

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Становление и развитие экономических отношений, действие многообразных форм хозяйствования и различных видов деятельности предполагают широкое использование экономических методов внутреннего менеджмента производства продукции в производственных организациях.

Решение указанной проблемы, существенное повышение эффективности производства продукции, улучшение ее структуры, качества и снижения себестоимости, возможно на основе модернизации основного производства, организации, полного перевода ее на высокотехнологическую основу. Формирование надежной и устойчивой материально-технической базы на основе достижения современной науки и передового опыта может стать гарантией значительного роста производства высококачественной продукции.

В успешном решении этих задач важная роль принадлежит рационализации управления производством, усилению действенности его экономических методов и эффективному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов в производственных организациях. Осуществление этих мероприятий, в свою очередь, требует совершенствования организации производства, труда и его оплаты в конкретных подразделениях организаций, а также финансового планирования деятельности с целью оперативных, тактических и стратегических решений в системе управления хозяйственными процессами, изыскания внутренних резервов повышения эффективности производства продукции.

В настоящее время проблема применения финансового планирования по центрам ответственности в целях повышения эффективности управления организациями приобретает все большую актуальность. Это обусловлено как отсутствием единой методической базы и рекомендаций по организации финансового планирования по центрам ответственности, так и в целом по организации. Соответственно, в результате недостаточного развития

теоретических и практических основ внедрения и использования финансового планирования по центрам ответственности, многие руководители не всегда, либо не в полной мере осознают роль данного планирования в организации, цели и задачи его внедрения и использования в системе управления организации.

Управление по центрам ответственности является одной из подсистем, обеспечивающих внутрифирменное управление. В рамках такой подсистемы можно оценить вклад каждого подразделения в конечные результаты деятельности предприятия, децентрализовать управление затратами, а также следить за формированием этих затрат на всех уровнях управления, что в целом существенно повышает экономическую эффективность хозяйствования.

В то же время, выделение центров финансовой ответственности необходимо для регулирования затрат и конечных финансовых результатов на основе оценочных показателей, ответственность за которые несут руководители структурных подразделений предприятия.

Таким образом, управление предприятием через центры финансовой ответственности — это инструмент оперативного управления затратами и воздействия на финансовые результаты деятельности.

Максимальное вовлечение подразделений (центров ответственности) в процесс финансового планирования позволяет четко распределить ответственность за формирование и исполнение бюджетных показателей между функциональными руководителями, а также делегировать им часть функций по управлению затратами. Финансово-экономическая служба в данном случае выполняет функцию контролера, она же формирует сводный бюджет по компании.

В начале процесса финансового планирования цели и целевые показатели должны быть в явной форме доведены до участников процесса финансового планирования. Требования к набору показателей и аналитическим разрезам — одна из важнейших составляющих концепции финансового планирования. Именно они определяют конечные результаты проекта.

Значительный вклад в развитие вопросов разработки алгоритма выделения центров финансовой ответственности внесли Р.А. Алборов, М.А. Вахрушина, В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина, Т.П. Карпова, В.В. Ковалев, Е.А. Мизиковский, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, Т.Г. Шешукова и др.

В современных рыночных условиях предприятие самостоятельно осуществляет планирование своей деятельности, в том числе и планирование прибыли, затрат, ассортимента выпускаемой продукции. Важную роль при планировании и принятии обоснованных управленческих решений играет маржинальный анализ или анализ безубыточности.

В основе методики данного вида анализа лежит деление затрат в зависимости от изменения объема производства на постоянные и переменные. В практической деятельности отнесение затрат к постоянным и переменным будет зависеть от особенностей деятельности предприятия, принятой учетной политики, целей проводимого анализа.

Маржинальный анализ позволяет оценить зависимость между такими показателями, как объем производства, затраты и прибыль. Основным показателем в этом анализе является маржинальный доход (маржинальная прибыль) – разница между стоимостью производимой продукции и переменными затратами на ее производство.

Расчет маржинального дохода при планировании ассортимента и прибыли позволяет руководству предприятия принимать правильные управленческие решения, быстрее реагировать на изменения условий производства и окружающей среды. При этом продукция, имеющая положительный маржинальный доход, способствует покрытию постоянных затрат, а значит росту прибыли.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование теоретических положений и разработка организационно-методических аспектов

финансового планирования маржинального дохода по центрам ответственности организации.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи выпускной квалификационной работы:

- исследование экономического содержания расходов и маржинального дохода в системе финансового планирования организации;
- рассмотрение классификации расходов и методических основ определения маржинального дохода;
- проведение анализа современного состояния и определение путей повышения эффективности развития экономики организации;
- определение рекомендаций по реструктуризации организации на центры финансовой ответственности и делегирование им части финансового планирования;
- обоснование сущности и необходимости финансового планирования доходов, расходов и маржинальной прибыли центров ответственности организации;
- разработка методических аспектов финансового планирования доходов, расходов и маржинальной прибыли центров ответственности
- проведение рационализации финансового планирования доходов, расходов, маржинальной прибыли в системе управления центрами ответственности.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы финансового планирования маржинального дохода по центрам ответственности в организации.

Объектом исследования является ООО Концерн «Аксион».

Основные результаты исследования, имеющие признание научной новизны, выносимые на заметку:

- в результате исследования узнали, что методика определения маржинального дохода требует адаптации к практике деятельности каждого предприятия;

- предложена финансовая структура по центрам финансовой ответственности, которая дает возможность делегировать часть финансового планирования в центрах прибыли;

- предложены рекомендации по децентрализации финансового планирования, организации центров финансовой ответственности, оценке и оптимизации их деятельности.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные труды отечественных ученых по теории и методологии управления, управленческого учета, экономического анализа и другим экономическим наукам. В процессе исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, экономико-статистический метод, приемы обобщения, систематизации изучаемого теоретического и практического материала.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

1.1 Экономическое содержание расходов и маржинального дохода организации

Экономика любого коммерческого предприятия строится на принципах соизмерения доходов от производственной деятельности и расходов, связанных с её осуществлением. Доходы и расходы представляют собой основные элементы финансовой отчетности и базовые категории бухгалтерского учета. Доходы и расходы позволяют оценить, насколько эффективно сработало предприятие. Для начала необходимо разобраться, что же такое «доходы» и «расходы», как данные понятия трактуются в нормативных документах и экономической литературе.

Нормативная трактовка понятий «расходы» и «доходы» встречается в российских положениях по бухгалтерскому учету (РПБУ) 10/99 «Расходы организации» и 9/99 «Доходы организации», утвержденных приказом Минфина Российской Федерации № 32н, 33н от 06.05.1999 г. [3,4]

Помимо РПБУ каждое предприятие обязано вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность в соответствии и с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Связано это с реформированием бухгалтерского учета и отчетности, сближением российских стандартов с международными принципами учета. За последние годы российские стандарты существенно продвинулись к сближению, но часть положений РСБУ имеет по прежнему различия с МСФО.

Требования к определению выручки и признания дохода в международной практике регулируются стандартом МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»[5].

В таблице 1.1 рассмотрим определения понятий «доходы», «расходы», рассмотрим условия их признания в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету и в международном стандарте финансовой отчетности.

Таблица 1.1 - Сравнительный анализ РСБУ и МСФО

Критерий сравнения	РСБУ	МСФО
1	2	3
Определение «расходы»	Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).	Расходы – это уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между участниками.
Определение «доходы»	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников (собственников имущества).	Доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме прироста или поступления активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанном с взносами собственников компании.
Признание расходов	1. Расходы производятся в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательства, обычаями делового оборота.	1. Данное условие отсутствует.
	2. Сумма расходов может быть определена.	2. Сумма расходов может быть надежно оценена.
	3. Имеется уверенность, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.	3. Возникает уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства.
	4. Расходы признаются по принципу начисления.	4. Расходы признаются по принципу начисления.
	5. Расходы обязательно должны быть подтверждены документально.	5. Отражение хозяйственных операций не связывается с наличием или отсутствием первичной документации.

Продолжение таблицы 1.1

1	2	3
Признание доходов	1. Организация имеет право на получение выручки, вытекающей из конкретного договора.	1. Наличие договора с клиентом, отвечающего всем критериям: - договор утвержден всеми сторонами в любой форме (письменной, устной и т.п.); - в договоре должны быть определены права сторон в отношении передаваемых товаров и условия их оплаты; - договор имеет коммерческое содержание; - вероятность получения вознаграждения за переданные товары.
	2. Сумма выручки может быть определена.	2. Определена цена контракта.
	3. Имеется уверенность в том, что в результате произойдет увеличение экономических выгод организации.	3. Определены обязательства исполнения договора.
	4. Произошел переход права собственности на продукцию к покупателю.	4. Распределена цена операции между различными обязанностями, подлежащими к исполнению по договору.
	5. Расходы, которые произведены, могут быть определены.	5. Признание выручки в момент (или по мере) исполнения организацией обязанности по договору.

Понятие «доходы» близки по значению, однако следует заметить, что приведенное в ПБУ 9/99 определение несколько сужает значение понятия «доходы», так как увеличение экономических выгод увязывается только с поступлением активов, тогда как в МСФО – и с увеличением их стоимости. В данном случае можно сказать, что дело не в расхождении понятий в российском и международном стандарте, а в не совсем удачном определении термина, поскольку п.8 ПБУ 9/99 предусматривает, что сумма дооценки отдельных активов должна быть признана в составе прочих доходов. Кроме того, в МСФО понятие «доход» связывается с отчетным периодом, тогда как в российском определении термина указание на отчетный период отсутствует.

Вновь это связано с не совсем удачным определением термина, так как из нормативных документов, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в РФ, видно, что РСБУ, как и МСФО, связывают признание доходов с конкретным отчетным периодом.

Понятие «расходы» в международных стандартах схоже с определением в российских стандартах.

Следует обратить внимание, что в МСФО, в отличие от ПБУ 10/99, нет специального стандарта, который бы регламентировал порядок учета и отражения расходов в отчетности, такого как, например, для учетов доходов (МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»). Критерии признания расходов во многом сопоставимы между собой, однако, в отличие от МСФО в российской практике для признания расходов обязательным условием является документальное подтверждение понесенных расходов.

Для признания доходов в РСБУ и в МСФО обязательным условием является наличие заключенного договора между покупателем и продавцом. Однако в РСБУ, в отличие от МСФО, не содержится перечень тех условий, которые необходимы, чтобы организация могла учитывать договор. Так же для признания дохода, согласно РСБУ требуется, чтобы право собственности на продукцию перешло от продавца к покупателю. В МСФО доход признается в том случае, если передан контроль над товаром, вне зависимости от факта перехода права собственности к покупателю. Сходством международного стандарта с российским можно считать возможность признания дохода (выручки) способом «по мере готовности».

Зачастую понятие «расходы» перекликается с такими терминами, как «затраты» и «издержки» [30]. Необходимо разобраться, в чем состоит их отличие. Термины эти на первый взгляд одинаковы в общепринятом смысле, но имеют все же отличия в зависимости от сферы применения. Неправильное понимание и применение терминов на практике может исказить экономический смысл, что приводит к ошибкам при расчетах финансовых

показателей. Все три термина в основном означают одно и то же, все они являются затратами предприятия, которые связаны с осуществлением определенных хозяйственных операций. После проведенного анализа понятий, наиболее точно и полно исследуемые термины можно определить следующим образом (результаты представлены в таблице 1.2).

Таблица 1.2 - Обобщенные результаты исследуемых терминов

Экономическая категория	Определение	Комментарии
1	2	3
Расходы	Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, либо увеличения суммы обязательств и резервов, что выражается в уменьшении капитала, не связанного с его распределением между владельцами.	Затраты возникают независимо от доходов, но признаются только при возникновении доходов. Например, расходы на освоение новых видов производств будут накапливаться как расходы будущих периодов пока не начнется производство и продажа новой продукции. С этого момента их можно будет отнести на затраты или расходы.
Затраты	Выраженные в денежной форме расходы организации за отчетный период, обусловленные приобретением и использованием различных ресурсов в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, которые имеют как качественную, так и количественную оценку.	Затраты сопровождаются уменьшением экономических ресурсов организации или увеличением кредиторской задолженности.
Издержки	Ни в одном нормативном документе это понятие не раскрыто. Стоимостная оценка, используемых в течение определенного периода в процессе производства и обращения продукции всех видов экономических и финансовых ресурсов с учетом упущенных возможностей предприятия при выборе одного из альтернативных вариантов.	Издержки в общем смысле являются наиболее широким понятием.

Между терминами «расходы» и «затраты» существует определенная взаимосвязь.

Затраты и расходы могут соответствовать друг другу, так как большая часть расходов одновременно является затратами. В этом случае можно расходы отождествлять с целевыми затратами.

Затраты, понесенные организацией, направлены на исчисление себестоимости продукции и становятся расходами в период извлечения прибыли от продажи. При этом часть расходов нельзя отождествлять с затратами, например, в случае альтернативных затрат.

Существуют различные трактовки понятия «затраты». Экономическая сущность данного термина аналогична сущности термина «издержки», но на практике в бухгалтерском учете чаще применяются словосочетания с понятием «затраты», в экономическом анализе – с понятием «издержки».

Затратами признается денежное выражение применяемых в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, затраты – потребленные в процессе деятельности ресурсы, которые еще не признаны расходами и отражены в балансе на конец года в виде остатков незавершенного производства, готовой продукции, отгруженных товаров.

Что касается термина «издержки», то стоит отметить, что это довольно обширная экономическая категория, которую трактуют по-разному. Связано это прежде всего с тем, что законодательно закрепленного определения данного понятия нет. Комплекс различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей является издержками.

На практике данные термины применяются следующим образом: в бухгалтерском (финансовом) учете используются преимущественно понятия «расходы» и «затраты». В управленческом учете применяются все три определения, а налоговому учету присущ термин «расходы».[13]

Самой общей категорией является категория издержек. Часть из них переходит в затраты, то есть можно сказать, что затраты являются частным

случае издержек. Отсюда можно понять, почему отождествляют такие понятия как «издержки» и «затраты».

Также стоит отметить, что впоследствии часть издержек и часть затрат может переходить в расходы. Соотношение рассматриваемых определений можно отразить в виде схемы:



Рисунок 1.1 — Схема соотношения определений «издержки», «затраты», «расходы»

Подводя итог вышесказанному отметим, что издержки — это стоимостная оценка используемых в процессе производства и обращения продукции всех видов экономических и финансовых ресурсов с учетом упущенных возможностей предприятия. В тоже время затратами признается часть издержек, которая выражается в денежной форме используемых материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов, а расходами можно назвать только те затраты, которые были понесены с целью получения дохода.

В процессе хозяйственной деятельности конечным финансовым результатом за отчетный период выступает прирост капитала организации, который представляет собой доход. В общем смысле доход – поступления денежных средств от всех видов деятельности. Следует заметить, что прирост капитала, образуемого за счет взносов учредителей или собственников, доходом предприятия признан не будет.

Помимо такого показателя как доход, целью любого предприятия является получение прибыли, необходимой для прироста собственного капитала. Прибыль – это положительное преобладание доходов над всеми расходами организации.

Проведем сравнительную характеристику понятия «доход» и «прибыль». Понятие «доход» шире понятия «прибыль». Доход организации всегда имеет положительную величину, тогда как прибыль может быть как положительной, так и отрицательной, во втором случае речь будет идти об убытке организации. [21]

Доход, как и прибыль, является финансовым результатом предприятия. Разница этих двух понятий заключается в их составе, в сумму доходов входит вся сумма денежных средств, полученная предприятием от реализации продукции (работ, услуг), которая впоследствии пойдет на покрытие расходов, связанных с его производством, уплату налогов, взносов, формирование прибыли. Доход не отражает эффективности деятельности предприятия. Факт наличия прибыли как раз говорит об эффективности.

При изучении понятия «доход» и «прибыль» немаловажное значение приобретает понятие маржинального дохода.

Маржинальный доход представляет собой разницу между выручкой от реализации продукции и переменными затратами на ее производство и реализацию.[26]

Часто маржинальный доход называют суммой покрытия, то есть маржинальный доход – это та часть выручки, которая остается на покрытие постоянных издержек и формирование прибыли. Чем выше величина маржинального дохода, тем быстрее покрываются постоянные затраты и предприятие имеет возможность получать прибыль.[15]

Таким образом, прибыль от реализации продукции равняется маржинальному доходу за минусом постоянных издержек. Отсюда следует, что организация начнет получать прибыль только тогда, когда постоянные затраты будут возмещены за счет выручки от реализации произведенной продукции. Полученной выручки должно быть достаточно для покрытия переменных затрат и образования прибыли.

Применение маржинального дохода позволяет более точно оценить доходность отдельных хозяйственных операций и устранить неопределенность в ее оценке при обосновании оперативных и прогнозных управленческих решений. Рассматривая маржинальный доход как промежуточный финансовый результат, его можно оценивать на основе сопоставления выручки и прямых затрат, что позволяет избежать распределения косвенных затрат и искажения величины экономического эффекта от отдельных хозяйственных операций.

В процессе формирования маржинального дохода, доход попадает под воздействие различного рода факторов, как внешних, так и внутренних. Оценка факторов является важным элементом управления формированием маржинального дохода. Рассмотрим механизмы их воздействия на рисунке 1.2.



Рисунок 1.2 - Механизм воздействия факторов на процесс формирования маржинального дохода [14]

К субъективным факторам относятся факторы, поддающиеся воздействию субъектов, например, разработка ценовой политики, технический и организационный уровень производства, социально-бытовые условия работы трудового коллектива. Позитивные и негативные факторы приводят либо к

увеличению, либо к уменьшению маржинального дохода. Следует обратить внимание, что один и тот же фактор может оказывать как позитивное, так и негативное воздействие. Например, увеличение цен на продукцию приводит к росту маржинального дохода, снижение цен – к его уменьшению. Снижение затрат на производство и реализацию продукции приводит к увеличению маржинального дохода, а увеличение затрат – к уменьшению маржинального дохода. При изменении маржинального дохода под влиянием нескольких факторов одновременно, необходимо сравнивать количественное изменение дохода с учетом факторов направления их действий. К примеру, снижение цен на продукцию может привести к росту маржинального дохода, при условии, что затраты на производство снижаются. И наоборот, увеличение затрат может привести к увеличению маржинального дохода, при условии, что рост цен превышает рост затрат.

Экономическим фактором формирования маржинального дохода является, к примеру, стимулирование производительности труда с помощью применения различных форм и систем оплаты труда.

Одним из основных внешних факторов воздействия на маржинальный доход является государственное регулирование хозяйственной деятельности. Государство с помощью нормативно-правовых документов оказывает прямое действие на хозяйственную деятельность предприятия, что непосредственно влияет на процесс формирования маржинального дохода в части формирования затрат.

Государство оказывает влияние не только на отдельные хозяйствующие субъекты, но и на экономику страны, с помощью финансовых рычагов. Например, за счет изменения ставок по кредитованию, применению систем льгот кредитования, позволяет осуществлять перераспределение финансовых ресурсов и тем самым поддержать различные сферы экономики. Такие действия государства позволяют предприятиям привлекать финансовые

ресурсы на выгодных условиях, что безусловно сказывается на затратах предприятия и как следствие на величине маржинального дохода.

Состояние спроса на продукцию влияет на изменение объемов производства, а значит и на величину выручки от реализации продукции. Следовательно, изменение спроса на продукцию отразится на величине маржинального дохода.

Таким образом, экономическая сущность расходов заключается в уменьшении капитала организации в процессе хозяйственной деятельности предприятия, связанных с выбытием активов, возникновением долговых обязательств. Сущность маржинального дохода состоит в покрытии постоянных расходов и формировании прибыли за счет выручки.

1.2 Классификация расходов и методические основы определения маржинального дохода

Важным вопросом для исследования экономической сущности расходов является их классификация. Экономически обоснованная классификация расходов является важной предпосылкой успешной организации планирования, учёта, контроля, анализа величины расходов, калькулирования себестоимости произведённой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и эффективного управления расходами для достижения определённого экономического эффекта.

Классификация расходов проводится как в бухгалтерском, так и в финансовом учете.

По мнению автора О.П. Овчинниковой[22, с. 51], классификация затрат в финансовом учете не всегда приемлема для удовлетворения информационных потребностей руководства, более того, может привести к принятию неверного управленческого решения. Таким образом, классификацию расходов, проводимую в бухгалтерском учете, можно считать наиболее достоверной по отношению к классификации в финансовом учете.

На рисунке 1.3 в виде схемы отобразим классификацию расходов по обычным видам деятельности и все остальные расходы, которые относятся к категории «прочие расходы» согласно ПБУ 9/99 «Расходы организации» [3].

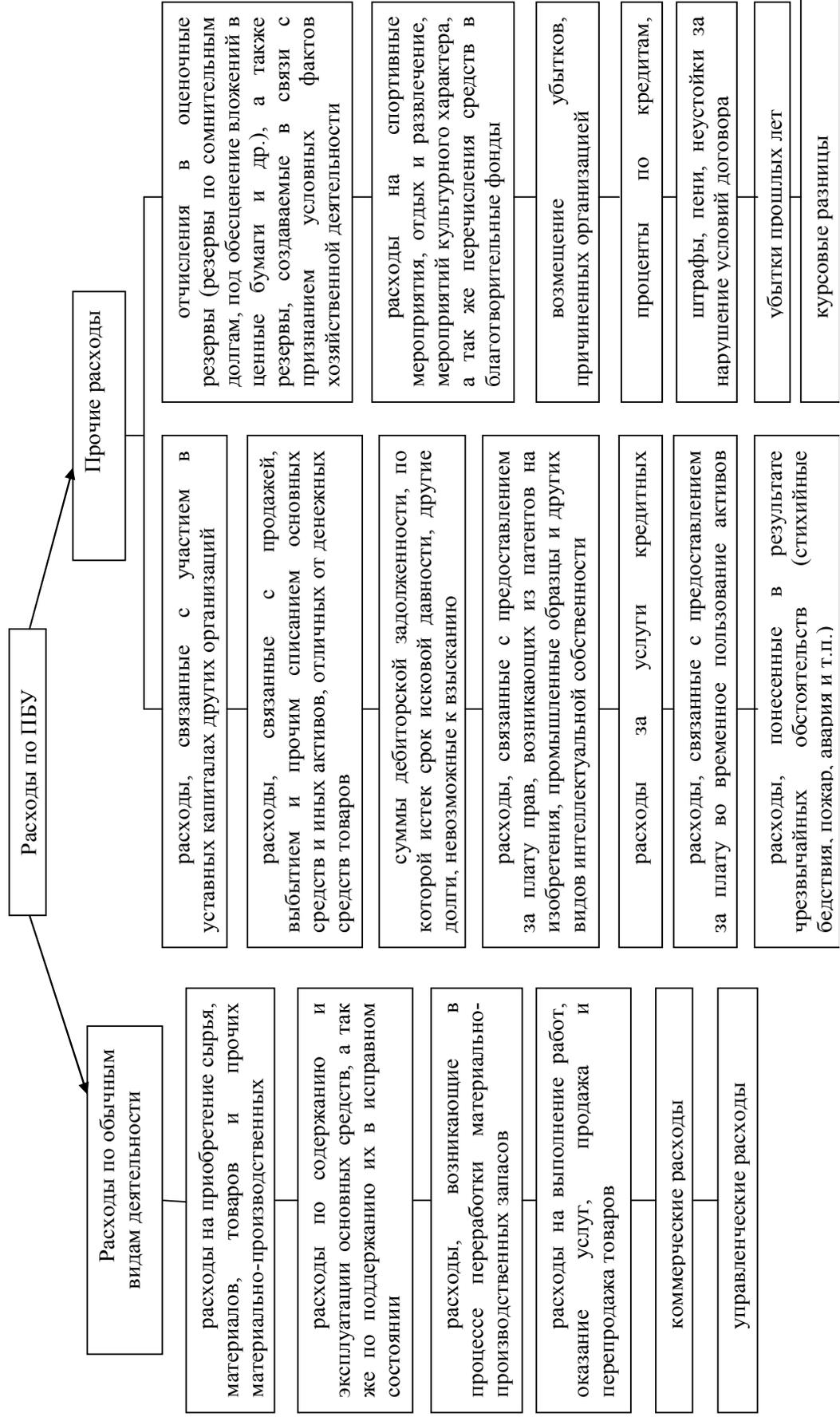


Рисунок 1.3 — Схема классификации расходов согласно ПБУ 9/99 «Расходы организации»

Расчет маржинального дохода имеет важное значение в принятии управленческих решений. Маржинальный доход рассчитывается, в отличие от других показателей, таких, например, как валовый доход, чистая прибыль, нерегулярно, так как прямой информации в бухгалтерском учете не формируется, поэтому для выявления величины маржинального дохода необходимо производить дополнительные расчеты.

Для расчета маржинального дохода необходимо полную себестоимость продукции, в которой затраты сгруппированы по калькуляционным статьям, разбить на постоянную и переменную части. В практике учета существует проблема деления на эти две составляющие. Рассмотрим некоторые из них.

По мнению Д. А. Волошина [9, с. 149], проблема изучения деления затрат в качестве базы для принятия управленческих решений на постоянные и переменные является комплексной задачей, предусматривающей рассмотрение ряда вопросов: определение сущности переменных и постоянных затрат, и методы их распределения с целью принятия управленческих решений.

В общепринятом смысле постоянные затраты – это затраты, независящие от изменений объема производства и продажи (например амортизация), переменные затраты – это затраты, изменяющиеся в зависимости от объема производства и делятся они на пропорциональную и непропорциональную части.

З. Х. Омориева к пропорциональным относит затраты на сырье, полуфабрикаты, основные материалы, заработную плату основных производственных рабочих (при сдельной оплате труда), часть затрат топлива и энергии на технологические цели, расходы на тару и упаковку изделий. Величина этих расходов изменяется прямо пропорционально изменению объемов производства. Непропорциональные затраты можно разделить на прогрессирующие (возрастающие быстрее, чем объем производства), и регрессирующие (возрастающие медленнее, чем объем производства)[23, с. 3].

По мнению А. Н. Гавриловой, к прогрессирующим расходам относятся доплаты за работу в ночное время и в праздничные дни, за сверхурочную

работу, оплата за время вынужденных простоев и т.п. Такие расходы возникают вследствие не предвиденных обстоятельств, в порядке исключения. В большинстве случаев подобные расходы вызываются нарушением планомерности и ритмичности производства и не типичны для нормально работающего предприятия.[10, с. 7]

Дегрессирующие расходы, наоборот, увеличиваются медленнее, чем объем производства. Например, к ним относят: расходы на текущий ремонт производственного оборудования, транспортных средств, стоимость обтирочных материалов, смазочных материалов, эмульсий для охлаждения и других вспомогательных материалов, необходимых для содержания оборудования в рабочем состоянии; расходы на перемещение грузов на территории заводов; затраты топлива, энергии, воды, пара и других видов энергии на приведение в движение производственных мощностей; премиальные выплаты за выполнение производственных планов по выпуску продукции. Дегрессирующие затраты увеличиваются с ростом объема производства, но не пропорционально количеству выпущенной продукции, а с некоторым замедлением. Связано это с тем, что дегрессирующие затраты занимают промежуточное положение между постоянными и переменными расходами. [17, с. 192]

По мнению О.П. Овчинниковой [22, с. 52] основной проблемой разделения затрат является отсутствие четкой связи между той или иной затратой. Поэтому на практике часто используется единый фактор распределения всех затрат.

Из всей совокупности понесенных затрат значительную часть предприятие без труда может идентифицировать как постоянные или переменные. Помимо постоянных и переменных затрат, на предприятии встречаются смешанные затраты, или их еще называют полупеременные затраты.

На практике наиболее часто проблемы, как правило, возникают именно со смешанными затратами. Из них сложнее выделить переменную и постоянную составляющую часть. Например, смешанными затратами могут быть затраты на

электроэнергию производственного объекта, если счетчик установлен на объекте в целом. Аналогичная ситуация может произойти и с затратами на воду, отопление, в том случае если счетчики стоят в целом по объекту. Еще одним примером смешанных затрат являются расходы на телефонную связь, которая включает в себя постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от продолжительности междугородних разговоров.

Один и тот же вид расходов можно отнести как к переменным затратам, так и к постоянным, в зависимости от соответствующей производственной ситуации. Например, проценты по заемному капиталу, которые имеют постоянный характер, так как их размер не зависит от объема производства. Эти же проценты становятся переменными, когда руководство принимает решение продать предприятие. [20, с. 42]

Д. А. Волошин обращает внимание на тот факт, что в традиционном бухгалтерском учете до сих пор не разделяют затраты на переменные и постоянные, а собирают затраты по основным элементам. Отсюда следует, что правильное разделение затрат зависит от профессионализма менеджера. Неточность в распределении расходов может послужить причиной некорректных прогнозов развития деятельности предприятия и неверно принятых решений [9, с. 150].

В. И. Семенов, исследовав проблему распределения постоянных затрат в производстве, выделяет два подхода к их распределению: смешанный (совмещенный) подход и локальный подход распределения накладных расходов по видам продукции (метод базовых показателей). В рамках метода базовых показателей анализируется также ABC-метод.

Допущения, достоинства и недостатки этих методов представлены в таблице 1.3. [28, с. 15-21]

В результате отметим, что метод сравнительной оценки отдельных видов продукции по маржинальной прибыли весьма прост в своем использовании.

Однако он позволяет производить оценку прибыльности только при совмещенном анализе постоянных не прямых или косвенных издержек.

Таблица 1.3 - Методы распределения постоянных затрат в производстве

Особенности методов	Смешанный (совмещенный) метод	Метод базовых показателей	ABC-метод
1	2	3	4
Допущения	- переменные издержки локализуются по продуктам; - постоянные издержки рассматриваются общим итогом по предприятию в целом; - маржинальная прибыль оценивается по каждому продукту; - прибыльность, а также другие финансовые показатели (например, запас безопасности) оцениваются для всего предприятия в целом.	- переменные издержки распределяются по продуктам; - постоянные издержки также локализуются по продуктам; - маржинальная прибыль оценивается для каждого продукта; - запас безопасности и прибыльность оцениваются для каждого продукта.	Косвенные издержки приписываются к продукту по месту или источникам их возникновения.
Достоинства	Простота вычислений и отсутствие необходимости собирать большой объем данных	Компания имеет возможность произвести полную сравнительную оценку прибыльности отдельных видов продукции	Позволяет более обоснованно разносить постоянные издержки по видам продукции.
Недостатки	Невозможность сравнительной оценки прибыльности по отдельным видам продукции	Не позволяет проследить накладные издержки, и аргументированно управлять ими	Трудоемкость применения, может не оправдать полученные результаты

Метод базового показателя дает возможность предприятию произвести полную сравнительную оценку прибыльности отдельных продуктов между собой, однако не позволяет ни проследить накладные издержки, ни аргументированно управлять ими.

Применение ABC-метода позволяет более обоснованно разносить постоянные издержки по видам продукции. Перераспределение элементов

затрат между отдельными продуктами позволяет значительно изменить взгляд на реальную долю прибыли, которую приносит тот или иной вид продукции.

Особенно это показательно в случае анализа видов продукции, которые из-за связанных с ними косвенных издержек оказываются убыточными для бизнеса. Однако, и трудоемкость применения этого метода больше, чем перечисленных выше более простых методов оценки.

Проанализировав данные методы можно сделать вывод, что в основу управления косвенными затратами должен быть положен принцип разумной необходимости, который предполагает, что потенциальные выгоды от более подробного рассмотрения и распределения косвенных расходов должны превосходить связанные с таким углублением усилия. [28, с. 21]

Для разделения затрат применяются следующие методы: метод наименьших квадратов, метод корреляции, метод высшей и низшей точек.

Указанные методы и их характеристика представлена в таблице 1.4.

Таблица 1.4 - Методы разделения затрат на постоянные и переменные [20]

Наименование метода	Суть метода
1	2
Метод высшей и низшей точек	Основан на предположении, что с ростом объема производства себестоимость увеличивается только в части переменных затрат. Для нахождения параметров уравнения затрат (величины постоянных затрат и переменных затрат на единицу продукции) определяют разность между максимальным и минимальным объемом производства (в натуральном выражении), а также рассчитывают разность между величиной себестоимости продукции, соответствующей максимальному и минимальному объему производства.
Метод корреляции	Зависимость между затратами на производство и объемом производимой продукции определяется визуально.
Метод наименьших квадратов	Нахождение таких параметров уравнения затрат, при которых квадрат расстояния от каждой точки корреляционного поля, отражающего зависимость затрат от объема производства, до теоретической линии регрессии (графика уравнения затрат) минимальный.

И. А. Баев и Н. В. Киреева рассмотрев все вышеуказанные методы разделения затрат, выделяют проблемы и предлагают варианты их решения

применения на практике. Данная информация представлена в виде схемы на рисунке 1.4 [7, с. 4-15].

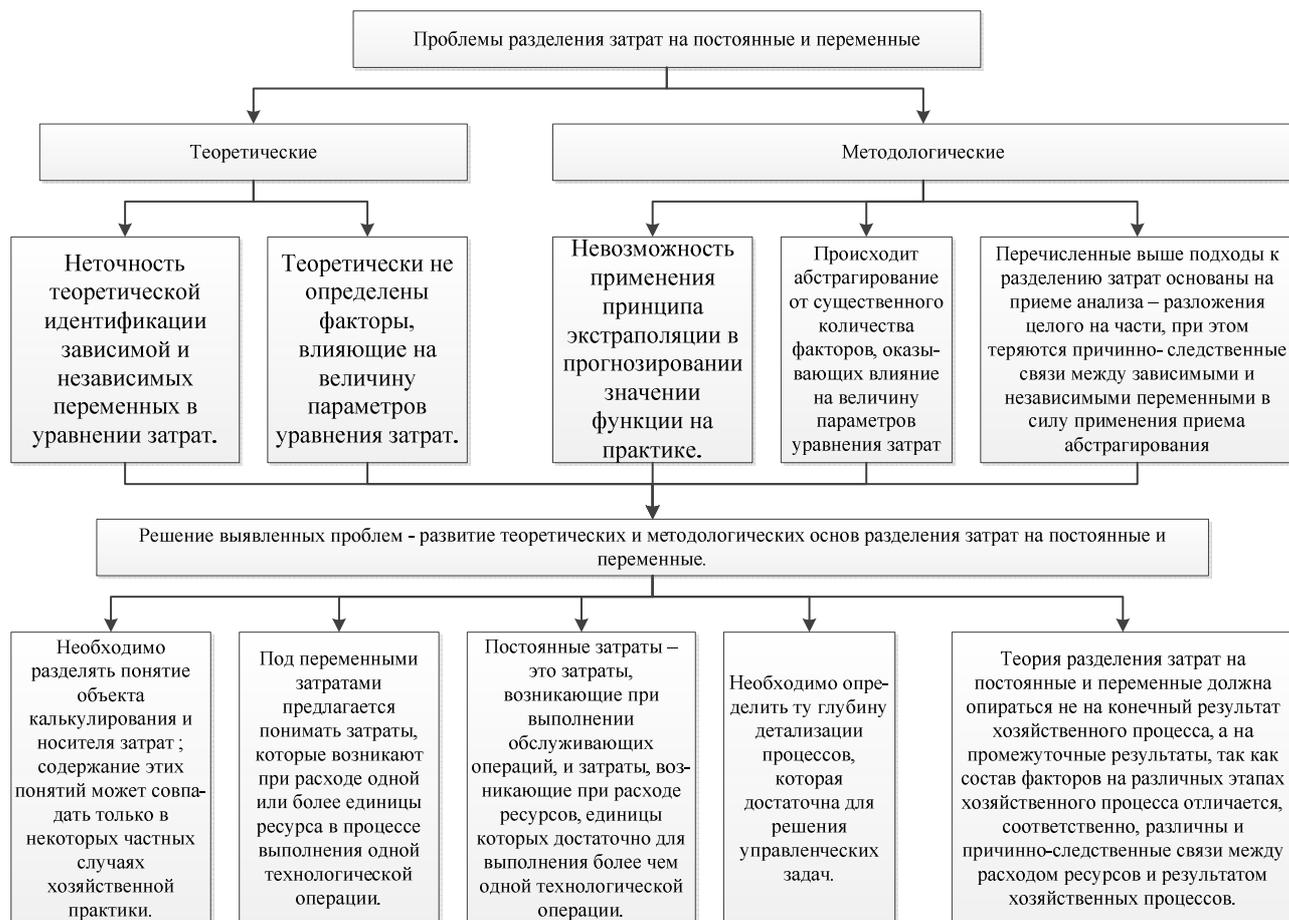


Рисунок 1.4 — Методика разделения затрат на постоянные и переменные [7]

Предложенная методика разделения затрат существенно расширяет практические возможности применения рассматриваемых методов, в частности, позволяет применять СVP-анализ для многопродуктового производства вне пределов релевантного диапазона при условии изменения факторов технологии и организации производства.

По мнению А. Ю. Соколова [29, с. 22], метод наименьших квадратов является одним из самых точных методов разделения расходов на переменную и постоянную составляющие. Автор предлагает следующую технологию расчета: отбор факторов, оказывающих наибольшее влияние на величину

расходов, определение переменных затрат на единицу продукции и постоянные расходы на весь объем производства.

В настоящее время проводится много исследований в области разделения затрат, однако большая их часть относится к промышленным предприятиям и, соответственно, не учитывает специфики других отраслей.

Н.В. Моисеева, выбирая из методов разделения затрат на постоянные и переменные предприятиям общественного питания, рекомендует использовать метод, основанный на бухгалтерских записях, инженерный метод и селективный метод. Однако в любом случае необходимо адаптировать тот или иной метод к практике деятельности каждого предприятия [20, с. 46].

Я. О. Багдасарян при расчете маржинального дохода предлагает рассмотреть следующие особенности отражения затрат: [6, с. 554-557]

- наблюдается занижение себестоимости продукции сельского хозяйства, поскольку те затраты, которые понесли весной (например, для проведения посевных работ) учитываются в той же оценке при калькулировании себестоимости произведенной продукции осенью (когда собран урожай), а цены на те же сырье и материалы значительно увеличились;

- средства в виде прошлых затрат на производство сельскохозяйственной продукции могут быть использованы в других целях.

В целях решения обозначенных проблем автор статьи предлагает использовать два способа вычислений:

- вычисление отношения маржинального дохода к валовой продукции;
- преобразование всех величин маржинального дохода к единому показателю (например, 1 га посевных площадей).

Первый способ характеризует долю маржинального дохода в стоимости валовой продукции, второй способ – на единицу дефицитного ресурса. Оба способа дают возможность сравнить эффективность отдельных видов продукции и составить выстроенный (ранжированный) ряд.

Рассмотренные особенности формирования затрат при расчете маржинального дохода отдельных видов сельскохозяйственной продукции позволяют:

- увеличить или сократить производство определенных видов продукции сельского хозяйства;
- заместить производство одного вида сельскохозяйственной продукции другим видом;
- обоснованно использовать земли;
- целесообразно распределять материальные, трудовые и финансовые ресурсы;
- осуществлять анализ безубыточности при изменении производства определенного вида продукции сельского хозяйства.

К.А. Косова для классификации затрат на постоянные и переменные предлагает использовать маржинальный учет затрат. Главной особенностью последнего является то, что себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собираются на отдельном счете и списываются на дебет счета финансовых результатов. Благодаря маржинальному методу можно изучить взаимосвязи и взаимозависимости между показателями объема производства, прибыли и затрат. На рисунке 1.5 приведены преимущества и недостатки маржинального учета затрат.[19, с. 80-84]

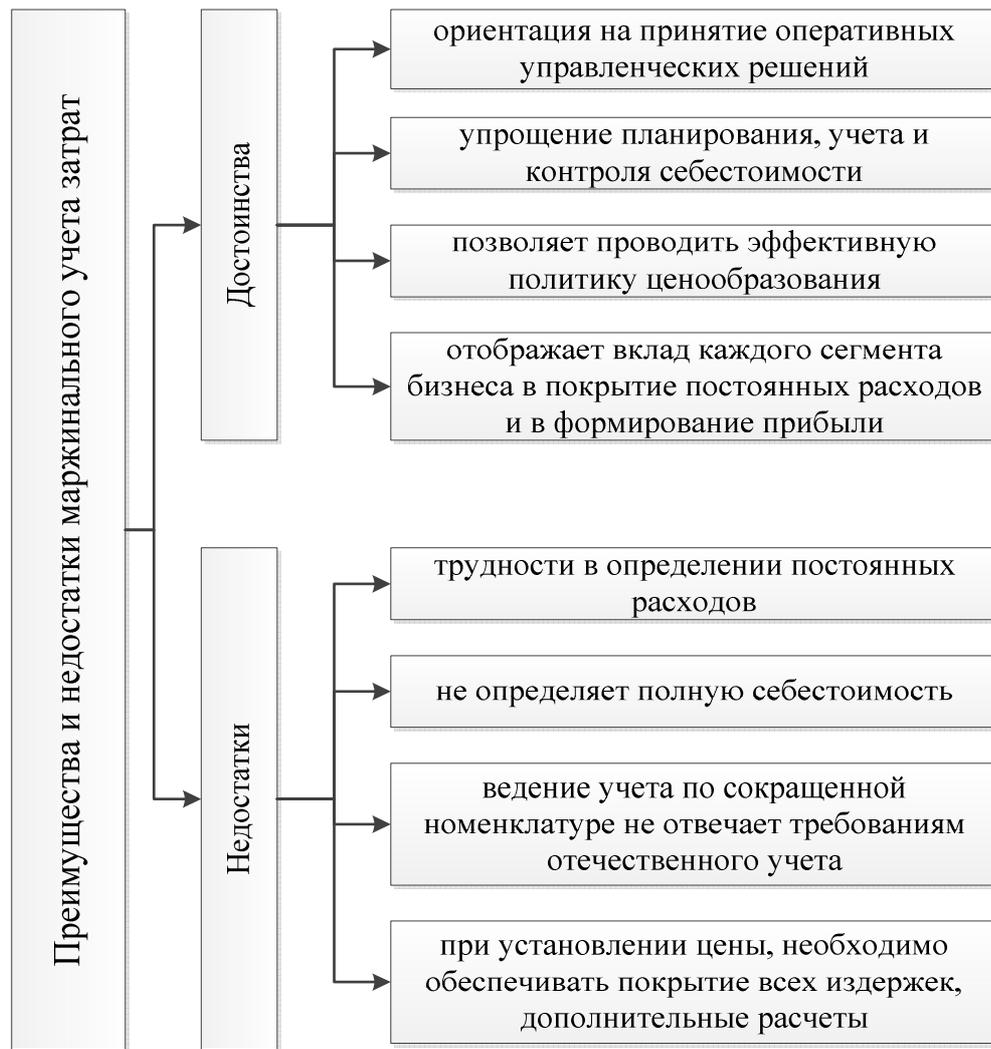


Рисунок 1.5 — Достоинства и недостатки маржинального учета затрат по К.А. Косовой [19, с. 82]

С целью наиболее эффективного регулирования затрат и воздействия на финансовые результаты предприятия, руководство формирует центры финансовой ответственности (ЦФО). Методика управления затратами по ЦФО заключается в соблюдении последовательности отнесения затрат и определения маржинального дохода для каждого центра. Для этого затраты и результаты от реализации продукции учитываются по ЦФО, а затраты, которые можно прямо отнести на них, принимаются во внимание без косвенного распределения. Как правило, устанавливаются несколько маржинальных доходов (полных и неполных) по мере учета переменных и прямых постоянных затрат.

Деление всего предприятия на экономически обособленные центры затрат, по мнению авторов [18, 16, 12], дает возможность:

- 1) получать качественную и реальную информацию о себестоимости продукции;
- 2) получать реальные данные для составления бюджета предприятия;
- 3) оценивать с точки зрения эффективности деятельность каждого центра затрат в привязке к конкретным процессам и управленцам, осуществляющим руководство этими центрами.

Е. Л. Косинова предлагает управление затратами и прибылью по ЦФО строить на основе разделения полномочий, то есть на основе индивидуальной или групповой ответственности менеджеров за затраты и доходы. Схематически методики управления, предложенные автором статьи, представим на рисунке 1.6 [18, с. 20-26].

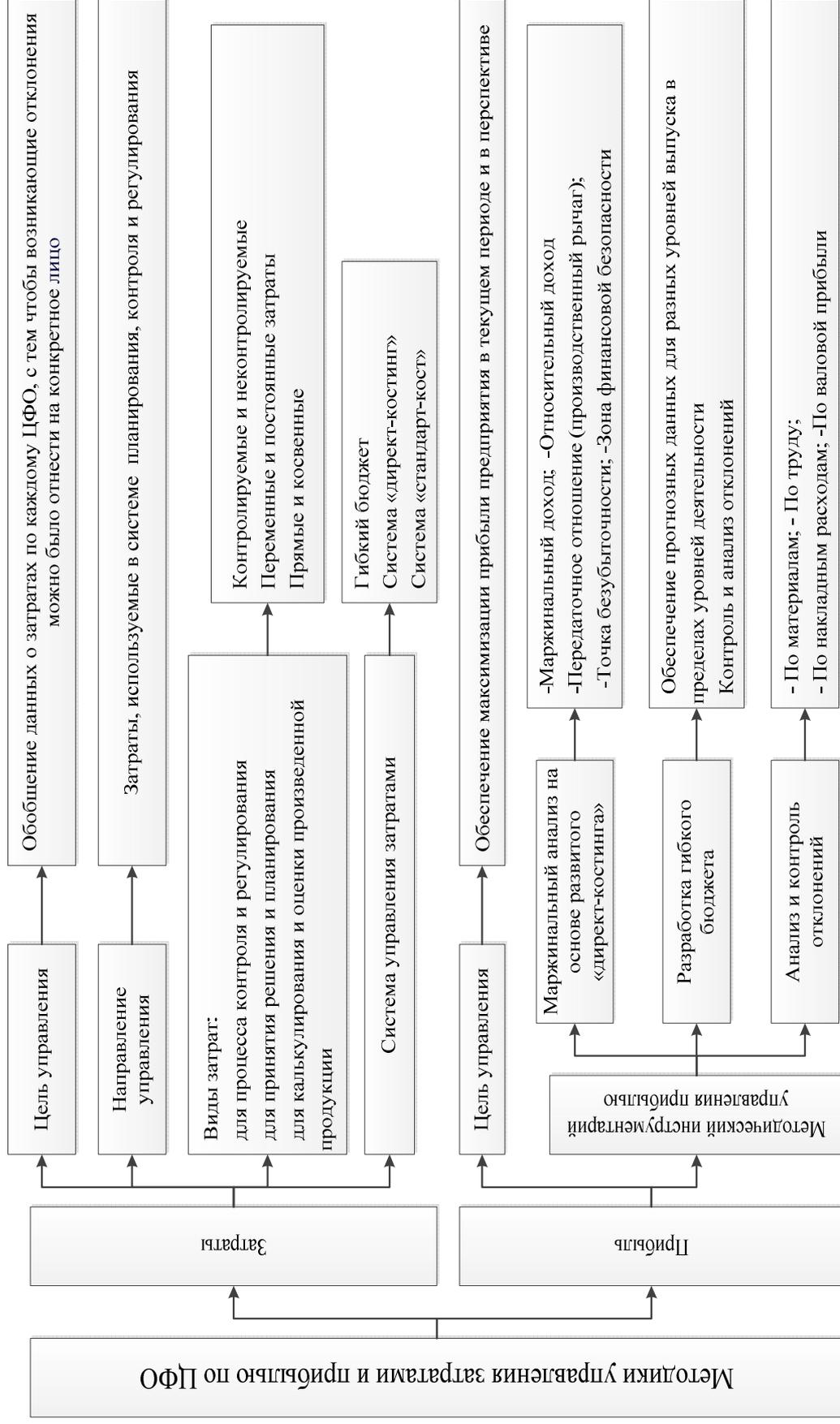


Рисунок 1.6 — Методики управления затратами и прибылью по ЦФО

Применение разработанной методики позволяет, считает Е. Л. Косинова, получать исчерпывающую информацию о затратах и доходах по каждому центру ответственности, при этом в ходе анализа выявляются участки, где чаще всего возникают отклонения, а также виды продукции с низкой рентабельностью.

Н. А. Салмина и П.С. Салмин в своей работе рассматривают проблему применения управления затратами в холдинговых структурах, где величина потребляемых ресурсов учитывается только в рамках одной организации, а общефирменные затраты им неподконтрольны. Они утверждают, что маржа всех предприятий, функционирующих в составе холдинга, идет на покрытие общефирменных (косвенных) затрат и должна обеспечить требуемый уровень прибыли компании в целом.

В этой связи авторы статьи предлагают разделять ЦФО на центр прямых расходов (ЦПР), центр косвенных расходов (ЦКР), центр доходов (ЦД), центр вклада на покрытие (ЦВП), центр прибыли (ЦП) и центр инвестиций (ЦИ). В общем виде структура управления может выглядеть следующим образом (рисунок 1.7)[27, с. 225].

Применение данной структуры на практике позволит:

- систематизировать представление о направлениях и темпах развития организации;
- понимать, за счет чего стало возможным достижение результата, кто реально приложил к этому усилия;
- знать, какое звено организации тормозит движение;
- определять наиболее эффективные подразделения компании, воздействуя на которые можно добиться максимального эффекта и достичь качественно новых результатов.

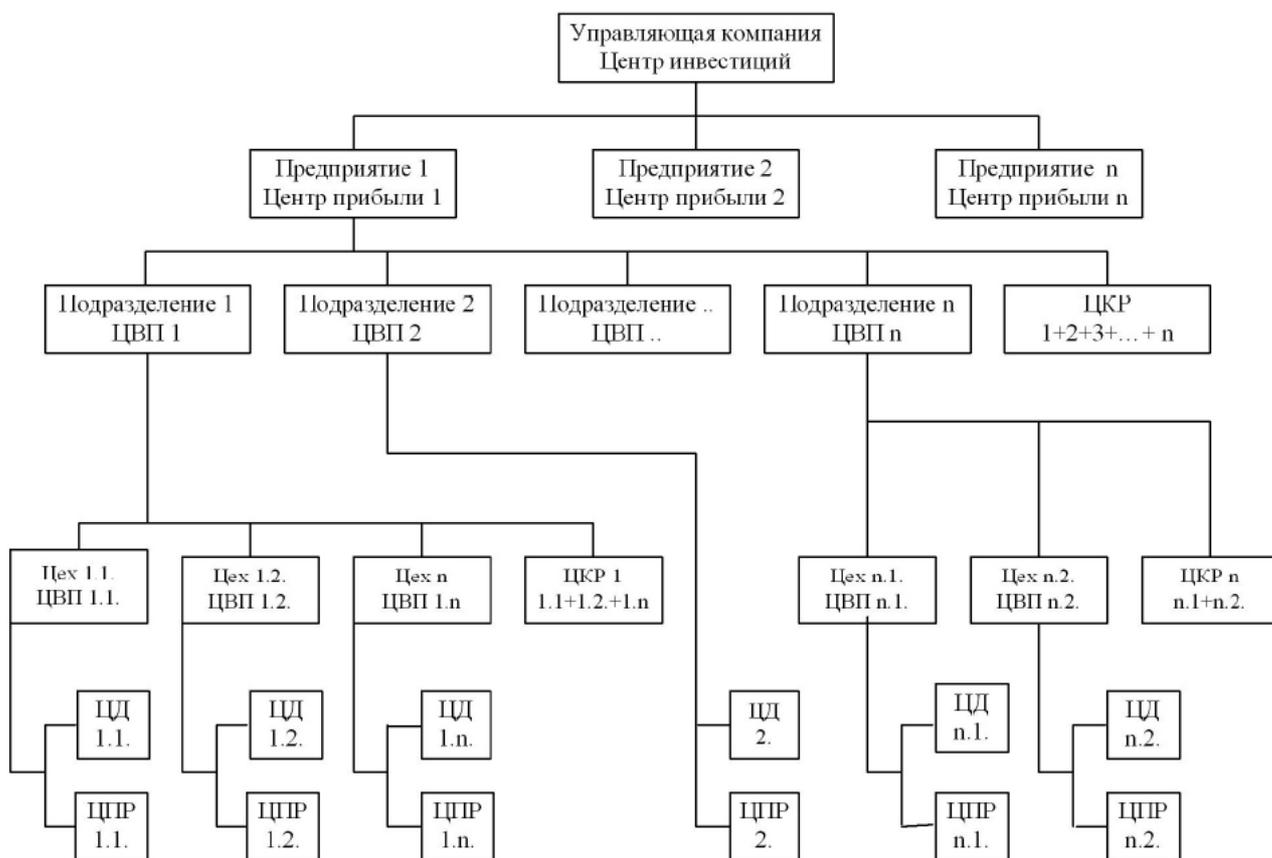


Рисунок 1.7 — Финансовое управление по ЦФО в холдинге [27]

А.А. Коняев в своей работе рассматривает методы распределения косвенных затрат по ЦФО в банковской сфере и выделяет следующие способы:[16, с. 60-67]

- прямой;
- пошаговый;
- перекрестный (встречных услуг).

В банковской практике преимущественно используется прямой метод распределения, в котором не учитываются затраты по внутрибанковским услугам сервисных подразделений. Совокупные затраты этих подразделений относятся непосредственно на бизнес-подразделения по выбранной базе отнесения затрат.

Основным достоинством прямого метода является его простота. К недостаткам необходимо отнести искажение доли косвенных затрат, относимых на бизнес-подразделения.

Использование пошагового метода распределения затрат позволяет нивелировать этот недостаток. Данный метод является более точным и учитывает встречные косвенные затраты между сервисными подразделениями. Процесс распределения затрат начинается с сервисного подразделения, оказывающего максимальное количество услуг другим подразделениям и потребляющего минимальное количество услуг. Последовательно распределяются затраты следующего центра затрат и т. д. Затраты распределяются непосредственно на центры затрат и бизнес-подразделения по выбранной базе отнесения затрат.

Перекрестный метод распределения затрат основан на решении системы n -линейных уравнений с n -неизвестными и учитывает оказание сервисными подразделениями взаимных услуг друг другу. В результате калькулируются совокупные затраты сервисных подразделений, которые переносятся на бизнес-подразделения пропорционально выбранной базе распределения.

Применив предлагаемые методы распределения затрат А. А. Коняев предлагает использовать в практике перекрестный метод распределения затрат, поскольку он позволяет получить наиболее точный результат и корректнее отнести затраты сервисных подразделений на другие подразделения банка. [16, с. 60-67]

В. П. Зотов, Е. А. Жидкова и А. М. Дворовенко предлагают на перерабатывающих предприятиях использовать развитый метод усеченных затрат в разрезе ЦФО, который широко используется в мировой практике. Главная особенность данного метода заключается во включении в производственные издержки с переменными затратами издержек прямых постоянных затрат по производству и реализации продукции.

К достоинствам данного метода авторы статьи относят возможность детального и качественного изучения зависимости между объемом производства, затратами, маржинальным доходом и прибылью как результатом хозяйственной деятельности [12, с. 71].

Р.А. Алборов отмечает, что «из-за произвольного использования «опыта» других регионов страны и международной практики методик расчета договорных трансфертных цен возникали случаи, когда структурные подразделения внутри предприятия оставались в «долгах» по итогам года (хотя предприятие в целом получило прибыль от произведенной подразделением продукции), или когда подразделение получало значительный доход, несмотря на то, что предприятие оказывалось убыточным» [6, с. 127].

При этом трансфертными ценами автор учебника называет расчетные или договорные цены на продукцию или услуги одного подразделения, передаваемые (продаваемые) другому подразделению той же организации.

Р.А. Алборов также рассматривает варианты расчетов трансфертных цен в зависимости от применяемой системы управления организации. Формулы, которые приведены ниже в таблице 1.5, ориентированы для сельскохозяйственных организаций, однако среди них имеются варианты, которые применимы и для производственных предприятий [6].

Таблица 1.5 - Варианты расчетов трансфертных цен

Виды продукции	Формула
1	2
Для товарных видов готовой продукции	$T_{ц} = P_{ц} \times \frac{Y_{пер} + Y_{пост}}{100},$ <p>где $T_{ц}$ – трансфертная цена 1 ц продукции, руб.;</p> <p>$P_{ц}$ – средняя реализационная цена 1 ц данного вида продукции, реализуемой на сторону, руб.</p> <p>$Y_{пер}$ – удельный вес суммы переменных, условно-переменных и смешанных затрат в структуре затрат на производство данного вида продукции, %</p> <p>$Y_{пост}$ – удельный вес постоянных затрат подразделения в структуре затрат на производство данного вида продукции, %</p>
	$T_{ц} = \left(\sum P_{пер} + \sum P_{пост} \right) \times (1 + K_p),$ <p>где $\sum P_{пер}$ – сумма переменных условно-переменных и смешанных затрат в составе затрат на производство единицы данного вида продукции, руб.;</p> <p>$\sum P_{пост}$ – сумма постоянных затрат подразделения и доля постоянных затрат организации, относящихся к подразделению по расчету в составе затрат на производство единицы данного вида продукции, руб.;</p> <p>K_p – доля коэффициента (нормативного или фактического) рентабельности от реализации данного вида продукции, относящаяся к подразделению по расчету.</p>

Продолжение таблицы 1.5

1	2
	$T_{ц} = \sum P_{пер} \times (1 + K_p)$
<p>Для оценки нетоварных видов продукции</p>	$T_{ц} = P_{цж} \times \frac{U_{зк}}{100} \times \frac{U_{пер} + U_{пост}}{100} \times КЭИ \times КЕ,$ <p>$P_{цж}$ – средняя цена реализации 1 ц продукции животноводства, на производство которой расходуются корма, руб.;</p> <p>$U_{зк}$ – удельный вес (нормативный или фактический) затрат на корма в структуре затрат на производство продукции животноводства, %</p> <p>$КЭИ$ – коэффициент эффективности использования обменной энергии данного вида корма для производства данного вида продукции животноводства;</p> <p>$КЕ$ – содержание кормовых единиц в 1 ц данного вида корма, ц.</p> $T_{ц} = (\sum P_{пер} + \sum P_{пост}) \times (1 + K_{рж}) \times КЭИ \times КЕ,$ <p>$К_{рж}$ – доля коэффициента (нормативного или фактического) рентабельности от реализации продукции животноводства, относящаяся к подразделению по расчету.</p> $T_{ц} = \sum P_{пер} \times (1 + K_{рж}) \times КЭИ \times КЕ$

Предлагаемые формулы расчета трансфертных цен применимы и при децентрализованной, и при смешанной системе управления, а также в зависимости от применяемой системы учета затрат («директ-костинг», традиционно-калькуляционная система).

С точки зрения автора учебника, предлагаемые модели трансфертного ценообразования обеспечивают возможность получения достаточного конечного результата, как подразделениям, так и организации в целом; способствуют развитию и совершенствованию внутрихозяйственных экономических отношений и сохранению договорной независимости подразделений при экономических методах управления ими [6, с. 132].

Как показало исследование, классификации затрат на предприятиях всех отраслей имеет место быть проблема разделения расходов на переменные и постоянные, которые необходимы для исчисления маржинального дохода. Разделение затрат на переменные и постоянные необходимо также для проведения контроля и прогнозирования расходов, выбора наиболее

эффективного пути развития предприятия, оказания информационной помощи менеджерам, принятия управленческих решений.

В этой связи ученые-экономисты разрабатывают различные методики их разделения с целью упрощения применения маржинального анализа на практике, поскольку суть данного анализа заключается в поиске оптимального соотношения между тремя экономическими элементами: объемом производства, себестоимости продукции и прибыли предприятия – и прогнозировании величины каждого показателя при заданном значении других.

В результате исследования убедились, что существует различное множество методик, не только для промышленных предприятий, но и для предприятий общественного питания и сельского хозяйства. Однако, при применении методики определения маржинального дохода в любом случае необходима адаптация к практике деятельности каждого предприятия.

2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ И РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ ОРГАНИЗАЦИИ НА БАЗЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЕЕ СТРУКТУРЫ И ФИНАНСОВОГО УПРАВЛЕНИЯ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ.

2.1 Структура управления, правовой статус и виды деятельности

Предприятие Концерн «Аксион» является обществом с ограниченной ответственностью. Сокращенное фирменное наименование ООО Концерн «Аксион».

Место нахождения ООО Концерн «Аксион»: 426000, Удмуртская Республика, г. Ижевск, ул. Максима Горького, д. 90.

Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании законодательства Российской Федерации и Устава предприятия. Устав общества является учредительным документом. Уставный капитал предприятия составляет из номинальной стоимости долей его участников.

Общество было создано в результате реорганизации путем преобразования открытого акционерного общества Концерн «Аксион» (ОАО «Концерн Аксион») согласно решению общего собрания акционеров от 18 апреля 2014 года. В результате преобразования ООО Концерн «Аксион» стал правопреемником всех прав и обязанностей ОАО Концерн «Аксион».

ООО Концерн «Аксион» является дочерним предприятием в структуре АО Ижевский Мотозавод «Аксион - Холдинг».

Предприятие имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на самостоятельном балансе. Общество несет ответственность исключительно по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Предприятие не несет ответственности по обязательствам государства и участников общества, равно как и государство и участники общества не отвечают по обязательствам ООО Концерн «Аксион». Тем самым участники общества несут риск убытков, связанных с деятельностью

предприятия. Участники могут быть как юридические лица, так и физические лица. Однако в случае банкротства предприятия по вине участников, на них может быть возложена субсидиарная ответственность при недостаточности имущества предприятия.

Высшим органом управления ООО Концерн «Аксион» является общее собрание участников. Один раз в год проводится очередное общее собрание участников.

К компетенции общего собрания участников относятся такие вопросы, как утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов, принятие решения о распределении чистой прибыли между участниками общества и другие вопросы, связанные с осуществлением хозяйственной деятельности.

Общее руководство деятельностью предприятия осуществляет Наблюдательный совет, который состоит из 6 человек.

К компетенции Наблюдательного совета относятся решение таких вопросов, как утверждение финансового плана, сметы доходов и расходов, структуры предприятия, использование резервного фонда, образование и использование иных фондов, рекомендации по распределению чистой прибыли между участниками и многие другие вопросы, не относящиеся к компетенции общего собрания участников.

ООО Концерн «Аксион» является производственной организацией, основными видами деятельности которой являются:

1. Производство медицинской техники.
2. Производство техники для дома и приборов учета.
3. Техническое обслуживание медицинской техники.
4. Проведение работ по изготовлению и ремонту средств измерений.
5. Инвестиционная деятельность.
6. Торговая деятельность.
7. Внешнеэкономическая деятельность, проведение операций по экспорту, импорту товаров и услуг, развитие новых форм

взаимовыгодных внешнеэкономических связей, торгово-экономическое и научно-техническое сотрудничество с зарубежными фирмами.

Производство медицинской техники и оборудования ведется по широкой номенклатуре изделий для различных областей медицины: функциональная диагностика, реанимация, неонатология, хирургия и физиотерапия.

Предприятие представляет на рынке следующие приборы марки «Аксион»: электрокардиограф, дефибриллятор, устройство обогрева новорожденных, облучатель для новорожденных для лечения желтухи, электрический матрац, хирургический отсасыватель, вакуумный массажер.

Создание медицинской техники происходит при тесном сотрудничестве с ведущими клиниками России и научно-исследовательскими институтами. Все приборы разрешены к применению в медицинской области.

ООО Концерн «Аксион» возглавляет генеральный директор, в подчинении которого находятся структурные подразделения, представленные на рисунке 2.1.

Структура управления организации представлена на рисунке 2.2.

Организационная структура ООО Концерн «Аксион» относится к линейно-функциональной структуре управления предприятием. Преимущество данной системы заключается в простоте построения. Специалисты служб имеют высокую компетенцию в своей области. Такая функциональная специализация повышает результативность деятельности предприятия. При четком распределении функций между службами отсутствует дублирование полномочий, повышается качество труда, а так же экономия на управленческие расходы. Проблемы, возникающие внутри подразделения, решаются быстро, за счет того, что исполнители имеют высокую квалификацию.

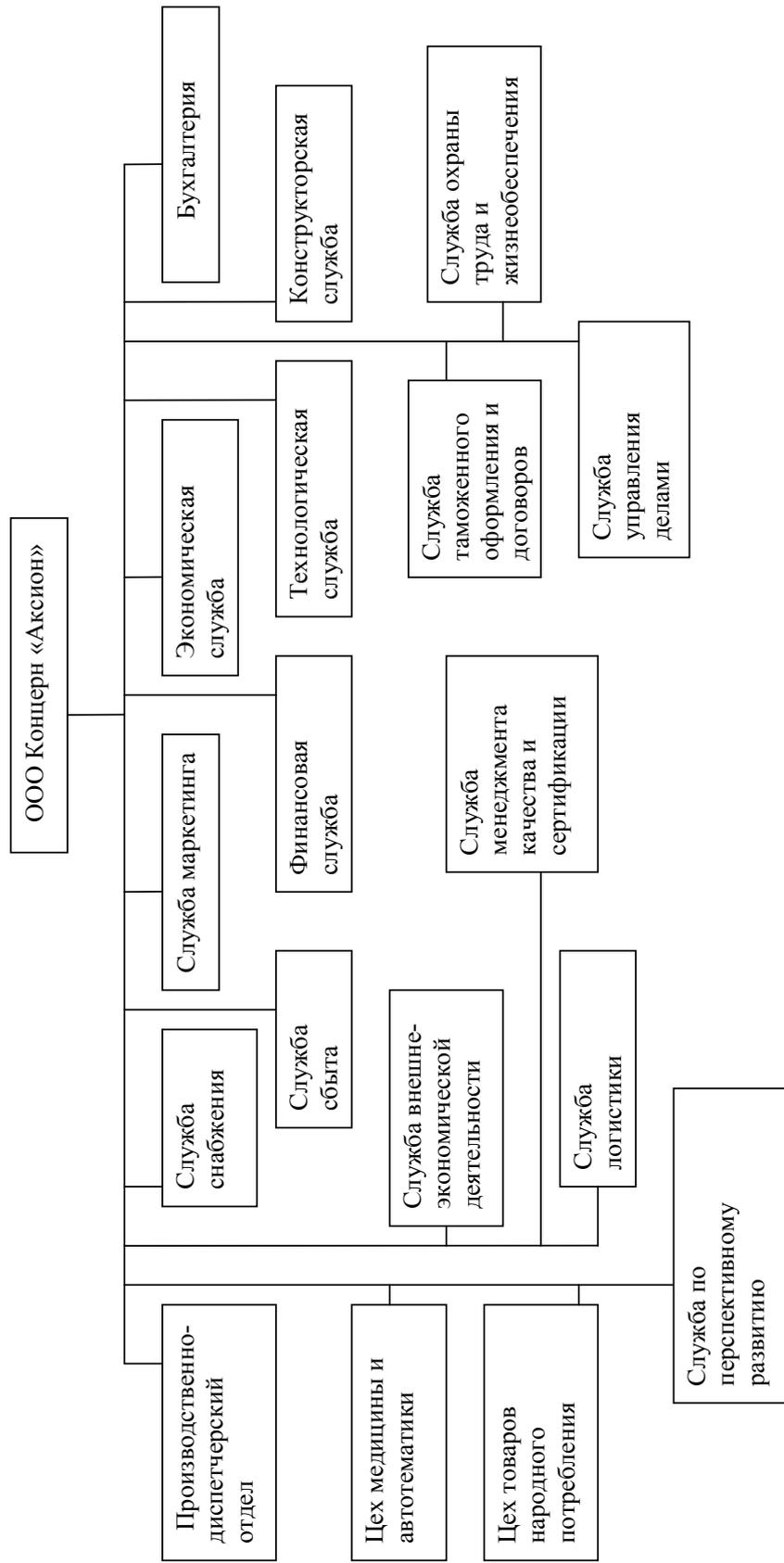


Рисунок 2.1 - Организационная структура ООО Концерн «Аксион»

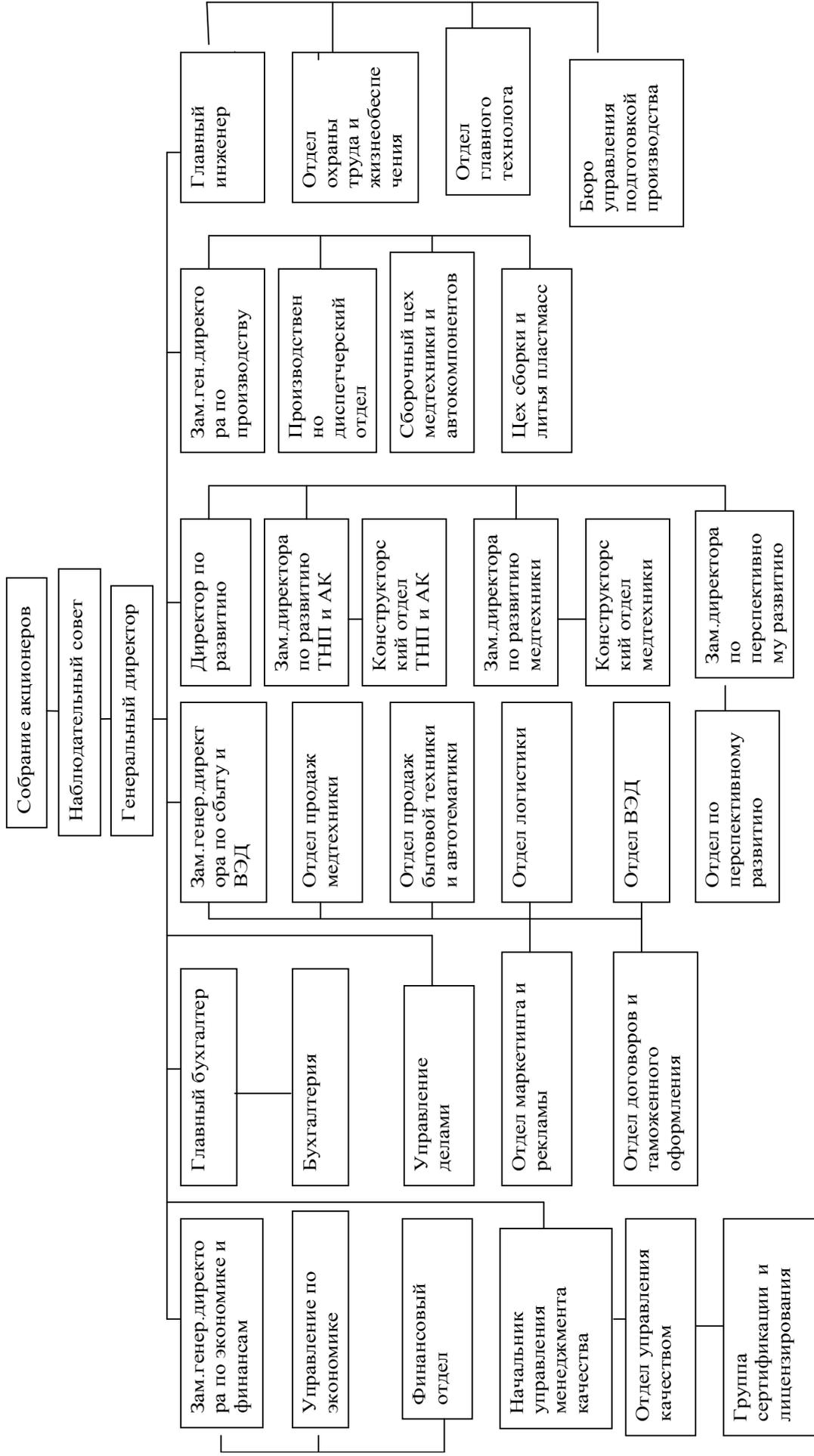


Рисунок 2.2 -Структура Управления ООО Концерн «Аксion»

Несмотря на имеющиеся преимущества, рассматриваемая структура управления обладает рядом недостатков. Одним из главных недостатков является снижение ответственности исполнителей за работу организации в целом, то есть ответственность за конечный результат целиком и полностью возлагается на директора ООО Концерн «Аксион». Функциональные службы не имеют право самостоятельно отдавать распоряжения, касающиеся производственных процессов. Службы лишь готовят варианты решения вопросов. Следовательно, к директору повышаются требования, он должен быть квалифицированным руководителем, умеющим разбираться во всех процессах, осуществленных его подчиненными, в большом потоке информации поступающей от всех служб.

В виду постоянной необходимости в согласовании принимаемых решений с руководством предприятия, удлиняются сроки реализации принимаемых решений, тем самым замедляется процесс производства и реализации продукции.

Таким образом, ООО Концерн «Аксион» является динамично развивающимся предприятием в области производства медицинской техники, имеющее в своем подчинении сформировавшуюся линейно-функциональную структуру управления, которая позволяет распределить ответственность за работу организации между отдельными подразделениями.

2.2 Анализ современного состояния и пути повышения эффективности развития экономики организации

С целью определения современного состояния развития экономики ООО Концерн «Аксион» в условиях рыночной экономики проведем анализ финансового состояния организации.

Огромную роль при оценке финансового состояния предприятия имеет анализ ликвидности баланса организации. С целью определения ликвидности баланса проанализируем бухгалтерский баланс и выявим способность

имеющихся активов превращаться в денежные средства и погашать все виды обязательств. Для этого сгруппируем активы и пассивы по степени ликвидности в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Показатели ликвидности бухгалтерского баланса ООО Концерн «Аксион»

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	2	3	4
Наиболее ликвидные активы (А1), тыс. руб.	14403	57481	34471
Быстрореализуемые активы (А2), тыс. руб.	78398	129410	146300
Медленнореализуемые активы (А3), тыс. руб.	835988	734180	531694
Труднореализуемые активы (А4), тыс. руб.	56941	55414	78021
Итого активы	985730	976485	790486
Наиболее срочные обязательства (П1), тыс. руб.	59882	69554	150702
Краткосрочные пассивы (П2), тыс. руб.	102480	50468	45713
Долгосрочные пассивы (П3), тыс. руб.	34758	32665	31996
Постоянные пассивы (П4), тыс. руб.	788610	823798	562075
Итого пассивы	985730	976485	790486
Платежный излишек или недостаток, ± тыс. руб.:			
Разность между наиболее ликвидными активами и наиболее срочными обязательствами (А1-П1), ± тыс. руб.	-45479	-12073	-116231
Разность между быстрореализуемыми активами и краткосрочными пассивами (А2-П2), ± тыс. руб.	-24082	78942	100587
Разность между медленно реализуемыми активами и долгосрочными пассивами (А3-П3), ± тыс. руб.	801230	701515	499698
Разность между постоянными пассивами и труднореализуемыми активами (П4-А4), ± тыс. руб.	731669	768384	484054

Данные таблицы свидетельствуют о том, что у предприятия на протяжении всех рассматриваемых периодов недостаточно в обращении денежных средств для покрытия наиболее срочных обязательств, поскольку значения (А1-П1) отрицательные. Связано это с тем, что денежные средства предприятия вовлечены в менее ликвидные активы, такие как дебиторская задолженность, материальные запасы и внеоборотные активы. Предприятию необходимо обратить внимание на сроки обращения дебиторской

задолженности, материальных запасов и добиться их минимальных значений для увеличения в обращении денежных средств, которые необходимы для погашения кредиторской задолженности. В противном случае могут увеличиться расходы на оплату штрафов по кредитам и займам, что негативно скажется на конечном финансовом результате. Для решения этого вопроса рекомендуется денежные средства иметь в запасе равным имеющейся кредиторской задолженности.

В 2013 году разница между быстро реализуемыми активами и краткосрочными пассивами (А2-П2) была отрицательной, однако за последние два года состояние улучшилось, о чем свидетельствует положительное значение данного показателя, это указывает на восстановление платежеспособности предприятия, на короткий срок от трех до шести месяцев. Позитивная тенденция связана со снижением краткосрочной задолженности с приростом дебиторской задолженности. В перспективе при своевременном пополнении денежных средств от реализации продукции ООО Концерн «Аксион» может повысить свою платежеспособность.

Рост платежного излишка между медленно реализуемыми активами и долгосрочными пассивами (А3-П3) за последний год свидетельствует о том, что предприятие заботится о приросте собственных средств. Наличие такого излишка характеризует предприятие как финансово устойчивое.

В результате можно сказать, что не соблюдаются выше указанные неравенства, то есть в нашем случае $A1 < П1 (-116231)$, $A2 > П2 (+100587)$, $A3 > П3 (+499698)$, $A4 < П4 (+484054)$, следовательно, ликвидность бухгалтерского баланса анализируемого предприятия имеет перспективный уровень ликвидности, который является недостаточным для современных рыночных условий.

По проведенной выше методике баланс организации всегда неликвиден. С целью определения тенденции ликвидности баланса рассчитаем интегральный показатель ликвидности баланса по формуле:

$$K_{инт} = \frac{A_1 + 0,5 \cdot A_2 + 0,3 \cdot A_3}{\Pi_1 + 0,5 \cdot \Pi_2 + 0,3 \cdot \Pi_3}, \quad (2.1.)$$

Полученные значения интегрального коэффициента представим на рисунке 2.2.

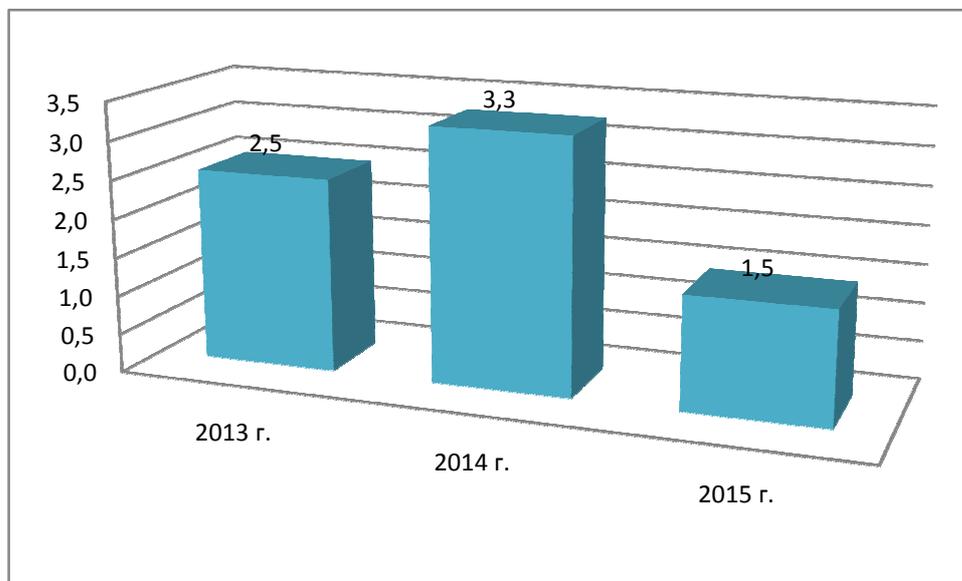


Рисунок 2.2 – Динамика интегрального коэффициента ликвидности баланса ООО Концерн «Аксион» за 2013 -2015 гг.

Наблюдая динамику интегрального показателя, можно сказать, что за последний год ликвидность баланса уменьшилась более чем в 2 раза, что отрицательно сказывается на финансовом состоянии организации.

Анализ ликвидности баланса, проводимый по указанной схеме (таблица 2.1), является приближенным. Более детальным признан коэффициентный анализ ликвидности, представленный в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Относительные показатели ликвидности и платежеспособности ООО Концерн «Аксион»

Коэффициент	Ограничения	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	2	3	4	5
Текущей ликвидности	>1,5	5,7	7,7	3,6
Срочной ликвидности	≥0,8	0,6	1,6	0,9
Абсолютной ликвидности	>0,2	0,1	0,5	0,2
Общей платежеспособности	>1	5,0	6,4	3,5

Динамика относительных показателей ликвидности за исследуемые периоды подтверждает выводы, сделанные по абсолютным показателям. Все показатели ликвидности организации находятся в пределах нормативных значений, что может свидетельствовать о настоящей платежеспособности организации.

Значение показателя текущей ликвидности указывает, что предприятие способно погашать свои текущие краткосрочные обязательства за счет только оборотных активов в течение года, так как данный коэффициент находится выше нормативного. Однако если принимать во внимание динамику этого показателя, то можно сказать об ухудшении ситуации в перспективе, потому что коэффициент снизился в два раза.

Коэффициент срочной ликвидности к концу анализируемого периода принял значение выше нормативного и равен 0,9, что указывает о возможности погашения текущих обязательств за счет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений.

Коэффициент абсолютной ликвидности имеет величину критического значения, организация в состоянии платить по своим счетам только на 20%. Решением проблемы должно стать увеличение оборачиваемости запасов, а также определенную роль могут сыграть меры по увеличению оборачиваемости дебиторской задолженности.

Коэффициент общей платежеспособности является комплексным показателем ликвидности баланса и свидетельствует о надежности организации. Однако изменение коэффициента в динамике указывает на снижение ликвидности баланса анализируемой организации и ее надежности.

По результатам оценки ликвидности и платежеспособности организации можно заключить, что организация на текущем этапе является платежеспособным, однако, необходима разработка мероприятий по повышению ликвидности и платежеспособности организации.

В ходе производственного процесса на предприятии происходит постоянное пополнение запасов товарно-материальных ценностей. В этих целях используют как собственные оборотные средства, так и привлеченные источники (краткосрочные займы и кредиты). Изучая излишек или недостаток средств для формирования запасов, устанавливают абсолютные показатели финансовой устойчивости.

При анализе воспользуемся методикой четырёхкомпонентной модели S по обеспеченности запасов и затрат, разработанной А.С. Бобылевой [10]. Данная методика дополняет российскую методику оценки финансовой устойчивости по абсолютным показателям.

Четвертым компонентом будет являться такой абсолютный показатель, как превышение всех активов над внешними обязательствами. Если предприятие не в состоянии исполнить свои внешние обязательства за счет всех своих активов, оно может быть признано неплатежеспособным.

Поэтому в критериях определения состояния финансовой устойчивости будет учитываться показатель платежеспособности предприятия (Кпл) по разности между текущими активами (ТА) и краткосрочными обязательствами (КО).

По аналогии с показателями обеспеченности запасов и затрат принимаем:

$K_{пл} = 1$, если $ТА \geq КО$;

$K_{пл} = 0$, если $ТА < КО$.

В сумму текущих активов входит стоимость оборотных активов за минусом готовой продукции, товаров для перепродажи и товаров отгруженных, поскольку эти ценности предназначены для продажи и косвенно могут сами служить источником обеспечения запасов и затрат; краткосрочные обязательства включают в себя краткосрочные кредиты и займы и кредиторскую задолженность.

Показатели финансовой устойчивости рассматриваемого общества приведены в таблице 2.3.

**Таблица 2.3 - Абсолютные показатели финансовой устойчивости
ООО Концерн «Аксион», тыс. руб.**

Показатели	Условные обозначения	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	2	3	4	5
1. Источники формирования собственных средств (капитал и резервы)	ИСС	788 610	823 798	562 075
2. Внеоборотные активы	ВОА	372 378	370 851	78 021
3. Наличие собственных оборотных средств (строка 1 - строка 2)	СОС	416 232	452 947	484 054
4. Долгосрочные обязательства	ДКЗ	30596	24073	20747
5. Наличие собственных и долгосрочных источников формирования оборотных средств — чистый оборотный капитал (строка 3 - строка 4)	СДИ	385 636	428 874	463 307
6. Краткосрочные кредиты и займы	ККЗ	166524	128614	207664
7. Общая величина основных источников средств (строки 5-6)	ОИ	219 112	300 260	255 643
8. Общая сумма запасов из раздела II баланса	З	513 919	409 595	514 182
9. Текущие активы за минусом готовой продукции, товаров для перепродажи и товаров отгруженных	ТА	235 733	325 592	451 052
10. Текущие обязательства включают в себя краткосрочные кредиты и займы и кредиторскую задолженность.	ТО	162 362	120 022	196 415
11. Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств (строки 3-8)	ΔСОС	-97 687	43 352	-30 128
12. Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников покрытия запасов (стр. 5-8)	ΔСДИ	-128 283	19 279	-50 875
13. Излишек (+), недостаток (-) общей величины основных источников финансирования запасов (строка 7 - строка 8)	ΔОИЗ	-294 807	-109 335	-258 539

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3	4	5
14. Излишек (+), недостаток (-) активов над внешними обязательствами (стр. 9-10)	ТА - ТО	73 371	205 570	254 637
15. Четырёхкомпонентной модель типа финансовой устойчивости	S = (Δ СОС; Δ СДИ; Δ ОИЗ; ТА-ТО)	S = (0, 0, 0,1)	S = (1, 1, 0,1)	S = (0,0,0,1)

Из данных таблицы следует, что в 2013 году предприятие имеет неустойчивое финансовое состояние, предприятие сильно зависимо от внешних кредиторов (заимодавцев), так как значения показателей Δ СОС; Δ СДИ, Δ ОИЗ имеют отрицательные значения.

В 2014 году предприятие имеет нормальную финансовую устойчивость, предприятие несильно зависимо от внешних кредиторов (заимодавцев), так как значения показателей Δ СОС; Δ СДИ и ТА-ТО имеют положительные значения.

В 2015 году общество переходит в неустойчивое финансовое состояние, поскольку параметры Δ СОС (- 30 128), Δ СДИ (- 50 875), Δ ОИЗ (-258 539) имеют отрицательные значения, которые недостаточны для поддержания текущей платежеспособности. В течение анализируемого периода наблюдается улучшение финансовой ситуации в организации, так как изменение значений Δ СОС, Δ СДИ, Δ ОИЗ имеют тенденцию к росту.

Оценку финансовой устойчивости предприятия осуществляют с помощью финансовых коэффициентов.

Расчетные значения коэффициентов по анализируемому обществу представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Относительные значения коэффициентов финансовой устойчивости ООО Концерн «Аксион»

Наименование коэффициента	Норматив	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	2	3	4	5
1. Коэффициент финансовой независимости	$\geq 0,5$	0,80	0,84	0,58
2. Плечо финансового рычага	0,67	0,25	0,19	0,41
3. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$> 0,1$	0,68	0,75	0,68
4. Коэффициент маневренности	0,2-0,5	0,53	0,55	0,86
5. Коэффициент финансовой напряженности	$\leq 0,5$	0,20	0,16	0,29
6. Коэффициент имущества производственного назначения (реального имущества)	$\geq 0,5$	0,91	0,80	0,61
7. Коэффициент устойчивого финансирования (КУФ)	0,6 - 0,9	0,83	0,87	0,74
8. Рентабельность собственного капитала	$> 10\%$	4,61	4,27	-7,14
9. Рентабельность продаж	$> 20\%$	21,67	19,02	26,65
10. Соотношение кредиторской и дебиторской задолженности	0,9 - 1,1	0,76	0,54	1,03
11. Доля краткосрочных обязательств в оборотных активах	$\geq 0,5$	0,27	0,21	0,29

Из данных таблицы видно, что в 2013 году финансовая зависимость от внешних источников была очень низкой. К концу анализируемого периода ситуация немного поменялась — финансовая зависимость стала ниже, но еще находится в пределах нормы. Это подтверждается значением коэффициента финансовой независимости (автономии) финансирования ($0,58 > 0,5$).

Плечо финансового рычага за период увеличилось на 0,16, что означает улучшение финансовой устойчивости организации.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода имеет значение 68%, что характеризует достаточность собственных средств для финансирования оборотных активов, поэтому нет необходимости прибегать к внешним источникам.

За отчетный период значительно увеличился коэффициент маневренности. Он указывает на уровень гибкости использования собственных оборотных средств предприятия, то есть показывает, какая часть собственного капитала закреплена в денежных средствах, позволяющих маневрировать ими в течение года. Исходя из последнего следует, что больше 80% собственного капитала закреплено в денежных средствах, капитал достаточно мобилен.

Значение коэффициента финансовой напряженности (+0,29) свидетельствует о малой доле заемного капитала в имуществе предприятия, к концу 2015 года она составила 29%, что повышает финансовую устойчивость.

Коэффициент имущества производственного назначения равен 0,61, что больше 0,5, следовательно, нет необходимости привлечения заемных средств для пополнения имущества.

Коэффициент устойчивого финансирования показывает, что в 2013 году 83% активов финансировалось за счет устойчивых источников, на конец периода – 74% активов. Достаточно высокое значение данного коэффициента отражает высокую степень независимости организации от краткосрочных заемных источников покрытия.

Отрицательной можно считать наметившуюся тенденцию снижения рентабельности собственного капитала. Так, этот показатель в отчетном году составил -7,14%, что меньше аналогичного показателя за 2013 год на 11,74%.

Увеличивается показатель рентабельности продаж. Его значение свидетельствует, что на 1 руб. полученной выручки от продажи приходится 26,65 коп. прибыли, что на 4,97 коп. больше аналогичного показателя 2013 года.

Соотношение кредиторской и дебиторской задолженности в динамике увеличивается, это значит, что растет доля кредиторской задолженности в дебиторской. Однако, дебиторская задолженность чуть ниже кредиторской (на 2,9%), следовательно, ее до сих пор недостаточно для покрытия текущей задолженности, необходимы мероприятия по сокращению кредиторской задолженности.

Доля краткосрочных обязательств в оборотных активах анализируемой организации в течение исследуемого периода наблюдается значение ниже нормативного, что указывает на достаточно высокую ликвидность, то есть способность организации рассчитаться с предстоящими платежами.

С помощью показателей деловой активности определяют эффективность использования имущества предприятия.

Ниже приведены результаты расчетов коэффициентов деловой активности предприятия, определяемые системой финансовых коэффициентов (таблица 2.5).

Таблица 2.5 - Оценка деловой активности ООО Концерн «Аксион»

Наименование показателя	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1	2	3	4
Коэффициент оборачиваемости совокупных активов	0,7	0,4	1,1
Период обращения совокупных активов, дн.	504	961	327
Коэффициент оборачиваемости текущих активов	1,2	0,6	1,5
Период обращения текущих активов, дн.	311	597	244
Коэффициент оборачиваемости материальных запасов	1,1	0,6	1,6
Срок хранения материальных запасов, дн.	333	576	231
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	7,2	3,5	7,1
Период погашения дебиторской задолженности, дн.	50	102	51
Продолжительность операционного цикла, дни	383	678	282
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности	3,3	2,1	5,1
Период погашения кредиторской задолженности, дн.	110	171	71
Продолжительность финансового цикла, дни	272	507	212
Коэффициент оборачиваемости готовой продукции	3,84	1,17	3,80
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала	0,9	0,5	1,4
Величина дополнительно привлеченных или высвобожденных средств, тыс. руб.		291778	-954217

По данным таблицы можно сделать вывод, что в основном показатели оборачиваемости увеличиваются. Такая ситуация означает повышение эффективности использования организацией всех имеющихся ресурсов, то есть каждая денежная единица активов принесла больше единиц реализованной продукции.

Период обращения дебиторской задолженности на 20 дней меньше аналогичного показателя по кредиторской задолженности. Такая ситуация является благоприятной тенденцией для деятельности организации, сумм, причитающихся с дебиторов, хватает для оплаты обязательств по кредитам. Это говорит о правильной организации кредитной политики. Однако если рассматривать период оборачиваемости дебиторской задолженности, то он составляет 51 день, а это больше чем календарный месяц. То есть предприятию для сохранения нормальной деятельности в течение месяца необходимо привлекать дополнительные средства, данный факт нельзя оценить как положительный.

Происходит изменение операционного и финансового циклов.

Финансовый цикл характеризует цикл обращения денежной наличности, то есть время, в течение которого денежные средства отвлечены из оборота. Снижение финансового цикла в динамике оценивается как положительная тенденция, и происходит вследствие того, что происходит ускорение производственного цикла и ускорение оборачиваемости дебиторской задолженности.

Происходит сокращение продолжительности операционного цикла по причине роста оборачиваемости материальных запасов и уменьшения периода их хранения.

Рост в динамике коэффициента оборачиваемости собственного капитала означает повышение эффективности использования собственного капитала.

В 2014 году была необходимость привлечения в оборот 291778 тыс. руб., но к концу анализируемого периода ситуация изменилась. За последний год произошло высвобождение из оборота 954 217 тыс. руб., следовательно, сократилась потребность в привлечении дополнительных средств в оборот предприятия.

Таким образом, показатели деловой активности исследуемого общества оцениваются как недостаточно удовлетворительные, которые могли бы обеспечить его стабильную коммерческую деятельность в предстоящем году.

Для руководителей высшего звена большое значение имеет исследование каждого элемента прибыли. Поскольку прибыль является источником финансирования капитальных вложений, пополнения оборотных средств и реализации социальных программ, руководству такой анализ позволяет определить перспективы развития предприятия и возможности мотивации его персонала.

Пользуясь данными Отчета о прибылях и убытках организации, проведем экономический анализ состава и динамики показателей, таких как выручка от продаж, полная себестоимость, валовая прибыль, чистая прибыль.

Таблица 2.6 - Состав и динамика финансовых результатов ООО Концерн «Аксион»

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
1	2	3	4	5
1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг, тыс. руб.	701592	367390	972444	138,61
2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг, тыс. руб.	534787	288486	718613	134,37
3. Валовая прибыль, тыс. руб.	166805	78904	253831	152,17
4. Коммерческие расходы, тыс. руб.	50890	24026	62326	122,47
5. Управленческие расходы, тыс. руб.	-	-	-	-
6. Всего расходов, тыс. руб.	585677	312512	780939	133,34
7. Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	115915	54878	191505	165,21
8. Доходы от участия в других организациях			16716	-
9. Проценты к получению, тыс. руб.	90	467	1393	1547,78
10. Прочие доходы, тыс. руб.	65910	2663	140391	213,00
11. Итого прочие доходы, тыс. руб.	66000	3130	158500	240,15
12. Проценты к уплате, тыс. руб.	7373	2420	5294	71,80

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5
13.Прочие расходы, тыс. руб.	123172	11486	394674	320,43
14.Итого прочие расходы, тыс. руб.	130545	13906	399968	306,38
15.Сальдо прочих расходов и доходов, тыс. руб.	-64635	-11243	-259577	401,60
16.Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	51370	44102	-49963	-97,26
17.Отложенные налоговые активы	1777	1257	10315	580,47
18.Отложенные налоговые обязательства	-13098	6523	3326	-25,39
19.Сальдо отложенных активов (обязательств), тыс. руб.	14875	-5266	6989	46,98
20.Текущий налог на прибыль, тыс. руб.	3478	16694	3795	109,11
21. Прочее, тыс. руб.	-245		-3	1,22
22.Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	36326	35188	-40120	-110,44

На основании данных таблицы можно сказать, что выручка в отчетном году увеличилась на 38,61% по отношению к 2013 году, за счет увеличения объема продаж. Так же увеличились затраты на производство и реализацию продукции, коммерческие расходы в пределах нормы, которые находятся в прямой зависимости от объемов производства.

Прирост валовой прибыли в 2015 году составил 52,17%, что привело также к соответствующему увеличению прибыли от продаж на 65,21%. Это говорит о весьма успешном управлении деятельностью предприятия, но после вычета прочих расходов у предприятия в 2015 году вместо чистой прибыли появился убыток. Причиной образовавшегося убытка послужили расходы, связанные с выбытием ценных бумаг. Поэтому за счет нерационального расходования имеющихся ресурсов предприятие сработала себе в убыток. Если бы не данные расходы, чистая прибыль предприятия за отчетный год была бы намного выше. Руководству предприятия необходимо усилить контроль за рациональным расходованием средств в целях оптимизации их структуры и повышения эффективности их использования.

Существенное значение при анализе имеет исследование бухгалтерской прибыли (прибыли до налогообложения), так как оно позволяет выявить факторы, оказавшие наиболее значимое влияние на величину данной прибыли (таблица 2.7).

Таблица 2.7 - Факторный анализ прибыли до налогообложения ООО Концерн «Аксион»

Показатель	2014 г.	2015 г.	Отклонени
1	2	3	4
1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг,	36739	97244	х
2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и	28848	71861	х
3. Коммерческие расходы, тыс. руб.	24026	62326	х
4. Управленческие расходы, тыс. руб.	-	-	х
5. Прочие доходы, тыс. руб.	3130	15850	х
6. Прочие расходы, тыс. руб.	13906	39996	х
9. Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	44102	-49963	
10. Условный показатель прибыли до налогообложения №1 с.1 гр.3-с.2 гр.2-с.3 гр.2-с.4 гр.2+с.5 гр.2-с.6 гр.2	х	х	649156
11. Условный показатель прибыли до налогообложения №2 с.1 гр.3-с.2 гр.3-с.3 гр.2-с.4 гр.2+с.5 гр.2-с.6 гр.2	х	х	219029
12. Условный показатель прибыли до налогообложения №3 с.1 гр.3-с.2 гр.3-с.3 гр.3-с.4 гр.2+с.5 гр.2-с.6 гр.2	х	х	180729
14. Условный показатель прибыли до налогообложения №4 с.1 гр.3-с.2 гр.3-с.3 гр.3-с.4 гр.3+с.5 гр.2-с.6 гр.2	х	х	180729
15. Условный показатель прибыли до налогообложения №5 с.1 гр.3-с.2 гр.3-с.3 гр.3-с.4 гр.3+с.5 гр.3-с.6 гр.2	х	х	336099
16. Отклонение прибыли до налогообложения, ± тыс.	х	х	-94065
16.1 за счет изменения выручки с.10 гр.4-с.9 гр.2	х	х	605054
16.2 за счет изменения себестоимости проданной продукции с. 11 гр.4-с.10 гр.4	х	х	-430127
16.3 за счет изменения коммерческих расходов с. 12 гр.4- с.11 гр.4	х	х	-38300
16.4 за счет изменения управленческих расходов с. 14 гр.4- с.12 гр.4	х	х	0
16.5 за счет изменения прочих доходов с. 15 гр.4-с.14 гр.4	х	х	155370
16.6 за счет изменения прочих расходов с. 9 гр.3-с.15 гр.4	х	х	-386062

Из таблицы 2.7 видно, что с точки зрения основной деятельности самыми неблагоприятными факторами, снизившими прибыль, являются увеличение уровня себестоимости проданной продукции, коммерческих и прочих расходов.

Среди прочих факторов благоприятной является тенденция роста прочих доходов при одновременном снижении уровня прочих расходов.

Для оценки эффективности хозяйственной деятельности предприятия воспользуемся показателями рентабельности. Данные для расчетов сведены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 - Показатели рентабельности ООО Концерн «Аксион»

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
1	2	3	4	5
1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг, тыс. руб.	701592	367390	972444	138,61
2. Полная себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	585677	312512	780939	133,34
3. Прибыль от продажи товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	115915	54878	191505	165,21
4. Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	51370	44102	-49963	-97,26
5. Средняя стоимость совокупных активов, тыс. руб.	981717	981108	883486	89,99
6. Средняя стоимость мобильных активов, тыс. руб.	613352	609493	659050	107,45
7. Средняя стоимость производственных средств, тыс. руб.	532803	499351	502079	94,23
8. Средняя стоимость собственного капитала, тыс. руб.	766849	806204	692937	90,36
9. Средняя стоимость перманентного капитала, тыс. руб.	794223	833539	715347	90,07
10. Рентабельность совокупных активов, %	5,23	4,50	-5,66	-
11. Рентабельность мобильных средств, %	8,38	7,24	-7,58	-
12. Рентабельность производственных средств, %	9,64	8,83	-9,95	-
13. Рентабельность собственного капитала, %	6,70	5,47	-7,21	-
14. Рентабельность перманентного капитала, %	6,47	5,29	-6,98	-
15. Рентабельность продаж, %	16,52	14,94	19,69	119,2
16. Рентабельность реализованной продукции, %	19,79	17,56	24,52	123,9

По данным таблицы рентабельность совокупных активов в 2015 году уменьшилась по отношению к 2013 году, за счет отрицательной прибыли. В 2015 году предприятие не получает прибыли, а напротив несет убытки, то есть с каждого затраченного рубля предприятие получает убыток 5 руб. 70 коп.

Наличие убытка до налогообложения в 2015 году отразился отрицательно на большей части показателей рентабельности. Связано это с увеличением суммы прочих расходов. Если сравнивать сумму прочих расходов с данными за 2013 год, то рост произошел значительно большей – в 3 раза или на 123172 тыс. руб. Основная причина такого скачка – это расходы, связанные с выбытием ценных бумаг, которые составили в 2015 году 315497 тыс. руб. К учету были приняты единовременно расходы, связанные с приобретением ценных бумаг (акций) других организаций. Предприятия решило вложить денежные средства в ценные бумаги с целью увеличения дохода в перспективном будущем.

Рентабельность производственных активов имеет отрицательное значение, следовательно, сумма издержек на производство продукции выше цены на ее продажу. Предприятию необходимо пересмотреть цены на продажу и принять решение либо увеличивать цену, либо сокращать расходы за счет других статей бюджета. Предприятие так же может увеличить объем реализации продукции, за счет чего можно добиться снижения себестоимости продукции в части постоянных затрат и увеличения прибыли от продаж.

Несмотря на отрицательную рентабельность, ведущее место в оценке экономической эффективности деятельности предприятия занимают рентабельность продаж и реализация продукции.

В анализируемом периоде рентабельность продаж возросла на 19,2% по отношению к 2013 году, то есть с каждого рубля выручки от продаж предприятие получает 19 руб. 69 коп. прибыли, следовательно наблюдается рост эффективности продаж. Положительная тенденция рентабельности продаж характеризует предприятие как финансово эффективное.

Исходя из проведенных расчетов, можно сделать вывод, что предприятие реализует продукцию достаточно эффективно и получает с каждого рубля вложенного в производство и реализацию 24 руб. 52 коп. Рост рентабельности

реализованной продукции на 23,9% свидетельствует о возрастании конкурентоспособности продукции.

С целью определения причин изменения рентабельности от продаж проведем ее факторный анализ (таблица 2.9).

Таблица 2.9 - Факторный анализ рентабельности продаж ООО Концерн «Аксион»

Показатель	2014 г.	2015 г.	Отклонени
1	2	3	4
1.Выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг, тыс. руб.	36739 0	97244 4	x
2.Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг, тыс. руб.	28848 6	71861 3	x
3.Коммерческие расходы, тыс. руб.	24026	62326	x
4.Управленческие расходы, тыс. руб.			x
5.Рентабельность продаж, % (с.1-с.2-с.3-с.4) : с.1 × 100%	14,94	19,69	x
6.Условный показатель рентабельности продаж №1, % (с.1 гр.3-с.2 гр.2-с.3 гр.2-с.4 гр.2) : с.1 гр.3 × 100%	x	x	67,86
7.Условный показатель рентабельности продаж №2, % (с.1 гр.3-с.2 гр.3-с.3 гр.2-с.4 гр.2) : с.1 гр.3 × 100%	x	x	23,63
8.Условный показатель рентабельности продаж №3, % (с.1 гр.3-с.2 гр.3-с.3 гр.3-с.4 гр.2) : с.1 гр.3 × 100%	x	x	19,69
9.Отклонение рентабельности продаж, ± % с.5 гр.3-с.5 гр.2	x	x	4,76
9.1 за счет изменения денежной выручки с.6 гр.4-с.5 гр.2	x	x	52,93
9.2 за счет изменения себестоимости реализованной продукции с.7 гр.4-с.6 гр.4	x	x	-44,23
9.3 за счет изменения коммерческих расходов с.8 гр.4-с.7 гр.4	x	x	-3,94
9.4 за счет изменения управленческих расходов с.5 гр.3-с.8 гр.4	x	x	0,00
9.5 за счет изменения всех расходов с.9.2+с.9.3+с.9.4	x	x	4,76

В результате факторного анализа рентабельности продаж было установлено, что благоприятное влияние на рост рентабельности продаж оказала выручка реализованной продукции. Резервами увеличения рентабельности от продаж будет являться сокращение себестоимости продукции и коммерческих расходов.

На данном этапе анализа целесообразно оценить уровень предпринимательского риска, используя методику анализа безубыточности.

Таблица 2.10 - Оценка безубыточной работы и предпринимательского риска ООО Концерн «Аксион»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
1	2	3	4	5
1. Выручка фактическая, тыс. руб.	701592	367390	972444	138,61
2. Переменные издержки, тыс. руб.	482598	245947	545080	112,95
3. Маржинальный доход, тыс. руб.	218994	121443	427364	195,15
4. Постоянные издержки, тыс. руб.	103079	66565	235859	228,81
5. Прибыль от продаж, тыс. руб.	115915	54878	191505	165,21
6. Доля маржинального дохода в выручке (коэффициент покрытия постоянных затрат)	0,31	0,33	0,44	140,79
7. Точка безубыточности (Постоянные издержки / коэффициент покрытия), тыс. руб.	330235	201373	536684	162,52
8. Запас финансовой прочности, тыс. руб.	371357	166017	435760	117,34
9. Запас финансовой прочности, %	52,93	45,19	44,81	84,66
9. Эффект операционного рычага	1,89	2,21	2,23	118,12

Данные таблицы свидетельствуют, что у организации имеется возможность снижения выручки на 44,81% без риска получения убытка в случае снижения спроса на производимую продукцию. Однако этот показатель снизился, что повышает предпринимательский риск организации.

Операционный рычаг показывает, что при изменении выручки на 1%, прибыль увеличивается на 2,23%. В условиях экономической нестабильности, при снижении платежеспособного спроса потребителей продукции, высокое значение операционного рычага значительно ухудшает финансовые результаты организации. Это связано с тем, что каждый процент снижения выручки приводит к еще большему падению прибыли и вхождением предприятия в зону убытков.

В результате анализа современного состояния организации были получены следующие результаты.

Ликвидность бухгалтерского баланса анализируемого предприятия имеет перспективный уровень ликвидности, который является недостаточным для современных рыночных условий, причем за последний год ликвидность баланса уменьшилась более чем в 2 раза, что отрицательно сказывается на финансовом состоянии организации.

В 2015 году общество имеет неустойчивое финансовое состояние, поскольку параметры $\Delta\text{СОС}$ (- 30 128), $\Delta\text{СДИ}$ (- 50 875), $\Delta\text{ОИЗ}$ (-258 539) имеют отрицательные значения, которые недостаточны для поддержания текущей платежеспособности. В течение анализируемого периода наблюдается улучшение финансовой ситуации в организации, так как изменение значений $\Delta\text{СОС}$, $\Delta\text{СДИ}$, $\Delta\text{ОИЗ}$ имеют тенденцию к росту.

Показатели деловой активности исследуемого общества оцениваются как недостаточно удовлетворительные, которые могли бы обеспечить его стабильную коммерческую деятельность в предстоящем году.

С точки зрения основной деятельности самыми неблагоприятными факторами, снизившими прибыль, являются увеличение уровня себестоимости проданной продукции, коммерческих и прочих расходов. Среди прочих факторов благоприятной является тенденция роста прочих доходов при одновременном снижении уровня прочих расходов.

В результате факторного анализа рентабельности продаж было установлено, что благоприятное влияние на рост рентабельности продаж оказала выручка реализованной продукции. Резервами увеличения рентабельности от продаж будет являться сокращение себестоимости продукции и коммерческих расходов.

У организации имеется возможность снижения выручки на 44,81% без риска получения убытка в случае снижения спроса на производимую продукцию. Однако этот показатель снизился, что повышает предпринимательский риск организации.

Операционный рычаг показывает, что при изменении выручки на 1%, прибыль увеличивается на 2,23%. В условиях экономической нестабильности, при снижении платежеспособного спроса потребителей продукции, высокое значение операционного рычага значительно ухудшает финансовые результаты организации. Это связано с тем, что каждый процент снижения выручки приводит к еще большему падению прибыли и вхождением предприятия в зону убытков.

В сложившейся ситуации для улучшения финансового состояния организации можно порекомендовать:

- для повышения ликвидности и платежеспособности организации разработать мероприятия по управлению дебиторской задолженностью и запасами, поскольку как нехватка запасов, так и их переизбыток отрицательно сказываются на финансовой устойчивости организации. За счет увеличения оборачиваемости дебиторской задолженности и запасов произойдет улучшение показателей деловой активности и не будет возникать необходимости в дополнительном привлечении средств для своевременного погашения обязательств;

- с целью повышения показателей прибыльности и рентабельности организации необходима разработка мер по сокращению себестоимости продукции и коммерческих расходов. Решением данных задач может стать повышение эффективности финансового планирования по центрам финансовой ответственности за счет закрепления показателей эффективности служб и отделов организации.

2.3 Реструктуризация организации на центры финансовой ответственности и делегирование им части финансового планирования

Эффективность производства достигается путем совершенствования экономических отношений между организациями и их подразделениями по перераспределению доходов, организационно-экономического

механизма управления на основе широкого использования принципов и форм внутрихозяйственного и коммерческого расчета посредством реструктуризации организации на соответствующие центры ответственности и сегменты деятельности.

Все эти формы организации деятельности и, соответственно, децентрализации управления, требуют и децентрализации функций бухгалтерского управленческого учета непосредственно в подразделения, то есть центры ответственности.

Центром ответственности можно считать сегмент организации, по которому контролируются производственные затраты, а также полученный доход или процесс его инвестирования. Причем руководитель центра ответственности несет ответственность за процесс формирования этих показателей. Деятельность каждого центра ответственности оценивается эффективностью его функционирования. Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому подразделению. Таким образом, центр ответственности – это часть организации, самостоятельный объект управления, выделяемый в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности, например, работа аппарата управления.

Особое влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры организации. Эффективность деятельности каждого центра ответственности зависит от состояния учета, контроля и анализа.

Учет, контроль и анализ по центрам ответственности – это система, которая измеряет (оценивает) соответствие достигнутых результатов запланированным по каждому подразделению (центру ответственности), которые являются самостоятельными объектами бюджетного (планового) процесса и отвечают за исполнение перечня бюджетных показателей, определяемых центральным аппаратом управления при разработке сводного плана (бюджета) предприятия на предстоящий бюджетный период. Благодаря спецификации делегирования полномочий подразделению, собственно и определяющих его статус как центра ответственности, любые отклонения от плановых показателей фиксируются не только по месту возникновения, но и по ответственному лицу (подразделению). Концепция учета, анализа и контроля по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют данные подразделения в хозяйственной деятельности предприятия. Собственно, эффективная система материального стимулирования на предприятии становится возможной благодаря учету по центрам ответственности, который позволяет количественно сопоставлять и оценивать вклад различных подразделений в изменение конечных финансовых результатов предприятия. Различные подразделения (центры ответственности) на предприятии различаются по своей «степени свободы», то есть по полномочиям руководителей структурных подразделений в своей оперативной работе.

По критериям уровня полномочий руководителей подразделений в рамках существующей на предприятии организационной структуры, а также с учетом всех вышеотмеченных особенностей, в производственных организациях можно формировать следующие центры ответственности:

– центр затрат – это подразделение, в котором руководитель ответственен за достижение планового уровня затрат на производство продукции, работ, услуг. При этом, плановыми затратами являются оплата труда, затраты сырья и

материалов и другие переменные расходы. Эффективность деятельности такого подразделения, соответственно, измеряется размером положительных или отрицательных отклонений фактического уровня затрат от планового.

Центрами затрат могут быть подразделения вспомогательных и обслуживающих производств;

– центр доходов (revenuecentre) – это подразделение, руководитель которого в рамках выделенного бюджета ответственен за максимизацию дохода от продаж. Руководители таких подразделений не имеют полномочий по дополнительному (сверх бюджета) расходу средств для привлечения дополнительных ресурсов. Типичным примером подобного центра ответственности служит служба сбыта;

– центр прибыли (profitcentre) – этот центр ответственности отличается от предыдущего расширением полномочий руководителя. Здесь он имеет право варьировать затратами и производством продукции с целью максимизации прибыли от операций. Примером такого рода центра ответственности может служить хозрасчетное производственное подразделение, работающее на принципах самоуправления, самоконтроля и самоокупаемости. Однако здесь в полномочия менеджера не включаются решения в области вложений во внеоборотные активы.

Оптимизация системы материального стимулирования (премирования) является основной целью реструктуризации организации на центры ответственности. Выбор показателей и условий премирования зависит от того, какой статус центра ответственности имеет подразделение. Кроме того, условия премирования подразделений в обязательном порядке должны устанавливаться в организации в производственных заданиях; показатели премирования в обязательном порядке разрабатываются с учетом всех факторов влияния и должны быть обоснованными, достаточно реальными показателями (таблица 2.11).

Одним из основных условий эффективного функционирования центров ответственности является установление конкретных форм ответственности. Ответственность в данном случае означает, что руководитель подразделения не только контролирует, но и может влиять на параметр, за который он отвечает. Например, если он отвечает за прибыль, то имеет возможность снижать затраты и увеличивать производительность труда с целью получения оптимального конечного результата. Если он отвечает за затраты, то может влиять на их уровень, как в отдельности по статьям, так и в целом.

Таблица 2.11 - Типы центров ответственности и показатели оценки их деятельности

Типы центров ответственности	Организационная форма центра ответственности	Показатели оценки деятельности центра ответственности	Показатели материального поощрения трудового коллектива центра ответственности
1	2	3	4
1. Центры затрат	Вспомогательные и обслуживающие подразделения, служба снабжения.	1. Выполнение производственной программы (структуры объема работ, услуг). 2. Не превышение совокупной нормативной себестоимости работ, услуг.	1. Экономия затрат. 2. Выполнение производственной программы (структуры объема работ, услуг).
2. Центры доходов	Маркетинговая служба, отдел сбыта продукции.	1. Не превышение бюджета подконтрольных расходов. 2. Достижение планового объема выручки от продажи продукции.	1. Экономия расходов на продажу. 2. Выполнение или превышение планового объема выручки от продажи при ее плановом физическом объеме.
3. Центры прибыли	Производственные подразделения (цехи по производству продукции).	1. Достижение планового объема прибыли и окупаемости затрат.	1. Выполнение или превышение планового объема прибыли в расчете на единицу продукции.

Руководитель отдела сбыта может также отвечать за затраты в том случае, если имеет возможность оперативно влиять на формирование производственной себестоимости (участвовать в принятии решений, связанных с производственной себестоимостью). Для решения данной проблемы можно деятельности производственного центра подключить работу отдела маркетинга, чтобы контролировать в едином центре ответственности производственные затраты и расходы на продажу.

Таким образом, для каждого центра ответственности необходимо определить систему планирования показателей, систему оценки результатов и, наконец, систему стимулирования трудовых коллективов. При этом следует решить вопросы личной ответственности руководителей и рамки их подчинения по иерархии управления. Решение всех вышеперечисленных задач возможно в рамках рациональной организации управленческого учета затрат, объемов продукции (работ, услуг) и результатов деятельности по центрам ответственности.

С целью определения центров ответственности произведем деление видов деятельности по направлениям:

1. Производство медицинской техники и ее техническое обслуживание;
2. Производство техники для дома и приборов учета, а также проведение работ по изготовлению и ремонту средств измерений.

Далее распределим виды хозяйственной деятельности по структурным отделам организации. Для этого рассмотрим основные функции производственных отделов организации, которые оформим в виде таблицы 2.12.

**Таблица 2.12 - Основные функции производственных отделов
ООО Концерн «Аксион»**

Наименование отдела	Функции
Производственно-диспетчерский отдел	<ul style="list-style-type: none"> - проведение работы по оперативному планированию и диспетчерированию в соответствии с планом производства и договорами поставок; - ведение еженедельного контроля за выполнением цехами согласованных сроков изготовления продукции, для выполнения производственной программы предприятия; - разработка и утверждение перечня важнейшей номенклатуры, контроль выполнения уровня общей номенклатуры по цехам; - диспетчерирование производства в целях обеспечения ритмичной работы в цехах, контроль обеспечения деталями и сборочными единицами (далее ДСЕ); - выявление ДСЕ и ПКИ на основе анализа, которые можно изготовить самим или приобрести у альтернативных поставщиков с целью снижения себестоимости.
Цех медицины и автотематики	<ul style="list-style-type: none"> - повышение качества выпускаемой цехом продукции путем улучшения конструктивных и технологических характеристик выпускаемых цехом изделий, выполнения мероприятий и показателей по качеству цеха; - экономия всех видов ресурсов, снижение трудоемкости и внедрение технически обоснованных норм времени (далее-ТОН), снижение материалоемкости, фондоемкости и энергоемкости производства продукции цеха; - внедрение новой техники и освоение в процессе производства продукции новых технологий, внедрение изобретений и рационализаторских предложений, направленных на повышение экономической эффективности производства.
Цех товаров народного потребления	<p>обеспечение монтажных, сборочных, регулировочных работ и проведение приемо-сдаточных испытаний при изготовлении изделий в заданной номенклатуре и установленном плане производства с применением современных технологий и эффективного использования всех видов энергоресурсов.</p>
Служба по перспективному развитию	<ul style="list-style-type: none"> - подготовки предложений по концепции развития Общества; - разрабатывает бизнес-проекты и технико-экономическое обоснование постановки на производство новых изделий; - осуществляет поиск новых изделий, новых видов деятельности для реализации заданных темпов развития Общества. - осуществляет поиск предприятий-партнёров для организации совместного производства новых изделий или локализации производств на предприятии. - формирует ежегодный портфель заказов; - формирует ежемесячные планы отдела по наполнению портфеля заказов и поиск) новых изделий; - организует реализацию бизнес-проектов, взаимодействие всех структурных подразделений на всех стадиях реализации проектов; - осуществляет анализ экономических и финансовых показателей на каждом этапе реализации проектов.

Продолжение таблицы 2.12

Технологическая служба	<ul style="list-style-type: none"> - обеспечение технологической подготовки производства в цехе по выпускаемым изделиям и исполняемым заказам; - внедрение, сопровождение технологических процессов и разработка технологических процессов по отдельным номенклатурным позициям; - анализ соответствия технологических процессов конструкторской документации, работа по графикам сверки технологических процессов; - работа по рационализации и изобретательству с предложениями по оптимизации и улучшению процессов производства.
------------------------	--

В структуре организации имеются также отделы, которые относятся ко всем видам хозяйственной деятельности одновременно. К ним можно отнести:

- служба маркетинга;
- служба логистики;
- служба менеджмента качества и сертификации;
- финансово-экономическая служба;
- бухгалтерия;
- служба охраны труда и жизнеобеспечения;
- служба управления делами.

Данные отделы ничего не производят и не продают, они организуют производственный процесс организации в целом. В этой связи данные отделы можно отнести к центрам затрат, но не производственных, а функциональных, поскольку в данном центре образуются косвенные общехозяйственные затраты.

Проведем анализ выявления финансовой ответственности по отделам (таблица 2.13).

Проведенный анализ показывает, что по всем службам и отделам проводится контроль исполнения плановых показателей, однако, не везде осуществляется планирование.

В этой связи отсутствует привязка выполняемых функций к плановым показателям служб и отделов, что ведет к снижению или отсутствию

эффективности предприятия в целом, а также к снижению финансовой ответственности.

На основании проведенного анализа перейдем к составлению финансовой структуры организации. Для этого, исходя из полученной информации, присвоим статус соответствующего центра финансовой ответственности (Центр Дохода, Центр Затрат, Центр Маржинального Дохода, Центр Прибыли и Центр Инвестиций).

Таблица 2.13 - Анализ выявления финансовой ответственности по службам

Службы	Функции отделов	Ответственность за финансовые показатели деятельности			Кто формирует план	Кто контролирует исполнение плана
		Маржинальный доход	Доходы	Затраты		
1	2	3	4	5	6	7
Производственно-диспетчерский отдел	Планирование производства	нет	нет	да	Начальник отдела ПДО	Зам.ген.директора по производству
Цех медицины и автотематики	Сборочное производство	нет	нет	да	Начальник цеха медицины и автотематики	Зам.ген.директора по производству
Цех товаров народного потребления	Производство продукции, ремонт и обслуживание	нет	нет	да	Начальник цеха товаров народного потребления	Зам.ген.директора по производству
Служба по перспективному развитию	Разработка бизнес-проектов, поиск новых изделий	нет	нет	да	-	Директор по развитию
Технологическая служба	Технологический контроль и оптимизация	нет	нет	да	-	Главный инженер
Служба маркетинга.	Ценообразование, анализ цен конкурентов	нет	нет	да	Начальник службы маркетинга	Зам.генер.директора по сбыту и ВЭД
Служба логистики	Доставка, хранение ТМЦ	нет	нет	да	Начальник логистики	Зам.генер.директора по сбыту и ВЭД
Служба менеджмента качества и сертификации	Сертификация продукции, услуг	нет	нет	да	-	Начальник управления менеджмента качества

Продолжение таблицы 2.13

1	2	3	4	5	6	7
Финансовая служба	Управление финансами	нет	нет	да	Начальник финансовой службы	Зам. генер. директор а по экономике и финансам
Экономическая служба	Финансовое планирование	нет	нет	да	Начальник управления по экономике	Зам. генер. директор а по экономике и финансам
Бухгалтерия	Учет операций хозяйственной деятельности	нет	нет	да	-	Главный бухгалтер
Служба охраны труда и жизнеобеспечения	Аттестация рабочих мест	нет	нет	да	-	Главный инженер
Служба управления делами	Документальное обеспечение управления	нет	нет	да	-	-
Служба сбыта	Продажи продукции и услуг	нет	да	нет	Начальник службы сбыта	Зам. генер. директора по сбыту и ВЭД
Служба снабжения	Закупка материалов	нет	нет	да	Начальник службы снабжения	Зам. генер. директора по сбыту и ВЭД
Служба внешнеэкономической деятельности	Экспорт, импорт товаров и услуг	нет	нет	нет	Начальник службы ВЭД	Зам. генер. директора по сбыту и ВЭД
Конструкторская служба	Разработка спецификаций	нет	нет	да	-	Зам. директора по развитию медтехники
Служба таможенного оформления и договоров	Анализ, составление договоров, ведение закупок по ГТД	нет	нет	да	-	Зам. генер. директора по сбыту и ВЭД

Отметим, что центр затрат необходимо разделить на центр производственных и центр функциональных затрат.

Центр ответственности производственных затрат (или центр прямых затрат) является самым емким по объемам материальных и трудовых затрат. В данный блок следует включить различные производственные подразделения предприятия. Подразделения данного блока не участвуют в процессе ценообразования, а лишь потребляют ресурсы и накапливают соответствующие затраты.

Центр ответственности функциональных затрат (или центр косвенных затрат) несет ответственность за объем косвенных общехозяйственных затрат, а также за объем издержек, возникающих из совершаемых операций экономического, юридического, финансового характера.

Центр доходов представляет собой подразделение, менеджер которого несет ответственность за максимизацию доходов от продаж. В центр доходов включены отделы, связанные с ценообразованием. Основными задачами данного блока являются: разработка и организация проведения маркетинговых исследований, изучение рынка, организация реализации произведенной продукции и т.д.

Центр маржинального дохода — структурное подразделение, отвечающее за маржинальный доход (разница между выручкой и прямыми затратами) в рамках своей деятельности.

Центр прибыли — это подразделение, главная цель которого — максимизация прибыли. При формировании центров прибыли необходимо учесть, что менеджер, ответственный за данный центр, отвечает за доход, полученный от реализации продукции и за расходы, связанные с продажей данного изделия. Таким образом, менеджер данного подразделения контролирует объемы продаж, цены, затраты.

Центры инвестиций — это структурные подразделения, задачей которых является разработка и внедрение новых продуктов, усовершенствование

технологического процесса изготовления продукции, капитальное строительство, поиск новых финансовых ресурсов и т.д. Основная задача, поставленная перед центром инвестиций, определяется как достижение максимальной рентабельности вложенного капитала.

На основании структуры управления организации составим финансовую структуру, которая изображена на рисунке 2.4.

Для выделения центров ответственности появилась необходимость разделения отделов по принципу выполняемых функций.

Конструкторский отдел ТНП и АК необходимо разделить на Конструкторский отдел ТНП и Конструкторский отдел АК, поскольку производство товаров народного потребления и автокомпонентов разделено по разным производствам.

Бухгалтерия состоит из 4 отделов: финансово-расчетное бюро, налоговое бюро, бюро по учету ТМЦ и бюро по учету себестоимости и реализации готовой продукции.

В этой связи было определено, что сотрудники бюро по учету ТМЦ и бюро по учету себестоимости и реализации готовой продукции разделены по производствам и их затраты можно напрямую определить к конкретному производству. Однако, данные затраты следует относить к функциональным, поскольку они не связаны непосредственно с производством продукции.

Сотрудников бюро управления подготовкой производства и отдела главного технолога также необходимо разделить по производствам.

Сотрудников производственно-диспетчерского отдела предлагаем объединить и отнести к ЦФО Управляющей компании, поскольку между сотрудниками нет четкого распределения обязанностей по производствам.

В результате предложенной финансовой структуры по центрам финансовой ответственности появляется возможность делегировать часть финансового планирования в центрах прибыли.

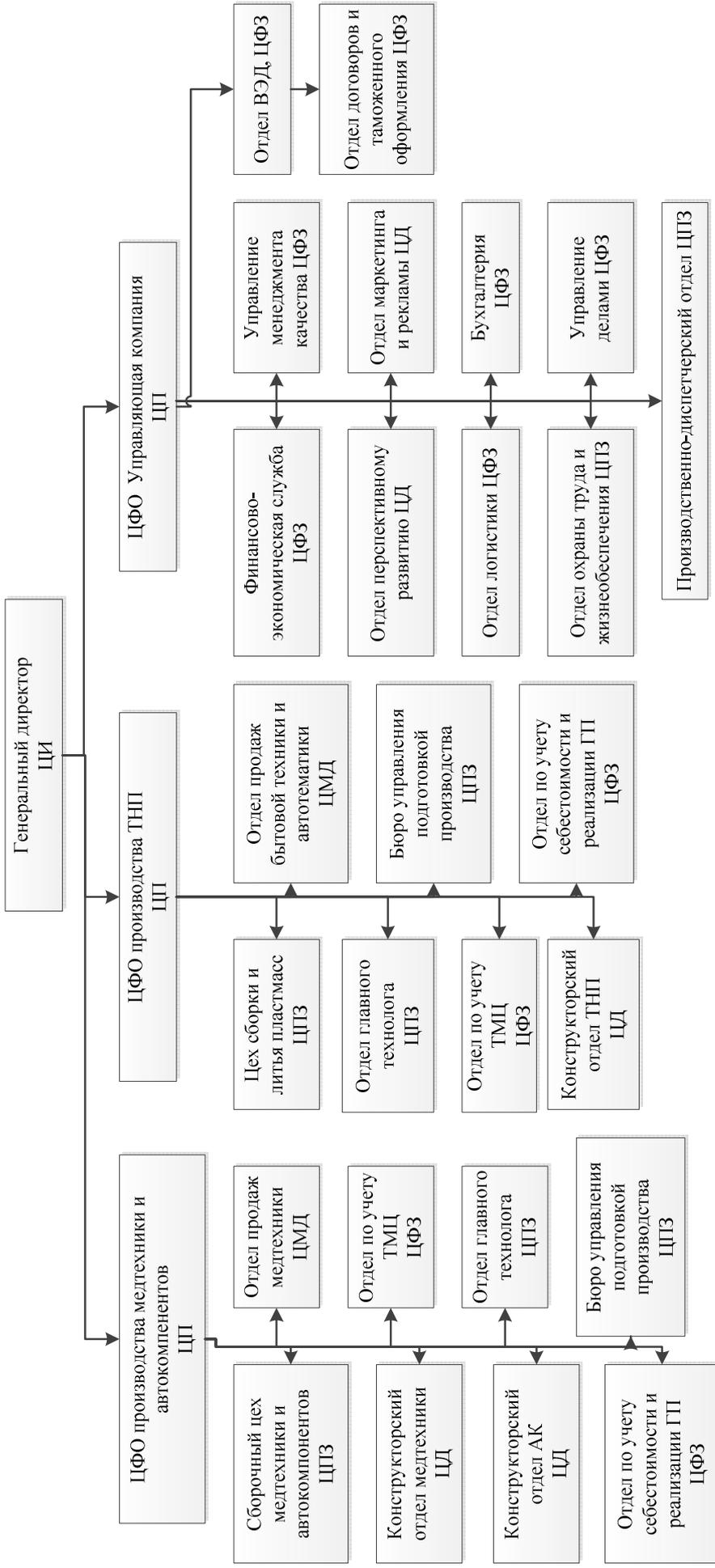


Рисунок 2.4 - Финансовая структура ООО Концерн «Акссион»

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ РАСХОДОВ И МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ.

3.1 Сущность и необходимость финансового планирования доходов, расходов и маржинальной прибыли центров ответственности организации

Делегирование центрам финансовой ответственности полномочий по планированию и достижению соответствующих финансовых показателей осуществляется с помощью системы бюджетирования и финансовой структуры предприятия. Именно с помощью бюджетирования реализуется принцип управления организацией и устанавливается ответственность подразделений за выполнение их функций с предоставлением им определенных прав и полномочий по распоряжению ресурсами организации для осуществления своей деятельности.

В зависимости от категории центра ответственности, необходимо разработать различные системы критериев, по которым оценивается эффективность деятельности этих подразделений.

Разработав финансовую структуру, предприятие выявит количество уровней сбора бюджетной информации, и в зависимости от этого сможет сформировать график составления бюджетов для каждого центра ответственности.

Для предотвращения возможности искажения информации и усиления контроля исполнения бюджета, специалисту, анализирующему данные итоговых бюджетных форм, необходим доступ к бюджетам каждого центра ответственности, а также к операционным бюджетам в рамках самих центров ответственности, вплоть до самого нижнего уровня. Кроме того, он должен располагать информацией о том, в какой стадии находится формирование бюджетов на всех нижестоящих уровнях.

Все процедуры и принципы должны быть отражены в едином для всей организации «Регламенте бюджетирования». В этом документе определяются порядок согласования бюджетов и их консолидации, формы документов, схемы документооборота, а также сроки рассмотрения и принятия решений по всем уровням сбора бюджетной информации.

Смысл постановки финансового планирования маржинального дохода по ЦФО в организации заключается во введении на основе бюджетов завершенных управленческих технологий. В этом смысле финансового планирования маржинального дохода по ЦФО понимается уже не как технология планирования, но как технология управления хозяйственной деятельностью организации. Реализация постановки системы финансового планирования маржинального дохода по ЦФО состоит из пяти последовательных этапов (рисунок 3.1).

Этап 1. Определение финансовой структуры организации.

В ходе реализации этапа:

- составляется перечень видов хозяйственной деятельности (бизнесов);
- исследуется организационная структура управления организации (определяется тип организационной структуры);
- распределяются бизнесы по структурным подразделениям;
- составляется перечень центров финансовой ответственности (ЦФО);
- разрабатывается Положение о финансовой структуре организации.

Этап 2. Определение технологии бюджетирования.

В ходе реализации этапа:

- определяются виды основных, операционных (вспомогательных) и дополнительных (специальных) бюджетов, которые организация предполагает использовать в финансовом планировании;

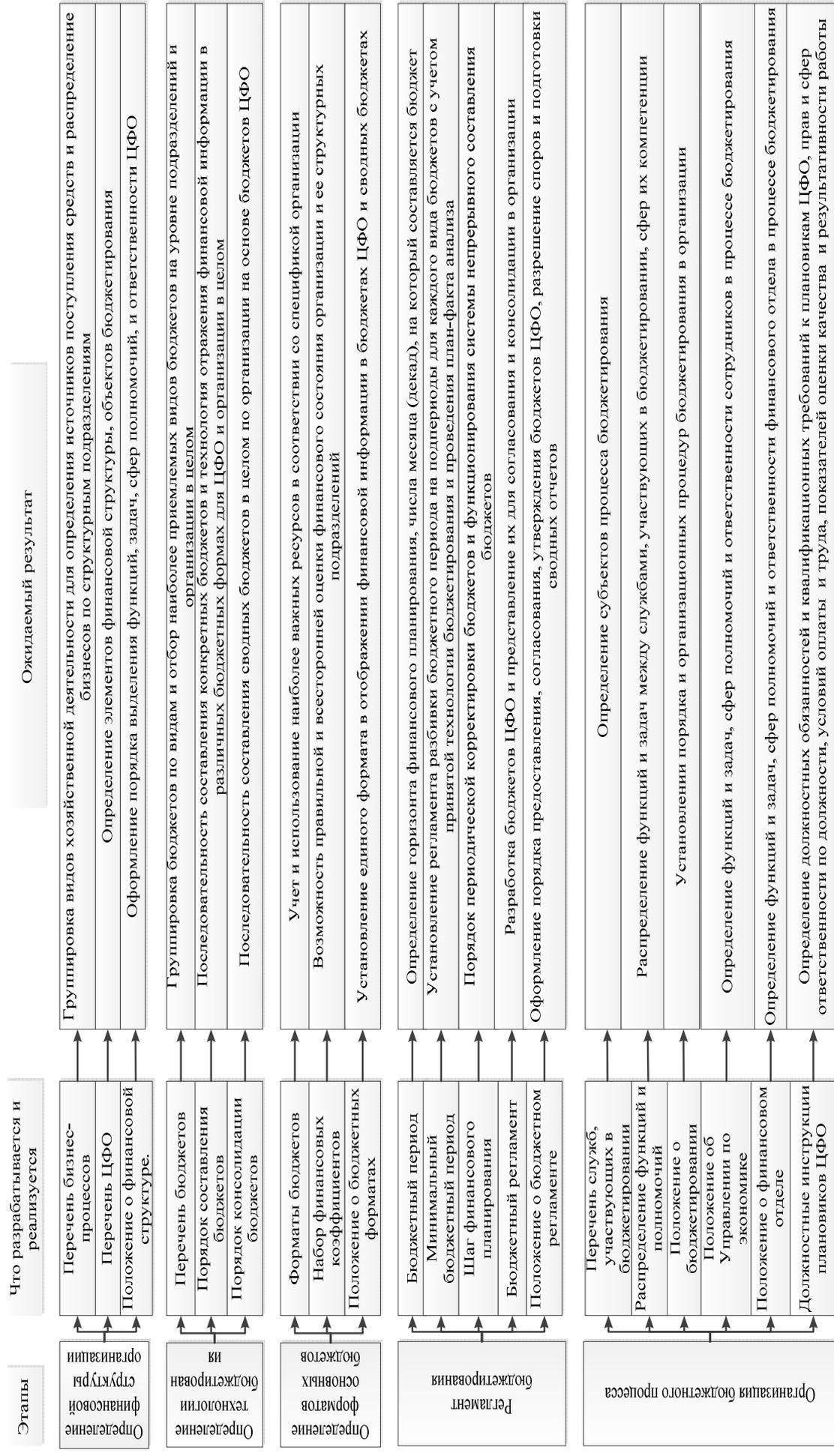


Рисунок 3.1 - Этапы реализации постановки системы финансового планирования маржинального дохода по ЦФО

- устанавливается набор операционных бюджетов для ЦФО, основных и дополнительных бюджетов для ЦФО и сводных (консолидированных) бюджетов организации;
- разрабатывается порядок (последовательность) составления различных бюджетов для ЦФО и в целом по организации;
- уточняются особенности консолидации бюджетов ЦФО, то есть составления сводных бюджетов.

Этап 3. Определение форматов основных бюджетов

В ходе реализации этапа:

- определяется набор статей затрат в бюджете доходов и расходов и маржинального дохода с выделением прямых (переменных) и постоянных (накладных) расходов и затрат;
- на основе анализа структуры себестоимости продукции ЦФО и по организации в целом выявляются наиболее важные (критические) ресурсы и соответствующие им статьи затрат;
- определяется набор статей затрат в плане капитальных (первоначальных) затрат;
- определяется набор источников денежных средств и направлений их использования в бюджете движения денежных средств с учетом критических ресурсов;
- выбираются основные финансовые показатели, нормативы и коэффициенты, необходимые для анализа прогнозируемого финансового состояния организации и (или) отдельного структурного подразделения.

Этап 4. Регламент бюджетирования.

В ходе реализации этапа:

- определяется бюджетный период (с какого месяца или квартала по какой составляются все виды бюджетов);

- по видам бюджетов, применяемых в организации, определяются минимальные бюджетные периоды (разбиение бюджетного периода на подпериоды: кварталы, месяцы, декады и т. п.);
- устанавливается регламент (порядок) разработки, представления первоначальных бюджетных форм ЦФО и их консолидации, то есть сроки бюджетной отчетности, представления их ЦФО и корректировки;
- определяется процедура оценки исполнения бюджета, анализа причин отклонений фактических значений от прогнозируемых ранее;
- устанавливается регламент разработки и консолидации скорректированных бюджетных форм;
- составляется Положение о бюджетном регламенте.

Этап 5. Организация бюджетного процесса.

В ходе реализации этапа:

- определяется, какие службы участвуют в бюджетировании (планово-экономический отдел, финансовый отдел, бухгалтерия и т. п.);
- распределяются функции и полномочия отдельных служб, сфера их полномочий (ответственности);
- устанавливается порядок взаимодействия служб;
- составляются организационно-распорядительные документы, регламентирующие процесс бюджетирования.

По результатам анализа современного финансового состояния организации было выявлено, что за 2015 год организация сработала в убыток. В этой связи эффективность, как отдельных его участков, так и в целом по организации была отрицательной.

При существующем положении дел при финансовом планировании сложно определить причины и места возникновения отрицательных показателей деятельности, поскольку в смете доходов и расходов организации присутствуют только общие показатели затрат и прибыли.

Так, в доходной части сметы доходов и расходов на 2016 год по реализации по отгрузке имеются следующие статьи:

- продажа медицинской техники;
- продажа автокомпонентов;
- продажа товаров народного потребления собственного производства;
- перепродажа товаров;
- услуга монтажа эл. модуля для АО «Аксион-Холдинг»;
- прочее.

Из приведённого перечня статей доходов видно, что планирование осуществляется не по направлениям деятельности организации, а по группам товаров и услуг.

Расходная часть сметы состоит из статей по элементам затрат. Группировка затрат по элементам основывается на принципе их участия в образовании стоимости продукта. В то же время анализ действующей номенклатуры элементов и статей затрат позволяет сделать вывод о том, что большинство затрат в ней носят комплексный характер, то есть здесь больше присутствует поэлементная классификация затрат, нежели их группировка по калькуляционным статьям. Она приспособлена в основном для планирования затрат в целом по организации, но не полностью учитывает технологические и организационные особенности, последовательности использования материалов производств.

Сформированные статьи сметы также позволяют рассчитать доходность товаров и услуг, поскольку в смете отражается выпуск товарной продукции в действующих ценах.

Из имеющейся сметы доходов и расходов невозможно определить ответственность за отрицательные производственные результаты. Невозможно также определить, на каком этапе получен отрицательный результат – на этапе производства или реализации, какие именно затраты оказали существенное влияние на цену продукции, какую оптимальную наценку необходимо делать

предприятию, чтобы получить прибыль, в каких подразделениях имеется возможность сокращения затрат.

Таким образом, возникает упущение результативных показателей по всем направлениям деятельности и, вследствие чего, отсутствие принятия правильных управленческих решений.

Анализ выявления финансовой ответственности по службам показал, что не во всех службах осуществляется планирование, что затрудняет анализ и контроль результатов данных службс учетом особенностей их деятельности.

Иногда сведения, получаемые руководством для контроля и принятия решений, формируются из бухгалтерской и налоговой отчетности. Однако, данная информация не всегда может отвечать потребностям руководства, поскольку эти сведения служат для других целей.

Следствием существующего подхода к формированию системы отчетности является проблема получения необходимых данных, так как существующий учет не отвечает потребностям руководства для получения управленческой информации.

Неточные данные могут быть причиной неверных решений. Точные данные, полученные с запозданием, также теряют ценность. Для того, чтобы руководство предприятия могло получать необходимые ему для принятия управленческих решений данные, необходимо строить систему отчетности «сверху вниз», формулируя потребности верхнего уровня управления и проецируя их на нижние уровни исполнения. Только такой подход обеспечивает получение и фиксирование на самом низшем исполнительском уровне таких первичных данных, которые в обобщенном виде смогут дать руководству предприятия ту информацию, в которой оно нуждается.

На текущий момент затраты производств и обслуживающих отделов в смете доходов и расходов «размыты», отсутствует четкое определение данных затрат по ЦФО.

Одна из самых важных составляющих формирования ЦФО и следующим этапом после определения ответственных лиц обязательно должна стать разработка адекватной схемы мотивации. Нет мотивации — нет результата.

Поскольку основной целью создания ЦФО является улучшение финансовых показателей деятельности ЦФО и компании в целом, то данный механизм реализуется только путем мотивации руководителя ЦФО в зависимости от финансовых результатов деятельности его подразделения — прибыли, затрат и т.д.

Такой механизм сможет успешно мотивировать его как к снижению затрат, так и к увеличению доходов центра ответственности (в зависимости от принадлежности ЦО к тому или иному типу).

Для закрепления ответственности за финансовый результат деятельности подразделений недостаточно одного структурирования организации по принципу выполняемых подразделениями функций. В данном случае необходимы другие критерии структурирования организации, другие структурные звенья, которые бы отражали и связывали бизнес-процессы, ответственность, используемые ресурсы и финансовый результат.

При формировании бюджета каждого центра ответственности участвуют две стороны: руководители предприятия, которые определяют целевые показатели в соответствии с типом центра ответственности, и сам центр ответственности, который формирует детализированный бюджет на основе планов мероприятий, обеспечивающих достижение поставленных целей.

При этом сами подразделения компании, обладающие глубоким знанием своей сферы деятельности, должны быть максимально задействованы в процессе планирования будущей деятельности.

Отметим, что бюджетирование — инструмент практического управления, и формальный подход к формированию бюджета недопустим с обеих сторон.

Формирование бюджетов путем переноса цифр предыдущего года, помноженных на некий повышающий или понижающий коэффициент, крайне

не допустим, поскольку важно, чтобы это содержание формировалось исходя из планируемой деятельности подразделения, конкретных мероприятий, объемов работ, выпуска, потребностей в ресурсах и требований к их качеству и т.п.

Правильное формирование бюджетов позволяет определить:

- степень достижения поставленных целей;
- этапы (шаги) достижения целей;
- параметры внешних условий, требуемых ресурсов, в рамках которых этот план выполним, а значит, данный бюджет актуален.

В результате также появится возможность получить решение вопросов тактического характера:

- определение плана действий, если произойдут отклонения от намеченных целей;
- согласование действий подразделения с действиями других подразделений компании, если произойдет отклонение целевых показателей;
- потребность резервов в ресурсах, в случае изменений внешних условий с целью сохранить возможность маневра.

В итоге возникает разумная потребность формировать бюджеты для различных сценариев, определять критичные для их выполнения параметры и их контрольные значения.

Результат процесса планирования должен формировать ответы на выходе информации, отвечающие на все приведенные выше вопросы. Иначе его ценность для реального управления организацией минимальна.

Не соблюдение выше указанных условий ведет к результатам, когда совпадение факта с бюджетом носит случайный характер, не ясно, как анализировать причины отклонений от бюджета, отсутствует представление о том, какие отклонения критичны, как реагировать на них и как возможная реакция отразится на деятельности компании в целом. Главная цель бюджетирования — планирование того, как будут достигаться цели в процессе

функционирования организации, и координация усилий всех подразделений предприятия в этом направлении.

3.2 Методические аспекты финансового планирования доходов, расходов и маржинальной прибыли центров ответственности

При реструктуризации организации на ЦФО было определено, что центрами маржинальной прибыли являются производственные цеха: сборочный цех медтехники и автокомпонентов и цех сборки и литья пластмасс.

С целью определения прибыльности ЦФО определим основные статьи сметы доходов и расходов для каждого ЦФО.

Номенклатуру доходной части сметы можно оставить прежнюю, то есть в разрезе номенклатурных групп, чтобы также можно было определять прибыльность продукции.

С целью оптимизации выбора объектов финансового планирования, для последовательности обобщения издержек и построения их планирования необходимо исходить не только из информационных потребностей управления в организации, но и от степени централизации, уровня их автоматизации и квалификации кадров в этих системах.

С целью делегирования части финансового планирования рассмотрим методику распределения затрат по элементам и статьям в разрезе ЦФО (табл. 3.1).

Одним из важнейших вопросов финансового планирования полных произведенных затрат в исследуемой организации является решение проблем отнесения косвенных и прямых затрат на основные объекты производства и калькуляции в каждом центре ответственности.

Таблица 3.1- Распределение затрат по элементам и статьям в разрезе ЦФО

№ п/п	Элементы и статьи затрат	В фин. плане в целом по организации	В управленческом учете		
			ЦФО производства медтехники и автокомпенентов	ЦФО производства ТНП	ЦФО Управляющая компания
1	2	3	4	5	6
1	Материальные затраты:	+	-	-	-
	а) основные материалы	-	+	+	-
	б) вспомогательные материалы	-	+	+	-
	в) материалы, не относящиеся к ОС	-	-	+	-
	г) оснастка	-	-	+	-
2	Оплата труда:	+	-	-	-
	а) отдельных рабочих	-	+	+	-
	б) вспомогательных рабочих	-	+	+	-
	в) служащих основная	-	-	-	+
	г) оплата больничных листов за счет предприятия	-	+	+	+
	д) выплаты исполнительному органу согласно Положения	-	-	-	+
	е) выплаты по договорам	-	+	+	+
	ж) отчисления в фонды	-	+	+	+
3	Работы и услуги:	+	-	-	-
	а) электроснабжения	-	+	+	-
	б) водоснабжения	-	+	+	-
	в) теплоснабжения	-	+	+	-
	г) ПКИ ¹ и услуги промышленного характера сторонних предприятий	-	-	+	-
	д) ДСЕ ² и услуги промышленного характера сторонних предприятий	-	+	+	-
4	Затраты на содержание основных средств:	+	-	-	-
	а) амортизация	-	+	+	-
	б) аренда площадей, имущества	-	-	-	+
5	Зауслуги по управлению	-	-	-	+

¹ Покупные комплектующие изделия (ПКИ)

² Детали, сборочные единицы (ДСЕ)

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6
6	Организационно-управленческие:	+	-	-	-
	а) услуги связи	-	-	-	+
	б) обслуживание коммуникаций	-	-	-	+
	в) ремонт оборудования	-	+	+	-
	г) текущий ремонт зданий и сооружений	-	+	+	-
	д) транспортные расходы	-	+	+	-
	е) командировочные расходы	-	-	-	+
	ж) услуги по пожарной безопасности	-	+	+	+
	з) услуги по охране	-	-	-	+
	и) представительские расходы	-	-	-	+
	к) расходы на рекламу	-	-	-	+
	л) страховые услуги	-	-	-	+
	м) аудиторские услуги	-	-	-	+
	н) охрана труда	-	+	+	+
	о) посреднические расходы	-	-	-	+
	п) подготовка и переподготовка кадров	-	+	+	+
	р) товарный знак	-	-	-	+
	с) НДС невозмещенный	-	-	-	+
7	Другие расходы:	+	-	-	-
	а) услуги сторонних организаций	-	-	-	+
	б) ОКР И ПП ³	-	+	+	
	в) канцелярские расходы	-	-	-	+
	г) гарантийный ремонт	-	-	+	-
	д) лицензия, сертификация, экспертиза, менеджмент качества	-	+	-	-
	е) таможенные сборы	-	+	+	-
	ж) услуги по печатной продукции	-	-	-	+
	з) фельдъегерская связь, почтовая	-	-	-	+
	и) выставки	-	+	+	
	к) расходы на испытания, исследования	-	+	+	-
	л) метрологическая поверка, перепроверка приборов медтехники	-	+	-	-
	м) проездные билеты	-	-	-	+
	н) услуги по хранению	-	+	+	-
	о) программное обеспечение	-	+	-	-

³ Опытно конструкторские работы и подготовка производства (ОКР И ПП)

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6
8	Итого затраты, формирующие расходы и себестоимость	Расходы организации на уровне процесса производства	Себестоимость продукции ЦФО	Себестоимость продукции ЦФО	Себестоимость услуг ЦФО

Решение данной проблемы позволит получать:

- достоверность исчисления затрат и себестоимости каждого вида полуфабриката и готовой продукции;
- объективность оценки эффективности деятельности каждого центра ответственности, каждого вида произведенной продукции;
- полное применение в данном предприятии системы мотивации и стимулирования труда трудовых коллективов подразделений организации.

Указанную проблему предлагаем решить путем организации производственного финансового планирования затрат по местам их возникновения в непосредственной связи с носителями издержек.

Для организации финансового планирования затрат по местам возникновения издержек необходимо места возникновения издержек установить так, чтобы каждое ЦФО имело отношение к другому ЦФО, а именно, по каким работам (услугам) для конкретных производственных ЦФО произведены указанные затраты. Например, затраты отдела логистики, который относится к ЦФО «Управляющая компания» осуществляет функции движения, перемещения, хранения, транспортировки готовой продукции производственных ЦФО.

Для более обоснованного отнесения расходов вспомогательных отделов по принадлежности, то есть на соответствующие конкретные основные подразделения, требуется полная автоматизация финансового

планирования затрат не только в Управлении экономикой, но и во всех центрах ответственности.

Речь идет о том, чтобы в каждом случае найти исходную величину, дающую возможность более точного разделения по причинно-следственному принципу поступающих в основное производство затрат от вспомогательных отделов (производств). Для этого требуется, кроме полной автоматизации финансового планирования затрат и применения специальной программы обработки данных, кодирование аналитических статей планирования затрат вспомогательных и основных отделов. При этом код (шифр) статьи планирования затрат вспомогательных отделов должен находиться в непосредственном отношении к причинно-следственным издержкам основных производств.

Для этого предлагаем следующую систему кодирования (шифрования).

Первая цифра кода каждого вида затрат означает собственно место возникновения косвенных и накладных издержек, вторая – вид (группу) продукции и услуг, а третья — вид затрат.

Например, для ЦФО производства медтехники и автокомпонентов шифр статьи планирования затрат может выглядеть так:

1.1.1 – номер ЦФО - ЦФО производства медтехники и автокомпонентов, вид продукции – медтехника, вид затрат – материалы,

или

1.2.1 — номер ЦФО - ЦФО производства медтехники и автокомпонентов, вид продукции – автокомпоненты, вид затрат – материалы,

Или

2.3.4 — номер ЦФО - ЦФО производства ТНП, группа продукции – товары народного потребления, вид затрат – оснастка.

При внедрении системы кодирования (шифрования) следует: исследовать все без исключения места возникновения издержек и сделать (оптимизировать их) так, чтобы, по возможности, было как меньше распределяемых косвенных и

прямых расходов. Это снизит условности в планировании затрат; позволит более четко выделить вспомогательные и основные виды (статьи) затрат.

Для оценки и анализа деятельности центров ответственности большое значение имеет разработка научно обоснованной методики расчета внутрихозяйственных трансфертных цен на единицу продукции и работы центров финансовой ответственности.

Для производственных ЦФО трансфертная цена единицы произведенной продукции для оценки деятельности центра прибыли может быть определена как произведение в расчете на единицу продукции и предполагаемого коэффициента рентабельности продаж данной продукции.

$$ТЦ = ПЗ * (1+КР),$$

где ТЦ – трансфертная цена единицы продукции, руб.;

ПЗ – переменные затраты на единицу продукции, руб.;

КР – коэффициент рентабельности при продаже данного вида продукции.

Таким образом, в приведенный метод определения трансфертных цен на продукцию, работы, услуги (соответственно, основных и вспомогательных центров ответственности – прибыли и затрат) заложен механизм распределения прибыли между организацией и ее центрами ответственности.

Это позволит более объективно реализовать в производственных организациях внутреннюю систему мотивации и политику стимулирования труда работников структурных подразделений и оценивать эффективность деятельности каждого центра ответственности.

На основании трансфертных цен можно систематически контролировать и оценивать окупаемость затрат подразделений продукцией (работами, услугами) и прибыльность деятельности данного центра ответственности. Кроме того, такая оценка деятельности подразделений позволит учесть трудовой вклад каждого конкретного подразделения в целом по организации по стратегии развития ее деятельности. Для оценки и анализа валовое

производство продукции (работ, услуг) подразделения оценивается по внутрихозяйственным трансфертным ценам.

3.3 Рационализация финансового планирования доходов, расходов и маржинальной прибыли в системе управления центрами ответственности

Значительное количество управленческих решений в хозяйственной деятельности предприятия основывается на результатах финансового планирования доходов, расходов и прибыли. Однако в зависимости от методики расчета данных показателей зависит качество принятых управленческих решений.

Финансовое планирование доходов, расходов и маржинальной прибыли в системе управления центрами ответственности позволяет определить, за какие показатели деятельности в виде доходов или затрат будет отвечать каждое из подразделений, — исходя из функционального предназначения деятельности подразделения и полномочий, которыми данные подразделения наделены.

По имеющимся данным в смете за 2015 год рассчитаем затраты ЦФО по предложенной схеме распределения затрат по элементам и статьям (таблица 3.2).

Таблица 3.2 - Распределение затрат по элементам и статьям в разрезе ЦФО

№ п/п	Элементы и статьи затрат	В фин. плане в целом по организации	ЦФО производства медтехники и автокомпонентов	ЦФО производства ТНП	ЦФО Управляющая компания
1	2	3	4	5	6
1	Материальные затраты:	71784,40	-	-	-
	а) основные материалы	-	29392,36	35095,64	-
	б) вспомогательные материалы	-	2308,847	2756,853	-
	в) материалы, не относящиеся к ОС	-	529,53	632,27	-
	г) оснастка	-	487,18	581,72	-

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4	5	6
2	Оплата труда:	210997,15	-	-	-
	а) отдельных рабочих	-	16568	19782,84	-
	б) вспомогательных рабочих	-	8456,184	10097,02	-
	в) служащих основная	-	-	-	90524,72
	ж) отчисления в фонды		8283,53	9890,87	29965,6
	Работы и услуги:	381406,50	-	-	-
	а) электроснабжения	-	3451,99	4121,81	-
	б) водоснабжения	-	78,80	94,10	-
	в) теплоснабжения	-	1218,89	1455,41	-
	г) ПКИ и услуги промышленного характера сторонних предприятий	-	-	291770,9	-
3	д) ДСЕ и услуги промышленного характера сторонних предприятий		36104,46	43110,14	
	Затраты на содержание основных средств:	37803,3	-	-	-
	а) амортизация		5860,241	6997,359	-
4	б) аренда площадей, имущества	-	-	-	24945,7
5	За услуги по управлению	10054,3	-	-	10054,3
	Организационно- управленческие:	28753,50	-	-	-
	а) услуги связи				804,7
	б) обслуживание коммуникаций	-	-	-	1608,1
	в) ремонт оборудования	-	851,26	1016,44	-
	г) текущий ремонт зданий и сооружений		55,10	65,80	-
	д) транспортные расходы	-	4712,50	5626,90	-
	е) командировочные расходы				3909,7
	ж) услуги по пожарной безопасности	-	330,53	394,67	-
	з) услуги по охране	-	-	-	904,2
	и) представительские расходы	-	-	-	157,7
	к) расходы на рекламу	-	-	-	31,98
	л) страховые услуги	-	-	-	446,2
	м) аудиторские услуги	-	-	-	582,5
	н) охрана труда	-	269,22	321,46	973,91
	о) посреднические расходы	-	-	-	68,8
6	п) подготовка и переподготовка кадров	-	180,21	215,18	651,91

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4	5	6
	р) товарный знак	-	-	-	1626,3
	с) НДС невозмещенный	-	-	-	3163,4
	Другие расходы:	15840,50	-	-	-
	а) услуги сторонних организаций	-	-	-	2227
	б) ОКР и ПП		1211,19	1446,21	-
	в) канцелярские расходы	-	-	-	391,6
	г) гарантийный ремонт	-	-	2528,6	-
	д) лицензия, сертификация, экспертиза, менеджмент качества	-	-	-	1264,6
	е) таможенные сборы	-	526,4	-	-
	ж) услуги по печатной продукции	-	-	-	1,3
	з) фельдъегерская связь, почтовая	-	-	-	268,8
	и) выставки	-	1054,31	1258,89	-
	к) расходы на испытания, исследования	-	518,63	619,27	-
	л) метрологическая поверка, перепроверка приборов медтехники		1371,7	-	-
	м) проездные билеты	-	-	-	239,5
	н) услуги по хранению		207,29	247,51	-
7	о) программное обеспечение	-	457,7	-	-
8	Итого затраты, формирующие расходы и себестоимость	756639,65	126686,73	442755,52	187412,58

На следующем этапе произведем расчет маржинального дохода каждого ЦФО.

Поскольку в 2015 году планирование по номенклатурным группам товаров не осуществлялось, структуру реализации товаров определим из данных сметы за 2016 год, а объем реализации — из 2015 года.

Полученные результаты расчетов представлены в таблице 3.3.

В результате расчетов получили, что производственные ЦФО получили положительный маржинальный доход, а ЦФО «Управляющая компания» — отрицательный, поскольку последнее ЦФО не имеет доходов.

Доходом ЦФО «Управляющая компания» будут являться расходы для производственных ЦФО.

Таблица 3.3 - Маржинальный доход ЦФО

Наименование статей	ЦФО производства медтехники и автокомпонентов	ЦФО производства ТНП	ЦФО Управляющая компания
1. Реализация по отгрузке	443221	529223	0
- продажа медицинской техники;	426006		
- продажа автокомпонентов;	17215		
- продажа товаров народного потребления собственного производства;		504982	
- перепродажа товаров;		21079	
- услуга монтажа электр. модуля для Аксион-Холдинга		2910	
- прочее		252	
2. Затраты	126686,73	442755,52	187412,58
3. Маржинальный доход	316534,13	86467,62	-187412,58

Распределим расходы ЦФО «Управляющая компания» по производственным ЦФО, базой распределения затрат будет являться объем реализованной продукции, и получим маржинальный доход равный нулю по ЦФО «Управляющая компания»

Полученные результаты расчетов оформим в таблице 3.4.

По полученным данным видно, что ЦФО производства медтехники и автокомпонентов получило положительный маржинальный доход, ЦФО производства ТНП — отрицательный.

Полученные результаты указывают, что при ценообразовании продукции ЦФО производства ТНП необходимо закладывать больший процент маржи для получения дохода.

Таблица 3.4 - Распределение затрат ЦФО «Управляющая компания» по производственным ЦФО

Наименование статей	ЦФО производства медтехники и автокомпонентов	ЦФО производства ТНП	ЦФО Управляющая компания
1	2	3	4
1. Реализация поотгрузке	443221	529223	0
- продажа медицинской техники;	426006		
- продажа автокомпонентов;	17215		
- продажа товаров народного потребления собственного производства;		504982	
- перепродажа товаров;		21079	
- услуга монтажа электр. модуля для Аксион-Холдинга		2910	
- прочее		252	
- услуги ЦФО Управляющая компания			187412,58
2. Затраты	126686,73	442755,52	187412,58
3. Затраты ЦФО Управляющаякомпания	85418,97	101993,61	
4. Маржинальный доход	231115,16	-15525,99	0

На следующем этапе необходимо закрепить ответственных лиц за изменение каждой статьи затрат и определить показатели эффективности каждого центра ответственности с целью мотивации сотрудников по улучшению данных показателей.

Полномочия ответственных лиц выражаются в правах на осуществление действий, направленных на изменение объема доходов (привлекать клиентов; устанавливать цены, предоставлять скидки, бонусы) или затрат (решения об объемах, составе и стоимости товаров, услуг, работ; решения по количеству персонала и его стоимости).

Организация финансового планирования по центрам ответственности и использование предложенных моделей расчета трансфертных цен позволяет оценивать по этим центрам:

- уровень рентабельности производимых видов продукции, окупаемость их затрат доходом подразделения и вклад его в конечные финансовые результаты в целом по организации;

- планировать объемы производства с учетом имеющихся ресурсов (сырья, материалов, средств труда и т.д.) и устанавливать оптимальные пределы продажных цен на продукцию.

Таким образом, предложенные рекомендации по децентрализации финансового планирования, организации центров финансовой ответственности, оценке и оптимизации их деятельности позволят организации существенно повысить эффективность производства продукции, усовершенствовать внутрихозяйственные экономические отношения и рентабельно вести расширенный процесс своей деятельности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных рыночных условиях предприятие самостоятельно осуществляет планирование своей деятельности, в том числе и планирование прибыли, затрат, ассортимента выпускаемой продукции. Важную роль при планировании и принятии обоснованных управленческих решений играет маржинальный анализ или анализ безубыточности.

В основе методике данного вида анализа лежит деление затрат в зависимости от изменения объема производства на постоянные и переменные. В практической деятельности отнесение затрат к постоянным и переменным будет зависеть от особенностей деятельности предприятия, принятой учетной политики, целей проводимого анализа.

Экономическая сущность расходов заключается в уменьшении капитала организации в процессе хозяйственной деятельности предприятия, связанных с выбытием активов, возникновением долговых обязательств. Сущность маржинального дохода состоит в покрытии постоянных расходов и формировании прибыли за счет выручки.

Как показало исследование классификации затрат на предприятиях всех отраслей имеет место быть проблема разделения расходов на переменные и постоянные, которые необходимы для исчисления маржинального дохода. Разделение затрат на переменные и постоянные необходимо также для проведения контроля и прогнозирования расходов, выбора наиболее эффективного пути развития предприятия, оказания информационной помощи менеджерам, принятия управленческих решений.

В этой связи ученые-экономисты разрабатывают различные методики их разделения с целью упрощения применения маржинального анализа на практике, поскольку суть данного анализа заключается в поиске оптимального соотношения между тремя экономическими элементами: объемом

производства, себестоимости продукции и прибыли предприятия – и прогнозировании величины каждого показателя при заданном значении других.

В результате исследования убедились, что существует различное множество методик, не только для промышленных предприятий, но и для предприятий общественного питания и сельского хозяйства. Однако, при применении методики определения маржинального дохода в любом случае необходима адаптация к практике деятельности каждого предприятия.

В результате анализа современного состояния организации были получены следующие результаты.

Ликвидность бухгалтерского баланса анализируемого предприятия имеет перспективный уровень ликвидности, который является недостаточным для современных рыночных условий, причем за последний год ликвидность баланса уменьшилась более чем в 2 раза, что отрицательно сказывается на финансовом состоянии организации.

В 2015 году общество имеет неустойчивое финансовое состояние, поскольку параметры $\Delta\text{СОС}$ (- 30 128), $\Delta\text{СДИ}$ (- 50 875), $\Delta\text{ОИЗ}$ (-258 539) имеют отрицательные значения, которые недостаточны для поддержания текущей платежеспособности. В течение анализируемого периода наблюдается улучшение финансовой ситуации в организации, так как изменение значений $\Delta\text{СОС}$, $\Delta\text{СДИ}$, $\Delta\text{ОИЗ}$ имеют тенденцию к росту.

Показатели деловой активности исследуемого общества оцениваются как недостаточно удовлетворительные, которые могли бы обеспечить его стабильную коммерческую деятельность в предстоящем году.

С точки зрения основной деятельности самыми неблагоприятными факторами, снизившими прибыль, являются увеличение уровня себестоимости проданной продукции, коммерческих и прочих расходов. Среди прочих факторов благоприятной является тенденция роста прочих доходов при одновременном снижении уровня прочих расходов.

В результате факторного анализа рентабельности продаж было установлено, что благоприятное влияние на рост рентабельности продаж оказала выручка реализованной продукции. Резервами увеличения рентабельности от продаж будет являться сокращение себестоимости продукции и коммерческих расходов.

У организации имеется возможность снижение выручки на 44,81% без риска получения убытка в случае снижения спроса на производимую продукцию. Однако этот показатель снизился, что повышает предпринимательский риск организации.

Операционный рычаг показывает, что при изменении выручки на 1%, прибыль увеличивается на 2,23%. В условиях экономической нестабильности, при снижении платежеспособного спроса потребителей продукции, высокое значение операционного рычага значительно ухудшает финансовые результаты организации. Это связано с тем, что каждый процент снижения выручки приводит к еще большему падению прибыли и вхождением предприятия в зону убытков.

В сложившейся ситуации для улучшения финансового состояния организации можно порекомендовать:

- для повышения ликвидности и платежеспособности организации разработать мероприятия по управлению дебиторской задолженностью и запасами, поскольку как нехватка запасов, так и их переизбыток отрицательно сказываются на финансовой устойчивости организации. За счет увеличения оборачиваемости дебиторской задолженности и запасов произойдет улучшение показателей деловой активности и не будет возникать необходимости в дополнительном привлечении средств для своевременного погашения обязательств;

- с целью повышения показателей прибыльности и рентабельности организации необходима разработка мер по сокращению себестоимости продукции и коммерческих расходов. Решением данных задач может стать

повышение эффективности финансового планирования по центрам финансовой ответственности за счет закрепления показателей эффективности служб и отделов организации.

По результатам анализа современного финансового состояния организации было выявлено ряд проблем.

1. За 2015 год организация сработала в убыток. В этой связи эффективность, как отдельных его участков, так и в целом по организации была отрицательной.

При существующем положении дел при финансовом планировании сложно определить причины и места возникновения отрицательных показателей деятельности, поскольку в смете доходов и расходов организации присутствуют только общие показатели затрат и прибыли.

2. Из имеющейся сметы доходов и расходов невозможно определить ответственность за отрицательные производственные результаты. Невозможно также определить, на каком этапе получен отрицательный результат – на этапе производства или реализации, какие именно затраты оказали существенное влияние на цену продукции, какую оптимальную наценку необходимо делать предприятию, чтоб получить прибыль, в каких подразделениях имеется возможность сокращения затрат.

Таким образом, возникает упущение результативных показателей по всем направлениям деятельности и, вследствие чего, отсутствие принятия правильных управленческих решений.

3. Анализ выявления финансовой ответственности по службам показал, что не во всех службах осуществляется планирование, что затрудняет анализ и контроль результатов данных служб с учетом особенностей их деятельности.

4. Следствием существующего подхода к формированию системы отчетности является проблема получения необходимых данных, так как

существующий учет не отвечает потребностям руководства для получения управленческой информации.

5. На текущий момент затраты производств и обслуживающих отделов в смете доходов и расходов «размыты», отсутствует четкое определение данных затрат по ЦФО. В этой связи необходимо организовать управленческий учет для получения необходимой информации для принятия управленческих решений.

С целью решения выявленных проблем предлагается предпринять следующие шаги.

1. С целью определения прибыльности ЦФО определить основные статьи сметы доходов и расходов для каждого ЦФО.

2. С целью делегирования части финансового планирования рассмотреть методику распределения затрат по элементам и статьям в разрезе ЦФО.

3. Разработать систему кодирования (шифрования) счетов учета затрат, которые должны находиться в непосредственном отношении к причинно-следственным издержкам основных и вспомогательных производств.

4. Определить для оценки и анализа деятельности центров ответственности методику расчета внутрихозяйственных трансфертных цен на единицу продукции и работы центров финансовой ответственности.

5. Закрепить ответственных лиц за изменение каждой статьи затрат и определить показатели эффективности каждого центра ответственности с целью мотивации сотрудников по улучшению данных показателей.

При проведении рационализации финансового планирования доходов, расходов, маржинальной прибыли в системе управления центрами ответственности были получены следующие результаты.

При расчете маржинального дохода каждого ЦФО получено, ЦФО производства медтехники и автокомпонентов получило положительный маржинальный доход, ЦФО производства ТНП — отрицательный.

Полученные результаты указывают, что при ценообразовании продукции ЦФО производства ТНП необходимо закладывать больший процент маржи для получения дохода.

Таким образом, предложенные рекомендации по децентрализации финансового планирования, организации центров финансовой ответственности, оценке и оптимизации их деятельности позволят организации существенно повысить эффективность производства продукции, усовершенствовать внутрихозяйственные экономические отношения и рентабельно вести расширенный процесс своей деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.02.2016)
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997)
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99"
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99"
5. Приказ Минфина России от 21.01.2015 N 9н "Об утверждении Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями"
6. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. – М.: «Дело и Сервис», 2005. — 224 с.
7. Алборов Р.А., Ливенская Г.Н. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография. –Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
8. Аскарлов А.А. Маржинальный анализ в основе оценки эффективности продукции // Российское предпринимательство. — 2012. — № 6-1 (112). — с. 34-38.
9. Багдасарян Я.О. Особенности формирования затрат при расчете маржинального дохода на предприятиях сельского хозяйства // Актуальные проблемы экономики современной России. — 2016. — № 3. — С. 554-557

10. Баев И.А., Киреева Н.В. Разделение затрат на постоянные и переменные в модели СVP: теоретические и методологические проблемы // Вестник УрФУ. — 2012. — № 5. — С. 4-15
11. Батуева С.С., Доржиев Д.Ц. Организация управленческого учета затрат по центрам ответственности // Научные исследования студентов в решении актуальных проблем АПК: Материалы студенческой научно-практической конференции с международным участием, посвященной 80-летию ФГБОУ ВПО ИргСХА(19-20 марта 2014 г., г. Иркутск). Часть II. –Иркутск: Издательство ИргСХА, 2014.–264 с.
12. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. — 3-е изд. перераб. и доп. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2011. — 656 с.
13. Бухгалтерский управленческий учет: краткий курс лекций для студентов IV курса направления подготовки 380301 «Экономика» / С.А. Новоселова // ФГБОУ ВО Саратовский ГАУ. – Саратов, 2015. – 122 с.
14. Бобылева А.С. Теоретико-методологические аспекты сущности финансовой устойчивости предприятия и критерии ее оценки // Экономические науки. — 2010. — № 1. — С. 374-379
15. Васина А. А. Определяем переменную и постоянную составляющие смешанных расходов /Васина А.А. // Справочник экономиста. – 2016. - №4 – С. 40-47.
16. Винничек Л. Б., Фудина Е. В. Методические аспекты организации бюджетирования // Вестник Ульяновской государственной сельскохозяйственной академии. — 2011. — № 2 (14). — С. 138-142
17. Волошин Д.А. Теоретико-методологические подходы к моделированию распределения переменных затрат на предприятиях оборонно-промышленного комплекса России. /Волошин Д.А., Лаптев Н.Н., Досиков В.С. // Вестник академии военных наук. – 2014. - №2 (47). – С. 149-155.

18. Гаврилова А.Н. Деление затрат на постоянные и переменные: особенности, проблемы принятия управленческих решений / Гаврилова А.Н.// Научная работа по управленческому учету. – 2013. – 31 с.
19. Дружиловская Т.Ю. МСФО (IFRS) 15: Новые требования и их соотношение с российскими стандартами бухгалтерского учета/ Дружиловская Т.Ю.//Международный бухгалтерский учет. – 2015. - №15 (357). – С. 22-36.
20. Завьялова Е. С. Внедрение центров ответственности на предприятии // Научно-исследовательские публикации. — 2014. — №14(18). — С. 20-24
21. Зотов В.П. Анализ затратного механизма ценообразования на перерабатывающих предприятиях / Зотов В.П., Житкова Е.А., Дворовенко А.М. //Экономика. Налоги. Право. – 2014. - №1. – С. 68-73.
22. Игуменников А. С. Различие понятий «затраты» и «расходы» // Молодой ученый. - 2015. - №5. - С. 275-278.
23. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. — М.: Дашков и К, 2015. — 483 с.
24. Кириченко Т.В. Финансовый менеджмент. — М.: "Дашков и К", 2011. – 484 с.
25. Кондратьева М.Н. Экономика предприятия: учебное пособие / М.Н. Кондратьева, Е.В. Баландина. – Ульяновск: УлГТУ, 2011. – 174 с.
26. Коннова Е. Ю. Особенности маржинального анализа / Коннова Е. Ю. // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2016. – Т. 6. – С. 171–175.
27. Коняев А.А. Классификация и распределения затрат в бюджетировании коммерческого банка // Финансы и кредит. — 2012. — № 5. — 60-67
28. Корнийчук А.В. Расходы в бухгалтерском учете: исторические аспекты, экономическая сущность, классификация./ Корнийчук А.В.// Молодежь в науке: Новые аргументы. - 2016. - С. 188-194.

29. Косинова Е.Л. Управление затратами предприятия на основе организации центров финансовой ответственности /Косинова Е.Л.// Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2011. - №2. - С. 20-26.
30. Косова К.А. Маржинальный метод учета затрат: сущность и особенности использования российскими организациями / Косова К.А. // Проблемы экономики, организации и управления в России и мире. – 2016. - С. 80-84.
31. Куркина С.М.Маржинальный анализ финансовых результатов деятельности предприятия // Инновационная наука. — 2016 . — № 4-1 (16). — С. 196-198
32. Медеяева З. П., Казанцева Н.В. Бюджетирование в системе управленческого учета // Вестник Воронежского государственного аграрного университета - 2014. - № 4 (31). — С. 209- 213
33. Моисеева Н.В. Разделение затрат на постоянные и переменные предприятиями общественного питания /Моисеева Н.В // Аудит и финансовый анализ. – 2012. - №3. – С. 40-46.
34. Мухина Н.Р. Способы формирования центров финансовой ответственности // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. — 2014. — № 9. — С. 157-160
35. Немировский, И.Б., Старожукова, И.А. Бюджетирование. От стратегии до бюджета — пошаговое руководство.— М.: Издательский дом “Вильямс”, 2009. — 507 с.
36. Никандрова Л.К. Понятие доходов и расходов, их классификация и отражение в учете /Никандрова Л.К.//Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2011. - № 8. - С. 2-9.
37. Овчинникова О.П. Классификация затрат в целях управленческого учета: на что обратить внимание? /Овчинникова О.П. // Справочник экономиста. – 2015. - №4. – С. 47–56.
38. Омариева З.Х. Деление затрат на переменные и постоянные / Омариева З.Х. // Теория и практика современной науки. – 2016. - №4(10). – С. 1-6.

39. Панферова Л.В. Центры финансовой ответственности как способ координации деятельности структурных подразделений предприятия // *Фундаментальные исследования*. – 2016. – № 4-1. – С. 208-212
40. Поленова С.Н. Классификация расходов в себестоимости продукции, работ, услуг /Поленова С.Н. // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. - 2014. - № 11. - С. 2-7.
41. Потеряхина Т. П. Экономическая сущность расходов организации // *Молодой ученый*. - 2015. - №2. - С. 300-303.
42. Рахматуллин Ю.Я. Учет доходов, расходов и финансовых результатов по основным видам деятельности для предприятий АПК / Рахматуллин Ю.Я. // *Известия Оренбургского государственного аграрного университета*. - 2013. - № 4 (42). - С. 183-186.
43. Роднова И. С. Классификация затрат предприятия // *Российское предпринимательство*. — 2013. — № 1 (223) . — с. 73-77.
44. Савкина Р.В. Планирование на предприятии: Учебник для бакалавров "Дашков и К" Издательство, 2013. – 234 с.
45. Салмина Н.А. Особенности управления затратами по центрам финансовой ответственности на промышленных предприятиях /Салмина Н.А., П.С. Салмин // *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского*. – 2012. - №6 (1). - С. 222-226.
46. Свешникова В. А. Направления экономического анализа доходов и расходов в целях принятия управленческих решений // *Молодой ученый*. — 2014. — №21.2. — С. 95-97.
47. Семенов В. И. Проблема распределения постоянных затрат в производстве // *Справочник экономиста*. — 2013. — № 8 — С. 15-21
48. Слияков Ю.В. Теоретические и методические аспекты контроллинга в стратегическом планировании деятельности организации // *Вестник Университета (Государственный Университет управления)*. — 2012. — № 3. — С. 275-281

49. Соколов А.Ю. Управленческий учет (продвинутый уровень). Конспект лекций / А.Ю. Соколов. Каз. федер. ун-т. - Казань, 2014. – 70 с.
50. Финансы организаций (предприятий) Учебник для студентов вузов обучающихся по экономическим специальностям специальности «Финансы и кредит» / [Н.В. Колчина и др.]; под ред. Н.В. Колчиной. – 5-е изд. перераб. и доп. – М.: ИНИТИ-ДАНА, 2012. — 407 с.
51. Финансовый менеджмент: Учебник / Ред. Ю.М. Бахрамова, В.В. Глухова. – М.: Академия, 2011. – 496 с.
52. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная кн. по постановке фин. планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 462 с.
53. Чуев И.Н. Экономика предприятия: Учебник / И.Н. Чуев. – 5-е изд., испр. и доп.. – М.: Дашков и К, 2012. – 416 с.
54. Шишкоедова Н. Расходы в налоговом учете: как не ошибиться с классификацией? // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. — 2012. — N 7. — С. 19-26
55. Щиборщ, К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России/ К.В. Щиборщ. – М.: Дело и сервис, 2010. – 592 с.
56. Юсупова А. В. Различия понятий «издержки», «затраты», «расходы», их отражение в российских и международных стандартах бухгалтерского учета /Юсупова А. В., Хоружий Л. И. // Время бухгалтера. - 2012. - № 11. – С. 25–31.
57. Ворожбит Е.Г., Выскребенцева А.С., Ласкина М.В. Управление ассортиментом и прибылью на основе маржинального анализа // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 8, №1 (2016) <http://naukovedenie.ru/PDF/50EVN116.pdf>
58. Волкова М. Н., Рожков П. Н. Методика финансового планирования на предприятии-экспортере // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2014. – № S12. – С. 1–5. – URL: <http://e-koncept.ru/2014/14639.htm>

59. Тхамокова С.М. Применение системы учета затрат «директ-костинг» в сельскохозяйственных организациях // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2015. № 10 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2015/10/9943> (дата обращения: 20.11.2016).
60. /e-koncept.ru/201