состоит из перечня расходов: порча, недостаток, брак, штрафы и пени, суммы этих расходов и лица, виновные. Анализ общепроизводственных расходов заключается в сопоставлении данных по данным формы КБ-2 «в» и данным бухгалтерского учета (по факту) и расчет отклонения. В дорожном предприятии в общепроизводственные расходы включают следующие расходы: расходы на оплату коммунальных услуг, расходы на транспортное обслуживание, заработная плата водителей и ремонтников, оплата услуг коммерческих банков, расходы на средства связи (радиосвязи, мобильной), расходы на содержание лабораторий, расходов на охрану труда. Оперативные данные о поступлении и использовании выручки предоставляются в виде таблицы, в которой указано откуда появились выручка и затраты, понесенные для получения этой выручки. К группе затрат, связанной со спецификой отрасли, относятся отчисления (административно-хозяйственные расходы) в ДП «Харьковский Облавтодор» (% по протоколу) и отчисления на содержание ОАО «ГАК Автомобильные дороги Украины» (0,8% от объема работ или услуг).

Сравнительный анализ составляющих стоимости дорожных работ составляется по различным видам ремонта, эксплуатационным содержанием и содержит следующие показатели:

1. Материалы;
2. Зарплата рабочих;
3. Эксплуатация машин и механизмов (амортизационные отчисления; расходы на смену частей, быстро изнашиваются стоимость материальных

ресурсов на ремонт и техническое обслуживание; перебазирование машин (услуги сторонних); налог с владельцев транспортных средств, самоходных машин и механизмов; топливо-смазочные материалы; зарплата механизаторов);

4. Общепроизводственные расходы (зарплата админперсонала; сборы и взносы; остальные статей);

5. Временные здания и сооружения;

6. Перевозки работников;

7. Подвижной характер работ;

8. Командировки;

9. Сметная прибыль;

10. Административные расходы

11. Налоги в т.ч.

11.1 на землю

11.2 коммунальный.

Справка о выполнении задания по мобилизации средств в государственный бюджет выглядит следующим образом.

Стоимость подрядных работ - это стоимость строительных, монтажных и других подрядных работ. Планирование расходов осуществляют по следующим статьям: 1) материалы; 2) топливо-смазочные материалы; 3) амортизация; 4) запчасти; 5) заработная плата; 6) разъездной характер работ; 7) командировочные; 8) оплата энергоносителей; 9) оплата коммунальных услуг; 10) оплата услуг связи; 11) отчисления на: административные расходы в ГП «Харьковский Облавтодор»; на содержание ОАО ГАК «Автомобильные дороги Украины»; 12) налоги: налог на добавленную стоимость; налог с владельцев транспортных средств; коммунальный налог; плата на землю; 13) услуги: за банковское обслуживание; аренда. К статьям доходов относятся доходы за выполнение основной деятельности. В смету расходов относятся все расходы предприятия, связанные со строительством дороги. Этот документ утверждается всеми сторонами (дорожное предприятие и заказчик) между

которым заключен договор и является заключительным документом всех этапов строительства.

Оценку деятельности предприятия целесообразно осуществлять с точки зрения системного подхода. То есть, необходимо анализировать все стороны деятельности предприятия. Последние определяются составом внутренней среды предприятия и ее ресурсными элементами. Выделяют следующие ресурсные элементы [25]:

- технические ресурсы, производственные мощности и их особенности, оборудование, материалы;

- технологические ресурсы - технология, наличие конкурентных идей, научные разработки;

- кадровые ресурсы - квалификационный, демографический состав работников, их стремление к знаниям и совершенствованию, интеллектуальный капитал;

- пространственные ресурсы - характер производственных помещений и территории предприятия, расположение объектов недвижимости, коммуникаций, возможность расширения;

- информационные ресурсы - количество и качество информации о внутренней и внешней среде, каналов ее распространения, возможности расширения и во-повышения достоверности информационной базы и др.;

- ресурсы организационной структуры системы управления - характер и гибкость управляющей системы, скорость прохождения управляющих воздействий;

- финансовые ресурсы - наличие и достаточность собственного и заемного капитала, состояние активов, ликвидность, наличие кредитных линий.

Для выявления все ли ресурсы контролируются с помощью существующей отчетности была составлена таблица 2.3, в которой выявлялось с помощью каких показателей отражаются и контролируются существующие ресурсные элементы в каждом отчетном документе и все ли ресурсные элементы контролируются.

Таблица 2.3 - Сопоставления ресурсов, документов внутреннего контроля и показателей, которые контролируются

Ресурсные элементы	Документы внутреннего контроля контролируемые	Показатели
Технические	Справка о количестве и сумме прямых договоров	Заказчик, предмет договора и его сумма.
	Справка о выполнении объемов работ, утвержденным заказчиком на основании доведенных лимитов	Сумма лимита и постоянно накопленные суммы
Технологические	-----	
Кадровые	Расшифровка фонда заработной платы	Наименование статей основной и дополнительной заработной платы и суммы по ним
Пространственные	-----	
Информационные	Информация о дорожно-транспортных происшествиях	Количество погибших и раненых
	Отчет о проверке и выявлении нарушения	Сумма штрафов
Организационная структура	-----	
Финансовые	Сравнительный анализ стоимости дорожных работ	Сопоставления каждого вида работ по всем видам расходов
	Справка о выполнении задания по мобилизации средств в государственный бюджет	Прослеживается своевременно или нет поступили средства в бюджет и сколько
	Справка о стоимости выполнения подрядных работ и затрат	Перечень работ и затрат по каждому виду работ
	Планирование доходов и расходов	Сравнение статей затрат по плану, ф.2 и фактом
	Сметная стоимость	Все расходы предприятия, включенные в себестоимость работ
	Баланс	Положение о необоротные и оборотные активы; о собственный капитал обеспечение будущих расходов и платежей долгосрочные обязательства текущие обязательства
	Отчет о финансовых результатах	Данные о финансовом состоянии предприятия, элементы операционных расходов, расчет показателей прибыльности акций
	Отчет о движении денежных средств	Движение денежных средств в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности
	Отчет о собственном капитале	Положение о собственный капитал
Примечания к годовой финансовой отчетности		

Таким образом, вся система внутреннего контроля, которая существует на предприятии так или иначе контролирует всю внутреннюю среду, а также ее ресурсные элементы. Из выше приведенной таблицы видно, что по трем элементам ресурсов информация отсутствует (технологические, пространственные, организационная структура), но по всем остальным предоставлена для анализа. Для ведения управленческого учета все же важным будет вся информация, связанная с расходами, доходами и доходами, то есть - финансовая информация. Именно для этого целесообразно использовать следующие формы отчетности, которые позволяют создать единую картину финансового состояния, чтобы каждая из этих форм характеризовала лишь отдельные стороны и аспекты деятельности предприятия. Именно поэтому для оперативного анализа нужен не набор форм отчетности, а всего лишь один или несколько документов. Организация документооборота на предприятии играет важную роль в процессе представления необходимой информации. Последовательность осуществления документооборота влияет на скорость передачи и получения данных, а тем самым и на результативность деятельности дорожного предприятия.

В дорожном предприятии нет отдельной службы, которая бы занималась регламентом порядке документооборота, сбора и накопления информации. Поэтому целесообразно рассмотреть общий порядок получения данных. В строительстве главным источником для планирования объемов производства являются договоры строительного подряда, сметы и другая проектно-сметная документация (ПСД), на основании которой экономист рассчитывает плановый объем работ. Исходя из этой информации, в дальнейшем проводится планирование расходов. При этом определяются ожидаемые затраты различных видов, а также число исполнителей производственных операций. Такой подход позволяет улучшить степень контроля за производственными расходами, что достигается путем регулирования остатков материалов на складах и потребностей в наличии материальных или трудовых ресурсов. Затем формируются унифицированный баланс и матрица Мобли. На основании сведений о расходах закупаемые материальные ресурсы с последующей передачей их на строительный

участок (или по началу на склад). При этом параллельно рассчитывается время, отработанное на строительном участке. В конце отчетного периода данные о расходах материалов, затраченные человеко-часы, а также работе строительных машин и механизмов передаются в бухгалтерию, где рассчитывается фактическая себестоимость строительно-монтажных работ. После подписания актов приемки выполненных работ по форме КБ-2 «в» (по объекту в целом) работы передаются заказчику, который оплачивает стоимость. После завершения указанных процедур бухгалтерия обладает достаточными сведениями для составления отчетов, а экономисты, в свою очередь, - для анализа и контроля исполнения бюджета. Условно документооборот на дорожном предприятии можно представить в виде схемы на рис. 2.2.

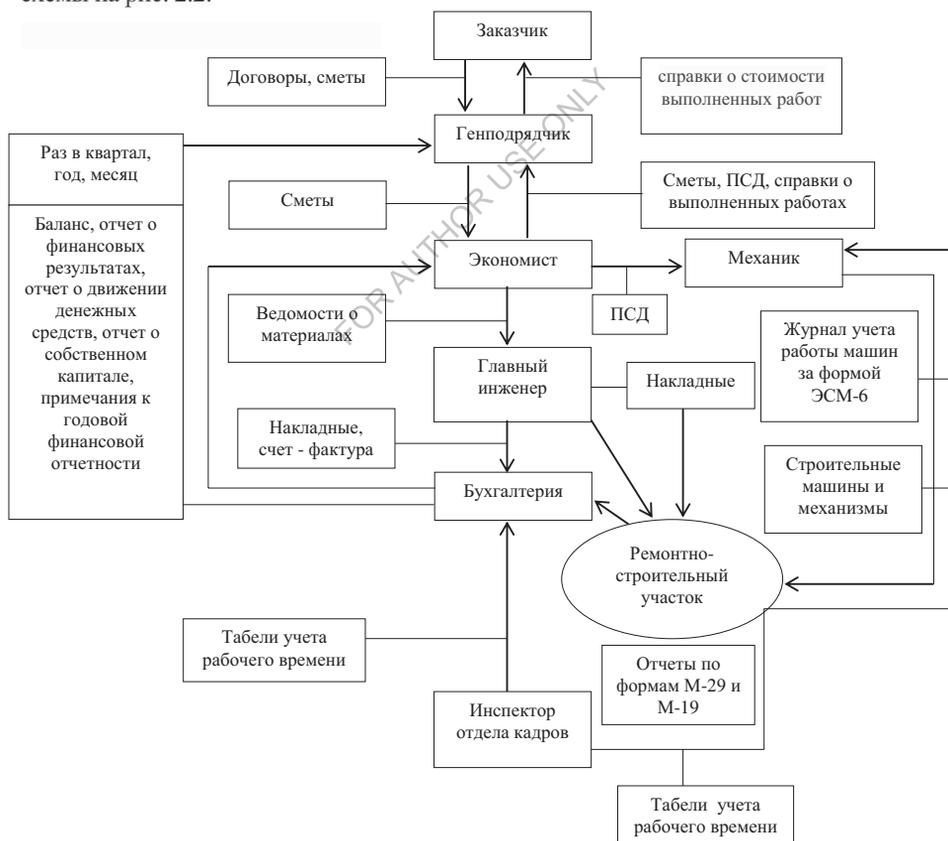


Рис. 2.2 - Схема документооборота в дорожном предприятии

В начале взаимодействия заказчика и генподрядчика рассматривается проектно-сметная документация (ПСД), разработанная проектными организациями. На ее основании экономист генподрядчика рассчитывает сметную договорную стоимость строительства (ремонта) объекта. Если обе стороны довольны численным значением данного показателя и других условий, учитывающих договор строительного подряда, то подписывается договор о стоимости подрядных работ. Далее к функциям генподрядчика относятся или заключение договоров субподряда со специализированными строительными организациями, на выполнение отдельных видов работ, или выполнение их собственными силами. Начиная строительство, организации необходимо осуществить закупку материалов, проверить наличие необходимого числа рабочих, определенных работ, специализирующихся на исполнении, а также привлечь соответствующие строительные машины и механизмы, если они отсутствуют в парке машин данной организации. Что касается приобретения материалов, то экономист на основании ПСД проводит выборку необходимых материалов, составляет ведомость и передает ее в отдел снабжения, который и занимается закупкой материальных ресурсов. Для выполнения некоторых видов строительных работ необходима строительная техника. Если организация обладает такими машинами (за них несет ответственность механик и инженер), то техника направляется непосредственно на строительный участок, а отчет о ее работе передается в бухгалтерию для распределения расходов на ее и калькуляции себестоимости продукции. После приобретения и передачи материалов на строительные участки отдел снабжения направляет в бухгалтерию счета фактуры и товарные накладные. Ежемесячно производители работ отчитываются перед бухгалтерией о количестве и вида списанных на производство работ материалов, данные о которых фиксируются в отчетах по форме М-29, М-19. Кроме того, механик предоставляет в отдел кадров табеля учета рабочего времени, которые направляются затем в бухгалтерию. Получив всю необходимую информацию, бухгалтерия рассчитывает фактическую себестоимость строительно-монтажных работ. В конце отчетного периода (или

после окончания строительства или ремонта объекта) заказчик подписывает акт приемки выполненных работ по форме КБ-2 и перечисляет платежи генподрядной организации. После этого бухгалтерия может приступать к формированию различных отчетов и передачи их для анализа и контроля экономисту.

Таким образом, существующая система документооборота на предприятии не является автоматизированной и она не учитывает то, что руководителю должна отдельно поступать управленческая информация, необходимая для эффективного принятия управленческих решений. Именно поэтому необходимо воплощать управленческий учет на предприятии, а именно - использовать такие формы отчетности, которые помогут с принятием управленческих решений: финансовая аналитическая таблица, унифицированный баланс и матрица Мобли.

### 2.3 Анализ и классификация затрат, выделение центров ответственности и определение их типов

Рациональная организация управленческого учета оказывает непосредственное влияние на эффективность анализа затрат в процессе управления предприятием, которая обеспечивается глубоким пониманием сущности расходов операционной деятельности и их экономически обоснованной классификации. Расходы можно классифицировать по многим признакам. Взгляд на расходы с разных точек зрения дает возможность более гибко оперировать такой категорией как себестоимость продукции с целью определения на рынке удачной ценовой предложения на товары и услуги фирмы, а также использования учетной информации для различных нужд управления. Наиболее целесообразна классификация расходов операционной деятельности предприятия представлена на рис.2.3 [16]. По экономическому содержанию операционные затраты группируются по экономическим элементам и статьям калькуляции.



Рис. 2.3 - Классификация расходов операционной деятельности

Элемент затрат - это совокупность экономически однородных затрат.

Нормативным документом, позволяющим осуществлять группировку затрат по экономическим элементам, является Положение (стандарт) Бухгалтерского учета 16 „Расходы” [2], согласно которому эти затраты группируются по следующим экономическим элементам:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные мероприятия;
- амортизация;

- прочие операционные расходы.

Группировка затрат по элементам не в полной мере обеспечивает информацией о расходах для принятия эффективных управленческих решений. С этой целью классификацию затрат по элементам целесообразно дополнять классификацией затрат по статьям калькуляции, это позволяет более детально проанализировать себестоимость продукции, работ, услуг и выявить резервы по ее снижению. Определение перечня и состава статей калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг предприятия относится к компетенции его руководства и регулируется приказом об учетной политике.

По отношению к калькуляции себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) расходы операционной деятельности делятся на те, которые учитываются при калькуляции себестоимости и не учитываются при калькуляции себестоимости. Расходы, которые учитываются при калькуляции себестоимости, состоят из затрат производственного подразделения (прямых материальных затрат, прямых затрат на оплату труда и прочих прямых расходов), а также переменных общепроизводственных и распределенных постоянных общепроизводственных расходов. Расходы, которые не учитываются при калькуляции себестоимости, разделяют на административные расходы, расходы на сбыт и прочие расходы операционной деятельности. С учетом при определении прибыли расходы делятся на те, которые формируют себестоимость реализованной продукции и расходы деятельности. Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) состоит из производственной себестоимости продукции, работ или услуг, которые были реализованы в течение отчетного периода, нераспределенных постоянных общепроизводственных расходов и сверхнормативных производственных затрат. Расходы - это расходы, которые не включаются в себестоимость продукции, работ и услуг и рассматриваются как расходы того отчетного периода, в котором они были произведены. К расходам деятельности относятся административные расходы и расходы на сбыт.

По способу включения в себестоимость расходы операционной деятельности подразделяются на прямые и косвенные. Прямые затраты - это затраты, непосредственно связанные с производством конкретного вида продукции и включаются в их производственной себестоимости по прямому признаку, в частности: прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, другие прямые расходы. Косвенные расходы - это расходы подразделения предприятия, который производит несколько видов продукции, но которые не могут быть прямо отнесены к себестоимости конкретного вида продукции и включены в их производственной себестоимости по прямому признаку, в том числе: амортизация оборудования, потребленная оборудованием электроэнергия, отопление цеха. Распределяя расходы на прямые и косвенные, следует помнить, что расходы подразделения по конкретной продукции могут быть косвенными, но вместе с тем с точки зрения на работу подразделения в целом - это прямые затраты.

По отношению к производственному процессу расходы операционной деятельности делятся на основные и общепроизводственные. Основные затраты - это затраты, которые непосредственно связаны с производственным процессом. В свою очередь основные расходы по условиям производства предприятия нескольких видов продукции подразделяют на прямые (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, другие прямые расходы) и косвенные (амортизация оборудования цеха, отопление цеха и др.). Следовательно, прямые и косвенные расходы связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг в совокупности являются основными расходами. Общепроизводственные расходы - это расходы, связанные с организацией и управлением на уровне специалистов-технологов. К общепроизводственным расходам можно отнести, в частности: заработную плату специалистов, осуществляющих линейное руководство; заработную плату работников отделов технического контроля, которые осуществляют контроль качества изготавливаемой продукции; амортизацию оборудования обще производственного назначения; расходы на охрану труда и др.

По отношению к объемам производства расходы операционной деятельности делятся на переменные и постоянные. Переменным называют затраты, абсолютный размер которых напрямую зависит от увеличения количества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. К таким затратам можно отнести: затраты на сырье и материалы, затраты на оплату труда и отчисления на социальные мероприятия работников производственных подразделений предприятия и т.д. Наряду с тем, опираясь на практику работы предприятий (дифференциации цен в сторону уменьшения при растущих объемах закупки у поставщиков материалов и комплектующих, применение сдельно-премиальной системы оплаты труда) переменные расходы, такие как заработная плата и материалы, выступают в основном как условно-переменные. Постоянными называют затраты, величина которых остается неизменной при увеличении или уменьшении производства продукции, выполнении работ и оказании услуг. К затратам такого вида можно отнести: амортизацию оборудования, страхование имущества, арендную плату, административные расходы, расходы на сбыт и т.д. Наряду с тем, опираясь на работу предприятий такие постоянные затраты, как административные расходы, амортизация и расходы на сбыт, в основном выступают как условно-постоянные.

По отношению к заданным параметрам расходы операционной деятельности разделяют на: стандартные (нормативные) и фактические. Стандартные (нормативные) - это расходы, которые отвечают определенным на предприятии размерам затрат на единицу продукции, или определенным параметрам деятельности того или иного структурного подразделения, рассчитанных с учетом его ресурсных мощностей. Фактические расходы - это расходы, размеры которых сформировались в результате выполнения предусмотренных планом заданий и зафиксированные в первичных учетных документах и производственных отчетах структурных подразделений предприятия.

По сфере полномочий руководства расходы операционной деятельности разделяют на контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые расходы

- это расходы, которые руководитель структурного подразделения предприятия или менеджер соответствующего звена управления может контролировать и оказывать на них влияние. Неконтролируемые затраты - это затраты, которые руководитель структурного подразделения предприятия или менеджер соответствующего звена управления не может контролировать и оказывать на них влияние. Так, традиционно контролируемые расходами для руководителя структурного подразделения предприятия является, как правило, заработная плата и затраты на материалы. В свою очередь, амортизация оборудования, аренда помещения, стоимость страхования имущества - неконтролируемые расходы для руководителя подразделения.

Наряду с этим, для главного бухгалтера, главного экономиста, или заместителя директора по производству все вышеуказанные расходы являются контролируемые. Они в своей работе пользуются сводными данными, сбор которых и подача в удобном для анализа виде обеспечиваются учетной службой предприятия. Таким образом, можно сделать вывод, что в дорожном хозяйстве целесообразно проводить классификацию расходов по критерию изменения объемов производства (деятельности). Это можно объяснить тем, что изменение объема производства связана с изменением прибыли, именно поэтому, при принятии решений руководитель должен знать, как это решение отразится на затратах и выручке. Значимой в этой ситуации есть та часть расходов, которая изменяется при изменении объема производства, поэтому для определения объема работ, необходима система расходов, что разделяет их на постоянные и переменные. Так, переменные затраты делятся на: материалы; основная заработная плата; эксплуатация машин и механизмов; разъездные; подвижной характер работ; заработная плата механизаторов; общепроизводственные расходы. Постоянные затраты делятся на: общепроизводственные расходы; налоги (на землю, коммунальный); административные расходы; заработная плата административно персонала; сборы и взносы.

Систему учета, в которой предусматривается составление отчетов по данным сравнения сметных (стандартных) показателей с фактическими, называют учетом по центрам ответственности. Каждое подразделение, которое возглавляется менеджером, является центром ответственности. Учет по центрам ответственности - это определенное учение, направленное на научную организацию поведения администраторов. Его целью является не только контроль, но и помощь администраторам в организации самоконтроля. Необходимо различать центры ответственности от центров возникновения затрат. Центр ответственности - это сегмент деятельности предприятия, в котором установлена персональная ответственность руководителя за показатели деятельности, которые он должен контролировать. Центры возникновения затрат - это отдельные структурные подразделения предприятия, в которых можно организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования. Центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием, как и любая система имеет свой вход и выход. На входе формируются затраты сырья, материалов, полуфабрикатов, рабочего времени и различных видов услуг. Центр ответственности выполняет заданную ему работу с этими ресурсами. На выходе формируется продукция (работы, услуги), которая переходит в другой центр ответственности или реализуется на сторону. Руководителями центров ответственности могут быть бригадир (мастер), начальник цеха (участка), начальник (заведующий) службы, главный механик, главный инженер, администрация предприятия в целом. Система учета по центрам ответственности: создается на крупных децентрализованных предприятиях; функционирует на удовлетворение информационных потребностей внутреннего управления; позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на разных уровнях организации и оценивать деятельность отдельных менеджеров и подразделений на основании проведения первичного анализа; играет роль сигнальной системы в механизме управления. Специфика

инструментов и методов, которые применяются в системе учета по центрам ответственности отдельного подразделения, зависит от того, каким статусом (типу) обладает данный центр ответственности.

Основными предпосылками рациональной организации учета по центрам ответственности являются [4]: 1) выделение исходя из организационной и технологической структуры предприятия, всех возможных центров ответственности, сбалансированное делегирование полномочий и ответственности; 2) обоснование параметров за которые несет ответственность каждый центр ответственности и их бюджетирование (разработка персонафицированная смет); 3) правильное и своевременное измерения результатов деятельности центра ответственности на выходе; 4) составление отчетов об исполнении бюджета в четко установленное время; 5) отображение в пространстве и времени связей с другими центрами ответственности, линий ответственности. Установление ответственности является непростой задачей. Особенно трудно определить ответственность в таких областях, как эксплуатация и техническое обслуживание оборудования, контроль качества, календарное планирование и т.д. Основными требованиями к системе учета по центрам ответственности являются: 1. Своевременное обеспечение руководителя центра ответственности качественной и достоверной информации. 2. Измерение, регистрация информации об использовании ресурсов по ходу проведения центром ответственности каждой хозяйственной операции. 3. Обработка, накопление и своевременная передача информации о результатах деятельности центра высшего уровня. 4. Создание предпосылок для принятия объективных качественных решений на каждом уровне управления. Деятельность каждого центра ответственности может быть оценена с точки зрения эффективности. Эффективная деятельность - производство заданного объема продукции при минимальном использовании производственных ресурсов, или максимальное производство объема продукции при заданном размере производственных ресурсов. Центры ответственности можно классифицировать по следующим признакам (рис.2.4).

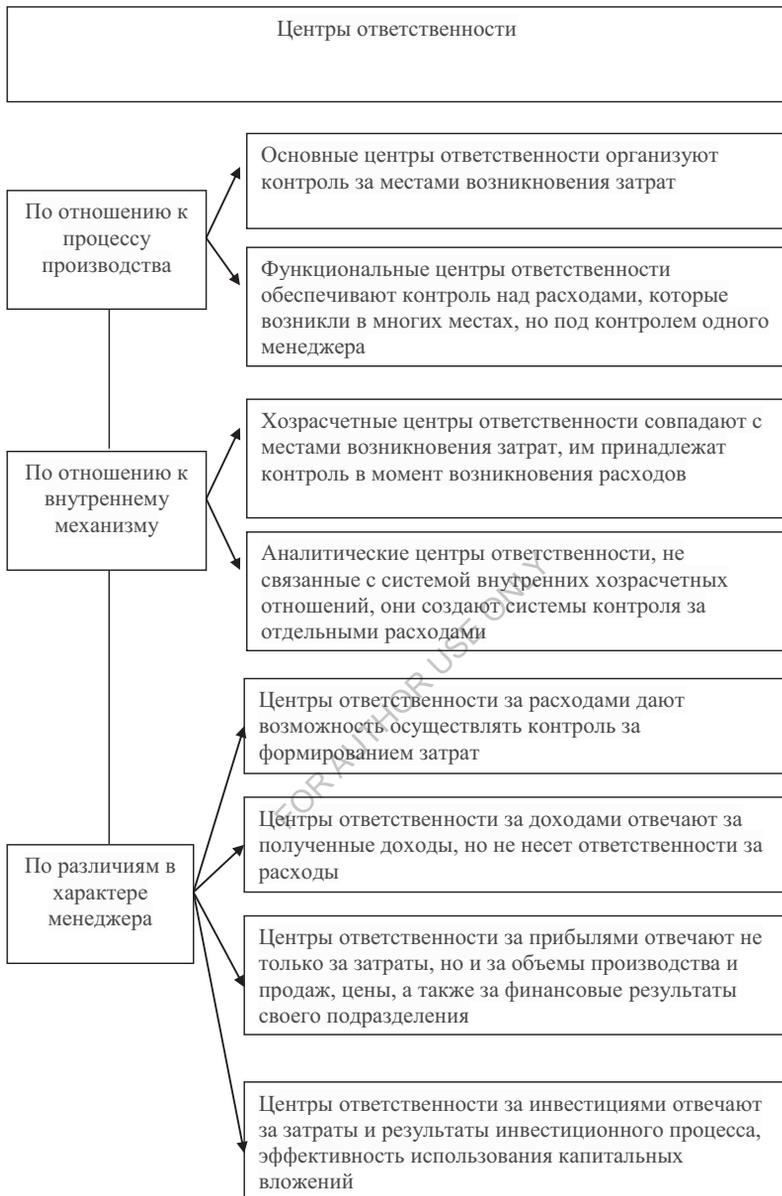


Рис. 2.4 - Классификация центров ответственности

Схема взаимосвязи между центрами ответственности за потерями при передаче продукции (услуг) из подразделения в подразделение предоставляет

возможность предсказать влияние негативных отклонений в центре, который передает на результативные показатели центра - получателя. Здесь можно воспользоваться сигнальной документацией при передаче информации из одного центра затрат в другой. Наличие разработанной номенклатуры с шифрами центров затрат дает возможность наглядно управлять потоками информации, гибко менять их состав. Кроме того, использование такой номенклатуры в условиях применения компьютерных технологий является желательным элементом при автоматизированном расчете текущих результатов. Степень детализации центров затрат зависит от следующих факторов: 1) степень принятого на предприятии разделения ответственности за производство и расходы (организационная схема предприятия); 2) размещение операций и процессов; 3) характер операций каждого технологического процесса (выделение стадий, переделов и т.д.).

В зависимости от технологии производства и от организационно-управленческой структуры предприятия места и центры ответственности затрат могут совпадать, центр затрат может включать несколько центров затрат. В отличие от мест возникновения затрат центры ответственности за расходами занимаются группировкой расходов в аналитическом учете по отдельным работам, операциям, функциям внутри производственных подразделений. Это выделение определяется желанием иметь дополнительные точки контроля затрат в подразделении, а главное - обеспечить более точное распределение косвенных затрат по объектам калькуляции. Особенно усиливается необходимость выделения центра ответственности за расходами в условиях роста автоматизации производства, когда перед калькуляцией возникает задача повышения точности отнесения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховых расходов на калькуляционные объекты. Растет потребность в распределении их по группам оборудования, отдельными комплексами, то есть по центрами ответственности за расходами. Разделение предприятия на центры ответственности и классификация затрат в разрезе этих центров является фундаментом для создания на предприятии системы

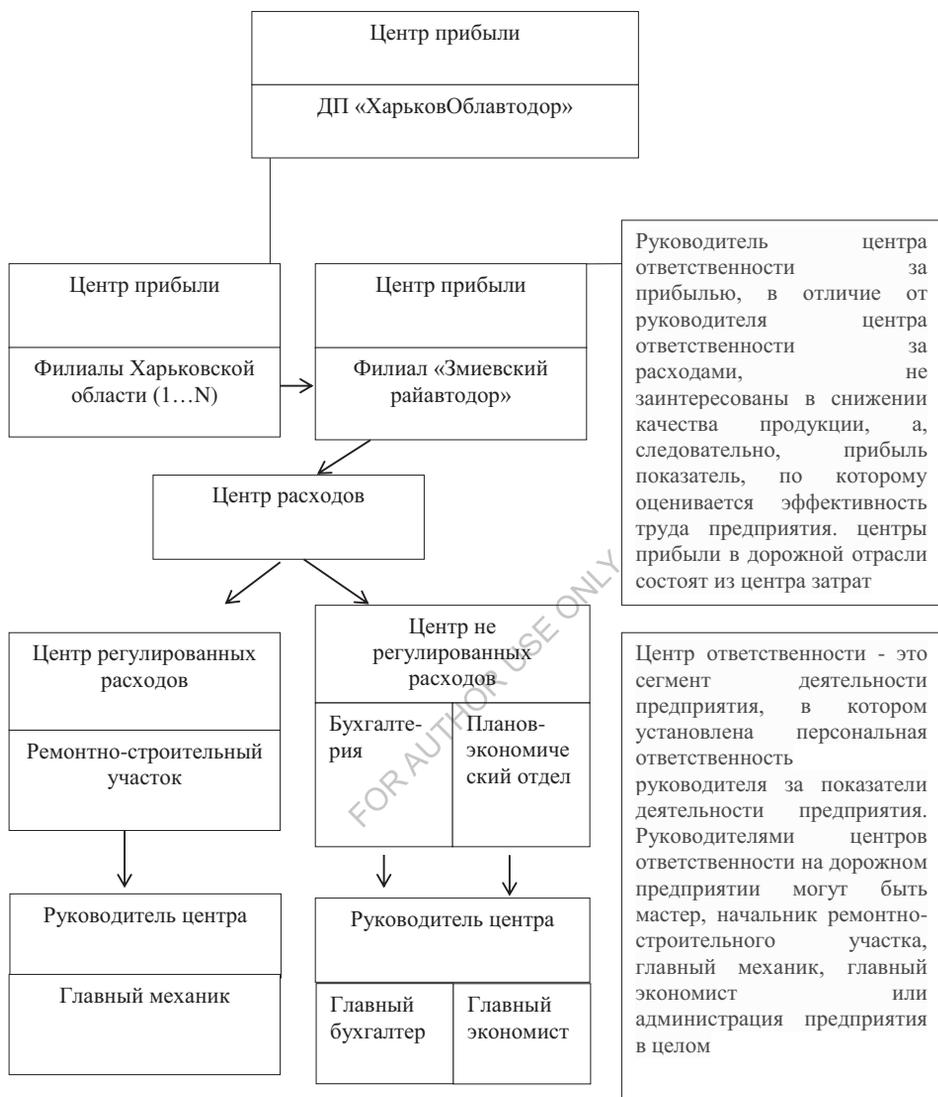
управленческого учета, решая при этом задачи планирования, контроля, координации, а также предоставление рекомендаций для принятия управленческих решений. Однако, чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами, оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров ответственности расходов и доходов. Поэтому в системах управленческого контроля предприятий наиболее часто встречаются центры ответственности за прибылью и центры ответственности за инвестициями. Центрам ответственности за прибыль характерны следующие особенности:

1) ответственное лицо такого центра должно иметь право контролировать внешнюю, трансфертную, условную, внутреннюю цены, объем фактической реализации, а также все статьи расходов;

2) оценка деятельности этих центров выражается в разработке внутренней отчетности по выполнению планового объема реализации и нормативных затрат.

При всех своих достоинствах центры ответственности за прибыль не заинтересованы в лучшем использовании выделенных им инвестиций. Этого недостатка лишены центры ответственности за инвестициями. Основными предпосылками формирования и организации учета по центрам ответственности затрат и рентабельности является четкое распределение расходов на такие, которые зависят от функций того или иного центра, постоянные и переменные, прямые расходы от величины которых больше всего зависит прибыльность каждого изделия; калькуляции себестоимости с полным распределением затрат на уровне предприятия; выделение в учете трех элементов затрат - материальных, трудовых и накладных; планирование прибыли и контроль за расходами. Таким образом, в дорожном предприятии можно выделить такие центры ответственности, представленные на рис. 2.5.

То есть, после проведенного анализа были выделены центры ответственности, полностью отвечающие требованиям управленческого учета и особенностям работы дорожного предприятия.



где N – количество райавтодоров в Харьковской области

Рис. 2.5 - Финансовая структура ДП «Харьковский Облавтодор»

## 2.4 Изучение потребностей пользователей управленческого учета

Важнейшими требованиями к системе управленческого учета являются своевременность, точность и регулярность получения информации руководителем предприятия. Эти требования могут быть реализованы после того, как будут изучены потребности пользователей управленческого учета. Учитывая то, что пользователем управленческой отчетности выступает руководитель предприятия, то он должен быть заинтересован в получении объективной информации и быть готовым к необходимым изменениям. Так, можно выделить основные требования руководителя дорожного предприятия по постановке управленческого учета, которые полностью отвечают задачам управленческого учета, приведены выше в первом разделе:

- в документах управленческого учета должна отображаться информация как об остатках, так и о движении стоимостей (в оборотах). Это позволяет использовать способ построения проверочных показателей, при которой изменение какой-либо величины можно определить и как разность между конечных и начальных значений, и как разница между итоговыми приходом и расходом по конкретной статье;

- минимальный набор документов, необходимых для управленческого учета - это унифицированный баланс и матрица Мобли. Приведен перечень нельзя считать исчерпывающим, поскольку система управленческого учета всегда отражает особенности конкретного предприятия, но с нашей точки зрения для дорожного предприятия эти формы отчетности является самые приемлемые;

- желание руководителей центров ответственности своевременно предоставлять полную информации о деятельности своих подразделений;

- наличие локальной компьютерной сети, единой системы документооборота, четкой организационно-функциональной структуры;

- желание отдельных сотрудников перестраивать свою деятельность, заполнять различные управленческие отчеты из-за непонимания роли управленческого учета;
- наличие квалифицированных специалистов, обладающих знаниями как в управленческом, так и в бухгалтерском и налоговом учете;
- сотрудничество работников финансовой бухгалтерии, которым специалисты из управленческого учета часто представляются профессиональными конкурентами.

Чтобы отвечать этим потребностям, постановку управленческого учета следует осуществлять по прямому распоряжению руководства. Руководить постановкой управленческого учета должен непосредственно начальник дорожного предприятия. Перед внедрением управленческой учетной системы целесообразно проводить разъяснительную и консультационную работу с персоналом, а потом оформлять приказ по предприятию, подписанный руководителем, который обяжет сотрудников и начальников всех подразделений выполнять меры, необходимые как для постановки учета, так и для его дальнейшего функционирования. Все это позволит наиболее эффективно организовать постановку управленческого учета на предприятии, благодаря чему руководство сможет лучше отслеживать состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия и принимать более обоснованные управленческие решения.

### 3 ПОСТАНОВКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ДОРОЖНОГО ХОЗЯЙСТВА

#### 3.1 Процесс постановки управленческого учета на предприятии

Производство как объект управления на любом уровне является сложной социально-экономической системой. Эффективность самого производства, в том числе и на дорожном предприятии, во многом зависит от форм и методов управления. Интенсификация дорожного строительства, постоянное усложнение производственных процессов требуют соответствия все более высоким требованиям к управлению. Основным путем повышения эффективности управления является совершенствование системы и технологии управления. С точки зрения дорожного производства, сущность процесса управления заключается в том, что на основе анализа и обработки полученной информации о состоянии объекта управления (строительной организации) субъект управления (руководитель) влияет на объект. Процесс управления в дорожном предприятии очень важный, потому что объект управления - дорожно-строительная организация находится в состоянии активного, динамического равновесия с окружающей средой под воздействием большого количества факторов.

Факторы, влияющие на объекты управления, можно разделить на:

- 1) детерминированные, которые изменяются по определенному закону, то есть законодательные положения, нормативные акты;
- 2) случайные (стохастические), влияние которых трудно предсказать, то есть это природно-климатические условия, сбой машин и оборудования.

Особенности управления работой предприятий дорожного хозяйства заключаются в том, что процесс управления состоит из большого количества разных управленческих функций, которые соединяют следующие подсистемы управления [26]:

- 1) оперативное управление основным производством;
- 2) технологическое обслуживание производства;
- 3) управление ремонтно-техническим обслуживанием;
- 4) управление материально-техническим обеспечением;
- 5) планирование и анализ производства;
- 6) учет и отчетность;
- 7) управление кадрами;
- 8) управление хозяйственным обслуживанием и вспомогательными подразделениями.

Следовательно, для эффективного управления каждой из этих подсистем, необходимо правильно и в совершенстве вести управленческий учет на предприятии, потому что от своевременного получения информации зависит производственный процесс предприятия в целом.

Вообще, дорожное строительство носит линейный характер и имеет ряд особенностей, отличающих его от других видов строительства [26,27]:

- 1) строительство имеет территориальную закреплённость и линейный характер размещения. Эта особенность приводит к необходимости организации мобильных дорожно-строительных подразделений, что делает трудным решение жилищно-бытовых вопросов и требует перемещения средств, предметов труда, а также трудовых ресурсов;

- 2) дорожные работы выполняются на открытом воздухе, в результате чего зависят от природно-климатических условий. Большая часть строительных работ может выполняться только при температуре выше нуля, что приводит к увеличению строительного цикла. В свою очередь, невозможность проведения летних работ влияют на ритмичность использования средств труда в течение года;

- 3) продукция строительного строительства имеет индивидуальный характер, так как дорожные сооружения зависят от рельефа местности почвы, климата, интенсивности и состава движения. Эти обстоятельства приводят к индивидуальному проектированию дорог и сооружений на них;

4) дорожное предприятие является материало-, трудо- и энергоемким процессом, что приводит к значительному объему грузоперевозок. Строительство осуществляется на объектах, сосредоточенных на десятках и сотнях километров, что вызывает частые перемещения техники, рабочей силы, материалов;

5) дорожные предприятия имеют собственные заводы на производство полуфабрикатов. Значительный объем занимают временные сооружения, которые входят в себестоимость строительно-монтажных работ;

6) строительство осуществляется разными организациями со своими традициями и особенностями, а также технологиями.

Все эти перечисленные особенности затрудняют управление строительством, требуют координации деятельности организации, четкого планирования и оперативного контроля за ходом работ. Поэтому в последние годы создаются различные системы и методы управления, которые обеспечивают наиболее совершенное и эффективное планирование и управление. Также в дорожном хозяйстве одной из особенностей является управление качеством строительства автомобильных дорог, потому что от этого зависят себестоимость и производительность перевозок, а также безопасность дорожного движения. Именно в этом контроль и управление качеством дорожно-строительных и ремонтных работ является неотъемлемой частью технологии и организации дорожно-строительного и производства.

Также, рынок дорожных работ и услуг подчиняется общим законам экономики и имеет свои специфические черты:

1) высокая динамичность рыночных процессов, которая связана с временным факторам динамикой предложений дорожных услуг. Это создает определенные трудности деятельности дорожных предприятий, повышает требования к анализу и прогнозу спроса, предложения и других факторов рыночной среды;

2)длительная скорость оборота капитала, что связано с длительным циклом дорожных работ, услуг и выступает одним из негативов бизнеса в дорожной отрасли;

3)высокая степень дифференциации дорожных работ, их разнообразие и другие факторы. Сложная структура спроса по мере насыщения рынка дорожных услуг порождает появление новых или модифицированных технологий, новых дорожно-строительных материалов, то есть является стимулом к инновационной деятельности дорожного предприятия;

4)неопределенность результата деятельности, то есть окончательная оценка возможна только после окончания дорожных работ. Результат деятельности очень зависит от личных и профессиональных качеств исполнителей, потенциала производства.

5)локальный характер работ, который связан с региональным распределением территории между дорожными предприятиями.

Таким образом, работа предприятий дорожного хозяйства имеет ряд особенностей, которые не только влияют на производственные процессы, но и процессы их управления и учета, и результаты деятельности предприятий в целом, дают возможность в дальнейшем разработать процесс постановки управленческого учета на дорожном предприятии, учитывая все его особенности. Удачное применение инструментов управленческого учета определяется наличием комплексной системы управленческого учета на предприятии. Раньше предприятия нередко подходили к построению этой системы стихийно и бессистемно. В настоящее время предлагают такой процесс постановки управленческого учета на предприятии, который может применяться как для реорганизации системы управленческого учета, так и для построения этой системы с начала деятельности предприятия.

Если, воплощать управленческий учет с самого начала, то процесс постановки системы управленческого учета целесообразно разбить на следующие этапы [21].

I. Анализ (диагностика) существующей системы внутреннего учета на предприятии.

II. Разработка оптимальной системы управленческого учета.

III. Воплощение системы управленческого учета, внедрение компьютерной информационной системы.

IV. Анализ и оценка эффективности проведенных мероприятий по реорганизации управленческого учета.

Целесообразно будет рассмотреть более подробно каждый этап.

I. Анализ(диагностика) существующей системы внутреннего контроля на предприятии может проводиться следующими методами: анализ документов, отчетов, файлов, графиков; наблюдение, в том числе участие в совещаниях; интервью, анкетирование, тестирование.

По результатам диагностики целесообразно сделать отчет-обзор системы внутреннего контроля предприятия, который должен иметь следующие разделы:

1) Сущность бизнеса и логика бизнес-процессов. В этом разделе необходимо рассмотреть структуру предприятия и рынков сбыта, особенности управления. Определяются особенности анализа движения материальных потоков, взаимодействия подразделений, контрагентов.

2) Внешняя среда предприятия. В этом разделе более подробно описываются конъюнктура и сегмент рынка, на котором работает предприятие. Анализируется стратегия и логика развития предприятия, его задачи. Осуществляется анализ возможностей и угроз внешней среды. Рассматриваются взаимоотношения с конкурентами и поставщиками.

3) Штатно-организационная структура предприятия, порядок взаимодействия сотрудников. Проводится описание структуры и численности персонала. Рассматривается количество и содержание уровней управления. Оценивается скорость прохождения управляющей действия и обратной связи. Раздел также содержит описание системы мотивации и стимулирования сотрудников.

4) Анализ существующей системы отчетности, документооборота, инструментов, используемых учетом. В разделе проводится перечень и схема движения документов и отчетов, используемых на предприятии. Описывается технология обработки первичной информации, выделяются центры учета финансово-хозяйственных решений. Рассматриваются подразделения, решающие задачи управленческого учета, распределения функций между ними, их взаимодействие и координация. Описываются пользователи отчетов и их цели. Проводится описание статей затрат, виды и особенности стандартных инструментов управленческого учета. Описывается система показателей оценки результатов деятельности предприятия, принимается.

5) Анализ степени автоматизации системы внутреннего учета. Существующая система может включать разнородное программное обеспечение, в том числе приобретение типовых пакетов программ, которые разработаны внешними разработчиками, продукты для данного предприятия, собственные разработки сотрудников подразделений автоматизации предприятия. Целесообразно оценить, как уровень автоматизации (комплексная или фрагментная), так и недостатки существующей информационной системы.

Каждый раздел должен содержать оценку наиболее острых проблем и потенциальных преимуществ описанных процессов. При постановке системы управленческого учета с начала деятельности предприятия разделы 4 и 5 не используются.

## II. Разработка оптимальной системы управленческого учета.

Осуществление второго этапа можно разбить на следующие этапы:

1) Изучение потребностей пользователей и формулировка задач системы управленческого учета. Для реализации этого подразделения необходимо сопоставить перечень пользователей системы управленческого учета на основе описанной в результате реализации первого этапа штатно-организационной структуры, уровней управления и управленческой системы, что существует. Для каждого пользователя необходимо определить перечень функциональных обязанностей и необходимой информации для их успешного выполнения. Для

получения информации можно использовать должностные инструкции сотрудников. Для выявления требований пользователей необходимо использовать данные интервью, которые приводились при реализации первого этапа реорганизации. В перечне всех планов необходимо дать оценку проблем, которые существуют в системе управления предприятием. Особое внимание надо уделить информации о стратегических целях предприятия, которые были получены в результате опроса высших менеджеров. После консолидации потребностей пользователей в однородные группы и структурирования стратегических целей предприятия можно формировать требования к системе управленческого учета и ранжировать их в порядке приоритета для пользователей системы.

2) Анализ и классификация затрат, выделение центров ответственности и определение их типов. На основе учетной информации производится группировка платежей по видам расходов, формируется перечень статей расходов и согласование с пользователями системы управленческого учета. В результате согласования может осуществляться укрупнение отдельных статей при нецелесообразности чрезмерной детализации. На основе статистического анализа и исследованных параметров хозяйственной деятельности на предприятии, выделяется постоянная и переменная часть затрат, определяются факторы, влияющие на поведение затрат. Для определения количества и типов центров ответственности используются перечень подразделений и структура предприятия. При определении типов центров ответственности также используют оценки задач системы управления.

3) Разработка принципов учета и регламентных документов, определение инструментов управленческого учета, которые используются. Разрабатываются и утверждаются должностные инструкции и положения о формировании реестров управленческого учета и заполнения отчетности. На основе консультаций с пользователями системы управленческого учета выбирается база распределения административных расходов. Утверждается перечень расходов, которые участвуют в формировании себестоимости. Благодаря

информации о платежах, оказывается сезонность в платежах по расходам, которые входят в себестоимость. Выбирается метод управления.

4) Разработка систем показателей, форм отчетности и их движения. Проводится выбор показателей оценки деятельности подразделений (центров ответственности) и предприятия в целом. Утверждается структура и периодичность изготовления плановых форм и отчетов о выполнении (баланса, бюджет о доходах и расходах, о движении денежных средств). Определяется форма и содержание промежуточных отчетов исполнительных центров ответственности. Утверждается регламент документооборота, который вмещает в себе перечень и сроки представления и согласования отчетов, обязанности и ответственность исполнителей и руководителей.

5) Формирование требований к компьютерной системы и критерии ее выбора. Необходимо четко сформулировать требования к системе. Система должна не только удовлетворять требованиям, которые сформулированы, но и также иметь определенный потенциал увеличения возможностей в будущем. Очень часто профессиональные консультанты по компьютерным информационным системам не могут радикально пересмотреть действующие на предприятии бизнес-модели, предложить принципиально новую модель функционирования бизнеса и соответствующую ему систему. В связи с этим, формулирование требований к системе целесообразно проводить высшему руководству или консультанту по управлению. Рассмотрим содержание следующего этапа постановки системы управленческого учета.

III. Воплощение системы управленческого учета, внедрение компьютерной информационной системы. На этом этапе целесообразно было бы рассмотреть выделение отдельного подразделения (работника) для ведения управленческого учета, организации внутреннего контроля, внедрение компьютерной информационной системы. Для организации системы управленческого учета можно пользоваться услугами консалтинговой компании, но, по мнению К. Зусмановича [53], недостатками этого варианта является:

- высокая стоимость услуг внешних консультантов по сравнению с оплатой собственных специалистов, постоянно работающих;

- старение и потеря эффективности системы управленческого учета вследствие изменения структуры организации, необходимость постоянного привлечения внешних специалистов.

Также, для организации системы управленческого учета необходимо выделить отдельного сотрудника или подразделение, который формулировал бы полную картину функционирования финансов.

При внедрении системы управленческого учета целесообразно сформулировать принципы внутреннего контроля:

- обеспечение высоких моральных качеств и профессионализма персонала;

- распределение ответственности между работниками;

- организация лимитов ответственности руководства;

- соблюдение установленных правил документирования операций и документооборота;

- воплощение предупреждающих мероприятий(охрана);

- проведение независимых проверок(аудит).

Внедрение новой информационной системы - долгий и трудоемкий процесс. Средние сроки от принятия решения до воплощения этих систем могут быть от 11-15 месяцев до 22-33 месяцев. В связи с этим целесообразно обращаться к проектному планированию воплощения и планирования финансовых потоков. На этом этапе внедрения информационной системы управленческого учета необходимо активное участие высшего руководства предприятия для преодоления сопротивления менеджеров среднего звена, потому что часто они не заинтересованы в построении этой системы, которая точно контролирует их деятельность.

Перейдем к заключительному этапу процесса постановки системы управленческого учета.

IV. Анализ и оценка эффективности проведенных мероприятий по реорганизации управленческого учета. Для оценки эффективности постановки системы управленческого учета может использоваться показатель отношения полученного результата к ресурсам, которые были потрачены. Для этого необходимо сопоставить необходимую смету расходов, связанных с реорганизацией системы управленческого учета, и с перечнем фактически сэкономленных средств после воплощения системы. Также необходимо отразить средние результаты после воплощения системы управления, которые затем могут быть ориентировочными оценками эффективности как при принятии решения о реорганизации системы управленческого учета, так и при невозможности комплексной оценки результатов проведенных мероприятий. То есть, все этапы процесса постановки системы управленческого учета способствуют эффективному развитию предприятия за счет принятия эффективных управленческих решений. Таким образом, приведенный процесс постановки управленческого учета на предприятии можно считать обобщающим, но каждое предприятие, в зависимости от сферы его деятельности, может иметь свои личные подходы и особенности и существенно отличаться от приведенного выше процесса.

Так, Друри К. [10] связывает процесс постановки управленческого учета по направлениям учета затрат и их классификации и считает, что очень важно иметь четкое представление об альтернативных методах классификации расходов, чтобы оценить разные способы сбора информации о них. Именно поэтому, он предлагает составлять сметы и калькуляции по видам учета расходов, что поможет при постановке управленческого учета. Но, автор не выделяет этапов постановки управленческого учета, он только перечисляет возможные варианты классификации затрат, что, в свою очередь, поможет при разработке этапов постановки.

Процесс постановки управленческого учета можно привести в таком виде по следующим этапам [33]:

- 1) Изучение основ финансового менеджмента.

Изучение понятий и классификаций расходов. Проведение семинаров по изучению соответствующего программного обеспечения.

## 2) Разработка ситуационного анализа.

Анализ организационной структуры предприятия на основе финансовой структуры с выделением соответствующих центров финансовой ответственности. Разработка управленческого плана расчетов.

## 3) Воплощение системы управленческого учета.

Для автоматизации можно использовать программу на платформе 1С: предприятие „Инталев: корпоративные финансы”, которая позволяет не вводить 2 раза данные, потому что их можно автоматически конвертировать из бухгалтерского контура в управленческий. Приведенный выше процесс является простым при постановке, но он не учитывает учет и классификацию расходов, которые в дорожном хозяйстве занимают важное место.

Так, например, Лишиленко А.В. выделяет следующие три этапа постановки управленческого учета на предприятии [19]:

1) методологический - на этом этапе выбирается модель управленческого учета в зависимости от задач, решение которых призвано обеспечить учетная система, которая создается (директ-костинг), с соответствующими модификациями, интегрированная или автономная система, определяются объекты затрат и признаки обобщения в учете информации для анализа по отдельным сегментам рынка (по отраслевому или территориальному признаку, а также по номенклатуре товаров).

2) методический - этот этап характеризуется подбором элементов метода управленческого учета, которые обеспечивают формирование информации, необходимой для принятия надлежащих управленческих решений: определение плана счетов бухгалтерского учета (при необходимости - также и дополнительной системы счетов); подбор состава регистров аналитического и синтетического учета; выбор состава калькуляционных статей для учета расходов; разработку форм внутренней отчетности и контроля за осуществлением хозяйственных операций и выполнением производственных заданий.

3) технический - этот этап предполагает определение круга лиц и разграничение обязанностей между указанными работниками предприятия, которые будут задействованы в системе сбора и обработки информации управленческого учета. Но, главной особенностью при постановке управленческого учета на предприятии по Лишиленко О.В. является то, что необходимо установить график документооборота в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов. Процессы постановки управленческого учета по Лишиленко О.В. и Бутынцу Ф.Ф. очень похожи. Последний выделяет следующие этапы:

1) методологический - выбирается модель управленческого учета в зависимости от его цели, определяются объекты и методы учета затрат, элементы метода управленческого учета, которые будут служить для формирования информации, необходимой для принятия управленческих решений;

2) технический - выбирается состав регистров аналитического учета, формы внутренней отчетности, определяются направления движения информации внутри предприятия;

3) организационный - осуществляется распределение обязанностей между работниками в подсистеме управленческого учета.

Следует также отметить, что разные авторы выделяют различные этапы постановки управленческого учета на предприятии, который объясняется в основном детализацией задач. Так, например, существует еще мнение, что управление - это круг реализации трех основных функций: постановки задач, организации работ и оценки результатов. Поэтому постановку управленческого учета подразделяют на следующие этапы [53]:

- 1) четкая постановка задачи;
- 2) выявление альтернативных путей решения задачи;
- 3) сравнение альтернатив и выбор наилучшей;
- 4) реализация выбранных альтернатив;
- 5) оценки планов (результатов выполнения заданий).

Также существует мнение, что этапы управленческого учета можно привести в следующем порядке [13]:

- 1) возникновение проблемы (определение задач);
- 2) разработка альтернативных вариантов с учетом изменений во внутренней и внешней среде;
- 3) выбор оптимального решения;
- 4) контроль за реализацией оптимального решения;
- 5) анализ эффективности деятельности и оценка эффективности управленческих решений.

Также процесс постановки можно представить следующим образом [30]:

- 1) определение круга лиц, отвечающих за введение управленческого учета;
- 2) разработка положения об отделе и должностных инструкций персонала;
- 3) выбор вариантов ведения управленческого учета;
- 4) выбор методологии и формы ведения управленческого учета;
- 5) разработка и утверждение форм управленческой отчетности.

Для достижения положительных результатов постановку управленческого учета рекомендуется осуществлять в несколько этапов [36]:

1. Определение финансовой структуры предприятия путем выделения центров финансовой ответственности.
2. Разработка состава, содержания и форматов управленческой отчетности.
3. Разработка классификаторов управленческого учета.
4. Разработка методов управленческого учета затрат и калькуляции себестоимости продукции.
5. Разработка управленческого плана счетов и порядка отражения типовых хозяйственных операций.
6. Разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета.
7. Проведение организационных изменений на предприятии.

Таким образом, целесообразно отметить, что для принятия оперативных и эффективных решений управленческому персоналу предприятия необходимо четко и полно выполнять каждый этап процесса постановки управленческого учета и воплощать его на предприятии, а также сделать вывод, что управленческий учет позволяет [4,5,8,10,16,18,24, 26,30,33,53]:

- 1) определить стратегию развития предприятия;
- 2) создать аналитическую интегрированную систему учета расходов и доходов;
- 3) повысить эффективность управления денежными средствами предприятия;
- 4) организовать процесс бюджетирования деятельности предприятия;
- 5) обеспечить формирование базы для ценообразования;
- 6) проводить информационную помощь финансовым менеджерам низшего среднего и высшего звена в принятии оперативных и стратегических управленческих решений;
- 7) контролировать и анализировать экономическую эффективность деятельности предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений;
- 8) принимать управленческие решения;
- 9) выбирать наиболее эффективные пути развития предприятия.

Для выявления общих черт и различий в процессах постановки управленческого учета, предлагаемых различными исследователями [4,18,19,21-23,30,33], был проведен сравнительный анализ (табл.3.1).

Для того, чтобы выбрать необходимый процесс постановки управленческого учета, который бы наиболее подходил дорожному предприятию, необходимо прежде всего учесть тот фактор, что такая система учета в дорожном хозяйстве не использовалась ранее, поэтому необходимо воплощать тот процесс постановки, который учитывает это.

Так, целесообразно использовать следующий процесс постановки (рис.3.1), позволяющий воплотить управленческий учет на дорожном предприятии



Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Разработка классификаторов управленческого учета					+				12,5
4	Реализация и контроль выбранных альтернатив						+	+	+	37,5
	Выбор методологии и формы ведения управленческого учета	+								12,5
	Разработка методов управленческого учета затрат и калькуляции себестоимости продукции					+				12,5
5	Анализ эффективности деятельности и оценка эффективности управленческих решений							+	+	25
	Разработка и утверждение форм управленческой отчетности					+				12,5
6	Разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета					+				12,5
7	Проведение организационных изменений на предприятии					+				12,5



Рис. 3.1 - Алгоритм процесса постановки управленческого учета

с самого начала до конца (кроме этапа 2.5 - формулировка требований к компьютерной системе и критерии ее выбора), учитывая тот фактор, что управленческий учет ранее не велся. Представленный алгоритм рассчитан на то, что управленческий учет будет воплощаться и вестись бухгалтером-аналитиком дорожного предприятия.

Организация управленческого учета должна вестись следующим образом: в управленческую базу данных информация вносится уже после того, как она была отражена в базе данных бухгалтерского учета. Другими словами, ведутся две параллельные базы данных. Бухгалтерия при этом работает в обычном режиме, предоставляя свою базу бухгалтеру-аналитику, что ведет управленческий учет, для ее дальнейшей трансформации. На практике такая трансформация осуществляется, как правило, по консолидированным данным.

Что касается сроков внедрения, то постановка управленческого учета может быть внедрена в кратчайшие сроки и с минимальными затратами - достаточно организовать дополнительное рабочее место для бухгалтера-аналитика, который будет вести управленческий учет. Кроме того, эффективность применения данного варианта будет тем выше, чем более существенные различия между бухгалтерским и управленческим учетом. Основным условием его эффективного применения является детально разработана методика переноса операций с бухгалтерской базы данных в управленческую, то есть ведение информационной базы управленческого и бухгалтерского учета предусматривает организацию таким образом. Все первичные данные вводятся в программу "1С райавтодор», что уже существует на предприятии, бухгалтером, а уже потом, бухгалтер-аналитик на основе основных форм отчетности сопоставляет необходимые регламентные документы, которые позволят руководителю получать всю необходимую информацию для оценки состояния дел на предприятии.

## 3.2 Разработка системы показателей форм отчетности управленческого учета

При разработке управленческого плана счетов за основу берется рабочий бухгалтерский план счетов дорожного предприятия.

Группировка счетов и субсчетов было проведено учитывая особенности дорожного предприятия и представлено в виде таблицы.

Группировка счетов производится следующим образом:

1) основные средства, незавершенное строительство, нематериальные активы и другие ценности (НА);

2) запасы сырья и материалов, незавершенное производство, готовая продукция и товары, включая НДС (ЗП);

3) дебиторская задолженность только в частых обязательствах покупателей, учитывая прочих дебиторов и прочие обязательства (ДЗ);

4) авансы выданные (АВВ);

5) долгосрочные финансовые вложения (ДФВ);

6) денежные средства и краткосрочные финансовые вложения (Д);

7) уставный, добавочный и резервный капитал (УДК);

8) валовая выручка (ВВ);

9) прибыль и фонды (ПФ) за вычетом целевого финансирования;

10) износ (И);

11) начисления (НВ) к выплатам;

12) целевое финансирование (ЦФ);

13) авансы полученные (АВПО);

14) кредиторская задолженность только в частых обязательствах перед поставщиками, учитывая других кредиторов и другие обязательства (КО).

Это группировки (за основу был взят бухгалтерский план счетов) было проведено учитывая то, что эти группы разделов должны быть согласованы с формами управленческой отчетности, а именно с аналитической финансовой таблицей. Такая группировка данных позволит: обеспечить начальника

предприятия аналитической информацией в полном объеме; минимальное содержание бухгалтерской терминологии и специфики; экономическое прочтение оперативной и квартальной отчетности.

### 3.3 Разработка регламентных документов

Для проведения комплексной оценки финансово-экономического состояния дорожного предприятия используются не только пять основных форм бухгалтерской отчетности, но и дополнительные документы внутренней отчетности, которые требует ДП «Харьковский Облавтодор». Но основной недостаток такого подхода заключается в том, что та или иная форма отчетности анализируется обособленно и без привязки к другим формам. Да, все эти формы существуют каждая по себе, хотя взаимосвязь между формами через общие элементы есть, но видно его очень слабо.

В то же время, руководителю предприятия необходимо знать все об предприятии - на данный момент времени. Традиционные формы отчетности для этого не подходят не только потому, что очень большие и сопоставляются раз в квартал, но и потому, что они не позволяют создать единую картину финансового состояния, поскольку каждая из этих форм характеризует лишь отдельные стороны и аспекты деятельности предприятия. Именно поэтому для оперативного анализа нужен не набор форм отчетности, а всего лишь один по объему и содержанию документ. Таким документом можно считать унифицированный аналитический баланс, с помощью которого можно осуществлять анализ финансово-экономического состояния и управления экономикой предприятия в реальном режиме времени [7]. В свою очередь, его формат, содержание и практическое значение должны отвечать следующим требованиям:

- 1) данный баланс является единственным документом внутренней отчетности, анализа и аудиту;

- 2) сопоставляется на базе бухгалтерской информации и в оперативном режиме времени;
- 3) содержит актуальную информацию;
- 4) дает представление о размещении имущества предприятия;
- 5) соединяет официальные формы отчетности;
- 6) раскрывает существенную взаимосвязь между формами отчетности;
- 7) ориентирован на руководителей, которые не имеют знаний в области бухгалтерского учета;
- 8) используется при принятии управленческих решений;
- 9) рассматривается исключительно как приложение к действующим форм отчетности.

Следовательно, наличие такого документа значительно упрощает прочтения и понятия различных форм отчетности. Главное его преимущество заключается в том, что в одном балансе сходятся все формы отчетности. Другими словами, если начальнику предприятия предоставлять унифицированный баланс, то он своевременно и в полной мере получает оперативную отчетность для принятия управленческих решений. Такой документ необходимо сопоставлять ежедневно.

Для построения унифицированного баланса сначала необходимо сопоставить аналитическую финансовую таблицу [7]. Для построения аналитической финансовой таблицы (АФТ) используется план счетов, которые группируются в зависимости от тематических знаков, и бухгалтерском балансе (остатки на начало и конец отчетного периода, а также обороты по ним). АФТ в наиболее общем виде отображает информацию об образовании (строчка) и использования (столбец) каждой группы активов, а также сведения об образовании (столбец) и использования (строчка) каждой группы пассивов (табл.3.2). Общие значения представлены в виде суммарных оборотов - дебетовых и кредитовых остатков на начало и конец отчетного периода. В столбцах и в сроках таблицы группировки разделов производится следующим образом:

Таблица 3.2 - Аналитическая финансовая таблица, тыс.грн

№	Разделы	Счета	Дс0	НА	ЗПС	ДЗ	АВВ	Д	УДК	ВВ	ПФ	И	НВ	ЦФ	АВПО	КЗ	Всего	Дс1
1		1	2	3	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	17	18	19
				10,11, 15	20,22, 23	36,643, 644	37,39	30,31	40,43	70,71,74 , 79все 9	44,47	13	65	48	681	54,63,64,66, 683,685		
2	Кс0								1107,2			999,2	13,3		1,8	153,7	2275,2	
3	НА	10,11,15	1861,4	17,6					12,3							5,3	35,2	1863,3
5	ЗПС	20,22,23	321,6		1529,4											1618,8	3148,2	339,8
6	ДЗ	36,643,644	50,5							1541,1					13,2		1554,3	48,1
7	АВВ	37,39	9,1					92,2									92,2	7,7
8	Д	30,31	19,4			210,3	92,1	175,0						0,4		691,9	1169,7	4,6
9	УДК	40,43														5,4	5,4	
10	ВВ	70,71,74, 79,все 9		4,4	1600,6	1346,4	1,1				190,2	57,8	122,9			427,6	3746,6	
11	ПФ	44,47	13,2							192,7							192,7	15,7
12	И	13		11,3													11,3	
13	НВ	65						125,1									125,1	
14	ЦФ	48					0,4										0,4	
15	АВПО	681								15,0							15,0	
16	КЗ	54,63,64, 66,683,685						792,2		2002,2							2794,4	
17	Всего		2275,2	33,3	3130,0	1556,7	93,6	1184,5	12,3	3751,0	190,2	57,8	122,9	0,4	13,2	2749,0	12894,9	2279,2
18	Кс1								1114,1			1046	11,1			108,3	2279,2	

- 1) наименование разделов;
- 2) имущество на начало отчетного периода ИО) в виде дебетового (Гсо) и кредитового (КсО) остатка;
- 4) запасы сырья и материалов, незавершенное производство, готовая продукция и товары, включая НДС (ЗП);
- 5) дебиторская задолженность только в частых обязательствах покупателей, учитываю-других дебиторов и прочие обязательства (ДЗ);
- 6) авансы выданные (АВВ);
- 7) денежные средства и краткосрочные финансовые вложения (Д);
- 8) уставный, добавочный и резервный капитал (УДК);
- 9) валовая выручка (ВВ);
- 10) прибыль и фонды (ПФ) за вычетом целевого финансирования;
- 11) износ (И);
- 12) начисления (НВ) к выплатам;
- 13) целевое финансирование (ЦФ);
- 14) авансы полученные (АВПО);
- 15) кредиторская задолженность только в частых обязательствах перед поставщиками, учитывая других кредиторов и другие обязательства (КО);
- 16) всего обороты;
- 17) имущество на начало отчетного периода (И1) в виде дебетового (Дс1) и кредитового (Кс1) остатка.

Это группировки разделов в АТФ даст возможность провести анализ финансовой устойчивости предприятия и выделить:

- движение активов в не денежной форме;
- движение денежных средств;
- движение собственного капитала;
- движение ссудного капитала;
- бухгалтерскую отчетность;
- финансовую отчетность;

- баланс начислений и налоговую отчетность;
- баланс добавленной стоимости;
- баланс собственного капитала в денежной форме.

Стоит отметить, что структура разделов АФТ отличается от привычной структуры бухгалтерской, финансовой и налоговой отчетности. Но представление этих глав с разбивкой на дебетовые обороты в кредит разделов и кредитовые обороты в дебит разделов приближают АФТ в традиционных форм отчетности. Построив АФТ, сформируем унифицированный аналитический баланс (УАБ) (табл.3.3), который представляет собой единый документ, вмещающий в себе всю оперативную информацию бухгалтерской и финансовой отчетности. Бухгалтерская отчетность рассматривается на фоне остатков активов и пассивов на начало и конец отчетного периода. Финансовая отчетность формируется на основе двух разделов: «Валовая выручка» и «Прибыль и фонды», каждый из которых представлен оборотами по дебету и кредиту. Структура УАБ такая, что в рамках одного документа можно сразу увидеть бухгалтерскую отчетность (столбцы 2 и 11), финансовую отчетность (столбцы 5-6, строка 9), движение прибыли и фондов (столбцы 7-8, строка 10), отчет о движении денежных средств (столбцы 3-4, строка 6), а также движение собственного капитала (строчки 8-10) и движение пожизненной стоимости (строчки 8-12). При этом в качестве регулятора выступает раздел «Другие операции», которая вмещает в себе все другие данные из АФТ. Так, например, из такого представления валовой выручки можно выделить ту часть, которая выражена в денежной форме («Валовая выручка» - кредит по группам Д, ЦФ, АВОН - 0тыс.грн), и ту ее часть, которая имеет натурально-вещественную форму («Валовая выручка» - кредит по группам НА, ДЗ, НВ, КЗ -1901,3тыс.грн.). В свою очередь, себестоимость валовой выручки получает другое наполнение - видно конкретное участие того или иного актива в не денежной форме («Валовая выручка» - дебет по группам, ЗП, ДЗ, АВВ - 1541,1 тыс.грн.), с одной стороны, и причины их уменьшения, с другой.

Таблица 3.3 - Унифицированный аналитический баланс, тыс.грн

№ п/п	Разделы	Имущество на начало периода		Денежные средства		Валовая выручка		Прибыль и фонды		Другие операции		Всего обороты		Имущество на конец периода
		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
1	ДНА	1861,40			0,00	4,40				35,20	28,90	35,20	33,30	1863,30
2	ЗПС	321,60	0,00	0,00		1600,60				3148,20	1529,40	3148,20	3130,00	339,80
3	ДЗ	50,50	210,30		1541,10	1346,40				-197,10	118,10	1554,30	1556,70	48,10
4	АВВ	9,10	92,10	92,20		1,1				0,10	-82,50	92,20	93,60	7,70
5	Д	19,40	175,00	175,00	0,00		0,00			994,70	1184,50	1169,70	1184,50	4,60
6	ФСН	13,20			192,70	190,20				0,00	0,00	192,70	190,20	15,70
7	Всього активы	2275,20								0,00	0,00	0,00	0,00	2279,20
8	УДК	1107,20								5,40	12,30	5,40	12,30	1114,10
9	ВВ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	192,70	190,20		3558,30	3560,80	3751,00	3751,00	0,00
10	ИЗ	999,20				57,80				11,30	-125,10	11,30	57,80	1045,70
11	НЧ	13,30		125,10		122,90				125,10	0,00	125,10	122,90	11,10
12	ЦФ	0,00	0,40							0,00	0,40	0,40	0,40	0,00
13	АВП	1,80			15,00					0,00	13,20	15,00	13,20	0,00
14	КР	0,00								0,00	-792,20	0,00	0,00	0,00
15	КЗ	153,70	691,90	792,2	2002,2	427,60				100,30	2321,40	2794,4	2749,00	108,30
16	Всього капитал	2275,20								0,00	-1184,50	0,00	0,00	2279,20
17	Всього обороты		1169,70	1184,50	3751,00	3751,00	192,70	190,20	7781,50	6584,70	12894,90	12894,90		

Одним из эффективных методов инструментов контроля за движением денежных средств предприятия всей системы финансовой отчетности, который соответствует максимально точному и оптимальному определению соответствующих показателей, является матрица Мобли, принцип сопоставления которой соответствует требованиям международной отчетности GAAP. Представление системы финансовой отчетности предприятия в матричном виде имеет цель - помочь руководителю предприятия, не имеющему специальной подготовки в области бухгалтерского и управленческого учета, лучше познать механизм движения их балансовых счетов и понять роль ликвидности. Традиционная система финансовой отчетности любого предприятия не может быть представлена в таком виде, что делает матрицу Мобли не только эффективным инструментом управления финансами, но и средством повышения осведомленности руководства о финансовом состоянии предприятия. С помощью этой матрицы легко можно поставить «диагноз» финансового состояния предприятия и только после этого правильно определить пути преодоления тех или иных трудностей, принять правильные решения в области стратегии хозяйственной деятельности.

Первый столбец этой матрицы показывает состояние балансовых счетов на конец прошлого года, в то же время являющихся балансовыми счетами на начало отчетного периода. Второй столбец представляет собой отчет о корректировке (изменения) балансовых счетов. Здесь фиксируются операции, которые влияют на движение балансовых счетов, но не приводят к получению доходов или денежных средств. Третий столбец отображает все неденежные операции, влияющие на прибыль и убыток предприятия и осуществлении на протяжении отчетного периода. Сумма всех денежных средств по соответствующим категориям отражена в четвертом столбце матрицы. Пятый столбец отражает состояние активов предприятия на конец отчетного периода. По вертикали в третьем столбце отражена общая чистая прибыль предприятия (предпоследняя строчка), а в четвертом столбце - изменение движения денежных средств (табл. 3.4).

Таблица 3.4 - Матрица Мобли

Балансовые счета на начало периода	Регулирование балансовых счетов, тыс. грн.	Бюджет доходов и растрат, тыс. грн.	Бюджет движения денежных средств, тыс. грн.	Балансовые счета на конец периода, тыс. грн.
1	2	3	4	5
<b>АКТИВИ</b>				
Денежные средства 19,4	-17,2		Движение денежных средств -14,8	Движение денежных средств 4,6
Счета дебиторов 51,5	-10,4	Оборот 1556,7	Поступления денежных средств 1554,3	Счета дебиторов 43,5
Другие оборотные активы 325,8	3148,2		-3133,2	Другие оборотные активы 340,8
Общая стоимость основного капитала 862,2	93,1	Амортизация в течение срока службы основного капитала -91,2	Инвестиции 46,5	Общая стоимость основного капитала 817,6
Общая сумма имущества предприятия 1258,9				Общая сумма имущества предприятия 1206,5
Счета кредиторов 160,3	-81,7	Прямые накладные расходы 1554,3	Возврат кредиторской задолженности 1556,7	Счета кредиторов 76,2
Налоги к уплате, срок которых уже наступил 4,4	0,00	Налоги начислены 122,9	Налоги уплачены 123,2	Налоги к уплате 4,1
<b>Собственный капитал</b>				
Уставный капитал 1107,0	13,4		Изменения в уставном капитале 6,7	Уставный капитал 1113,7
Нераспределенная прибыль -12,8	25	Общая прибыль предприятия 0,3		Нераспределенная прибыль 12,5
Общая сумма обязательств 1258,9				Общая сумма обязательств 1206,5

Преимуществом данной системы финансовой отчетности заключается в том, что каждая строчка по горизонтали добавляет или отнимает определенную сумму по каждому из отчетных позиций, так что по ней легко можно судить об изменении финансового состояния предприятия на протяжении отчетного периода. Рассмотрим, например, движение денежных средств дебиторов. На начало отчетного периода денежные средства на этих счетах составил 51,5 тыс.грн. Оборот предприятия (общий объем продажу или стоимость реализованной продукции) добавил к этой величины еще 1556,7 тыс.грн. Поступления денежных средств определяют минус из этой суммы 1554,3 тыс.грн. Таким образом, после реализации своей продукции предприятие уменьшили счета дебиторов на 10,4тыс.грн., и на конец отчетного периода они составили 43,5 тыс.грн. Возможность с помощью матрицы Мобли отслеживать в динамике изменения финансового состояния предприятия по горизонтали наполняет реальным содержанием финансовую информацию о предприятии, позволит понять смысл совершаемых операций.

Потоки финансовой информации на предприятии представляют собой хаотичный процесс до тех пор, пока вся эта информация не организована действующим образом, например в виде приведенной выше матрицы. Недостатком матрицы Мобли является то, что приведенные в ней цифры могут не сходиться по правилам баланса, в связи с тем, что главная ее цель - показать технологию бюджетирования [35].

Таким образом, предложены и рассчитаны документы управленческой отчетности анализируют финансово-экономическое состояние предприятия на конкретную дату, что позволяет руководителю своевременно принимать оперативные решения. Так, с помощью УАБ руководитель сможет анализировать остатки активов и пассивов на начало и конец отчетного периода, а также делать выводы финансово-экономического состояния предприятия на основе разделов: «Денежные средства», «Валовая выручка» и «Прибыль и фонды», каждый из которых представлен оборотами по дебету и кредиту. АФТ позволит совместить в одном документе все формы финансовой

отчетности и отобразить информацию о создании и использовании каждой группы активов и пассивов. Матрица Мобли отражает движение денежных средств, осуществляемые на предприятии, и отображает их движение по способа их оплаты, то есть по соответствующим графикам оплаты дебиторской и кредиторской задолженности. Все эти документы помогут руководителю своевременно принимать управленческие решения.

FOR AUTHOR USE ONLY

## ВЫВОДЫ

Управленческий учет является основой обеспечения экономической результативности деятельности предприятий дорожного хозяйства. Целью исследования является теоретическое и методическое обоснование системы управленческого учета на дорожном предприятии. В рамках реализации поставленной цели были решены следующие задачи:

1) рассмотрены взгляды различных авторов на формулировку сущности понятия управленческого учета, предложено определение управленческого учета с учетом специфики дорожного предприятия. Под управленческим учетом следует понимать систему обработки и подготовки информации, что используется управленческим звеном (менеджерами) для планирования, оценки и контроля внутри предприятия, с целью принятия управленческих решений;

2) определены методические подходы к постановке управленческого учета и определен подход, который лучше всего подходит дорожному предприятию. Таким оказался метод «директ-костинг» (учет по усеченной себестоимости или маржинальный учет), который предоставляет информацию о неполной производственной себестоимости (в части прямых, переменных или всех производственных затрат) и маржинальный доход (сумме покрытия) - разницы между ценой продажи (выручкой реализацией) и неполной себестоимости продукции или реализованной продукции в целом. В связи с тем, что руководитель дорожного предприятия и Облавтодор должны всегда иметь оперативную информацию, то очень важно еще и то, что посредством «директ-костинга» можно применять взаимосвязи и зависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью) и выручкой (доходом, маржинальный доход). Эту взаимозависимость можно изучать как аналитическим, так и графическими методами. Но основное преимущество системы учета сумм покрытия в том, что на основе получаемой информации руководство может принимать оперативные управленческие решения. В первую очередь это касается возможности проводить эффективную политику

ценообразования, сравнения себестоимости дорожных работ разных периодов и за счет уменьшения статей себестоимости, а также упростить ее нормирование, учет, контроль. Так, на дорожном предприятии целесообразно использовать такие методы управленческого учета как «стандарт-кост» вместе с «директ-кост», вместо существующего нормативного и параллельно с позаказным;

3) обоснованы принципы управленческого учета, которые позволяют выявить требования к постановке управленческого учета такие как результативность (экономность), ответственность, оценка результатов деятельности структурных подразделений, бюджетного метода управления и достоверности. Соблюдение всех этих принципов позволит построить систему управленческого учета таким образом, чтобы она максимально соответствовала эффективному развитию дорожного предприятия по всем направлениям деятельности;

4) проанализирована существующая система отчетности и документооборота на предприятии. Вся система внутреннего контроля, которая существует на предприятии так или иначе контролирует всю внутреннюю среду, а также ее ресурсные элементы, но по трем элементам ресурсов информация отсутствует (технологические, пространственные, организационная структура), но по всем остальным имеется. Для ведения управленческого учета все же важным будет вся информация, связанная с расходами и доходами, то есть - финансовая информация. Именно для этого целесообразно использовать следующие формы отчетности, которые позволяют создать единую картину финансового состояния, чтобы каждая из этих форм характеризовала лишь отдельные стороны и аспекты деятельности предприятия. Именно поэтому для оперативного анализа нужен не набор форм отчетности, а всего лишь один или несколько документов;

5) исследованы подходы к классификации расходов и предложено в дорожных организациях выделять затраты в зависимости от объема производства. Это можно объяснить тем, что изменение объема производства связана с изменением прибыли, именно поэтому, при принятии решений

руководитель должен знать, как это решение отразится на затратах и выручке. Значимой в этой ситуации есть та часть расходов, которая изменяется при изменении объема производства, поэтому для определения объема работ, необходима информация о постоянных и переменных затратах. Так, переменные затраты делятся на: материалы; основная заработная плата; эксплуатация машин и механизмов; разъездные; подвижной характер работ; заработная плата механизаторов; общепроизводственные расходы. Постоянные затраты делятся на: общепроизводственные расходы; налоги (на землю, коммунальный); административные расходы; заработная плата административно персонала; сборы и взносы;

6) исследованы центры ответственности и определены их типы на дорожном предприятии;

7) изучены потребности пользователей управленческого учета;

8) определена методика процесса постановки управленческого учета на дорожном предприятии с учетом того, что воплощение этого процесса начинается с самого начала. Представленный алгоритм рассчитан на то, что управленческий учет будет воплощаться и вестись бухгалтером-аналитиком филиалом «Змиевский райавтодор». Организация управленческого учета должна вестись следующим образом: в управленческую базу данных информация вносится уже после того, как она была отражена в базе данных бухгалтерского учета. Другими словами, ведутся две параллельные базы данных. Бухгалтерия при этом работает в обычном режиме, предоставляя свою базу бухгалтеру-аналитику, что ведет управленческий учет, для ее дальнейшей трансформации. На практике такая трансформация осуществляется, как правило, по консолидированным данным;

9) разработана система показателей форм отчетности управленческого учета на основе плана счетов дорожного предприятия;

10) предложено три формы отчетности (финансовая аналитическая таблица, унифицированный аналитический баланс и матрица Мобли), которые может использовать дорожное предприятие для ведения управленческого учета.

Таким образом, для планирования, оценки и контроля внутри предприятия, с целью принятия управленческих решений необходимо воплощать управленческий учет. Для этого прежде всего необходимо реализовать последовательный процесс постановки, который учитывал бы то, что управленческий учет на дорожном предприятии надо воплощать с самого начала. Также, для воплощения управленческого учета и получения эффективного результата, необходимо иметь перечень документов, с помощью которых можно осуществлять этот вид учета. То есть, для дальнейшего развития дорожного предприятия и улучшению его финансового состояния, что достигается с помощью эффективных управленческих решений, необходимо воплощать управленческий учет согласно предложенным разработкам.

FOR AUTHOR USE ONLY

## ПЕРЕЧЕНЬ ССЫЛОК

1. Анташов В.А., Уварова Т.В. Экономический советник менеджера. Уч.-пр.пособие: М.: «Финансы, учет, аудит», 1996.-320с.
2. Аньшин В.М., Царьков И.Н., Яковлева А.Ю. Бюджетирование в компании: Современные технологии постановки и развития. – М.: -Дело, 2005.-240с.
3. Белошапка В.А. Результативное управление стратегическим процессом в компании / В.А. Белошапка // Актуальні проблеми економіки. – 2012. - № 9(135). – С. 107 – 114.
4. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малога Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік. Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. За ред. Бутинця Ф.Ф. 2-е вид., перероб. і доп.-Житомир, ПП: „Рута”, 2002.-480с.
5. Гнилицкая Л. Проблемы внедрения управленческого учета на предприятиях Украины//Бухгалтерский учет и аудит.-2001.-№9-с.39-42.
6. Голов С.Ф. Управленческий учет.-К.: Либра, 2004.-576с.
7. Грачов А.В. Воссоединение различных форм отчетности на основе унифицированного баланса// Финансовый менеджмент.-2002.-№4.
8. Гущина И.Э., Балакирева Н.М. Управленческий учет, основы теории и практики.-М.: КНОРУС, 2004.-192с.
9. Друкер П.Ф. Управление, нацеленное на результаты / Питер Фердинанд Друкер; [пер.с англ.]. – М.: Прогресс, 1992 – 199 с.
10. Друри К. Введение в управленческий учет: Пер. с англ./Под ред. С.А. Габиной.-М.:Аудит, ЮНИТИ, 1998.-279с.
11. Дугельний А.П., Комаров В.Ф. Бюджетное управление предприятием: Учеб.-практ. пособие.- 2-е изд.-М.: Дело, 2004.-432с.
12. Измерение результативности компании / Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 220 с. (Серия «Классика Harvard Business Review»).

13. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. - М.: Финансы и статистика, 2004.-352с.
14. Краснокутська Н.С. Потенціал підприємства: формування та оцінка. Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005.-352с.
15. Кокинз Г. Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Гери Кокинз; [пер. с англ. П. Тимофеев]. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 315 с.
16. Контроллинг как инструмент управления предприятием. Е.А. Ананькина, С.В. Данилошкин, Н.Г. Данилошкина и др., Под. ред. Н.Г. Данилошкиной.-М.:Аудит, ЮНИТИ,1998.-279с.
17. Корпорация „Диаполь”. Обучающая программа „Управленческий учет”.
18. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник.-К.: Знання-Прес, 2003.-287с.
19. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник.- Київ: Вид-во „Центр навчальної літератури”, 2004.-254с.
20. Мескон М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; [пер. с англ.]. – М.: Дело, 1998. – 704 с.
21. Мещеряков А.И. Постановка управленческого учета в торговой компании// «Менеджмент в России и за рубежом».-2003.-№1.-с.71-81.
22. Молвинский А.А. Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии//Финансовый директор//-2003.-№5.
23. Нападковская Л.Проблемы становления и развития управленческого учета в Украине//Бухгалтерский учет и аудит.-2001.-№9-с.33-38.
24. Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета: нормативная база. Новая редакция. – Х.: Курсор, 2005. – 236 с.
25. Николаева О.Е., Алексева О.В. Стратегический управленческий учет.-М.: Едиториал УРСС, 2003.-304с.

26. Новая информационная технология управления дорожной отраслью: Учеб. пособие/ О.П. Алексеев, В.А. Анфишов, М.Н. Гудзинский.-К.: УМК ВО, 1992.-212с.
27. Организация, планирование и управление строительством автомобильных дорог/ В.М. Сиденко, Г.Е. Липский, О.Т. Батраков.-К.: Вища школа. Головное изд-во, 1987.- 263с.
28. Питерс Т. В поисках эффективного управления / Питерс Т., Уотерман Р.; [пер.с англ.]. – М.: Прогресс, 1986. – 424 с.
29. Рамперсад К. Х. Универсальная система показателей деятельности: Как достигать результатов, сохраняя целостность / Х. К. Рамперсад; [пер. с англ.]. - М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 352 с.
30. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. - М.: Финансы и статистика, 2005.-464с.
31. Синк Д.С. Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение / Синк Д.С.; [пер.с англ.]. – М.: Прогресс, 1989. – 528 с.
32. Управление по результатам / Т. Санталайнен, Э. Воутилайнен, П. Поренне, Й.Х. Ниссинен; [пер.с финск.]. - М.: Прогресс, 1993. - 320 с.
33. Фракин О. Как мы ставили управленческий учет: заметки практиканта// Управление компанией.-2003.-№8(27)-с.69-72.
34. Хан Дитгер Пик. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Хунгенберг Харальд; [пер. с немец. Л.Г. Головач, М.Л. Лукашевич и др.]. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 928 с.
35. Хруцкий В.Е., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансовго планирования. – 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 2005. - 464с.
36. Цигилик І.І. Контролінг (навч. посібник у схемах і таблицях): Навчальний посібник.- Київ: Центр навчальної літератури, 2004.-76с.
37. Явдак М.Ю. Критерії оцінки результативності діяльності підприємства / М.Ю. Явдак // Бізнес Інформ. – 2011. - № 11. – С. 70 – 74.

38. Axson David A.J. Best practices in planning and performance management: Radically rethinking management for a volatile world / David A.J. Axson. – Canada: Wiley, 2010. – 320 с.

39. Hansen M.T. The Best-Performing CEOs in the World / M.T. Hansen, H. Ibarra, U. Peyer // Harvard Business Review. – 2013. - № 01-02. – P. 81 – 95.

40. HBR's 10 Must-Reads on Strategy. - Boston: HBR, 2011. - 143 p.

41. Kaplan R.S. The Strategy – Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment / R.S. Kaplan, P.P. Norton. – Boston: Harvard Business School Press, 2001. – 352 с.

42. Management: skills & application / Richard P. Rue, Leslie W. – Boston: Irwin Inc., 1992. – 576 p.

43. Strategic management: concepts & applications / Samuel G.Gerto, J.Paul Peter. - 3-rd ed. - Inc.in a joint venture with Austen Press. 1995. – 688 p.

44. Булеев И.П. Механизм хозяйствования предприятий и объединений трансформационной экономики: монографія / И.П. Булеев, Н.Д. Прокопенко, Н.Е. Брюховецкая, Г.О. Маландина. – Донецк: НАН України, Ин-т економіки промисленности НАН України, 2007. – 526 с.

45. Кизим М.О. Збалансована система показників: монографія / М.О. Кизим, А.А. Пилипенко, В.А. Зінченко. -Х.: ВД «ІНЖЕК», 2007. - 192 с.

46. Лигоненко Л.О. Дискусійні питання щодо трактування сутності та співвідношення понять «ефективність» і «результативність» управління підприємством / Л.О. Лигоненко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. - № 10(88). – С. 207 – 216.

47. Поліщук Н.В. Результативність діяльності суб'єктів господарювання: сутність, оцінка, основи регулювання: монографія / Н.В. Поліщук. – К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2005. – 252 с.

48. Тесленок І.М. Сучасні підходи до визначення результативності управління підприємством / І.М. Тесленок, О.В. Михайлова, О.П. Богаченко // Економічний вісник Донбасу. – 2012. - № 1(27). – С. 208 – 212.

49. Тищенко А.Н. Экономическая результативность деятельности предприятий: монография / Тищенко А.Н., Кизим Н.А., Догадайло Я.В. – Х.: ИД «ИНЖЕК», 2005. – 144 с.

50. Харченко С.В. Управлінські аспекти забезпечення результативності використання потенціалу підприємства / С.В. Харченко // Актуальні проблеми економіки. – 2009. - № 8(98). – С. 141 – 149.

51. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

52. Зачем нужен управленческий учет на предприятии. <http://bestconsult.ru/clauses/info/html>

53. Зусманович К. Несколько слов об управленческом учете. -[www.gaap.ru/biblio/pv-mn-gacc-01/htm](http://www.gaap.ru/biblio/pv-mn-gacc-01/htm)

54. Ивлеев В. Balanced Scorecard - альтернативные модели [Электронный ресурс] / В. Ивлеев, Т. Попова // Банки и технологии. - 2002. - №4. – Режим доступа: <http://www.hr-portal.ru/article/balanced-scorecard-alternativnyye-modeli>

55. Макаренко М.В. Системы показателей, модели и подходы к оценке эффективности деятельности предприятия [Электронный ресурс] / М.В. Макаренко, И.И. Малова – Режим доступа: [http://www.edit.muh.ru/content/mag/trudy/12\\_2008/04.pdf](http://www.edit.muh.ru/content/mag/trudy/12_2008/04.pdf)

56. Попов Д. Эволюция показателей стратегии развития предприятия [Электронный ресурс] / Попов Д. // Управление компанией. - 2003. - №2. – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/strategy/str070.html>

FOR AUTHOR USE ONLY

**More  
Books!**



yes  
**I want morebooks!**

Buy your books fast and straightforward online - at one of world's fastest growing online book stores! Environmentally sound due to Print-on-Demand technologies.

Buy your books online at  
**[www.morebooks.shop](http://www.morebooks.shop)**

Покупайте Ваши книги быстро и без посредников он-лайн – в одном из самых быстрорастущих книжных он-лайн магазинов! окружающей среде благодаря технологии Печати-на-Заказ.

Покупайте Ваши книги на  
**[www.morebooks.shop](http://www.morebooks.shop)**

KS OmniScriptum Publishing  
Brivibas gatve 197  
LV-1039 Riga, Latvia  
Telefax: +371 686 20455

[info@omniscryptum.com](mailto:info@omniscryptum.com)  
[www.omniscryptum.com](http://www.omniscryptum.com)

OMNIscriptum



FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY

FOR AUTHOR USE ONLY