# Введение

Эффективная работа современного предприятия невозможна без хорошо налаженной системы управленческого учета и отчетности на всех уровнях управления.

Основным критерием действенности системы управления является эффективное использование финансовых, материальных и людских ресурсов. Управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм, позволяя комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности.

Как известно, в мировой практике общепризнанной информационной системой, обеспечивающей потребности менеджеров во внутрифирменном управлении, является система управленческого учета.

Так, под системой управленческого учета на предприятии нужно понимать наблюдение, оценку, регистрацию, измерение, обработку, систематизацию и передачу информации преимущественно о затратах и результатах хозяйственной деятельности в интегрированной системе учета, нормирования, планирования, контроля и анализа в целях формирования достаточной информационной базы внутренним пользователям для принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений.

Система управленческого учета на предприятии в условиях рынка должна выступать в качестве информационного фундамента управления. По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, и только 10% – на финансовую бухгалтерию или счетоводство. На отечественных предприятиях это соотношение выглядит с точностью до наоборот.

Для положительного изменения такого соотношения в сторону управленческого учета на отечественных предприятиях необходимы как заинтересованность руководителей и специалистов предприятий, так и организационные предпосылки и условия функционирования управленческого учета.

В зарубежной практике перспективному (прогнозному) анализу уделяется большее внимание, чем ретроспективному (историческому). Руководители иностранных фирм более склонны к тому, чтобы сравнивать разные варианты получения прибыли в будущем, чем тратить время на анализ результатов фактического выполнения стандартных решений. Предприниматель заинтересован в том, чтобы выжить в конкурентной борьбе и всегда стремится получить максимум прибыли, которая должна быть обоснована соответствующими аналитическими расчетами.

Себестоимость продукции – один из основных экономических показателей, характеризующих производственно-хозяйственную деятельность организации. Он отражает не только все стороны этой деятельности, но и эффективность использования ресурсов, рациональность организации производства, труда, управления. Величина себестоимости продукции влияет на формирование прибыли, фондов и резервов и соответственно на налогообложение. Чем больше сумма прибыли, тем больше сумма налога, уплачиваемого организацией в бюджет. Поэтому государство регламентирует состав и уровень расходов, включаемых в себестоимость продукции. Чем меньше себестоимость производимой продукции, тем выше ее конкурентоспособность, ощутимее экономический эффект от продажи продукции.

Себестоимость продукции служит базой для ценообразования и формирования финансовых результатов. Поэтому систематическое снижение себестоимости продукции – необходимое условие повышения экономической эффективности производства. От уровня себестоимости зависят финансовые результаты деятельности, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние хозяйствующего субъекта.

Необходимость составления точных достоверных калькуляций в советском бухгалтерском учете была обусловлена системой государственного централизованного ценообразования.

С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность предприятий, в том числе в вопросах установления цен на продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения.

В результате изменяются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом и его подсистемой – калькулированием. Калькулирование должно не просто предоставить возможность определения фактической себестоимости изделия, оно должно позволить рассчитывать себестоимость, которая в сегодняшних условиях работы даст предприятию определенную прибыль.

При этом необходимо обеспечить такую организацию производства, когда себестоимость можно снижать. Поэтому сейчас центр тяжести в калькуляционной работе следует постепенно переносить с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и исчислению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства.

Кроме того, калькулирование себестоимости на уровне прямых (или переменных) расходов в условиях рынка связано с установлением нижнего предела цены, т.е. предела, до которого предприятие еще может снизить цену в случае падения спроса на его продукцию или с целью завоевания определенного рынка.

Целью дипломной работы является раскрытие сущности управления затратами предприятия и их влияние на финансовый результаты деятельности.

Для достижения данной цели поставлены следующие задачи:

* рассмотрение сущности затрат предприятия;
* раскрытие целей и задач управления затратами предприятия;
* изучение объектов учета затрат на предприятии;
* изучение процесса формирования затрат по сегментам, по местам возникновении, центрам затрат и центрам ответственности на примере предприятия;
* проведение анализа затрат на предприятии;
* использование результатов анализа затрат и их влияние на финансовые результаты деятельности предприятия.

Объектом исследования было выбрано Открытое Акционерное Общество «Старт».

**1. Содержание управления затратами на предприятии**

**1.1 Сущность и содержание затрат на предприятии**

Одной из важнейших задач системы управленческого учета затрат в организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость работ, услуг складывается из затрат, связанных с использованием в процессе выполнения работ материалов, строительных конструкций, деталей, топлива, энергии, машин и механизмов, трудовых ресурсов, а также других затрат, связанных с выполнением и реализацией работ.

Себестоимость работ является качественным показателем, характеризующим результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и резервы. Чем ниже себестоимость, тем эффективнее используются ресурсы на предприятии, тем дешевле обходится выполнение работ.

Управление себестоимостью продукции предприятий – планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи.

Основные задачи учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции: учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям; учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению; калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости; выявление результатов деятельности структурных подразделений и других центров затрат по снижению себестоимости продукции; выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются, как правило, составной частью единой системы бухгалтерского учета.

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и на капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции; соответствие фактических показателей себестоимости продукции нормативным и плановым.

Цели формирования себестоимости в финансовом и управленческом учете различны. В управленческом учете себестоимость формируется для того, чтобы управляющий имел полную картину о затратах. Поэтому в системе управленческого учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В калькулировании могут участвовать даже те затраты, которые не включаются в себестоимость в финансовом учете.

В финансовом учете для составления отчетности более важна информация об общей величине себестоимости всей продукции, себестоимость единицы продукции не показывается или исчисляется усредненно. Для целей финансового учета такая информация вполне приемлема, так как она позволяет сформировать прибыль от реализации в целом по организации.

Для управленческого аппарата организации важны достоверные данные о структуре себестоимости каждого конкретного вида изделия, ведь на основе затрат на производство устанавливаются цены продаж, информация о себестоимости лежит в основе прогнозирования и текущего оперативного управления производством.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции – четкое определение состава производственных затрат.

В России состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены Налоговым кодексом и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (10/99), которые определили издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и другие). Регламентирующая роль государства проявляется также в определении порядка начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, установлении тарифов отчислений на социальные нужды и другие.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость, выделяются разные виды себестоимости:

– полная себестоимость включает все затраты организации, связанные с производством и реализацией;

– производственная себестоимость содержит только производственные затраты;

– неполная себестоимость включает только переменные производственные затраты.

Кроме того, для решения разных управленческих задач используется плановая и фактическая себестоимость. В расчете плановой себестоимости участвуют затраты, предусмотренные планом на предстоящий период. Фактическая себестоимость характеризует размер действительных затрат на выпуск продукции, выполнение работ.

На современном этапе развития конкурентных отношений, когда предприятия применяют современные технологии, более экономичное и производительное оборудование, совершенствуют организацию управления предприятиями, получение прибыли посредством увеличения цен становится проблематичным. На первый план выходят неценовые факторы завоевания рынка, в частности, посредством улучшения качества производимой продукции, развития гарантийного и послегарантийного обслуживания, предоставления дополнительных услуг. Управление затратами в целях формирования их оптимальной структуры, а также снижения их величины (при условии сохранения качества выпускаемой продукции) позволяет снизить цены на продукцию, что при прочих равных условиях дает предприятию возможность сохранить или даже укрепить свои позиции на рынке.

Организация эффективного управления затратами в целях их оптимизации, повышения конкурентоспособности продукции и в конечном счете получения прибыли и обеспечения устойчивого финансового состояния является приоритетным направлением в деятельности предприятий. Управление затратами – неотъемлемая часть краткосрочной политики предприятия, направленной на обеспечение текущей деятельности необходимыми ресурсами и бесперебойности осуществления производственно-хозяйственной деятельности.

В экономической литературе и практической деятельности хозяйствующих субъектов применяются такие понятия, как «издержки», «расходы», «затраты», причем в практической деятельности нередко не делается разницы между этими терминами.

Понятие «издержки» чаще всего применяется в экономической теории. Экономическая теория изучает издержки как экономическую категорию, их поведение на различных этапах жизненного цикла предприятия. Изучение издержек основывается на принципе «ограниченные ресурсы – неограниченные потребности», т.е. на факте редкости ресурсов и наличия большого числа альтернативных направлений их использования. Кроме того, в экономической теории издержки рассматриваются в двух аспектах: на макроуровне (национальная экономика) и на микроуровне (отдельные компании).

Понятия «затраты» и «расходы» применяются в терминологии многих наук (финансовый менеджмент, экономический анализ, финансы, теория бухгалтерского учета и аудита и др.) и законодательстве Российской Федерации, а также в финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Строго говоря, значительных различий между этими понятиями нет, и нередко одно понятие определяется через другое. Однако для целей бухгалтерского учета в российском законодательстве дается определение расходов предприятия.

В соответствии с ПБУ 10/99 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). Затраты представляют собой любые расходы предприятия за отчетный период, обусловленные приобретением и использованием различных ресурсов в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности и выраженные в денежной форме. Таким образом, затраты – это любые платежи предприятия за использование тех или иных экономических ресурсов, а формирование расходов связано с определением момента реализации: в момент реализации предприятие признает доходы и ту часть понесенных затрат, которая связана с полученными доходами, что и признается расходами предприятия.

В российской практике бухгалтерского учета приняты две основные классификации затрат: группировка затрат для целей налогового учета и группировка затрат в учетных целях. Группировка затрат для целей налогового учета представляет собой деление на принимаемые для целей налогообложения и не принимаемые для целей налогообложения. Классификация затрат в учетных целях (по учетному признаку) представляет собой группировку затрат по двум признакам: по экономическим элементам и по статьям калькуляции. Указанные виды группировки затрат являются объектом финансового учета.

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Например, элемент «Затраты на оплату труда» отражает использование трудовых ресурсов, независимо от того, какие именно функции – производства, организации, обслуживания или управления – работники выполняют.

Принято выделять следующие экономические элементы:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

Элементы затрат представляют собой однородные по экономическому содержанию виды затрат, которые не подлежат дальнейшему разложению на составные части и исчисляются независимо от того, где произведены. Указанная группировка затрат позволяет определить величину затрат определенного вида в целом по предприятию за определенный период независимо от места их осуществления и вида продукции, на который они были использованы. Недостатком применения этой классификации затрат является то, что она не позволяет сформировать затраты на конкретный вид продукции, определить величину затрат, осуществляемых конкретными структурными подразделениями.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат. В зависимости от этого соотношения, отрасли экономики можно разделить соответственно на материалоемкие (высок удельный вес материальных затрат в себестоимости), трудоемкие (высока доля затрат на оплату труда), фондоемкие (преобладает амортизация основных средств и иных внеоборотных активов).

Классификация затрат по экономическим элементам нормативно определена. Она приведена в п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации». В настоящий момент системный учет затрат (то есть учет с помощью метода двойной записи) по экономическим элементам на предприятии не ведется, но формы отчетности по ним составляются. Начиная с бухгалтерского отчета за 1995 г., в форму №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» введена таблица под названием «Затраты, произведенные организацией».

Для исчисления себестоимости конкретных видов продукции и расчета затрат отдельных структурных подразделений применяется группировка затрат по статьям калькуляции. Статья калькуляции – это определенный вид затрат, образующих себестоимость.

Определение затрат по калькуляции как способ их группировки относительно конкретной единицы продукции позволяет вычислить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне. По статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели (назначения) их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. Состав калькуляционных статей зависит от отраслевой принадлежности предприятия. Предприятия вправе самостоятельно устанавливать перечень статей калькуляции (статей затрат). В ряде отраслей разработаны соответствующие отраслевые инструкции и методики.

Основные статьи калькуляции:

– сырье и основные материалы (за вычетом возвратных отходов);

– вспомогательные материалы;

– топливо на производственные нужды;

– энергия на производственные нужды;

– основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;

– отчисления на социальное страхование;

– расходы на подготовку и освоение производства;

– расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

– цеховые расходы;

– общезаводские расходы;

– прочие производственные расходы;

– внепроизводственные (коммерческие) расходы.

Первые 10 статей образуют так называемую производственную себестоимость. Сумма всех 12 статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации (продажи).

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет проводить подробный анализ затрат по их видам, контролировать их осуществление, определять плановую и фактическую себестоимости и рентабельность отдельных видов продукции.

Для анализа используются калькуляции себестоимости с детализацией по важнейшим статьям, требующим более тщательного анализа. Наиболее тщательному анализу подвергаются те статьи затрат, по которым имеется значительный перерасход или существенная экономия. Большие отклонения показателей затрат от плановой себестоимости говорят о неправильном установлении норм, а также об изменениях или нарушениях в производственном процессе. Детальное рассмотрение возникших отклонений позволит снизить перерасход и выявить резервы снижения себестоимости. Также важен анализ статей себестоимости, имеющих наибольший удельный вес в общей величине затрат. Снижение затрат по этим статьям внесет наибольший вклад в уменьшение себестоимости строительства. Статьи себестоимости, по которым отклонения невелики, тоже должны быть проанализированы. Это связано с тем, что организация могла не только не использовать все имеющиеся резервы уменьшения себестоимости продукции, но и не полностью учесть их при разработке плана.

Анализ статьи «Прямые материальные затраты» позволяет:

– установить уровень материалоемкости продукции в целом и по отдельным объектам;

– рассмотреть влияние отдельных факторов, связанных с изменением уровня материалоемкости;

– выявить влияние, оказываемое материально-техническим снабжением и уровнем использования материальных ресурсов на объем выполнения работ и их себестоимость;

– вскрыть возможности снижения материальных затрат.

Статья «Прямые затраты на оплату труда» является важнейшей статьей себестоимости продукции и оказывает существенное влияние на формирование ее уровня. В задачи анализа использования трудовых ресурсов входят:

– оценка выполнения установленных заданий по объему работ;

– выявление резервов роста производительности труда и экономного расходования фонда заработной платы;

– проверка соблюдения установленного лимита численности работающих.

Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов требует значительных затрат времени. Эти статьи расходов являются комплексными и состоят из большого набора элементных видов расходов, разнообразных по своему экономическому содержанию. Эффективность и оперативность управления затратами посредством выявления и учета отклонений зависят от инструмента, с помощью которого осуществляется выявление отклонений.

В соответствии с организационной структурой предприятия затраты группируются по местам возникновения затрат и учитываются в разрезе отдельных структурных подразделений (производств, цехов, участков, отделов). Данная классификация позволяет анализировать эффективность деятельности отдельных структурных подразделений, контролировать осуществление затрат этими подразделениями.

В зависимости от изменения объема производства (продаж) затраты делятся на условно-переменные, условно-постоянные и смешанные.

Условно-переменные затраты зависят от изменения объема производства (продаж) и прямо пропорционально изменяются при увеличении или снижении объема производства. Но исчисленные на единицу продукции условно-переменные затраты неизменны при любых изменениях объема производства.

Условно-постоянные затраты не зависят от объема производства. При расчете на единицу продукции условно-постоянные затраты меняются в обратной зависимости от объема производства (продаж): при увеличении объема производства они снижаются, при падении объема производства возрастают.

Как правило, в составе смешанных затрат выделяют постоянную и переменную части и относят к условно-постоянным и условно-переменным затратам соответственно. По способу отнесения на себестоимость продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые расходы – это расходы, которые можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции, работы, услуги экономически обоснованным способом. Как правило, эти затраты могут быть отнесены на объект калькулирования в момент их осуществления. К указанным затратам можно отнести затраты на сырье и материалы, заработную плату основных производственных рабочих.

Косвенные расходы – это расходы, которые не имеют прямой связи с конкретным видом продукции, работы, услуги и обычно относятся к нескольким объектам затрат. К косвенным относятся, в частности, затраты на управление и обслуживание подразделений (если внутри подразделений производятся несколько видов продукции), на управление и обслуживание предприятия. Как правило, общая сумма косвенных затрат распределяется по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам распределения (параметры распределения, драйверы). Выбор коэффициентов распределения зависит от отраслевых особенностей и размеров предприятия, его организационной структуры, ассортимента выпускаемой продукции и ряда других факторов. Если предприятие производит монопродукт, то все затраты на его производство и реализацию будут прямыми.

Безусловно, чем больше доля прямых затрат в структуре всех расходов предприятия, тем точнее величина себестоимости конкретных видов продукции. Однако в современных условиях с развитием технологий, усложнением организационных структур предприятий, совершенствованием организации предприятий доля прямых затрат неизменно снижается. Поэтому приоритет в учете и управлении затратами приобретают такие вопросы, как правильное отнесение затрат на себестоимость, выбор экономически обоснованных коэффициентов распределения и расчет полной себестоимости отдельных видов продукции.

**1.2 Цели и задачи управления затратами**

управление затрата ответственность

Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации.

Успешная реализация задач управления организацией в системе рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только высокой компетентности и опыта в конкретных сферах производственной деятельности, но и умения экономически правильно, адекватно оценить и в реальном режиме времени отреагировать как на динамические внешние условия развития экономических процессов, так и на смену режима функционирования организации, связанную с изменениями номенклатуры и объема производства продукции, структурными перестройками и т.д.

Проведенные обследования ряда организаций показывают, что во многих случаях в значительной мере при решении управленческих задач испытывается недостаток именно аналитических и оперативных данных, характеризующих реальные финансовые и производственно-экономические процессы на момент принятия решений на различных уровнях управления.

В западной практике управления особая роль отводится управленческому учету. При этом большое внимание уделяется расширению и усилению функций бухгалтерского учета, использованию его аналитического потенциала в качестве основного и достоверного источника управленческой информации, методам ее анализа с целью формирования управленческих решений.

Очень важной и принципиально отличной от финансового учета задачей управленческого является организация учета по центрам затрат и центрам ответственности. Это проводится с целью контроля за затратами по местам их возникновения для оценки усилий, приложенных к получению прибыли как основного условия деятельности организации. При этом поскольку производственное предприятие – это динамично функционирующая система, т.е. со временем приоритеты по направлениям деятельности могут изменяться, то и организация учета по центрам ответственности должна быть ориентирована на отражение этого фактора развития и управления предприятием.

Ведется большая полемика о том, какие цели и задачи должна ставить перед собой организация. Согласно экономической теории – это получение максимальной прибыли или, более точно, увеличение богатства держателей акций. Выдвижение этого в качестве цели аргументируется по-разному. С юридической точки зрения, владельцы обыкновенных акций являются владельцами организации, которая для получения ими прибыли должна управляться их доверенными менеджерами. Есть и другой аргумент в пользу выбора этой цели: увеличение прибыли ведет к росту всеобщего благосостояния, т.е. повышая свое благосостояние, тем самым повышаешь благосостояние всего общества. Более того, вполне разумным представляется мнение о том, что большая прибыль послужит интересам организации больше, чем маленькая.

Причины для того, чтобы выделить цель максимизации прибыли как наиболее предпочтительную для выбора, следующие:

– маловероятно, что выбор другой цели даст возможность с такой же эффективностью оценить способность организации успешно функционировать в будущем;

– сомнительно, что максимизация приведенной стоимости будущих поступлений денежной наличности может быть реализована на практике без выработки принципов, необходимых для достижения этой цели;

– реализация данной цели помогает держателям акций понять, во что им обойдется выбор других целей.

Поиск альтернативных вариантов действий вызывает необходимость получать информацию об ожидаемой конъюнктуре и изменении экономической обстановки. Это самый трудный и важный этап процесса принятия решения. Если внимание руководства организации поглощено ассортиментом продукции и рынком сбыта сегодняшнего дня и выпускается из-под контроля тенденция к сужению рынка сбыта продукции, то появляется опасность, что в будущем организация не сможет генерировать достаточно денежной наличности, чтобы выдержать конкуренцию. Для максимизации будущего притока денежной наличности существенно, чтобы руководство организации постоянно получало информацию о возможных положительных и отрицательных для нее тенденциях в развитии экономической обстановки и немедленно принимало меры, при помощи которых можно было бы защитить себя от всяких неожиданностей в будущем. В частности, рекомендуется прибегнуть к одному или нескольким из следующих вариантов действий:

– выпуск новой продукции для сбыта на уже существующих рынках;

– выпуск новой продукции для сбыта на новых рынках;

– создание новых рынков для уже выпускаемой продукции.

Выбор оптимального варианта действий из альтернативных. Когда вероятные сферы деятельности определены, менеджерами оцениваются возможные темпы роста показателей, способность организации удержать соответствующую долю рынка и осуществить приток денежной наличности для каждого альтернативного варианта действий в различной экономической среде. Необходимо рассмотреть определенные факторы, которые находятся вне контроля принимающего решение и могут оказывать влияние на каждый альтернативный вариант действий. Примерами таких возможных состояний экономической среды являются: экономический бум, высокий уровень инфляции, спад производства, усиление конкуренции.

Выбранный организацией вариант действий на основании вышеизложенных факторов вызовет вовлечение ресурсов в производство на длительный период, и положение организации будет зависеть от объема выпущенной продукции, рынков сбыта и способности реагировать на будущие изменения. Выбор курса определяет долгосрочную перспективу организации и, следовательно, решения, которые она может принять в будущем. Эти решения обычно называют долгосрочными или стратегическими. Стратегические решения имеют очень большое влияние на будущее положение организации, и поэтому важно, чтобы была собрана точная информация о возможных перспективах ее деятельности в соответствующей экономической среде.

Принятие краткосрочных решений основывается на анализе экономической обстановки сегодняшнего дня и на оценке материальных, трудовых и финансовых ресурсов, которыми организация располагает в настоящее время. Для выработки краткосрочных решений необходимо иметь данные о ценах на продукцию конкурирующих организаций, ожидаемом спросе на продукцию по альтернативным ценам и прогнозируемых при различных вариантах производства затратах. Эта информация потребуется на разных уровнях управления для принятия решений об установлении цен и объеме выпуска продукции.

На практике принятие решения – это сравнительная оценка альтернативных вариантов действий и выбор того, который в наибольшей степени отвечает целям организации. Если целью является максимизация будущих поступлений чистых платежей, то оптимальный вариант действий должен выбираться путем сравнения прогнозов поступления денежных средств. Следовательно, к каждому альтернативному варианту действий должны быть применены методы анализа прироста (инкрементного анализа) чистых денежных поступлений. Альтернативные варианты могут оцениваться по предполагаемым чистым денежным поступлениям по наибольшей их величине и рассматриваться с точки зрения качественных факторов (показателей).

Выбранные альтернативные варианты действий являются отправной точкой для реализации принятых решений, что составляет содержание четвертого этапа цикла.

Сравнение полученных и плановых результатов (показателей) и принятие необходимых мер в случае их расхождения относятся к процессам контроля и регулирования деятельности организации. Эффективность контроля и регулирования зависит от корректирующих действий, направленных на приведение фактических результатов в соответствие с запланированными показателями. В свою очередь, планы также могут уточняться, если результаты сравнений показывают, что отдельные запланированные показатели не могут быть достигнуты. В таком случае необходимо рассмотреть альтернативные варианты действий, которые помогут обеспечить достижение определенных руководством целей деятельности организации. Это свидетельствует о наличии обратной связи между пятым и первым этапами цикла принятия решений.

Поскольку в точности реализовать запланированные решения, сформированные по результатам анализа и в рамках мер, предпринятых на этапе контроля и регулирования, практически невозможно, то обычно каждое решение обосновывается в пределах известных ограничений и приемлемых допущений. Поэтому, если отклонения фактических результатов не превышают определенных заранее, то цикл принятия решений завершается комплексной оценкой фактически достигнутого результата.

Разработка системы финансового управления предприятием направлена на максимально эффективное достижение сформулированных целей и задач. На многих российских предприятиях сложилась структура управления, неадекватная происходящим в экономике изменениям. Основные ее недостатки следующие:

* подразделения и филиалы чрезмерно замкнуты на высшем руководстве (генеральном директоре) и, как следствие, перегружены (сложность в выполнении функциональных обязанностей);
* у генерального директора много заместителей с часто пересекающимся диапазоном ответственности;
* отсутствует достаточная информационная поддержка деятельности предприятия;
* отдел автоматизации системы управления предприятием работает, как правило, на бухгалтерию и в меньшей степени на отделы снабжения, маркетинга и финансовый отдел;
* различные аспекты работы с персоналом разнесены по функциональным подразделениям с неодинаковым уровнем подчиненности (отдел кадров, отдел работы с персоналом, отдел организации труда и заработной платы);
* отсутствует служба управления изменениями, которая определяет в конкретный момент времени ориентацию предприятия на изменения внешней среды.

Указанные факторы приводят к ситуации, когда многие задачи (включая задачи развития) не решаются в связи с тем, что нет ответственных лиц либо их слишком много. На отдельных предприятиях структура не формализована.

Руководителю предприятия целесообразно проводить детальный анализ существующей структуры управления, выявлять ее сильные и слабые стороны, определять базовые принципы, в соответствии с которыми возможна ее реорганизация. К таким принципам относятся:

* адекватность назначения и функций управляющей системы целям и стратегии предприятия;
* имитирование числа замкнутых связей, приходящихся на каждого руководителя структурного подразделения;
* восприимчивость к изменениям внешних условий и способность к быстрой трансформации управляющих структур для решения возникающих краткосрочных и долгосрочных задач;
* способность к переработке и точному распространению среди менеджеров различного уровня полезной информации, необходимой для принятия решений локального характера;
* жесткий контроль за исполнением управленческих решений и результатов;
* соблюдение правила делегирования полномочий, при котором каждый менеджер в своей четко сформулированной сфере компетенции вправе принимать самостоятельные решения и нести за них полную ответственность;
* соответствие квалификации руководителей и сотрудников кругу их функциональных обязанностей;
* разработка и внедрение на постоянной основе программы обучения и повышения квалификации менеджеров низшего и среднего звеньев в соответствии с целями и задачами предприятия.

Важным требованием к системе управления предприятием является выделение центров финансовой ответственности.

В основе учета затрат и доходов по центрам ответственности лежат децентрализация управленческого процесса и делегирование прав и ответственности менеджерам отдельных подразделений.

Производственно-финансовая деятельность организации включает в себя большое количество различных хозяйственных операций. При этом конечный результат этой деятельности за отдельно взятый период также зависит от множества факторов. Для эффективного управления необходимо иметь информацию об отдельных участках деятельности, знать, где именно поглощаются затраты и что обеспечивает организации наибольшую прибыль. Данная задача решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за самостоятельные участки деятельности организации. Таким образом, крупным организациям необходимо делегирование управленческих полномочий и установление конкретной индивидуальной ответственности за определенные участки работы. Разделение полномочий и ответственности между управленческим персоналом разного уровня способствует расширению возможностей и повышению эффективности управления организациям. Управление в режиме ответственности означает контроль и направление работы как со стороны управляющих – над выделенными участками работы, так и контроль над управляющими – со стороны вышестоящих уровней управления.

Учет, основанный на данных взаимосвязях, называется учетом по центрам ответственности. Следовательно, учет по центрам ответственности осуществляется по принципу признания зон индивидуальной ответственности различных менеджеров. Так называемые зоны ответственности выделяются на основе функций, закрепленных за отдельными менеджерами, т.е. за базу берется организационная структура организации. Другими словами, центр ответственности – это подразделение организации, в котором контролируется возникновение затрат, получение доходов, использование инвестиционных ресурсов.

Условно можно выделить следующие центры ответственности:

* центры затрат – подразделения, менеджеры которых отвечают только за определенные виды расходов, связанных с конкретным участком деятельности. При этом каждый центр затрат должен объединять производство однородных видов продукции, что обеспечит сопоставимость показателей и упростит распределение между ними косвенных расходов. Один центр ответственности может включать несколько центров затрат;
* центры прибыли – подразделения, в которых менеджеры наряду с ответственностью за расходами несут также ответственность и за соответствующие этим расходам доходы. В центрах прибыли менеджеры, как правило, контролируют все компоненты деятельности своего подразделения, оказывающие влияние на финансовый результат;
* центры инвестиций – подразделения, являющиеся объектами капиталовложений. Менеджеры центров инвестиций отвечают за затраты, а также за результаты инвестиционных процессов и эффективность капиталовложений;
* центры продаж – подразделения, менеджеры которых отвечают за объемы реализации продуктов деятельности организации, обеспечение заданной структуры продаж и затраты, связанные с процессом продажи. Обычно в качестве центров продаж выступают отделы сбыта или маркетинга.

Комплексная оценка эффективности принимаемых решений состоит в анализе общей эффективности хозяйственной деятельности организации, на основе которого уточняются ее цели и задачи на следующий период. Это завершает круг задач, поставленных перед управленческим учетом.

**2. Управление затратами в процессе производства**

**2.1 Объекты учета затрат**

Каждый день руководители сталкиваются с необходимостью принимать ряд решений, каждое из которых может непосредственно влиять на результаты деятельности их компании. Эффективные решения – залог существования коммерческого предприятия.

Решение – это акт выработки окончательного суждения. Применительно к управленческим решениям это означает выбор определенного курса действий из возможных альтернатив.

1. Наибольшее число управленческих решений связано с себестоимостью единицы продукции:

какую цену установить на продукцию;

выпуск какой продукции продолжать или прекратить;

производить или покупать комплектующие изделия;

покупать ли новое оборудование;

менять ли технологию и организацию производства.

2. Решения, связанные с персоналом:

решение по найму или увольнению кадров;

подготовка кадров и повышение квалификации работников предприятия;

разработка системы мотивации персонала;

увеличение или уменьшение фиксированной оплаты труда;

увеличение или уменьшение сдельной части оплаты труда.

3. Решения в потребности в материальных ресурсах:

увеличить или уменьшить складские запасы и резервы;

увеличить или уменьшить размеры закупаемых партий материальных ресурсов;

достаточна ли мощность предприятия по ресурсам и т.д.

Существует бесконечное количество управленческих решений. они охватывают все направления деятельности предприятия. По степени глобализации принимаемые решения могут быть перспективными, охватывающими период от 10 до 20 лет (обычно 10–12 лет) и предусматривающими разработку общих принципов ориентации предприятия на перспективу (концепцию развития). Такие решения определяют стратегическое направление и программы развития, содержание и последовательность осуществления важнейших мероприятий, обеспечивающих достижение поставленных целей. Управленческие решения могут быть текущими (оперативными) – решения, принимаемые в режиме on-line, направленные на обеспечение текущей деятельности в оптимальном режиме, являющиеся реакцией на возникающие изменения или существующие тенденции.

Управленческий учет призван облегчить процесс принятия решения, обеспечивая его информацией, относящейся к каждому решению (количественной и качественной), в той форме, в какой она может быть легко использована руководителями. Важно запомнить, что управленческий учет может только помочь руководителям в принятии ими решения. Он не заменяет и не может заменить суждения и опыта, применяемого ими в этих случаях.

Предметом управленческого учета является управленческая информация. Традиционно информация управленческого учета носила финансовый характер, то есть она представлялась в долларах, рублях, йенах или других денежных единицах. Однако в последнее время область управленческого учета была существенно расширена дополнением операционной и физической (нефинансовой) информацией, такой как качество продукции, показатели продолжительности процесса, и субъективными оценками, как, например, удовлетворенность клиентов, творческий потенциал сотрудников и эксплуатационные качества нового продукта.

Информация управленческого учета – финансовые и операционные данные о видах деятельности и процессах, осуществляемых в организации; функционировании ее структурных подразделений; выпускаемых ею продуктах и услугах; клиентах организации.

Итак, информация управленческого учета может быть:

«количественной» (то есть связанной с цифрами, как, например, документация по товарным запасам, управленческие отчеты и т.д.);

«качественной» (то есть информация нефинансового характера, которая дополняет картину, привлекая внимание руководства к соответствующим проблемам, не имеющим денежного выражения).

Нередко качественные факторы игнорируются руководителями. Это происходит, когда данные, подготовленные в качестве вспомогательного материала для принятия решения, указывают непосредственно на одно решение. Подобная практика не эффективна, так как качественные аспекты решений являются такими же важными, как и количественные, и самые квалифицированные решения могут быть приняты только при учете всей имеющейся в распоряжении информации.

Для того чтобы управленческую информацию можно было эффективно использовать, она должна отвечать некоторым определенным критериям:

1. Краткость – информация должна быть четкой, не содержать ничего лишнего.

2. Точность – пользователь должен быть уверен, что информация не содержит ошибок или пропусков. Информация должна быть свободна от любых подтасовок.

3. Оперативность – информация должна быть готова к тому времени, когда она необходима.

4. Сопоставимость – информация должна быть сопоставимой по времени и по отделам / подразделениям.

5. Целесообразность – информация должна подходить для той цели, для которой она приготовлена.

6. Рентабельность – подготовка информации не должна стоить больше, чем выгоды от ее использования.

7. Нетенденциозность – информация должна быть приготовлена и представлена таким образом, чтобы она была непредвзятой.

8. Адресность – информация должна быть доведена до ответственного исполнителя; при этом следует соблюдать конфиденциальность.

На практике получаемая информация не всегда соответствует вышеизложенным требованиям. В результате возникает множество противоречий и ошибок при принятии управленческих решений. Одну из основных проблем можно описать следующим образом: как учитывать факторы, информация по которым поступила с опозданием? Решение этой проблемы может быть следующим:

информация, пришедшая с опозданием, фиксируется в бухгалтерском учете по дате ее возникновения (когда произошло событие, по дате документа);

в управленческом учете информация фиксируется на дату ее поступления (когда информация была получена).

Это позволит решить обе задачи: проводить анализ финансовой деятельности (на основе бухгалтерского учета) и оперативно принимать решения (на основе управленческого учета). Нужно четко понимать, что управленческий учет направлен, прежде всего, на текущее управление, а правильно поставленный бухгалтерский учет позволяет проводить анализ деятельности в полном объеме.

Нередко руководители получают информацию, которая требует дополнительной обработки. Как следствие, решения, принимаемые на основе данной информации, оказываются неточными либо принимаются с опозданием и теряют свою актуальность. Информация может быть обработана до попадания к руководителю, при этом используются определенные формы предоставления информации. Точность и краткость получаемой информации позволяет принимать решения оперативно и, как следствие, увеличивает скорость рабочих процессов. При этом важным моментом является квалификация руководителя. Поскольку система не может заменить личного опыта и суждения.

Спрос на информацию управленческого учета различен на каждом иерархическом уровне организации. На операционном уровне, где сырье или купленные детали и узлы преобразовываются в готовую продукцию и где обслуживаются клиенты, информация нужна преимущественно для контроля за операциями и для их совершенствования. Эта информация подробная и часто повторяющаяся; измеряется чаще всего натуральными, а не финансовыми показателями, и по природе своей скорее производственно-техническая, чем экономическая.

По мере движения к более высоким уровням организации видно, что менеджеры среднего звена осуществляют мониторинг работ и принимают решения, касающиеся финансовых и материальных ресурсов, продукции, услуг и клиентов. Они могут получать информацию управленческого учета значительно реже, а сама информация будет более агрегирована и представлена в финансовых показателях. Менеджеры используют эту информацию как инструмент оперативной диагностики; она может предупредить их о существовании таких аспектов повседневной деятельности, которые отличаются от ожидаемых. Информация может использоваться также для совершенствования планирования и принятия более удачных решений.

Руководители, принадлежащие к высшим эшелонам организационного управления, получают итоговую информацию управленческого учета о хозяйственных операциях и событиях, происходивших на уровне отдельного сотрудника, клиента и подразделения. Они используют эту информацию для обоснования решений, имеющих долгосрочные последствия для организации (принятие стратегических решений).

В отличие от финансового и налогового учета, которые строго регламентированы стандартами и законодательством, управленческий учет ведется в соответствии с информационными потребностями менеджмента конкретного предприятия. Поэтому существует множество различных подходов к разработке системы управленческого учета, к методам его ведения и даже к самому определению управленческого учета. Автор на основе многолетнего личного опыта по построению систем финансового управления в российских компаниях выделяет универсальные принципы разработки и внедрения управленческого учета.

Главная цель внедрения системы управленческого учета на предприятии – обеспечение руководства компании максимально полной информацией, необходимой для эффективной работы. Часто на российских предприятиях внедрение управленческого учета осуществляется по инициативе высшего руководства, которому не хватает конкретной управленческой информации.

Разработка и внедрение системы управленческого учета требуют немало усилий и времени (на крупных предприятиях этот процесс может занять несколько месяцев) и не сразу дают результаты. Понадобится время и на апробирование системы, и на накопление информации, которая поможет скорректировать систему управленческого учета уже по ходу внедрения.

Для достижения положительных результатов постановку управленческого учета рекомендуется осуществлять в несколько этапов.

* определение финансовой структуры предприятия путем выделения центров финансовой ответственности;
* разработка состава, содержания и форматов управленческой отчетности;
* разработка классификаторов управленческого учета;
* разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
* разработка управленческого плана счетов и порядка отражения типовых хозяйственных операций;
* разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета;
* проведение организационных изменений на предприятии.

ОАО «СТАРТ» является одним из звеньев Военно-промышленного комплекса России в производстве металлоклеящих и клеящих пленок, жидких клеев.

Акционерное общество «СТАРТ» было создано путем преобразования (в процессе приватизации) государственного предприятия «СТАРТ» в соответствии с Постановлением Государственного комитета Республики Татарстан по управлению государственным имуществом №159 от 12 апреля 1994 года и зарегистрировано Министерством финансов Республики Татарстан 20 апреля 1994 года (регистрационный номер 825) как акционерное общество открытого типа и является правопреемником по всем его правам и обязанностям.

Общество осуществляет свою деятельность в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об акционерных обществах», иными действующими законодательными актами и на основании настоящего Устава.

Общество создано и действует в целях получения прибыли и наиболее эффективного ее использования в интересах акционеров Общества.

Основными видами (предметом) деятельности Общества являются:

* производство и реализация металлоклеящих пленок и освоение новых видов продукции;
* производство и реализация товаров народного потребления;
* торговля продовольственными и промышленными товарами;
* внешнеэкономическая деятельность в порядке, установленном законодательством;
* обеспечение комплектации, сбыта, транспортировки готовой продукции до потребителя;

содействие сбыту готовой продукции, в том числе на зарубежных рынках.

Вспомогательными видами деятельности являются:

* + обеспечение необходимыми компонентами, полуфабрикатами, сырьем и материалами поставщиков сырья для производства пленок;
  + осуществление всех форм и видов внешнеэкономической деятельности, проведение внешнеторговых, коммерческих, в том числе компенсационных операций;
  + оказание транспортных услуг по перевозке грузов;
  + эксплуатация химических, взрывоопасных производств и объектов, связанных с обращением или хранением в них веществ, которые могут образовать пылевоздушные гели, парогазовые взрывоопасные смеси;
  + эксплуатация производств по изготовлению клеящих пленок ВК-3, ВК-32–200, ВК-25, ПКС-171, МНФ-1 и клея марки 88;
  + ремонт оборудования для взрывоопасных производств и собственных нужд;
  + ремонт химико-технологических систем в объеме, определенном планово-предупредительным ремонтом и т.д.

Предметом бухгалтерского управленческого учета являются планирование, учет, анализ, контроль и мотивация деятельности сегментов бизнеса (центров ответственности), направленные на соизмерение доходов с расходами по отдельным сегментам и оптимизацию этого соотношения с целью повышения эффективности функционирования организации в целом.

В управленческом учете под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, – показатель, определяемый для данного подразделения руководством.

Раскрывают содержание предмета его многочисленные объекты. Объекты ОАО «СТАРТ» можно объединить в две группы:

– производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;

– хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности производственную деятельность предприятия.

В состав производственных ресурсов входит:

* основные фонды – это средства труда (машины, оборудование производственные здания) их состояние и использование;
* нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения (правопользования землей, стандарты, лицензии, товарные знаки и т.д.) их состояния и использования;
* материальные ресурсы – предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда.

Эти ресурсы в управленческом учете представлены производственными запасами на складах ОАО «СТАРТ», в кладовых цехов и на участках, складах производственного отдела и в процессе их движения по стадии производственного цикла до склада готовой продукции;

* трудовые ресурсы – масса живого труда, которой располагает ОАО «СТАРТ» в данный момент, использование трудовых ресурсов в процессе целесообразной деятельности и результат труда.

Ко второй группе объектов управленческого учета ОАО «СТАРТ» относятся:

* снабженческо–заготовительная деятельность – приобретения, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта, маркетинговая деятельность, связанная со снабженческими процессами;
* производственная деятельность – процессы, обусловленные технологией производства продукции, включающие основные и вспомогательные операции; операции по совершенствованию выпускаемых и разработке новых продуктов;
* финансово-сбытовая деятельность – маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции, включая упаковку, транспортировку и другие виды работ; операции, содействующие росту объема продажё начиная с рекламы продукта и заканчивая установлением прямых связей с потребителями, контролем качества выпускаемой продукции;
* организационная деятельность – создание организационной структуры предприятия, вычленение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, участков; организация информационной системы на предприятии с прямой и обратной связью, отвечающей требованиям внутренних коммуникаций между структурными подразделениями, разными уровнями управления, соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана, стимулирования; операции координирования действий внутренних исполнителей, направленных на выполнение основной цели предприятия.

ОАО «СТАРТ» применяет попередельный метод учета затрат.

При попередельном методе учета затраты на производство (начиная с подготовки добычи полезных ископаемых или обработки исходного сырья и до выпуска конечного продукта) учитываются в каждом цехе (переделе, фазе, стадии), включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе. В связи с этим себестоимость продукции каждого последующего цеха слагается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов.

При применении попередельного метода используются важнейшие элементы нормативного метода систематическое выявление отклонений фактических расходов от текущих норм (в отдельных отраслях – от плановой себестоимости), а также выявление изменений этих норм. В первичной документации и в оперативной отчетности отражаются (за смену, сутки, декаду и т.д.) не только фактический расход сырья, основных материалов, полуфабрикатов, технологического топлива, энергии и др., но и расход их по нормам или основанным на них производственным заданиям (рецептурам, смескам и т.д.). Использование элементов нормативного метода учета обеспечивает своевременное выявление экономии или дополнительных затрат за счет отступлений от установленного технологического процесса, изменений состава израсходованных сырья, полуфабрикатов и материалов, ассортимента выпущенной продукции, ее сортности и т.п. Таким образом, использование элементов нормативного метода является основой для надлежащего контроля и анализа затрат на производство, обоснованного калькулирования фактической себестоимости продукции, контроля за соблюдением и совершенствованием норм.

При попередельном методе учета затраты на производство продукции учитываются по цехам (переделам, фазам, стадиям) и статьям расходов. В качестве объекта учета и калькулирования приняты отдельные виды продукции. При этом расходы могут учитываться по цеху (переделу, фазе, стадии) в целом, а себестоимость отдельных видов продукции, включенных в калькуляционную группу, – исчисляться с помощью экономически обоснованных методов.

**2.2 Формирование затрат по сегментам предприятия, по местам возникновения, центрам затрат и центрам ответственности**

Разработка системы финансового управления предприятием направлена на максимально эффективное достижение сформулированных целей и задач. На многих российских предприятиях сложилась структура управления, неадекватная происходящим в экономике изменениям. Основные ее недостатки следующие:

* подразделения и филиалы чрезмерно замкнуты на высшем руководстве (генеральном директоре) и, как следствие, перегружены (сложность в выполнении функциональных обязанностей);
* у генерального директора много заместителей с часто пересекающимся диапазоном ответственности;
* отсутствует достаточная информационная поддержка деятельности предприятия;
* отдел автоматизации системы управления предприятием работает, как правило, на бухгалтерию и в меньшей степени на отделы снабжения, маркетинга и финансовый отдел;
* различные аспекты работы с персоналом разнесены по функциональным подразделениям с неодинаковым уровнем подчиненности (отдел кадров, отдел работы с персоналом, отдел организации труда и заработной платы);
* отсутствует служба управления изменениями, которая определяет в конкретный момент времени ориентацию предприятия на изменения внешней среды.

Указанные факторы приводят к ситуации, когда многие задачи (включая задачи развития) не решаются в связи с тем, что нет ответственных лиц либо их слишком много. На отдельных предприятиях структура не формализована.

Руководителю предприятия целесообразно проводить детальный анализ существующей структуры управления, выявлять ее сильные и слабые стороны, определять базовые принципы, в соответствии с которыми возможна ее реорганизация. К таким принципам относятся:

* адекватность назначения и функций управляющей системы целям и стратегии предприятия;
* имитирование числа замкнутых связей, приходящихся на каждого руководителя структурного подразделения;
* восприимчивость к изменениям внешних условий и способность к быстрой трансформации управляющих структур для решения возникающих краткосрочных и долгосрочных задач;
* способность к переработке и точному распространению среди менеджеров различного уровня полезной информации, необходимой для принятия решений локального характера;
* жесткий контроль за исполнением управленческих решений и результатов;
* соблюдение правила делегирования полномочий, при котором каждый менеджер в своей четко сформулированной сфере компетенции вправе принимать самостоятельные решения и нести за них полную ответственность;
* соответствие квалификации руководителей и сотрудников кругу их функциональных обязанностей;
* разработка и внедрение на постоянной основе программы обучения и повышения квалификации менеджеров низшего и среднего звеньев в соответствии с целями и задачами предприятия.

Современная модель рыночной экономики означает полную самостоятельность предприятия как хозяйствующего субъекта. В этих условиях отражение в отчетности информации по сегментам необходимо ее пользователям для оценки результатов деятельности предприятия с целью проведения эффективной инвестиционной политики. Формирование сегментов как учетно-отчетных единиц на предприятии зависит от многих факторов. Главным из них является организационная структура предприятия. В зарубежной литературе по учету понятие производственного подразделения предприятия как сегмента его деятельности часто совмещается с понятием центра ответственности.

Существует много различий в формировании сегментов деятельности на предприятиях, что требует в определенной степени их систематизации и увязки с применением управленческого учета в производстве. При этом нужно принимать во внимание функциональную принадлежность затрат к определенному сегменту деятельности предприятия. Каждый сегмент имеет свои условия формирования затрат.

Так, например, в производственных подразделениях критерием отнесения затрат ОАО «СТАРТ» является производимая продукция. Для производимой продукции – места хранения, участок отгрузки, транспортная доставка грузов в назначенные пункты; а для сбыта – объем реализуемой продукции.

Степень применения управленческого учета по сегментам деятельности для каждого предприятия индивидуальна. Оптимальный вариант применения управленческого учета в том или ином сегменте может быть найден только после детального анализа конкретных условий деятельности и потребностей предприятия. Возможны два варианта распределения затрат по сегментам деятельности предприятия:

– все прямые и косвенные затраты распределяются по сегментам деятельности независимо от того, к какой продукции они относятся;

– по сегментам деятельности распределяются только косвенные затраты, которые нельзя отнести по прямому признаку на конкретные виды продукции. Прямые затраты включаются непосредственно в себестоимость продукции, в состав затрат определенных сегментов они не входят.

Каждый из представленных вариантов имеет свои достоинства и недостатки и должен применяться после анализа методологических и организационных особенностей применения управленческого учета на конкретном сегменте деятельности предприятия.

На мой взгляд, поскольку управленческий учет по сегментам деятельности служит, прежде всего, целям контроля затрат по центрам ответственности, то представляется вполне достаточным выделить для сегментов затраты, которые функционально связаны с объемом выполненной ими работы, а для служб управления – непосредственно зависящие от их деятельности.

Детализация коммерческих и административных расходов по сегментам деятельности предприятия создает условия для повышения точности определения себестоимости производимой продукции. Повышение точности определения себестоимости обеспечивается и за счет того, что группировка затрат по сегментам деятельности позволяет относить на отдельные виды продукции те затраты, которые соответствуют технологическому процессу их производства, т.е. строго определенному перечню расходов по смете.

Таким образом, затраты для улучшения осуществления контроля за ними и для повышения точности определения себестоимости продукции должны по возможности локализоваться, т.е. прямо распределяться по сегментам деятельности предприятия. В случае, если затраты совпадают с одним видом продукции, то они должны распределяться и по видам работ.

Важнейшая процедура системы внутреннего контроля – учет расходов и доходов по соответствующим центрам ответственности и центрам затрат. Учет по центрам ответственности позволяет формировать показатели, характеризующие вклад отдельных подразделений и управленцев в общий результат строительной организации. Руководитель центра затрат отвечает только за уровень затрат.

Производственно-финансовая деятельность организации включает в себя большое количество различных хозяйственных операций. При этом конечный результат этой деятельности за отдельно взятый период также зависит от множества факторов. Для эффективного управления необходимо иметь информацию об отдельных участках деятельности, знать, где именно поглощаются затраты и что обеспечивает организации наибольшую прибыль. Данная задача решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за самостоятельные участки деятельности организации. Таким образом, крупным организациям необходимо делегирование управленческих полномочий и установление конкретной индивидуальной ответственности за определенные участки работы. Разделение полномочий и ответственности между управленческим персоналом разного уровня способствует расширению возможностей и повышению эффективности управления организациям. Управление в режиме ответственности означает контроль и направление работы как со стороны управляющих – над выделенными участками работы, так и контроль над управляющими – со стороны вышестоящих уровней управления.

Процедура применения учета по центрам ответственности в значительной степени подходит вспомогательным производствам, а также филиалам строительной организации. Эти подразделения должны пользоваться большей самостоятельностью. Менеджерам необходимо ощущать себя предпринимателями, а не просто исполнителями. В числе вопросов, решаемых руководителями данных подразделений, должны быть: заключение договоров с другими организациями; открытие отдельного расчетного счета; подбор и ротация кадрового состава; получение ссуд и кредитов на реализацию целей, стоящих перед их подразделениями; установление размера оплаты труда и премий по итоговым результатам деятельности; внедрение и запуск новых видов продукции и услуг.

Условно можно выделить следующие центры ответственности:

центры затрат – подразделения, менеджеры которых отвечают только за определенные виды расходов, связанных с конкретным участком деятельности. При этом каждый центр затрат должен объединять производство однородных видов продукции, что обеспечит сопоставимость показателей и упростит распределение между ними косвенных расходов. Один центр ответственности может включать несколько центров затрат;

центры прибыли – подразделения, в которых менеджеры наряду с ответственностью за расходами несут также ответственность и за соответствующие этим расходам доходы. В центрах прибыли менеджеры, как правило, контролируют все компоненты деятельности своего подразделения, оказывающие влияние на финансовый результат;

центры инвестиций – подразделения, являющиеся объектами капиталовложений. Менеджеры центров инвестиций отвечают за затраты, а также за результаты инвестиционных процессов и эффективность капиталовложений;

центры продаж – подразделения, менеджеры которых отвечают за объемы реализации продуктов деятельности организации, обеспечение заданной структуры продаж и затраты, связанные с процессом продажи. Обычно в качестве центров продаж выступают отделы сбыта или маркетинга.

Существенное значение имеет выделение конкретных центров затрат или ответственности и определение их функций и предоставленных им полномочий (таблица 2.2.1).

Таблица 2.2.1. Центр ответственности ОАО «СТАРТ», их функции и полномочия

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Центры затрат или ответственности | Контрольные функции | Полномочия |
| Основное производство | Контроль за ходом, сроками и качеством производства продукции, соответствием плановых и фактических показателей по различным расходам | Участи в разработке бюджетов, влияние на уровень затрат в пределах, предусмотренных сметной документацией |
| Вспомогательные производства | Контроль за выполнением графика поставок продукции вспомогательных производств, уровнем фактических производственных затрат на продукцию вспомогательных производств; за реализацией продукции вспомогательных производств сторонним организациям | Участи в разработке бюджетов, влияние на себестоимость продукции вспомогательных производств, влияние на размер финансового результата за счет реализации продукции вспомогательных производств сторонним организациям |
| Обслуживающие производства и хозяйства | Контроль за полнотой оприходования выручки от реализации продукции обслуживающих производств; за затратами по содержанию и эксплуатации обслуживающих хозяйств; за соевременностью и полнотой оплаты услуг, оказываемых обслуживающими производствами и хозяйствами |  |
| Бухгалтерия | Контроль за разработкой учетной политики организации, составлением финансовых отчетов, налоговых деклараций; сосредоточение всей информации, необходимой для принятия управленческих решений, в центральной бухгалтерии и предоставление ее всем заинтересованным менеджерам, соблюдением смет затрат на содержание бухгалтерского аппарата; за текущим обобщением и систематизацией информации и ведением бухгалтерского и налогового учета | Участие в процессе разработки различных бюджетов; прогнозирование будущих и анализ прошлых затрат; привлечение на договорной основе сторонних лиц для осуществления своих функций в случае, когда это необходимо; право требовать с любого сотрудника организации надлежащего документального оформления фактов хозяйственной жизни организации; право подписи, без которой недействительны и не принимаются к исполнению денежные и финансовые документы, а также финансовые и кредитные обязательства; внесение дополнений и изменений в учетную политику организации |
| Планово-экономический отдел | Контроль за налоговым планированием; соблюдением смет затрат на содержание планово – экономического управления | Разработка бюджетов по различным направлениям; формулирование выводов по результатам анализа отклонений |
| Отдел труда и заработной платы | Контроль за обоснованностью размера оплаты труда для различных категорий работников; соблюдением смет затрат на содержание отдела | Разработка бюджета расходов на оплату труда; обоснование форм и видов оплаты труда |

Сущность применения процедуры учета по центрам ответственности заключается в том, что помимо целей ОАО «СТАРТ» возникают еще цели отдельных подразделений. Последние полностью должны соответствовать генеральным целям всего хозяйствующего субъекта. Следовательно, часть показателей формируется для применения принятия управленческих решений на уровне отдельных подразделений, а другая часть – руководством всей ОАО «СТАРТ». Таким образом, учетная информация распределяется по центрам принятия соответствующих управленческих решений.

Издержки производства лучше всего контролировать при производственном потреблении ресурсов, т.е. там, где происходит производственный процесс или его обслуживание. В связи с этим для аналитической детализации и группировки затрат решающее значение приобретают такие объекты их учета, как места возникновения затрат. Развитие учета по этим объектам определяет сегодня главное направление совершенствования производственного учета, контроля и управления формированием издержек производства.

Места возникновения затрат, как правило, представляют собой структурные подразделения предприятия (цехи или участки производства), которые выделяются в самостоятельные объекты учета. Такое выделение позволяет уже на начальном этапе бухгалтерского учета классифицировать издержки, возникающие в подразделениях предприятия, и обеспечивать дифференцированное распределение понесенных расходов на единицу продукции, необходимое для точного калькулирования себестоимости. По местам возникновения затрат организуют планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов и углубления хозяйственного расчета.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по элементам производства и статьям себестоимости. Структурные подразделения определенным образом соподчинены, например «цех – участок – бригада», поэтому и аналитический учет по местам возникновения затрат должен строиться по иерархическому принципу.

По отношению к процессу производства места возникновения затрат ОАО «СТАРТ» можно классифицировать как производственные, обслуживающие и условные:

* к производственным относятся цехи, участки, бригады;
* к обслуживающим – отделы и службы управления, склады, лаборатории и т.п.;

в условных местах возникновения затрат возникают не связанные с конкретными структурными подразделениями затраты, которые следует группировать как самостоятельные объекты учета; это, например, та часть общецеховых расходов, которая не относится к конкретным управленческим службам цеха.

Для решения перечисленных выше задач места возникновения издержек ОАО «СТАРТ» определяют в соответствии со следующими основными принципами:

* каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности; при выделении мест возникновения затрат по принципу разграничения ответственности целесообразно опираться на уже существующую организационную структуру и использовать, если она разработана, номенклатуру подразделений и участков предприятия;
* причины, которые приводят к возникновению затрат, должны поддаваться количественному определению; для каждого места возникновения затрат требуется установить единицы измерения, на которые приходятся затраты (например, машино-час, норму времени на обработку детали).

В составе мест возникновения затрат обычно выделяют главные места возникновения затрат, где изготавливается продукция, и вспомогательные места возникновения затрат, обслуживающие процесс производства мест возникновения затрат внутри цехов основного производства или вне этих цехов. В главных местах возникновения затрат чаще всего обособляют прямые затраты на изготовление, а во вспомогательных все затраты учитывают в целом, как правило, по элементам. Возможен и такой вариант, при котором и в главных, и во вспомогательных местах возникновения затрат расходы учитывают только по элементам или только важнейшие из них.

Большое разнообразие мест возникновения затрат требует их систематизации, причем в первую очередь должна быть принята во внимание принадлежность отдельных видов издержек к определенной службе, месту, сфере деятельности. В целом исходя из общей схемы производственного процесса в качестве совокупных мест возникновения затрат проще и целесообразнее начать группировку по этапам производственного цикла:

* снабжение предметами труда;
* собственно производство продукции (выполнение работ, оказание услуг);
* обслуживание производственного процесса;
* сбыт готовой продукции;
* управление производственно-хозяйственной деятельностью предприятия.

Все службы, принимающие участие в производственном процессе, тесно взаимосвязаны и не могут в рамках одного предприятия существовать обособленно. Однако каждая из них имеет свои условия формирования затрат, и соответственно степень детализации затрат по местам их возникновения для каждого предприятия индивидуальна.

**2.3 Бюджетирование затрат**

В современном управленческом учете широко используется традиционное калькулирование себестоимости, включая взаимосвязи «стандарт-кост», «директ-костинг», анализ «затраты – объем производства – прибыль», метод калькуляции себестоимости по операциям. Для достижения и сохранения передовых позиций в конкурентной борьбе все в большей степени потенциальным направлением развития управленческого учета становится ориентация на бюджетное планирование, что соответствует новой концепции менеджмента – управлению по целям. В условиях рынка именно бюджетирование становится основой планирования – важнейшей функции управления.

Существование в организации системы планирования призвано обеспечить реализацию не только управленческой функции (определение целевых показателей деятельности организации и путей их достижения), но и функции контроля (мониторинга) за процессами реализации планов и выявления возникших отклонений. Поэтому составляемые в организациях планы должны отвечать не только на вопросы: «что и как следует делать», «как, где и когда необходимо использовать имеющийся функционирующий капитал (ресурсы) для обеспечения повышения эффективности дальнейшего развития», но и на вопрос: «что не удалось сделать, почему». Именно этим бюджетирование и ценно для принятия управленческих решений.

Управление затратами и результатами в настоящие время не идентично прежней традиционной системе учета и контроля. Напротив, подлинное управление издержками и доходами начинается лишь тогда, когда в систему учета встраивается новая подсистема управленческого контроля – бюджетирование. Не контроль прошлых, свершившихся фактов хозяйственной жизни, а контроль, основанный на сопоставлении запланированных показателей с фактическими, анализе причин отклонений, осуществлении встречных мер по регулированию и накоплению опыта для будущего планирования и прогнозирования, является настоящей предпосылкой, основной базой управления затратами, а следовательно, и прибылью.

Бюджетная политика формируется с целью выработки и закрепления принципов формирования показателей бюджетных статей, методов их оценки; закрепления регламентов бюджетирования. По форме она аналогична учетной политике.

Эффективность реализации функций управленческого учета посредством фиксации отклонений значительно варьируется в зависимости от инструмента, посредством которого осуществляется учет отклонений. В соответствии с этим можно выделить два направления учета отклонений.

Первое направление – отражение отклонений в системном бухгалтерском учете на синтетических и аналитических счетах, анализ данных об отклонениях, аккумулирующихся на этих счетах со значительной степенью детализации информации, и последующее списание отклонений на счета реализации или результатов. При этом отклонения учитываются: по различным категориям затрат и результатов; по использованным ресурсам; по центрам ответственности; по сегментам деятельности. В российском бухгалтерском учете подобное получение информации об отклонениях не практиковалось.

Второе направление – отражение отклонений в первичной документации и учетных регистрах вне системы синтетических и аналитических счетов, что было свойственно отечественному нормативному методу, который для выявления и учета отклонений традиционно обходился без специальных счетов и субсчетов. В данном случае оперативный учет отклонений ориентирован на фиксацию (выявление) отклонений лишь в разрезе соответствующих затрат на производство и не направлен на конечный результат.

Таким образом, выбор инструмента контроля сохранности материальных и денежных ценностей, оценки эффективности производственно-хозяйственной деятельности через фиксацию и анализ отклонений должны осуществляться на основе сравнения масштабов и периодичности возникновения хозяйственных явлений, работы отдельных подразделений и направлений бизнеса, частоты осуществления хозяйственных операций, принятых за объект нормирования, и частоты фиксации отклонений предложенными инструментами по нормируемым хозяйственным операциям.

Система стандартных норм, нормативов, смет и т.п. способствует повышению степени контроля за производственными, административными и коммерческими издержками на внутрихозяйственном уровне, что достигается путем выявления отклонений фактических затрат от нормативных издержек. Вместе с тем эта система не предусматривает обязательного документирования отклонений от стандартов, установленных в процессе оперативного контроля за производством и продажей продукции. Поэтому наличие отклонений можно выявить либо расчетным путем при распределении затрат, либо специальными приемами – записями. Предпочтительнее оказывается определение общих сумм отклонений по отдельным статьям затрат (материальным, оплате труда, производственным накладным, административно-управленческим и коммерческим расходам). С этой целью по каждой статье калькуляции в управленческой бухгалтерии открываются счета отклонений.

Следовательно, для повышения аналитических возможностей управленческого учета и его контрольных функций можно детализировать учет отклонений по отдельным факторам, воздействующим на общее отклонение от суммы нормативного расхода по той или иной статье, и тогда число открываемых счетов отклонений увеличивается. Представляется, что введение таких счетов должно упростить процедуру аналитического учета и сделать его более детализированным и оперативным. Например, если считать, что на расход отдельных видов материальных ресурсов действуют два фактора отклонений от стандартов: отклонение в цене и отклонение в количестве, то для учета этих отклонений необходимо открыть два счета: отклонения цен на материалы и отклонения по материалам за счет их использования.

По оплате труда также принимаются во внимание два фактора: разница в часовых ставках заработной платы и в количестве единиц продукции, произведенной в течение часа работы. Отклонения по производственным накладным расходам возникают по причинам несоблюдения сметы, недоиспользования мощности, различий в затратах времени на единицу деятельности учебно-калькуляционных подразделений (производительности). На отклонения от норм по административно-управленческим и торговым (коммерческим) расходам влияют факторы, связанные с объемом деятельности сбытовых служб и подразделений управления, а также с соблюдением ставок контролируемых (переменных) расходов. По каждому из названных факторов отклонений системы нормированных издержек при записи производственных и коммерческих операций требуется использование отдельного счета отклонений соответствующего наименования.

Для отражения в учете влияния отдельных факторов на отклонения от нормативных издержек наиболее приемлем расчетный способ распределения затрат. Причем сложнее всего выполнить расчеты для определения отклонений по факторам для производственных накладных расходов. Для этого последовательно применяются шаги:

* + пересчитывается смета накладных расходов с учетом фактических затрат рабочего времени;
  + исчисляется величина накладных расходов по нормативу для фактических затрат рабочего времени;
  + определяется этот же показатель для затрат рабочего времени по стандартным нормам при фактическом объеме работ;
  + исчисляется абсолютная величина отклонения исходя из полученных в результате пересчетов величин и известных фактических накладных расходов. Определяются частные показатели отклонений (за счет соблюдения сметы; использования мощности; производительности), каждый из которых отражается на соответствующем счете отклонений при списании накладных расходов по нормативным ставкам.

Дальнейший учет движения продукции осуществляется в оценке по нормативной производственной себестоимости.

Введение в практику коммерческих организаций изложенного информационного механизма бюджетного контроля в системе управленческого соответствующих управленческих решений, а также на положении организации на рынке в среде предприятий-конкурентов.

* проектирование и утверждение:
* положения о бюджетной структуре;
* состава бюджетов;
* структуры бюджетных статей;
* распределения статей по бюджетам, закрепления полномочий;
* контроль, бюджетный регламент, бюджетную политику.

При использовании в организации гибкого подхода к составлению бюджетов с помощью системных бухгалтерских записей о предполагаемых событиях «в будущем» в бюджетной политике целесообразно формировать специальный рабочий план счетов. В этой связи в организационно-техническом разделе учетной политики отражается специальный регламент, связанный с бюджетированием. Таким образом, особенность исполнения бюджетов заключается в том, что регламент учетных процедур должен быть синхронизирован в соответствии с постановкой бюджетного управления.

Реализация современной бюджетной технологии, ее привязка к конкретным условиям и специфике организации позволят наиболее эффективно использовать ее ресурсный потенциал. Кроме того, с помощью информации об отклонениях максимально достигается и контрольно-стимулирующая цель при оценке результатов работы того или иного структурного подразделения (центра ответственности), той или иной службы, а также появляется возможность оценки деятельности руководителей этих подразделений и служб.

**3. Анализ влияния эффективности управления затратами на результаты деятельности предприятия**

**3.1 Организация анализа затрат на предприятии**

Себестоимость продукции является важнейшим показателем экономической эффективности ее производства. В ней отражаются все стороны хозяйственной деятельности, аккумулируются результаты использования всех производственных ресурсов. От ее уровня зависят финансовые результаты деятельности предприятий, темпы расширенного воспроизводства, финансовое состояние субъектов хозяйствования.

Анализ себестоимости продукции, работ и услуг имеет большое значение в системе управления затратами. Он позволяет изучить тенденции изменения ее уровня, установить отклонение фактических затрат от нормативных (стандартных) и их причины, выявить резервы снижения себестоимости продукции и дать оценку работы предприятия по использованию возможностей снижения себестоимости продукции.

Эффективность системы управления затратами во многом зависит от организации их анализа, которая, в свою очередь, определяется следующими факторами:

* формой и методами учета затрат, применяемыми на предприятии;
* степенью автоматизации учетно-аналитического процесса на предприятии;
* состоянием планирования и нормирования уровня операционных затрат;
* наличием соответствующих видов ежедневной, еженедельной и ежемесячной внутренней отчетности об операционных затратах, позволяющих оперативно выявлять отклонения, их причины и своевременно принимать корректирующие меры по их устранению;
* наличием специалистов, умеющих грамотно анализировать и управлять процессом формирования затрат.

Для анализа себестоимости продукции используются данные статистической отчетности «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия (организации)», плановые и отчетные калькуляции себестоимости продукции, данные синтетического и аналитического учета затрат по основным и вспомогательным производствам.

Общая сумма затрат на производство продукции может измениться:

* из-за объема производства продукции;
* структуры продукции;
* уровня переменных затрат на единицу продукции;
* суммы постоянных расходов.

При изменении объема производства продукции возрастают только переменные расходы (сдельная зарплата производственных рабочих, прямые материальные затраты, услуги); постоянные расходы (амортизация, арендная плата, повременная зарплата рабочих и административно-управленческого персонала, общехозяйственные расходы) остаются неизменными в краткосрочном периоде

В процессе анализа необходимо также оценить изменения в структуре по элементам затрат. Если доля заработной платы уменьшается, а доля амортизации увеличивается, то это свидетельствует о повышении технического уровня предприятия, о росте производительности труда. Удельный вес зарплаты сокращается и в том случае, если увеличивается доля комплектующих деталей, что свидетельствует о повышении уровня кооперации и специализации предприятия.

Наиболее распространенными группировками затрат, используемыми в отечественной практике учета, являются группировка по экономическим элементам, а также по статьям.

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид ресурсов, используемых для производства и реализации продукции (работ, услуг). Например, элемент «Затраты на оплату труда» отражает использование трудовых ресурсов, независимо от того, какие именно функции – производства, организации, обслуживания или управления – работники выполняют.

Принято выделять следующие экономические элементы:

* материальные затраты;
* затраты на оплату труда;
* отчисления на социальные нужды;
* амортизация;
* прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру затрат предприятия. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат. В зависимости от этого соотношения, отрасли экономики можно разделить соответственно на материалоемкие (высок удельный вес материальных затрат в себестоимости), трудоемкие (высока доля затрат на оплату труда), фондоемкие (преобладает амортизация основных средств и иных внеоборотных активов).

Перечень статей затрат и их состав определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера и структуры производства, которые были разработаны на основе типовых рекомендаций в условиях плановой экономики и носят рекомендательный характер. По некоторым отраслям и видам деятельности разработаны новые методические рекомендации, более соответствующие реалиям рыночной экономики, или актуализированы старые. Вместе с тем предприятия могут вносить изменения в типовую номенклатуру затрат в соответствии с особенностями своей деятельности. В некоторых отраслях выделяются, например, транспортно-заготовительные расходы, амортизационные отчисления (в силу большого удельного веса) и т.д.

В качестве примера можно привести типовую номенклатуру статей:

1. Сырье и материалы;

2. Возвратные отходы (вычитаются);

3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;

4. Топливо и энергия на технологические цели;

5. Заработная плата производственных рабочих;

6. Отчисления на социальные нужды;

7. Расходы на подготовку и освоение производства;

8. Потери от брака;

9. Общепроизводственные расходы;

10. Прочие производственные расходы;

11. Общехозяйственные расходы;

12. Коммерческие расходы.

Первые 10 статей образуют так называемую производственную себестоимость. Сумма всех 12 статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации (продажи).

Анализ затрат по статьям на ОАО «Старт» приведен в таблице 1.

Таблица 1. Анализ по статьям затрат

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элементы затрат | Сумма, тыс. руб. | | | Структура затрат, % | | |
| 2006 год | 2007 год | Изменение | 2006 год | 2007 год | Изменение |
| Сырье и материалы | 470 | 445 | -25 | 22,38 | 23,42 | +1,04 |
| Заработная плата рабочих | 756 | 730 | -26 | 36 | 38,42 | +2,42 |
| Отчисления на социальные нужды | 240 | 224 | -16 | 11,43 | 11,79 | +0,36 |
| Общепроизводственные расходы | 140 | 121 | -19 | 6,67 | 6,37 | -0,30 |
| Общехозяйственные расходы | 356 | 240 | -116 | 16,95 | 12,63 | -4,32 |
| Коммерческие расходы | 138 | 140 | +2 | 6,57 | 7,37 | +0,8 |
| Итого | 2100 | 1900 | – 200 | 100,00 | 100,00 | - |

Как видно из таблицы 1 по статьям затрат на ОАО «Старт» произошли существенные изменения. Практически по всем статьям в абсолютном значение произошло снижение, кроме коммерческих расходов, которые увеличились на 2 тыс. руб.

Основную долю в составе затрат составляют расходы на сырье и материалы (в 2006 году – 22,38%, а в 2007 году – 23,42%, увеличение на 1,04%) и затраты на оплату труда (в 2006 году – 36%, а в 2007 году – 38,42%, увеличение на 2,42%).

По степени зависимости величины затрат от уровня  
деловой активности (объемов производства или продаж) принято выделять условно-переменные и условно-постоянные затраты.

Условно-переменные – это затраты, величина которых зависит от уровня деловой активности. Условно-постоянные – это затраты, величина которых не зависит от уровня деловой активности.

На Западе существует хорошо разработанная классификация затрат на переменные и постоянные, которая нашла широкое практическое применение при организации управленческого учета на предприятиях, работающих в рыночной среде. Эта классификация служит информационной базой для проведения анализа при обосновании разнообразных управленческих решений.

Следует заметить, что переменные затраты неоднородны. В зависимости от соотношения изменения затрат и объема производства их можно подразделить на пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные и регрессивные. О пропорциональных говорят тогда, когда относительное изменение затрат равно относительному изменению объема или загрузки (например, основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда). Прогрессивные растут быстрее, чем увеличивается объем производства (например, оплата труда производственных рабочих при сдельно-прогрессивной системе); дегрессивные растут медленнее, чем объем производства (например, затраты на технологическую энергию и топливо, смазочные и обтирочные материалы); регрессивные сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост объема производства.

Анализ себестоимости продукции обычно начинают с изучения общей суммы затрат в целом и по основным элементам (таблица 2).

Таблица 2. Затраты на производство продукции

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Элементы затрат | Сумма, тыс. руб. | | | Структура затрат, % | | |
| 2006 год | 2007 год | Изменение | 2006 год | 2007 год | Изменение |
| Оплата труда | 897 | 856 | – 41 | 42,71 | 45,05 | 2,34 |
| Отчисления на социальные нужды | 394 | 350 | – 44 | 18,76 | 18,42 | -0,34 |
| Материальные затраты | 510 | 476 | – 34 | 24,29 | 25,05 | 0,77 |
| Амортизация | 109 | 38 | – 71 | 5,19 | 2,00 | -3,19 |
| Прочие затраты | 190 | 180 | – 10 | 9,05 | 9,47 | 0,43 |
| Полная себестоимость, в том числе: | 2100 | 1900 | – 200 | 100,00 | 100,00 | 0,00 |
| Переменные расходы | 1800 | 1500 | – 300 | 85,71 | 78,95 | -6,77 |
| Постоянные расходы | 300 | 400 | 100 | 14,29 | 21,05 | 6,77 |

Как видно из таблицы 2, полная себестоимость продукции на ОАО «Старт» за 2007 по сравнению с 2006 годом снизилась на 200 рублей и составила 1900 рублей. Из них на переменные расходы приходится 1500 рублей, а на постоянные – 400 рублей.

Структура полной себестоимости продукции ОАО «Старт» представляет собой:

* переменные расходы: на начало периода – 85,71% и на конец периода – 78,95%;
* постоянные расходы: на начало периода – 14,29% и на конец периода – 21,05%.

Основную долю в составе полной себестоимости продукции составляют затраты на оплату труда и материальные затраты. На 2006 год затраты на оплату труда в составе себестоимости составляли 42,71%, а на 2007 год – уже 45,05%. Долю материальных затрат также увеличилась с 24,29% (в 2006 году) до 25,05% (в 2007 году).

В процессе планирования себестоимости продукции на ОАО «Старт» определяются материальные, трудовые и денежные затраты, которые должны быть осуществлены в процессе производства и сбыта продукции, себестоимость отдельных видов продукции.

Анализ статьи «Прямые материальные затраты» позволяет:

– установить уровень материалоемкости продукции в целом и по отдельным объектам;

– рассмотреть влияние отдельных факторов, связанных с изменением уровня материалоемкости;

– выявить влияние, оказываемое материально-техническим снабжением и уровнем использования материальных ресурсов на объем выполнения работ и их себестоимость;

– вскрыть возможности снижения материальных затрат.

Большой удельный вес в себестоимости продукции ОАО «Старт» занимают материальные затраты. Общая сумма материальных затрат в целом по предприятию зависит от объема производства продукции, ее структуры и изменения удельных материальных затрат на отдельные виды продукции. Уровень последних, в свою очередь, может измениться из-за количества (массы) израсходованных материальных ресурсов на единицу продукции и средней стоимости единицы материальных ресурсов.

Расход сырья и материалов на единицу продукции зависит от их качества, замены одного вида материала другим, изменения рецептуры сырья, техники, технологии и организации производства, квалификации работников и других инновационных мероприятий.

Уровень средней цены материала зависит от рынков сырья, инфляционных факторов, внутригрупповой структуры материальных ресурсов, уровня транспортных и заготовительных расходов, качества сырья, замены одного вида другим и т.д.

Статья «Прямые затраты на оплату труда» является важнейшей статьей себестоимости продукции и оказывает существенное влияние на формирование ее уровня. В задачи анализа использования трудовых ресурсов входят:

– оценка выполнения установленных заданий по объему работ;

– выявление резервов роста производительности труда и экономного расходования фонда заработной платы;

– проверка соблюдения установленного лимита численности работающих.

Прямые трудовые затраты занимают также значительный удельный вес в себестоимости продукции ОАО «Старт» и оказывают большое влияние на формирование ее уровня. Поэтому анализ динамики зарплаты на рубль продукции, ее доли в себестоимости продукции, изучение факторов, определяющих ее величину, и поиск резервов экономии средств по данной статье затрат имеют большое значение.

Общая сумма прямой зарплаты зависит от объема производства продукции, ее структуры и уровня затрат на отдельные изделия. Последний, в свою очередь, определяется трудоемкостью и уровнем оплаты труда за 1 чел.-ч.

Трудоемкость продукции и уровень оплаты труда на ОАО «Старт» зависит от внедрения новой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, организации труда, квалификации работников.

Косвенные затраты в себестоимости продукции представлены следующими комплексными статьями: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, коммерческие расходы.

В процессе последующего анализа выясняют причины, вызвавшие абсолютное и относительное изменения косвенных затрат. По своему составу это комплексные статьи. Они состоят, как правило, из нескольких элементов затрат.

Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования включают амортизацию машин и технологического оборудования, затраты на их ремонт, эксплуатацию, расходы по внутризаводскому перемещению грузов.

Некоторые виды затрат (например, амортизация) не зависят от объема производства продукции и являются условно-постоянными. Другие полностью или частично зависят от его изменения и являются условно-переменными.

Общая сумма амортизации зависит от количества машин и оборудования, их структуры, стоимости и норм амортизации. Стоимость оборудования может измениться за счет приобретения более дорогих машин и их переоценки в связи с инфляцией. Нормы амортизации зависят от амортизационной политики предприятия и метода ее начисления.

Удельная амортизация на единицу продукции зависит еще и от объема производства продукции. Чем больше продукции выпущено на данных производственных мощностях, тем меньше амортизации и других постоянных затрат приходится на единицу продукции.

На величину эксплуатационных расходов влияют количество действующего оборудования, время его работы и удельные расходы на один машиночас работы.

Затраты на ремонт оборудования могут измениться из-за объема ремонтных работ, их сложности, степени изношенности основных средств, стоимости запасных частей и ремонтных материалов, экономного их использования.

На сумму расходов по внутреннему перемещению грузов оказывают влияние вид транспортных средств, полнота их использования, степень выполнения производственной программы, экономное использование средств на содержание и эксплуатацию подвижного состава.

Для анализа общепроизводственных и общехозяйственных расходов по статьям затрат используют данные аналитического бухгалтерского учета. По каждой статье выявляют абсолютное и относительное отклонения и их причины.

Как видно из таблицы 1 по статьям «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» на ОАО «Старт» произошло снижение затрат, а по «Коммерческие расходы», наоборот, увеличение:

* общепроизводственные расходы уменьшились на 19 тыс. руб. (с 140 тыс. до 121 тыс. руб.), доля в составе расходов также сократилась на 0,30%;
* общехозяйственные расходы уменьшились на 116 тыс. руб. (с 356 тыс. до 240 тыс. руб.), доля в составе расходов также сократилась на 4,32%;
* коммерческие расходы увеличились на 2 тыс. руб. и составили на 2007 год 140 тыс. руб., доля также увеличилась с 6,57 до 7,37%, то есть на 0,8%.

Анализ общепроизводственных и общехозяйственных расходов требует значительных затрат времени. Эти статьи расходов являются комплексными и состоят из большого набора элементных видов расходов, разнообразных по своему экономическому содержанию. Эффективность и оперативность управления затратами посредством выявления и учета отклонений зависят от инструмента, с помощью которого осуществляется выявление отклонений.

Коммерческие расходы включают в себя затраты по отгрузке продукции покупателям (погрузочно-разгрузочные работы, доставка), расходы на тару и упаковочные материалы, рекламу, изучение рынков сбыта и т.д.

Расходы по доставке товаров зависят от расстояния перевозки, веса перевезенного груза, транспортных тарифов перевозки грузов, вида транспортных средств.

Расходы по погрузке и выгрузке могут изменяться в связи с изменением веса отгруженной продукции и расценок на погрузку и выгрузку одной тонны продукции.

Расходы на тару и упаковочные материалы зависят от их количества и стоимости. Количество, в свою очередь, связано с объемом отгруженной продукции и нормой расхода упаковочных материалов на единицу продукции.

Основными источниками резервов снижения себестоимости ОАО «Старт» являются:

* увеличение объема ее производства за счет более полного использования производственной мощности предприятия;
* сокращение затрат на ее производство за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования сырья, материалов, электроэнергии, топлива, оборудования, сокращения непроизводительных расходов, производственного брака.

Резервы увеличения производства продукции выявляются в процессе анализа выполнения производственной программы. При увеличении объема производства продукции на имеющихся производственных мощностях возрастают только переменные затраты (прямая зарплата рабочих, прямые материальные расходы), сумма же постоянных расходов, как правило, не изменяется, в результате снижается себестоимость изделий.

Резервы сокращения затрат устанавливаются по каждой статье расходов за счет конкретных инновационных мероприятий (внедрение новой, более прогрессивной техники и технологии производства, улучшение организации труда), которые будут способствовать экономии заработной платы, сырья, материалов, энергии.

Каждое предприятие, в том числе и ОАО «Старт» стремится к сокращению постоянных издержек. Оптимальным считается такой план, который позволяет снизить долю постоянных затрат на единицу продукции, уменьшить безубыточный объем продаж и увеличить зону безопасности.

При анализе себестоимости проверяется выполнение плана по затратам в целом, выявляются причины полученной экономии или допущенного перерасхода по каждой статье произведенных расходов в целях установления резервов дальнейшего снижения себестоимости продукции.

Такими резервами могут быть:

* снижение норм расхода сырья и материалов;
* экономия, образующаяся от замены одних видов сырья, материалов, топлива другими;
* сокращение потерь от брака;
* повышение производительности труда и экономное расходование заработной платы;
* улучшение качества выполнения работ.

**3.2 Использование результатов анализа затрат и бюджетирование в управлении**

Финансовому специалисту развивающейся компании важно держать под контролем риски, которым она подвергается. Таковых немало – жесткая конкуренция, постоянно растущие требования клиентов к качеству продукции или услуг, а также трудность поиска финансовых ресурсов для развития фирмы. Все это вынуждает финансиста брать на вооружение эффективные методы финансового управления. Однако мало решить, какие методы применять. Нужно еще выработать стратегию их использования.

Перед финансистом каждой развивающейся фирмы рано или поздно встает задача построить эффективную систему финансового управления. Как правило, в таких компаниях стремятся внедрить финансовую дисциплину и сделать бизнес более прозрачным. При этом качественные показатели работы фирмы становятся важнее количественных.

Так, предприниматель может повысить конкурентоспособность своей компании, если будет эффективно управлять денежными потоками и обладать четкой финансовой стратегией. Как известно, успешность фирмы определяют по динамике роста ее финансовых показателей. В управлении же главное – возможность сравнивать фактическое состояние дел предприятия с запланированным. Обычно владелец руководит растущей компанией при помощи таких инструментов, как управленческий учет, бюджетирование, эффективные методики регулирования затрат и автоматизация финансового отдела предприятия.

Необходимо, чтобы компания вела четкий и грамотный управленческий учет. Только в этом случае финансист сможет ежедневно оценивать показатели рентабельности каждого продукта, подразделения и клиента фирмы. Оперативный управленческий учет поможет предприятию быстрее адаптироваться к изменениям рынка. Также он позволит руководителю компании увидеть экономические проблемы в момент их возникновения. Владелец сможет устранить их прежде, чем они нанесут ощутимый материальный ущерб его бизнесу. В управленческом учете можно выделить основные моменты, например операционный анализ, управление оборотными средствами и затратами.

По своей сути, управленческий учет – не разновидность бухгалтерского учета, а способ разнести затраты по видам продукции или услуг. На любом, даже самом небольшом предприятии есть определенная система управленческого учета. Благодаря этому руководитель всегда знает, какие суммы и продукция реально получены или израсходованы предприятием. Однако управленческий учет в компании желательно автоматизировать. Поскольку если количество продаж возрастет и штат фирмы расширится, то руководитель вряд ли сможет четко отслеживать результаты работы компании на бумаге.

В современном управленческом учете широко используется традиционное калькулирование себестоимости, включая взаимосвязи «стандарт-кост», «директ-костинг», анализ «затраты – объем производства – прибыль», метод калькуляции себестоимости по операциям. Для достижения и сохранения передовых позиций в конкурентной борьбе все в большей степени потенциальным направлением развития управленческого учета становится ориентация на бюджетное планирование, что соответствует новой концепции менеджмента – управлению по целям. В условиях рынка именно бюджетирование становится основой планирования – важнейшей функции управления.

Существование в организации системы планирования призвано обеспечить реализацию не только управленческой функции (определение целевых показателей деятельности организации и путей их достижения), но и функции контроля (мониторинга) за процессами реализации планов и выявления возникших отклонений. Поэтому составляемые в организациях планы должны отвечать не только на вопросы: «что и как следует делать», «как, где и когда необходимо использовать имеющийся функционирующий капитал (ресурсы) для обеспечения повышения эффективности дальнейшего развития», но и на вопрос: «что не удалось сделать, почему». Именно этим бюджетирование и ценно для принятия управленческих решений.

Управление затратами и результатами в настоящие время не идентично прежней традиционной системе учета и контроля. Напротив, подлинное управление издержками и доходами начинается лишь тогда, когда в систему учета встраивается новая подсистема управленческого контроля – бюджетирование. Не контроль прошлых, свершившихся фактов хозяйственной жизни, а контроль, основанный на сопоставлении запланированных показателей с фактическими, анализе причин отклонений, осуществлении встречных мер по регулированию и накоплению опыта для будущего планирования и прогнозирования, является настоящей предпосылкой, основной базой управления затратами, а следовательно, и прибылью.

Бюджетная политика формируется с целью выработки и закрепления принципов формирования показателей бюджетных статей, методов их оценки; закрепления регламентов бюджетирования. По форме она аналогична учетной политике.

Формирование механизмов взаимодействия управленческого учета и бюджетного контроля – одна из сложнейших проблем, решаемых при создании единой организационно-методологической информационной модели. Здесь возможны различные подходы и варианты.

В работах О. Янга, К. Друри, Ж. Ришара и других зарубежных авторов акцентируется внимание на использовании бюджетирования как средства измерения эффективной работы отдельных звеньев организации в соответствии с планируемыми внутренними изменениями, содержатся предложения по оценке эффективности производственно-хозяйственной деятельности фирм через фиксацию отклонений. Однако все они ориентированы на использование инструмента бюджетирования в условиях иной методологии учета и планов счетов и поэтому автоматически не могут быть перенесены в российскую систему учета.

Вместе с тем в среде специалистов растет понимание того, что традиционные системы управленческого учета затрат не обеспечивают организациям, действующим в изменчивой среде, получение информации, необходимой для эффективного управления и контроля. К сожалению, в настоящее время вопросы создания таких информационных моделей, способствующих совершенствованию деятельности центров ответственности на базе бюджетных бухгалтерий, исследованы в недостаточной степени. Теоретические разработки такой методологии в порядке постановки задачи рассмотрены лишь в трудах известных ученых – В.Б. Ивашкевича, В.Ф. Палия, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, А.Д. Шеремета.

Эффективность реализации функций управленческого учета посредством фиксации отклонений значительно варьируется в зависимости от инструмента, посредством которого осуществляется учет отклонений. В соответствии с этим можно выделить два направления учета отклонений.

Первое направление – отражение отклонений в системном бухгалтерском учете на синтетических и аналитических счетах, анализ данных об отклонениях, аккумулирующихся на этих счетах со значительной степенью детализации информации, и последующее списание отклонений на счета реализации или результатов. При этом отклонения учитываются: по различным категориям затрат и результатов; по использованным ресурсам; по центрам ответственности (далее – ЦО); по сегментам деятельности. В российском бухгалтерском учете подобное получение информации об отклонениях не практиковалось.

Второе направление – отражение отклонений в первичной документации и учетных регистрах вне системы синтетических и аналитических счетов, что было свойственно отечественному нормативному методу, который для выявления и учета отклонений традиционно обходился без специальных счетов и субсчетов. В данном случае оперативный учет отклонений ориентирован на фиксацию (выявление) отклонений лишь в разрезе соответствующих затрат на производство и не направлен на конечный результат.

Таким образом, выбор инструмента контроля сохранности материальных и денежных ценностей, оценки эффективности производственно-хозяйственной деятельности через фиксацию и анализ отклонений должны осуществляться на основе сравнения масштабов и периодичности возникновения хозяйственных явлений, работы отдельных подразделений и направлений бизнеса, частоты осуществления хозяйственных операций, принятых за объект нормирования, и частоты фиксации отклонений предложенными инструментами по нормируемым хозяйственным операциям.

По нашему мнению, основным правилом при выборе порядка отражения отклонений по счетам бухгалтерского учета должно стать соответствие системы фиксации отклонений выполняемым операциям преобразования информации. Функцию накопления информации по различным группировкам отклонений затрат возможно реализовать в отдельной подсистеме учета отклонений, что весьма важно для сохранения конфиденциальности внутренней информации.

Система стандартных норм, нормативов, смет и т.п. способствует повышению степени контроля за производственными, административными и коммерческими издержками на внутрихозяйственном уровне, что достигается путем выявления отклонений фактических затрат от нормативных издержек. Вместе с тем эта система не предусматривает обязательного документирования отклонений от стандартов, установленных в процессе оперативного контроля за производством и продажей продукции. Поэтому наличие отклонений можно выявить либо расчетным путем при распределении затрат, либо специальными приемами – записями. Предпочтительнее оказывается определение общих сумм отклонений по отдельным статьям затрат (материальным, оплате труда, производственным накладным, административно-управленческим и коммерческим расходам). С этой целью по каждой статье калькуляции в управленческой бухгалтерии открываются счета отклонений.

Следовательно, для повышения аналитических возможностей управленческого учета и его контрольных функций можно детализировать учет отклонений по отдельным факторам, воздействующим на общее отклонение от суммы нормативного расхода по той или иной статье, и тогда число открываемых счетов отклонений увеличивается. Представляется, что введение таких счетов должно упростить процедуру аналитического учета и сделать его более детализированным и оперативным. Например, если считать, что на расход отдельных видов материальных ресурсов действуют два фактора отклонений от стандартов: отклонение в цене и отклонение в количестве, то для учета этих отклонений необходимо открыть два счета: отклонения цен на материалы и отклонения по материалам за счет их использования.

**Заключение**

Менеджмент современных организаций нуждается в достоверном информационном обеспечении не только для выбора оптимальных управленческих решений уже сегодня, но и для разработки сценариев будущего экономического развития. При этом любая организация стремится к минимизации рисков предпринимательской деятельности. Эти задачи, как свидетельствует практика, могут быть успешно решены в системе одного из элементов бухгалтерского управленческого учета – управленческого анализа, то есть внутреннего экономического анализа, нацеленного на оценку как прошлых, так и будущих результатов хозяйствования.

Управленческий учет необходим для нормального функционирования и развития предприятия. С его помощью руководители и менеджеры определяют основное направление развития фирмы с учетом материальных источников его обеспечения и спроса рынка. Управленческий учет позволяет правильно учесть все внутренние и внешние факторы в постановке конкретных целей развития предприятия и путей их достижения, обеспечивает взаимоувязку между отдельными структурными подразделениями предприятия, позволяет минимизировать издержки и открывает все возможные дополнительные источники ресурсов внутри организации.

Разработка систем управленческого учета, а также использование и интерпретация информации, произведенной этими системами, являются решающими для успеха производственных и сервисных организаций в сегодняшней глобальной конкурентной и полной вызовов технологической среде.

Актуальность данной темы обусловлена тем, что возможности неценовой конкуренции в значительном числе отраслей экономики России практически исчерпаны. Это, кстати, тенденция и мировой экономики. Поэтому задача снижения себестоимости продукции (работ, услуг), решение которой позволяет соответственно снижать рыночные цены, выходит на первый план.

Практика позволяет сделать вывод, что в планах маркетинга большинства средних фирм и значительного количества крупных компаний не уделяется серьезного внимания управлению издержками. А ведь косвенные затраты составляют на значительном количестве предприятий до 50% и более себестоимости производимой продукции (работ, услуг).

Основные преимущества, которые может получить предприятие от анализа издержек с помощью методики:

руководство предприятия получит понимание того, можно ли при принятии решений в части управления издержками всецело опираться на данные бухгалтерского учета или необходимо также привлекать иные средства анализа;

управленческие решения будут основываться на знании действительного объема косвенных (условно-постоянных) и прямых (условно-переменных) издержек. Причем такой анализ возможно сделать предлагаемыми методами даже для отраслей, где в рамках одного передела выпускается несколько видов продукции, а потому традиционное бухгалтерское калькулирование невозможно в принципе или экономически необоснованно. Это, возможно, также сделать для предприятий торговли;

появляется возможность оптимизировать производственную программу на базе выверенного расчета точек безубыточности и рентабельности отдельных групп и / или видов продукции;

руководство предприятия будет точно знать, сколько стоит производство или реализация того или иного вида продукции (работ, услуг). Это обеспечивается математическим распределением косвенных затрат по видам производимой продукции или обоснованным применением системы директ-костинг.

**Список использованной литературы**

1. Абрамова И., Ларионова В. Особенности построения системы управленческого учета в группах компаний // Финансовая газета. – 2006. – №11. – С. 5–8.
2. Абрютина М.С., Грачев А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. – М.: ДИС, 2001.
3. Адамов Н.А. Учет, анализ и аудит в строительстве: Учебное пособие/ Н.А. Адамов, А.В. Войко, П.А. Соколов. – М.: Финансы и статистика. 2006. 320 с.
4. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ, – М. ДИС, 2001.
5. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. – М.: Финансы и статистика, 2000.
6. Березной А. Практический опыт российских организаций в ведении и организации системы управленческого учета. Роль в стратегическом и текущем управлении предприятиями // Исследование компании КПМГ. Доклад. Москва, Балчуг, 2001.
7. Боброва Е.Л. Интегрированная и автономная системы организации  
   управленческого учета // Экономический анализ. Теория и практика. – 2006. – №23. – С. 9–12.
8. Бороненкова С.А. Экономический анализ в управлении предприятием. – М.: Финансы и статистика. 2003. 224 с.
9. Бочаров В.В. Финансовый анализ. – СПб.: Питер, 2007. – 240 с.
10. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2005. – 576 с.
11. Вакуленко Т.Г., Фомина Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия решений. – М.: Издательский дом «Герда» 2001.
12. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 359 с.
13. Волошин Д. Практические аспекты постановки систем управленческого учета // Финансовая газета. – 2006. – №30. – С. 6–9.
14. Гудилин А.В. Практика применения классификации затрат в системе  
    управленческого учета деревообрабатывающего предприятия // Консультант бухгалтера. – 2006. – №11. – С. 10–12.
15. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности: Учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: Дело и Сервис, 2004. – 336 с.
16. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
17. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
18. Ефимова О.В. Финансовый анализ. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 528 с.
19. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
20. Ковалев В.В. Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности – М.: Проспект. – 2005.
21. Макарьева В.И. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации для бухгалтера и руководителя. – М.: Налоговый вестник, 2003. – 251 с.
22. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 2004 с.
23. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2003. – 4-е изд. – 320 с.
24. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Учебник. – 3-е изд., Новое издание, 2006.
25. Серобаба Н.Л. Вопросы организации управленческого (производственного) учета и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) в отрасли связи // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2002. – №9. – С. 12–16.
26. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности // Финансы и статистика. – М., 2001. – 320 с.
27. Чернов В.А. Экономический анализ. – М: ЮНИТИ, 2003.
28. Шафранская М. Транспортное предприятие: выбор системы  
    управленческого учета // Консультант. – 2006. – №3. – С. 7–12.
29. Шеремет А.Д. Управленческий учет: Учеб пособие. – М.: ФБК – Пресс, 2002. – 512 с.
30. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. – М.: ИНФРА-М, 2006.