# Содержание

[Введение 3](#_toc10)

[1. Управленческая и финансовая отчетность. 5](#_toc49)

[1.1 Финансовая отчетность 5](#2.2.1.2 Финансовая отчетность|outline)

[1.2Управленческая отчетность 6](#2.4.1.3 Управленческая отчетность|outline)

[1.3Взаимосвязь учетных систем 7](#2.5.1.4 Взаимосвязь учетных систем |outline)

[2. Управленческая отчетность и структура ответственности 11](#_toc176)

[2.1 Понятие и виды управленческой отчетности 11](#4.1.3.1 Понятие и виды управленческой отчетности|outline)

[2.2 Формирование отчета о движении денежных средств 13](#4.2.3.1 Формирование отчета о движении денежных средств|outline)

[2.3 Формирование управленческого баланса и отчета о прибылях и убытках 13](#4.3.3.2 Формирование управленческого баланса и отчета о прибылях и убытках|outline)

[2.4 Организация системы управленческого учета и управленческой отчетности 14](#4.4.3.3 Организация системы управленческого учета и управленческой отчетности|outline)

[2.5 Уровень детализации и достоверности управленческой отчетности 16](#4.5.3.4 Уровень детализации и достоверности управленческой отчетности|outline)

[3. Система внутрихозяйственной отчетности 18](#5.4. Система внутрихозяйственной отчетности|outline)

[3.1 Организационная и информационная система управленческой отчетности 18](#5.1.4.1 Организационная и информационная система управленческой отчетности|outline)

[3.2. Аналитическая и управленческая роль программных продуктов 20](#5.2.4.2. Аналитическая и управленческая роль программных продуктов|outline)

4. Практическое задание………………………………………………………………………..23

[Заключение 41](#_toc287)

[Список литературы 42](#_toc291)

**Введение**

Управление любой компанией немыслимо без своевременной и точной информации о ее состоянии. Эта информация является основой для принятия всех финансовых решений, вплоть до выхода на мировые рынки капитала.

Одним из источников управленческой информации является бухгалтерский учет. Отечественный бухгалтерский учет исторически несет на себе управленческую нагрузку. На одних предприятиях в бухгалтерских регистрах из года в год аккумулируется информация о затратах по элементам, статьям, местам возникновения, формируется себестоимость продукции по калькуляционным группам и т.д. На других предприятиях, применяющих нормативный метод учета, до 90% затрат и оценка себестоимости исчисляются через сутки после выпуска партии продукции или оказания услуги. Однако нельзя целиком полагаться на бухгалтерский учет при принятии решений. Фискальные цели накладывают свою специфику на порядок отражения хозяйственных операций: отражается иная, чем реальная, сумма затрат, иногда бухгалтерские записи появляются через некоторое время после отчетного периода. Так что принимать бухгалтерский учет как основной источник информации для менеджеров нельзя. Поэтому в подразделениях предприятий и компаний спонтанно или под централизованным руководством организуется оперативный учет договоров и взаимоотношений с контрагентами, движения материальных ценностей, поступлений и платежей и т.д. Его особенностью является ориентация исключительно на управленческие цели, а также использование недокументированных источников информации, прогнозных оценок и т.д. Именно объединение данных бухгалтерского и оперативного учета, их сопоставление и обработка, называется управленческим учетом.

Иначе говоря, управленческий учет - это инструмент, позволяющий оценивать бизнес и принимать менеджерам всех уровней обоснованные управленческие решения: стратегические и оперативные. Управленческий учет включает в себя сбор и обработку данных о различных сторонах деятельности компании: от натуральных производственных показателей до сбора мнений сотрудников о самой компании, прогнозирование и моделирование будущего состояния компании, генерацию необходимых показателей, позволяющих отслеживать близость компании к намеченным планам.

Еще не так давно в России и странах ближнего зарубежья понятие управленческого учета существовало только для тех компаний, которые в силу специфики своего бизнеса были тесно интегрированы в мировую экономику. Наиболее ярким примером могут служить нефтегазовые или транспортные корпорации.

Постепенно стало очевидным, что вести внутренний управленческий учет необходимо для эффективной деятельности любого предприятия, однако наиболее остро проблема постановки управленческого учёта в секторе малых и средних предприятий именно сейчас.

Прежде всего это связано с тем, что несмотря на наличие некоторого множества общих свойств и принципов, управленческий учет индивидуален для каждого предприятия. Кроме того, существую проблемы касательно средств автоматизации. Западные системы автоматизации слишком; внедрение их, как правило, требует реинжиниринга бизнес-процессов под западные стандарты, а это процесс весьма болезненный.

Сама деятельность предприятия предполагает необходимость в самостоятельном ведении такого учета, который помогал бы в реальном управлении предприятием. В данном случае основным мотивом для ведения обособленного УУ чаще всего становится желание управленца создать свою "оригинальную" модель учета – такую, которая отражала бы и особенности конкретного предприятия, и личный, субъективный взгляд управленца на управление бизнесом.

*Цель* настоящего исследования - на основании научной и специальной литературы провести изучение роли финансовой отчетности в общей системе управленческого учета.

Для достижения намеченной цели в работе поставлены и решены следующие *задачи*:

-охарактеризована сущность управленческой отчетности и отдельных видов;

-рассмотрена организационная структура финансовых служб предприятия;

-сформирована система составления основных управленских отчетов;

-указана роль управленческого учета;

-проведен анализ участия программных продуктов в управленческой деятельности.

# 1. Управленческая и финансовая отчетность.

## 1.1 Финансовая отчетность

Информация о финансовом состоянии предприятия содержится в бухгалтерской финансовой отчетности, которая составляется по стандартам и правилам, установленным государством и международными соглашениями.

Бухгалтерская финансовая отчетность — это открытая информация о предприятии, которая представлена в стандартных формах отчетности, и не содержит данных, представляющих коммерческую тайну. Она может быть предоставлена различным пользователям (собственникам, партнерам, органам государственного управления и т. д.) и опубликована.

В соответствии с международными стандартами учета финансовая отчетность должна включать балансы, счета результатов, прибылей и убытков, отчеты об изменениях финансового состояния, приложения и другой пояснительный материал. Ответственность за подготовку финансовой отчетности возлагается на руководство предприятия.

Финансовая отчетность предприятий не составляет коммерческой тайны. Таким образом, открытые акционерные общества, предприятия-эмитенты облигаций, банки, валютные и фондовые биржи, инвестиционные фонды и компании, кредитные союзы, негосударственные пенсионные фонды, страховые компании и другие финансовые учреждения обязаны ежегодно предоставлять годовую финансовую отчетность для публикации в прессе.Финансовая отчетность публикуется один раз в год и подлежит аудиторской проверке [1].

Финансовая отчетность российских предприятий включает баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств, отчет об изменении капитала и приложение к балансу. Для субъектов малого предпринимательства устанавливается сокращенная финансовая отчетность в составе баланса и отчета о финансовых результатах. Формы финансовой отчетности предприятий и порядок их заполнения устанавливает Министерство финансов.

Баланс предприятия — это отчет об активах и пассивах. Состав активов показывает, как размещены средства предприятия, а состав пассивов показывает источники финансирования активов, которые еще называют обязательствами предприятия. Общая сумма активов всегда равна общей сумме пассивов.

В состав внеоборотных активов (I раздел) включают основные фонды, такие как оборудование, здания, транспорт; нематериальные активы, такие как лицензии, ноу-хау, товарные знаки; незавершенные капитальные вложения; долгосрочные финансовые и прочие финансовые вложения.

Оборотные активы включают денежные средства и средства, которые могут быть преобразованы в денежные менее чем за год. Это производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые инвестиции, денежные средства и их эквивалент в иностранной валюте. Денежные средства и краткосрочные финансовые инвестиции относятся к абсолютно ликвидным активам предприятия.

В пассиве баланса предприятия находятся источники собственных и приравненных к ним средств; долго- и краткосрочные (текущие) обязательства. К источникам собственных средств относятся собственный капитал и обеспечение предстоящих расходов и платежей (уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль). К обязательствам относятся долго- и краткосрочные кредиты банков, кредиторская задолженность за товары, работы, услуги, текущие и долгосрочные обязательства по расчетам с кредиторами [3].

## 1.2 Управленческая отчетность

Управленческий учет предоставляет большой объем информации, используемой в финансовом менеджменте. В отличие от бухгалтерской отчетности данные управленческого учета не могут предоставляться внешним пользователям, это сугубо внутренние отчеты, а содержащаяся в них информация представляет собой коммерческую тайну предприятия.

Управленческий учет представляет собой учет затрат и результатов по центрам ответственности, местам возникновения и отдельным видам продукции. Его основная задача — обеспечение эффективного управления затратами. Организация управленческого учета — внутренняя задача менеджеров предприятия, вызванная необходимостью постоянно заботиться о снижении затрат. Однако чем более сложной и разветвленной будет система управленческого учета, тем большими будут затраты, связанные с ее введением и эксплуатацией. Поэтому увеличение затрат на дополнительные учетные операции необходимо принимать во внимание при разработке и совершенствовании системы управленческого учета на предприятии [10].

Управленческий учет позволяет измерять и сообщать финансовую информацию, а также другие виды информации, которая помогает в достижении целей организации, в частности, о приобретении или потреблении ресурсов. Управленческий учет обеспечивает итоговые данные для предоставления сведений по оперативным результатам всем уровням руководства, выявляя возможности и проблемы организации. Иначе говоря, управленческий учет можно определить как систему организации, сбора и агрегирования учетных данных, направленную на решение конкретных управленческих задач.

Поскольку управленческий учет является составной частью системы управления предприятием и, не ограничивается Общепринятыми Принципами Бухгалтерского Учета (GAAP), то при его построении исходными являются следующие позиции:

-соответствие целям и задачам деятельности предприятия;

-отражение особенностей технологических процессов производимых товаров или оказываемых услуг;

-оптимизация структуры и уровня детализации базы бухгалтерских данных, используемых менеджерами;

-согласованность с общими принципами формирования организационной структуры управления предприятием.

Построение системного управленческого учета является наиболее трудным вопросом и одним из основных факторов успеха является четкое понимание как проблем, так и экономических выгод от реализации информационной системы управленческого учета [2].

## 1.3 Взаимосвязь учетных систем

Сопоставив виды учета с точки зрения пользователей и технологии сбора и обработки информации, можно получить несколько практических выводов. В частности, в основе налогового, финансового и управленческого учета лежат методы и технологии бухгалтерского учета. Для ведения управленческого учета и составления управленческой отчетности о ключевых показателях деятельности и исполнении бюджетов компании бухгалтерского учета недостаточно, поэтому дополнительно используются данные статистического, оперативного и инвестиционного учета.

В большинстве организаций ответственность за формирование отчетности о финансовом положении, результатах деятельности в соответствии с любыми требованиями и стандартами несут бухгалтерские службы компании под руководством главного бухгалтера. Однако какой-либо единой схемы распределения ответственности не существует.

Учетные записи в систему управленческого учета вносятся на основании первичных бухгалтерских или так называемых условно-первичных документов. Это такие документы, как, например, реестр отгрузок или справки по ремонтным работам, передаваемые главным инженером бухгалтеру по управленческому учету [7].

Формы управленческой отчетности могут как полностью совпадать с используемыми в бухгалтерском учете, так и в значительной степени отличаться. Например, управленческий баланс практически совпадает с формой № 1, за исключением того, что он может формироваться в разрезе центров ответственности, а не по компании в целом. Что касается управленческих отчетов о прибылях и убытках, о движении денежных средств, то они, как правило, отличаются от бухгалтерских форм большей детализацией. Управленческие отчетные формы при необходимости могут формироваться за любой период, в разрезе центров ответственности, видов продукции и пр.

Споры о том, какой учет важнее и какая отчетность точнее отражает реальное состояние бизнеса, не приводят к иному решению, кроме как тот, что ни одна традиционная отчетность не дает полного представления внешним пользователям о состоянии бизнеса. Поэтому, наводя порядок в системе учета и отчетности, в конкретных ситуациях компания должна ориентироваться на те задачи, которые в данный момент являются для нее первоочередными. Это может быть и повышение качества управления, и выход на фондовый рынок, и обеспечение прозрачности бизнеса, и другое. В любом случае учетная система должна функционировать без сбоев, а добиться этого вполне по силам любой компании.

Различия между управленческим и финансовым учетом неизбежны. Принцип оперативности в управленческом учете предполагает, что для формирования тех или иных данных могут использоваться допущения или предположения менеджеров. Кроме того, в управленческую отчетность могут включаться сведения, которые вовсе не требуются для бухгалтерских целей. Могут различаться и финансовые результаты, стоимость активов, амортизация и многое другое.

В отчетности по бухгалтерскому учету выручка признается на момент перехода права собственности, в управленческом учете же мы признаем ее по факту отгрузки: право собственности может перейти и «на станции покупателя», о чем известно только логистикам. В бухучете амортизация основных средств начисляется исходя из балансовой стоимости, в управленческом учете - исходя из суммы затрат. В остатки незавершенного производства в бухгалтерском учете включаются затраты на ремонты за все время, а в управленческом эти затраты сразу списываются на расходы периода. Причина расхождений также в том, что управленческий учет ведется в соответствии с финансовой, а не юридической структурой компании [8].

Бухгалтерский учет не предоставляет всей информации, необходимой для принятия управленческих решений, либо предоставляет ее в иных разрезах. Соответственно автоматизация управленческого учета будет затруднена по следующим причинам. Бухгалтерский учет обычно ведется в разрезе структурных подразделений. Для управленческих целей наибольший интерес представляет учет доходов и расходов в рамках проектов. Получить такие данные из бухгалтерского учета очень сложно, а чаще всего просто невозможно.

Различия в справочниках и рабочих планах счетов разных подразделений компании также представляют собой некоторые затруднения. Российский бухучет регулируется ПБУ и другими нормативными актами. Что касается управленческого учета, то порядок его ведения зависит только от специфики работы предприятия. У крупной компании, состоящей из нескольких предприятий, или у средней фирмы, разделенной в целях оптимизации управления на несколько юридических лиц, неизбежно возникают проблемы консолидации управленческих данных, которые поступают из разных подразделений. Для того чтобы избежать этих проблем, необходимо привести управленческие планы счетов в соответствие друг с другом, обеспечить одинаковую структуру и содержимое аналитических справочников учета для каждой подотчетной компании. В противном случае финансисты каждой дочерней компании будут составлять отчетность по собственным правилам и для ее консолидации придется анализировать первичные документы.

Таким образом, для того чтобы получить достоверную информацию о работе компании, необходимо организовать единую базу первичных данных, которая могла бы использоваться для составления как бухгалтерской, так и управленческой отчетности. Первичные данные должны вводиться по единым для всей компании правилам, любое нарушение которых контролируется учетной системой [9].

При использовании бухгалтерских данных в системе управленческого учета следует учитывать плюсы и минусы такого подхода. Перенос бухгалтерской информации в систему управленческого учета является наиболее оптимальным способом организации работы финансовой службы. Однако такой подход все же имеет определенные недостатки. Отметим основные из них:

-несвоевременное отражение в бухгалтерском учете необходимой информации. Часто события отражаются в бухгалтерском учете гораздо позже, чем они произошли. Поэтому для того чтобы отразить эти расходы в управленческом учете в том периоде, когда они действительно имели место, требуется вносить корректировки в бухгалтерский учет;

-жесткая регламентация российского бухгалтерского учета не позволяет сформировать информацию во всех необходимых разрезах. Однако добиться получения информации, относящейся к управленческому учету, только за счет введения аналитики в бухгалтерском учете невозможно;

-создание дополнительной аналитики к счетам бухгалтерского учета значительно увеличивает трудозатраты на разнесение данных по счетам бухгалтерского учета. Создание дополнительных субсчетов и аналитических признаков влечет за собой увеличение количества проводок, а также рост нагрузки на бухгалтерский отдел, что в свою очередь ведет к возникновению ошибок в бухгалтерском учете;

-реализовать систему управленческого учета на основе глубокой аналитики по счетам бухгалтерского учета можно только с начала нового финансового года, поскольку реорганизация рабочего бухгалтерского плана счетов повлечет за собой изменения в учетной политике предприятия.

И все же, преимущества использования бухгалтерских данных для управленческого учета существеннее, чем недостатки. Основные из них.

-не требуется создания дополнительного структурного подразделения, которое бы занималось сбором и обработкой первичных документов для управленческого учета. Это позволяет не увеличивать документооборот и штат компании;

-использование единой информационной базы сводит к минимуму расхождения между системами бухгалтерского и управленческого учета;

-создание системы управленческого учета, использующей данные бухгалтерского учета, не требует значительных инвестиций в комплексные информационные системы, что особенно актуально для малых и средних предприятий.

-нелогично и экономически невыгодно использовать дополнительную систему, в которой собиралась бы та же информация, что и в системе бухгалтерского учета.

Существует несколько способов реорганизации рабочего плана счетов для целей управленческого учета. Условно их можно разделить на две категории — одномерные и многомерные.

*Одномерные способы* настройки рабочего плана счетов подразумевают использование субсчетов. При этом одномерные системы могут быть организованы автономно, с использованием различных счетов для бухгалтерского и управленческого учета и интегрировано, то есть используется единая система счетов. Существенным недостатком является то, что, делая проводки, бухгалтер разносит информацию между субсчетами последних уровней в единственном информационном разрезе, таким образом, чтобы получить данные по другим объектам учета, необходимо вручную отбирать информацию по нескольким счетам.

При *многомерной организации* бухгалтерского плана счетов каждому счету присваивается несколько аналитических признаков. Под аналитическим признаком подразумевается совокупность однородных объектов аналитического учета, которыми могут быть, например, основные средства, номенклатура товаров, контрагенты, бизнес-процессы и т. д. При этом одни аналитические признаки используются и для бухгалтерского, и для управленческого учета (основные средства, сотрудники, номенклатура товаров), а другие (бизнес-процессы, центры ответственности) нужны только для управленческого учета. Количество аналитических признаков может быть ограничено только возможностями выбранного программного обеспечения и целесообразностью [6].

Таким образом, видно, что постановка управленческого учета и предоставление управленческой отчетности становится необходимым компонентом эффективной деятельности предприятия, но для успешности внедрения необходима четкая постановка задач, определение условий, доступных ресурсов и возможностей, а также централизация информационных потоков и подготовка кадров.

# 2. Управленческая отчетность и структура ответственности

## 2.1 Понятие и виды управленческой отчетности

Для принятия качественных решений менеджменту предприятия зачастую необходимо консолидировать огромные массивы данных по отдельным операциям в информацию, пригодную для аналитической обработки и отражающую суть деятельности компании. В системе финансового управления за решение данной задачи отвечает Система управленческой отчетности.

Система управленческой отчетности представляет собой систему аналитической обработки данных об операциях компании и предоставления полученной информации в необходимом для анализа содержательном виде. Основная задача системы управленческой отчетности состоит в обеспечении качественной информационной поддержки при принятии управленческих решений. Поэтому в первую очередь система управленческой отчетности реализуется исходя из информационных потребностей менеджмента предприятия. Вместе с этим отчеты могут формироваться в соответствии с требованиями общепризнанных стандартов финансовой отчетности, таких как МСФО или GAAP. В этом случае в круг пользователей данной системы могут войти и внешние по отношению к компании лица, такие как инвесторы, аналитики рынка, а также представители надзорных органов [1].

Эффективная система управленческой отчетности должна также обладать мощным инструментарием, позволяющим менеджменту проводить всесторонний анализ генерируемой информации в части формирования перспективных направлений развития и оценки последствий возможных управленческих решений.

Информацию для формирования этих отчетов представляют различные подразделения предприятия - бухгалтерия, сметно- договорной отдел, отдел закупок и финансовый отдел.

По уровням же различаются и отчеты, которые формируются в ходе управленческого учета. Помимо отчетов верхнего уровня (Балансный лист, Отчет о прибылях и убытках и Отчет о движении денежных средств), пакет управленческой отчетности компании может включать множество отчетов, классифицированных по назначению, адресатам, периодичности формирования и т.д. Отчеты могут быть *регламентными*, т.е. представляемыми соответствующим адресатам в установленные сроки, и *нерегламентными*, т.е. формируемыми под конкретный запрос пользователя. На состав пакета, форму и содержание управленческой отчетности в каждом конкретном случае влияет не только отраслевая принадлежность компании, но и запросы менеджмента компании, которые напрямую зависят от уровня их экономических знаний и ментальности.

Однако, в ряде случаев пользователь не готов к адекватному восприятию экономически грамотно разработанных отчетов. Есть два способа решения такого несоответствия: одновременно с разработкой системы управленческого учета повышать уровень экономических знаний менеджмента компании, либо временно упрощать отчеты до уровня, воспринимаемого ее менеджментом.

Отчетность представляется менеджерам для применения содержащейся в ней информации в управленческих целях. Менеджерам разных уровней иерархии необходимы различные отчеты, отличающееся как по содержащейся в ней информации и уровню ее агрегированности, так и по форме представления. Соответственно, одно из требований, предъявляемых к большинству используемых в компании форм управленческих отчетов – это простота трансформации отчета до различного уровня детализации содержащейся в нем информации [2].

Как показывает практика, многие предприятия малого и среднего бизнеса не в состоянии формировать в полном объеме основные формы управленческой отчетности - отчет о движении денежных средств, отчет о прибылях и убытках и управленческий баланс. Для полноценного контроля над предприятием недостаточно лишь баланса и отчета о прибылях и убытках. Построение на предприятии эффективной и простой системы формирования основных управленческих отчетов за относительно короткий срок способствует реализации основных функций управленческого учета.

По мере развития бизнеса принципиальное значение для его устойчивости и возможности дальнейшего развития начинает играть способность менеджмента контролировать основные параметры деятельности компании. Наиболее наглядную и полную картину состояния предприятия дают отчеты о движении денежных средств, о прибылях и убытках и управленческий баланс. Практически на каждом предприятии в том или ином виде формируется отчет о прибылях и убытках, гораздо реже - отчет о движении денежных средств и управленческий баланс.

Формирование основных управленческих отчетов базируется на той информации, которой, как правило, обладает любая компания:

-во-первых, на каждом предприятии есть полная информация о движении денежных средств. Это могут быть как данные бухгалтерского учета, например, выписки по рублевым и валютным счетам, кассовые отчеты, расчеты с подотчетными лицами; так и сведения, которые могут отсутствовать в данных бухгалтерского учета, например из реестра расчетов между отдельными предприятиями в рамках холдинга и прочее;

-во-вторых, любое предприятие в том или ином виде формирует отчеты, характеризующие состояние и динамику наиболее важных активов и обязательств. Так, на каждом предприятии ведется учет товарно-материальных запасов, взаиморасчетов с покупателями и поставщиками продукции или иных активов и обязательств.

В процессе формирования управленческого баланса будут автоматически выявлены все несоответствия в отчетах, и, соответственно, будут обнаружены источники возникновения затрат, которые ранее просто игнорировались.

Рассмотрим особенности формирования основных отчетов.

## 2.2 Формирование отчета о движении денежных средств

Прежде чем формировать отчет о движении денежных средств, необходимо провести следующие процедуры, которые обеспечат впоследствии получение информации в необходимом разрезе и с требуемой степенью детализации:

-*анализ структуры предприятия*. Если предприятие ведет несколько независимых направлений деятельности, то управленческий учет по ним целесообразно вести раздельно. Для каждого направления следует выделить те счета движения денежных средств, которые его обслуживают;

-*анализ структуры отдельных направлений и подразделений*. При необходимости можно выделить подразделения, в разрезе которых менеджмент компании хотел бы видеть отчет. Данная детализация играет важную роль при составлении бюджетов движения денежных средств компании по подразделениям. Такой аналитический разрез информации необходимо установить еще на начальном этапе, чтобы осуществлять контроль исполнения бюджетов каждого из подразделений;

-*формирование плана статей движения денежных средств*. Это также важный шаг, от которого будет зависеть наглядность конечного отчета.

После выполнения этих предварительных мероприятия формирование отчета о движении денежных средств представляет собой достаточно простую техническую работу с использованием MS Excel или иных программных продуктов. Формирование отчета о движении денежных средств позволяет приступить к формированию бюджета движения денежных средств в разрезе выбранных подразделений и статей, а также контролировать исполнение данных бюджетов, что существенно повышает финансовую дисциплину на предприятии [3].

## 2.3 Формирование управленческого баланса и отчета о прибылях и убытках

Формирование этих двух отчетов - единый неразделимый процесс. Практически невозможно составить корректный отчет о прибылях и убытках, если параллельно с ним не составлять управленческий баланс. На основании данных, взятых из отчета о движении денежных средств и отчетов, описывающих изменения основных активов и обязательств компании, будут сделаны основные проводки, формирующие отчет о прибылях и убытках и изменения управленческого баланса.

Перед составлением отчетов необходимо проанализировать структуру активов, обязательств, доходов и расходов предприятия и составить план счетов управленческого баланса и статей доходов и расходов для построения отчета о прибылях и убытках.

Для наглядности рассмотрим методику формирования управленческого баланса и отчета о прибылях и убытках на конкретном примере. Некое предприятие занимается торгово-закупочной деятельностью, является налогоплательщиком и выплачивает сотрудникам зарплату. Следует отметить, что по своей сути отчет о прибылях и убытках является расшифровкой изменений по статье баланса "Прибыль" за отчетный период. Именно по этой причине формирование отчета о прибылях и убытках без составления баланса, как правило, приводит к некорректным результатам.

В приведенной ниже схеме представлены основные статьи и источники формирования показателей отчета по себестоимости:

Контрольный отчет по себестоимости

№ Статья Источник Сумма, руб.

1. Выплаты, отнесенные на себестоимость – всего 7496,45

В том числе:

1.1 Выплаты поставщикам Отчет о движении денежных средств 4355,58

1.2 Выплаты субподрядчикам Отчет о движении денежных средств 3140,87

2. Задолженность перед поставщиками на начало периода Баланс 4420,44

3. Задолженность перед поставщиками на конец периода Баланс 1012,44

4. Авансы, выданные на начало периода Баланс 2253,00

5. Авансы, выданные на конец периода Баланс 938,12

6. Товары на складе на начало периода Баланс 50 176,04

7. Товары на складе на конец периода Баланс 51 778,90

8. Расчетная себестоимость 3800,47

9. Себестоимость Отчет о прибылях и убытках 7393,20

10. Завышение (+)/занижение (-) себестоимости 3592,72

11. Относительное отклонение 48,59%

## Организация системы управленческого учета и управленческой отчетности

Поскольку методы и правила управленческого учета и составления управленческой отчетности не регламентированы общепринятыми стандартами и законодательством, то они устанавливаются самим предприятием. Как правило, составляются следующие основные внутренние положения и инструкции, определяющие нормы и правила ведения управленческого учета:

-положение о финансовой структуре предприятия;

-положение об учетной политике;

-единые классификаторы и кодификаторы управленческого учета и инструкции по их применению;

-управленческий план счетов;

-формы первичных и отчетных документов управленческого учета;

-регламенты бизнес-процессов, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

Одним из важнейших документов является положение об учетной политике. Учетная политика содержит общие критерии ведения управленческого учета конкретного предприятия: валюта учета, методы оценки запасов, методы учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и распределения косвенных затрат, принципы отражения доходов и расходов, курсовой разницы, начислений и резервов, определение уровня существенности и др. Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета.

При внедрении системы управленческого учета на предприятии следует решить, как будет организовано ведение управленческого учета. Структурное подразделение, ответственное за ведение управленческого учета, должно удовлетворять нескольким требованиям: информационная обеспеченность, методологическая подготовленность, компетентность.

В практике российских предприятий встречаются следующие варианты организации ведения управленческого учета:

-в финансово-экономической службе;

-в едином информационно-аналитическом центре;

-в информационно-аналитическом центре внутри каждой из служб предприятия;

-разделение полномочий и ответственности между службами в зависимости от объектов учета.

Основными организационными документами, определяющими ответственность, обязанности сотрудников и отделов предприятия по ведению управленческого учета, являются:

-положение об организационной структуре предприятия;

-положения об отделах (подразделениях) предприятия;

-должностные инструкции сотрудников предприятия;

-инструкции по организации бизнес-процессов, отражающих сроки, последовательность и ответственность за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности;

-система мотивации сотрудников предприятия.

Несмотря на четкое определение и разграничение обязанностей сотрудников, одной из основных проблем при постановке управленческого учета является нежелание специалистов заполнять дополнительные формы и обрабатывать информацию. Часто такая ситуация является следствием недостаточной работы с персоналом по разъяснению целей и задач управленческого учета. Положительно влиять на процесс внедрения управленческого учета на предприятии могут следующие факторы:

-заинтересованность руководителей предприятия в получении объективной информации и их готовность к необходимым изменениям;

-четко сформулированные цели и выделенные приоритеты развития предприятия;

-разработанная юридическая и организационная структура компании;

-система мотивации управленческого персонала;

-доступность методологической поддержки;

-достаточный уровень автоматизации служб.

## 5 Уровень детализации и достоверности управленческой отчетности

Прежде всего, нужно решить вопрос о достаточности первичной информации, а также оценить содержание существующих или разработанных управленческих отчетов. Для этого необходимо ответить на вопросы: все ли производственные этапы отражаются в учете и содержатся ли в отчетности остатки и обороты. При положительном ответе на оба вопроса можно говорить достоверности информации управленческого учета, который охватывает все производственные этапы.

Конечно, чем детальнее информация в управленческом учете, тем полнее представление об экономической ситуации на фирме. Однако для учета каждого производственного этапа, то есть занесения информации в компьютер или в бумажный отчет, первичного контроля, составления соответствующей отчетности необходимы время и деньги. Эти затраты в итоге могут стать весьма существенными. Поэтому финансовый директор всегда должен сравнивать выгоду от наличия оперативной и полной информации по компании с затратами на ее получение.

Управленческая отчетность компании серьезно отличается от бухгалтерской отчетности, так как она предназначена для руководителя и финансового директора предприятия. Если информация в управленческой отчетности неточна, то руководство не будет представлять реальное состояние дел в компании. Для проверки достоверности данных управленческой отчетности разработана методика экспресс-контроля.

Во многих российских компаниях данные для управленческой отчетности готовят специалисты разных отделов и служб, каждый из которых может работать в своей информационной системе или вообще вести учет вручную, поэтому качество отчетов напрямую зависит от ответственности исполнителей. В этом случае контроль достоверности информации нужен всем, кто готовит полный комплект управленческой отчетности, а также тем, кто работает с ней.

Система управленческого учета индивидуальна для каждой компании и является результатом работы финансового директора, который должен учесть все от специфики бизнеса до распределения функций по организационной структуре компании, однако экспресс-контроль как часть управленческого учета можно использовать на любом предприятии исходя из общих принципов работы.

Принято формулировать некоторые требования, которым должен соответствовать управленческий учет в компании для построения системы экспресс-контроля, а также для обеспечения максимальной достоверности:

-предпочтительнее вести учет по отгрузке, а не по оплате, так как управленческий учет по оплате целесообразен для компаний с небольшим числом операций и для фирм, работающих в основном за наличный расчет. Во многом именно раздельный учет движения денег и движения стоимостей позволяет строить проверочные показатели;

-в документах управленческого учета должна отражаться информация как об остатках, так и о движении стоимостей, то есть об оборотах. Это позволяет использовать способ построения проверочных показателей, при котором изменение какой-либо величины можно определить и как разность между ее конечным и начальным значениями, и как разность между итоговыми приходом и расходом по конкретной статье;

-минимальный набор документов, необходимых для сверки, - это баланс, отчет о прибылях и убытках и отчет о движении денежных средств.

Исходя из вышесказанного, главная идея экспресс-контроля заключается в том, что если отчетность правильная, то при любом способе расчета одного и того же показателя должен получаться одинаковый результат [4].

# Система внутрихозяйственной отчетности

## 3.1 Организационная и информационная система управленческой отчетности

Любая учетная система представляет собой подробную и точную модель бизнеса, причем составные его части и бизнес-процессы могут быть исследованы на предмет возможных изменений. Моделирование тесно связано с планированием, при этом возможны две категории моделирования: подробное моделирование и макро-моделирование.

*Первая категория* представляет собой моделирование, когда каждая номенклатурная или товарная позиция, заказ, рабочий, оборудование и т.д. может подвергаться процедуре моделирования на детальном уровне, чтобы оценить их влияние на общий результат или на отдельный аспект работы компании.

В качестве *альтернативного способа* моделирования может выступать *макромоделирование*, обычно заключающееся в построении математической модели бизнеса. Оно выступает в тех случаях, когда у менеджеров отсутствует время для адаптации модели к изменениям.

Внутренняя учетная система предприятия представляет собой комплекс по учету доходов и расходов, как между отдельными центрами ответственности, так и внутри каждого из них. В процессе сопоставления затрат и результатов различных центров ответственности выявляется эффективность производственной, торговой или хозяйственной деятельности организации. Для обеспечения хозяйственных связей между рекомендуется использовать механизм трансфертного, то есть внутрифирменного ценообразования.

Трансфертная цена – это условная, она же расчётная, цена на продукцию одного центра ответственности, передаваемую другому центру ответственности того же предприятия. Трансфертные цены должны устанавливаться так, чтобы для каждого из центров можно было определить не только реальное значение расходов, но и прибыли, что в дальнейшем позволит сформировать развернутую информационную систему объективной оценки эффективности и выявления "узких мест" в деятельности предприятия. Таким образом, трансфертное ценообразование представляет собой основу для методов измерения, оценки, контроля и стимулирования деятельности центров ответственности [11].

Еще одним способом интегрировать информационные системы предприятия, связать центром ответственности предприятия и наладить внутренние потоки информации внутри них, безусловно, является организация управленческого документооборота, то есть системы внутрихозяйственной отчетности.

В отличие от бухгалтерского документооборота, управленческий жестко не регламентируется извне, тем более, не может идти речи и об использовании в управленческом документообороте унифицированных форм бухгалтерской отчетности. При этом главное – отобрать и сгруппировать для целей управленческого учета ровно столько данных, сколько нужно для обеспечения заданной точности. Многие события на предприятии не отражаются в бухгалтерии, но эти события всё равно должны находить свое отражение в управленческом документообороте. Такой документооборот лучше организовывать по уровням управления и сегментам бизнеса.

Кроме бюджетирования и управления на уровне центров ответственности, часто выделяется отдельно управление проектами. Для планирования и анализа рентабельности необходимо сопоставлять расходы фирмы с ее доходами. Так как доходы и расходы проходят по разным центрам ответственности, необходимо группировать доходы и расходы еще и по различным направлениям деятельности фирмы (проектам) [8].

Организация системы управленческого учета и внедрение корпоративной информационной системы предполагают изменение форматов поведения всех без исключения сотрудников компании, особенно топ-менеджеров. Это, в свою очередь, означает реструктуризацию предприятия (так называемый реинжиниринг – фундаментальное переосмысление и перепроектирование бизнес-процессов с целью достижения радикальных улучшений ключевых показателей деятельности компании, таких как себестоимость продукции, качество, сервис и скорость выполнения работы) и смену принятой управленческой модели.

Построение регулярного менеджмента является одним из факторов, критических для успешного внедрения системы управленческого учета. Объективные потребности постсоветской экономики требуют поддержки наиболее современных технологий корпоративного управления. К числу таких технологий относятся:

-методология планирования бизнес-ресурсов;

-система управления затратами и себестоимостью (контроллинг);

-система поддержки принятия решений;

-антикризисное управление.

Сложность проблемы подтверждает мировая статистика: не более 70% попыток внедрения систем управленческого учета заканчивается успешно, и из них только половина укладывается в намеченные бюджеты и сроки, что и обеспечивает необходимость системного подхода к ее решению. Поэтому необходимо предварительно провести исследование, объединяющее теорию управленческого учета, методологии формализации и оптимизации бизнес-процессов, а также технику разработки и внедрения корпоративных информационных систем с учетом специфики деятельности предприятия.

Бизнес-процессы в любой организации можно разделить на две группы:

-основные бизнес;

-вспомогательные бизнес-процессы.

Вспомогательные бизнес-процессы практически идентичны на верхнем уровне абстракции во всех организациях, к ним относятся бухгалтерия, логистика, склад, кадры и т.п., а существующие различия проявляются на нижних уровнях детализации. Такие бизнес-процессы очень хорошо изучены и формализованы.

Далее следует выбрать для себя подходящее программное обеспечение. Весомость фактора уровня автоматизации системы управления по разным оценкам находится в интервале от 10 до 30%. В составе информационной системы выделяются следующие, относительно независимые составляющие: -информационная модель, представляющая собой совокупность правил и алгоритмов функционирования ИС;

-регламент развития информационной модели и правила внесения в нее изменений;

-кадровые ресурсы, отвечающие за формирование и развитие информационной модели;

-компьютерная инфраструктура;

-прикладная программная часть – взаимосвязанные функциональные подсистемы;

-пользовательские инструкции, регламент обучения и сертификации пользователей.

Обычно в ходе разработки информационной системы анализируются функции системы, потоки данных и управление между ними, определяются функции конкретных типов рабочих мест, специфицируются хранилища данных и способы доступа к ним для каждого рабочего места, все формализуется и затем кодируется [2].

## 3.2 Аналитическая и управленческая роль программных продуктов

Вести управленческий учет в системе, не связанной с системой финансового учета, могут позволить себе лишь небольшие предприятия. Для крупных и средних компаний такая организация учета и т. д.) будет попросту неэффективной и дорогой, так как будет предполагать двойной ввод информации, различные системы автоматизации, две базы данных. Поэтому, как правило, на крупных и средних предприятиях в системе управленческого учета используется информация из бухгалтерского учета или единая база данных для всех видов учета. Это неизбежно приводит к ряду проблем при автоматизации управленческого учета.

Выбор информационной системы для автоматизации управленческого учета компании зависит от ее потребностей. Крупные предприятия, которым необходима полная и подробная информация, внедряют дорогие ERP-системы, небольшие же компании для этих целей часто используют Excel. Вместе с тем очень многие компании ведут управленческий учет с помощью бухгалтерских систем.

Следует помнить, что при принятии решения об автоматизации управленческого учета должны учитываться следующие критерии:

-автоматизированные системы должны рассматриваться как инструмент реализации ее стратегии;

-должно соблюдаться соответствие целей проекта корпоративной стратегии;

-проект автоматизации по стоимости, решаемым задачам и другим параметрам должен соответствовать объему или специфике бизнеса.

По данным исследования «Информационные технологии на российских предприятиях: практика и перспективы», проведенного в рамках проекта iOne, уровень затрат на информационные технологии в российских фирмах колеблется от 0,5 до 2% от оборота.

При внедрении информационных систем финансовый директор зачастую выступает в роли основного заказчика. Одни считают, что внедрять информационные системы имеет смысл только после того, как налажены все бизнес-процессы, определены требования к системе управленческого учета и разработаны бюджетные регламенты. Другие же придерживаются мнения, что автоматизация должна начинаться как можно раньше, поскольку применение специализированного программного обеспечения ускорит решение различных вопросов.

Существуют различные способы автоматизации управленческого учета:

-*единая учетная система.* Построение учетно-аналитической системы на основе ERP-системы(англ. Enterprise Resource Planning System — Система планирования ресурсов предприятия) типа SAP R/3, Oracle Applications, BAAN IV и др. является наиболее затратным способом, для которого нужно не только унифицировать методику учета во всех дочерних структурах, но и перенести данные из всех используемых систем в новую систему. Расходы на внедрение полномасштабной ERP-системы довольно значительны (от миллиона долларов), поэтому, чтобы их оправдать, компании стараются использовать все ее учетные возможности. Так, например, при грамотном внедрении помимо обеспечения данными о деятельности любого сотрудника компании в реальном времени в любом разрезе ERP-система способствует значительному повышению эффективности работы компании, ее прозрачности, а также росту финансовой и производственной дисциплины работников. Бухгалтерская и управленческая отчетность при этом составляются на основе одной и той же первичной информации. Однако, учитывая сроки и затраты, внедрять ERP-систему для автоматизации управленческого учета имеет смысл, только если предприятие планирует оптимизировать все бизнес-процессы. В случае, если стоит задача автоматизировать только учетные функции, то достаточно внедрить учетные модули ERP-систем или же использовать более гибкие и в то же время более дешевые аналитические системы;

-*аналитическая система.* Получать и анализировать управленческую отчетность можно при помощи системы на базе OLAP-технологии (англ. online analytical processing, аналитическая обработка в реальном времени). В этом случае информация из бухгалтерских программ и других учетных систем выгружается в аналитическую систему и на основе полученных данных по установленным правилам в ней формируются управленческие отчеты. В качестве аналитической системы могут использоваться как тиражируемые системы (Oracle Financial Analyzer, Comshare, Prophix, Adaytum Planner, Hyperion Pillar, «Инталев», «Контур Корпорация. Бюджет»), так и системы, разработанные для конкретной компании. Внедрение таких систем обходится значительно дешевле (несколько десятков или сотен тысяч долларов США) и осуществляется быстрее (3—6 месяцев), чем внедрение ERP-систем. Данный вариант автоматизации целесообразно использовать в средних компаниях и холдингах, где количество первичных данных сравнительно невелико;

-*корпоративное хранилище данных и аналитическая система.* Позволяет путем внедрения в цепочку анализа и обработки данных еще одного звена — корпоративного хранилища данных. Оно представляет собой специально разработанное специалистами предприятия программное обеспечение, которое одновременно выполняет функции фильтра первичных данных и архива. Таким образом, формируется примерно следующая схема: первичные данные попадают в бухгалтерские и иные учетные системы, далее в хранилище, а затем в обработанном и упорядоченном виде переносятся в OLAP-систему. При импорте данных в хранилище дублирующая информация устраняется автоматически по заранее установленным правилам. На этом этапе контролируется большая часть несоответствий: незаполненные аналитические справочники, неправильная корреспонденция счетов, в результате чего достоверность итоговой информации значительно возрастает, а объем обработанных данных становится примерно в 10 раз меньше объема первичной информации, что позволяет разгрузить аналитическую систему. Компаниям, для которых суточное запаздывание информации не критично, а объем первичной информации велик, имеет смысл использовать корпоративные хранилища, поскольку, с одной стороны, это позволяет избежать искажений данных, а с другой требует меньших вложений, чем внедрение ERP-системы [4].

Способы автоматизации управленческого учета во многом зависят от особенностей бизнеса, сложившихся традиций управления, стратегических задач компании. Однако нужно понимать, что управленческий учет — это не цель, а средство поддержки принятия решений. Поэтому в результате ведения такого учета должны получаться ясные и правдивые финансово-экономические показатели, основываясь на которых руководство предприятия может им эффективно управлять. И наконец, стоимость внедрения новых методов управленческого учета не должна превышать выгод от их использования [5].

# 

# 4. Практическое задание (2 вариант)

## Задание 1

Предприятие производит кирпич строительный. Производство кирпича осуществляется в четырех производственных цехах - переделах основного производства:

- 1-ый передел производит добычу глины;

- 2-ой передел осуществляет формовку кирпича-сырца;

- 3-ий передел - сушку кирпича;

- 4-ый передел - обжиг кирпича.

Также имеется вспомогательное производство, которое состоит из трех цехов:

- ремонтный цех производит ремонт и наладку оборудования основного и вспомогательных производств, зданий и помещений по заводским заказам;

- автотранспортный цех оказывает автотранспортные услуги внутри предприятия;

- котельная производит выпуск горячей воды для обслуживания (отопления) всех подразделений предприятия.

На основе данных сгруппируйте затраты на производство по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Таблица 1- Затраты на производство

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование расходов | Сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Топливо и энергия на технологические цели | 13708 |
| 2 | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудование | 38014 |
| 3 | Материальные затраты | 75434 |
| 4 | Общехозяйственные расходы | 4005 |
| 5 | Отчисления на социальные нужды | 25018 |
| 6 | Потери от брака | 1635 |
| 7 | Сырье и основные материалы | 31882 |
| 8 | Вспомогательные материалы | 7358 |
| 9 | Амортизация основных фондов | 23202 |
| 10 | Затраты на оплату труда | 45164 |
| 11 | Общепроизводственные расходы | 15125 |
| 12 | Основная з/плата производственных рабочих | 34335 |
| 13 | Дополнительная з/плата производственных рабочих | 12862 |
| 14 | Прочие затраты | 4426 |
| 15 | Отчисление на социальное страхование | 14320 |
| 16 | ИТОГО | 346488 |

Таблица 2- Затраты на производство по экономическим элементам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Элементы затрат | Сумма, руб. |
| 1 | Материальные затраты (с вычетом стоимости возвратных отходов) | 75434 |
| 2 | Затраты на оплату труда | 45164 |
| 3 | Отчисления на социальные нужды | 25018 |
| 4 | Амортизация | 23202 |
| 5 | Прочие затраты | 4426 |
| 6 | ИТОГО | 173244 |

В таблице 2 мы группируем затраты. Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов., кроме того, при ее использовании не обеспечивается получение детальной информации о расходах организации по элементам затрат. Данная группировка не всегда обеспечивает необходимую точность расчетов величины элементов.

Таблица 3- Затраты на производство по статьям калькуляции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | | Статьи расходов | Сумма, руб. |
| 1 | Сырье и основные материалы | | 31882 |
| 2 | Вспомогательные материалы | | 7358 |
| 3 | Топливо и энергия на технологические цели | | 13708 |
| 4 | Основная ЗП производственных рабочих | | 34335 |
| 5 | Дополнительная ЗП производственных рабочих | | 12862 |
| 6 | Отчисления на социальное страхование | | 14320 |
| 7 | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | | 38014 |
| 8 | Общепроизводственные расходы | | 15125 |
| 9 | Общехозяйственные расходы | | 4005 |
| 10 | Потери от брака | | 1635 |
| 11 | Внепроизводственные расходы | | 0 |
|  | | Всего | 173244 |

**3.2 Задание 2**

Услуги котельной по плановой себестоимости оцениваются из расчета:

21 руб. за 1 тыс. м 3 горячей воды, а также используя данные таблицы:

Таблица 4 - Отчет цехов об оказанных услугах

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Цехи потребители | Горячая вода, тыс. м3 | Услуги а/тр-а, тыс. т/км |
| 1 | Основное производство:  1-ый предел  2-ой предел  3-ий предел  4-ый предел | 675  60  285  195  135 | 114,5  42,8  24,3  19,8  27,6 |
| 2 | Вспомогательное производство:  - ремонтный цех  - котельная  - гараж | 150  90  -  60 | 5,5  1,5  4  - |
| 3 | Заводоуправление | 75 | 1,5 |
|  | Итого Себестоимость единицы услуг, руб.: | 900 | 121,5 |

Таблица 5- Ведомость учет затрат по цехам вспомогательного производства (котельная)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | КОТЕЛЬНАЯ |  |
| № п/п | Статьи расходов | Сумма, руб. |
| 1 | Отпущены материалы на содержание помещений (всего): | 480 |
| 2 | Израсходовано (всего): | 7350 |
| 3 | Начислена заработная плата (всего): | 2655 |
| 4 | Начислена амортизация по основным средствам (всего): | 353 |
| 5 | Получено энергии (всего): | 690 |
| 6 | Услуги автотранспортного цеха | 680 |
|  | ИТОГО | 12208 |
|  | себестоимость 1 тыс. м 3 | 13,56 |
|  | отклонения | 7,44 |

Строку ИТОГО получаем суммируя все статьи расходов.

По данным таблицы 4 можно рассчитать себестоимость 1 м3 горячей воды. Нам известно общее потребление горячей воды: 900 тыс. м3.

Себестоимость = Итого расходов / Себестоимость единицы услуг = 12208/900 = 13,56 руб.

Отклонения = 21 – 13,56 = 7,44 руб., мы получили экономию, значит можно сделать вывод, что котельная убытков не приносит. Экономия может быть получена за счет внедрения нового автоматизированного оборудования, уменьшения амортизации основных средств, оборудования, если они были отпущены на модернизацию, разделения сложных задач между рабочими на более простые, также за счет уменьшения заработной платы, экономии энергии.

Услуги автотранспортного цеха по перевозке угля оцениваются из расчета:

170 руб. за 1 тыс. т. км

Таблица 6- Ведомость учет затрат по цехам вспомогательного производства (автотранспортный цех)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Статьи расходов | Сумма, руб. |
| 1 | Отпущены материалы на содержание помещений (всего): | 960 |
| 2 | Израсходовано (всего): | 9600 |
| 3 | Начислена заработная плата (всего): | 4350 |
| 4 | Начислена амортизация по основным средствам (всего): | 660 |
| 5 | Получено энергии (всего): | 1245 |
| 6 | Услуги котельной | 1890 |
| 7 | ИТОГО | 18075 |
| 8 | себестоимость 1 тыс. т. Км. | 148,77 |
| 9 | отклонение | 21,23 |

Строку ИТОГО получаем суммируя все статьи расходов.

Себестоимость = Итого расходов / Себестоимость единицы услуг = 18075/121,5 = 148,77 тыс. т. Км

Отклонения = 170 – 148,77= 21,23 руб. Мы получили экономию, значит можно сделать вывод, что автотранспортный цех убытков не приносит. Экономия может быть получена за счет внедрения нового автоматизированного оборудования, уменьшения амортизации основных средств, оборудования, если они были отпущены на модернизацию, разделения сложных задач между рабочими на более простые, также за счет уменьшения заработной платы, экономии энергии.

Таблица 7- Ведомость учета и распределения общепроизводственных расходов ремонтного цеха по заказам(по элементам затрат),руб

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Статья расходов | Кредит счетов | | | | | | |
| Материалы | Расчет с персоналом по оплате труда | Расчет по социальному страхованию и обеспечению | Вспомогательное производство | Износ основных средств | Прочие счета | Итого |
| 1 | Сырье и материалы | 150 | - | - | - | - | - | 150 |
| 2 | Топливо | - | - | - | - | - | - |  |
| 3 | Энергия | 825 | - | - | - | - | - | 825 |
| 4 | Зарплата рабочих и отчисления на социальное страхование | - | 675 | 175,5 | - | - | - | 850,5 |
| 5 | Общепроизводственные расходы | - | - | - | 2145 | 525 | - | 2670 |
| 6 | Итого: | 975 | 675 | 175,5 | 2145 | 525 | - | 4495,5 |

Таблица 8- Ведомость распределения стоимости услуг котельной и автотранспортного цеха

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Цехи потребители | Горячая вода, | | Услуги автотранспорта, тыс. т/км | |
| тыс. м3 | |
| Кол-во тыс. м3 | Сумма, руб. | Кол-во тыс. т/ м3 | Сумма, руб. |
| 1 | Основное производство: | 675 | 14175 | 114,5 | 19465 |
| 1-ый предел |
| 2-ой предел |
| 3-ий предел |
| 4-ый предел |
| 2 | Вспомогательное производство: | 150 | 3150 | 5,5 | 935 |
| - ремонтный цех |
| - котельная |
| - гараж |
| 3 | Заводоуправление | 75 | 1575 | 1,5 | 255 |
| 4 | Итого: | 900 | 18900 | 121,5 | 20655 |
| Себестоимость единицы услуг, руб. |  | 13,56 |  | 148,77 |

Сумма по основному производству по горячей воде вычисляется произведением 675\*21=14175 руб, так как услуги котельной по плановой себестоимости оцениваются из расчета 21 руб. за 1 тыс. м3 горячей воды. Остальные строки 2,3,4 рассчитываются аналогично.

Сумма по основному производству по услугам автотранспорта вычисляется произведением 114,5\*170=19465, т.к. услуги автотранспортного цеха по перевозке угля и кирпича оцениваются из расчета 170 руб. за 1 тыс. т. км.

Таблица 9 - Ведомость распределения общепроизводственных расходов ремонтного цеха по заказам (по заказам)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | № заказа | Основная зарплата производственных рабочих | Основное сырье и материалы | Итого:  (гр.3 + гр.4) | Коэффициенты распределения | Общепроизводственные расходы |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | 103 | 2619 | 4719 | 7338 | 0,5972 | 2684,71 |
| 2 | 104 | 1840 | 3109 | 4949 | 0,4028 | 1810,71 |
| Итого | | 4459 | 7828 | 12287 | 1 | 4495,5 |

Общепроизводственные расходы распределяются относительно основной зарплаты производственных рабочих и основного сырья и материалов, используя коэффициент распределения. Он находится как отношение затрат на материалы и оплату труда по конкретному заказу к общей сумме общепроизводственных расходов. Коэффициент распределения для заказа 103 рассчитывается: 7338/12287=0,5972, а для заказа 104 необходимо 4949/12287=0,4028

Таблица 10- Карточка учета затрат на производство по заказам Заказ № 103

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Сырье и материалы | Возвратные отходы | Основная з/плата производственных рабочих | Дополнительная зарплата производственных рабочих | Отчисления на соц. страхование | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | Общепроизводственные расходы | Потери от брака | Общехозяйственные расходы | Итого |
|
|
| Остаток на на-чало месяца | 1064 | -85 | 639 | 50 | 265 | 0 | 2933 | 0 | 0 | 4866 |
| Затраты на месяц | 3740 | 0 | 1980 | 158,4 | 556 | 0 | 2684,79 | 0 | 0 | 9119,2 |
| Итого затрат с остатком | 4804 | -85 | 2619 | 208,4 | 821 | 0 | 5617,8 | 0 | 0 | 13985,2 |
| Списано на: | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| себестоимость брака |
| себестоимость готовой продукции | 4804 | -85 | 2619 | 208,4 | 821 | 0 | 5617,8 | 0 | 0 | 13985,2 |
| Остаток на конец месяца | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

Заказ 103 - ремонт помещения автотранспортного цеха в отчетном месяце выполнен, т.е. его себестоимость списывается на себестоимость готовой продукции. Дополнительная з/плата производственных рабочих ремонтного цеха в текущем месяце составляет 8 % от основной з/платы производственных рабочих. Остаток на конец месяца = Остаток на начало месяца + Затраты на месяц. Отчисления на соц. Страхование = (Основная з/плата производственных рабочих + Дополнительная зарплата производственных рабочих) \* 26 %

Таблица 11- Карточка учета затрат на производство по заказам Заказ № 104

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Сырье и материалы | Возвратные отходы | Основная з/плата производственных рабочих | Дополнительная зарплата производственных рабочих | Отчисления на соц. страхование | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | Общепроизводственные расходы | Потери от брака | Общехозяйственные расходы | Итого |
|
|
| Остаток на начало месяца | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Затраты на месяц | 3116 | -7 | 1840 | 147,2 | 517 | 0 | 1810,71 | 0 | 0 | 7423,6 |
| Итого затрат с остатком | 3116 | -7 | 1840 | 147,2 | 517 | 0 | 1810,71 | 0 | 0 | 7423,6 |
| Списано на: | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| себестоимость брака |
| себестоимость готовой продукции | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Остаток на конец месяца | 3116 | -7 | 1840 | 147,2 | 517 | 0 | 1810,71 | 0 | 0 | 7423,6 |

В текущем месяце был открыт заказ № 104 - ремонт отопительной системы здания заводоуправления и переходит на следующий месяц, т.е. не списывается на себестоимость готовой продукции, а остается в НЗП.

Таким образом, себестоимость заказа 103 составляет 13985,2 руб. Себестоимость незавершенного производства заказа 104 составляет 7423,6 руб.

## Задание 3

Отразить порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при попередедьном методе, определить себестоимость единицы готовой продукции.

Решение.

Таблица 12 - Ведомость учета затрат на производство, руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п |  | Переделы | | | |
| Статья расходов | Добыча глины | Формовка кирпичного сырья | Сушка кирпича | Обжиг |
| 1 | Полуфабрикаты собственного производства\* | - | 1755644,41 | 2682524,43 | 3549157,78 |
| 2 | Вспомогательные материалы | 969332 | 46085 | 47523 | 259380 |
| 3 | Топливо и энергия на технологические цели | 199485 | 23250 | 247500 | 316800 |
| 4 | Основная зарплата производственных рабочих | 298980 | 287100 | 198000 | 584000 |
| 5 | Дополнительная зарплата производственных рабочих | 30116,54 | 28919,86 | 19944,73 | 58826,88 |
| 6 | Отчисление на социальное страхование и обеспечение | 85565,1 | 82165,16 | 56665,63 | 167134,99 |
| 7 | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования – в том числе услуги вспомогательных производств | 269082 | 315810 | 198000 | 700800 |
| 8 | Общепроизводственные расходы – в том числе услуги вспомогательных производств | 149490 | 143550 | 99000 | 292000 |
| 9 | Общехозяйственные расходы |  |  |  | 183252 |
| 10 | Потери от брака |  |  |  | 12129 |
|  | Итого: | 2002050,64 | 2682524,43 | 3549157,78 | 6123480,65 |

Для определения (Полуфабрикаты собственного производства\*) во втором переделе необходимо 2002050,64/19500\*17100 = 1755644,41 руб., а в третьем переделе (Полуфабрикаты собственного производства\*) = сумме все затрат по второму переделу.

Для нахождения себестоимости 1 тыс.м3 = 2002050,64/ 19500 = 102,7 руб.

1 тыс. шт. кирпича = 6123480,65 / 8400 = 729 руб.

Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, и полуфабрикаты собственного производства. Себестоимость готовой продукции слагается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела.

По окончании первого передела, предприятие получает сырье- глину, себестоимость которой можно определить исходя из затрат на ее добычу и объема, таким образом себестоимость 1 тыс. м3 глины равна 102,67 руб.

Однако, в следующий передел было передано меньшее количество добытой глины, т.е. необходимо пересчитать стоимость глины, передаваемую на последующую обработку.

Себестоимость готовой продукции составляет 6123480,65 руб. Известно, что объем готовой продукции составляет 8 175 000 штук. Т.е. себестоимость 1 тыс. шт. будет равна 749,05 руб.

Теперь необходимо рассчитать затраты по переделам на 1 тыс. шт.

Таблица 13- Калькуляционная ведомость, руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Статья расходов | Пределы | | | | Итого |
| Добыча глины | Формовка кирпича | Сушка кирпича | Обжиг |
| 1 | Сырье-глина\* |  | 209,01 | 319,35 | 434,15 | 214,76 |
| 2 | Вспомогательные материалы | 49,71 | 5,49 | 5,66 | 31,73 | 43,18 |
| 3 | Топливо и энергия на технологические цели | 10,23 | 2,77 | 29,46 | 38,75 | 71,87 |
| 4 | Основная зарплата произ-водственных рабочих | 15,33 | 34,18 | 23,57 | 71,44 | 130,78 |
| 5 | Дополнительная зарплата производственных рабочих | 1,54 | 3,44 | 2,37 | 7,2 | 13,17 |
| 6 | Отчисление на социаль-ное страхование и обеспе-чение | 4,39 | 9,78 | 6,75 | 20,45 | 37,43 |
| 7 | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 13,8 | 37,6 | 23,57 | 85,73 | 148,58 |
| 8 | Общепроизводственные расходы: | 7,67 | 17,1 | 11,79 | 35,72 | 65,39 |
| - основное производство |  |  |  |  |  |
| - дополнительное производство |  |  |  |  |  |
| 9 | Общехозяйственные расходы |  |  |  | 22,42 | 22,42 |
| 10 | Потери от брака |  |  |  | 1,48 | 1,48 |
|  | Итого: | 102,67 | 319,35 | 422,52 | 749,05 | 749,05 |

Далее необходимо фактические значения калькуляционной ведомости сравнить с плановыми и найти отклонения.

Таблица 14 - Отчетная калькуляция на кирпич строительный, руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Статья расходов | План | Факт | Отклонения |
| 1. | Сырье - глина | 120 | 214,76 | 94,76 |
| 2. | Вспомогательные материалы | 40 | 43,18 | 3,18 |
| 3. | Топливо и энергия на технологические цели | 90 | 71,87 | -18,13 |
| 4. | Основная зарплата производственных рабочих | 130 | 130,78 | 0,78 |
| 5. | Дополнительная зарплата производственных рабочих | 13 | 13,17 | 0,17 |
| 6. | Отчисления на социальное страхование и обеспечение | 57 | 37,43 | -19,57 |
| 7. | Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 145 | 148,58 | 3,58 |
| 8. | Общепроизводственные расходы | 60 | 65,39 | 5,39 |
| 9. | Общехозяйственные расходы | 22 | 22,42 | 0,42 |
| 10. | Потери от брака | 2 | 1,48 | -0,52 |
| 11. | Производственная себестоимость | 679 | 749,05 | 70,05 |
| 12. | Внепроизводственные расходы | 100 | 100,00 | 0,00 |
| 13. | Полная себестоимость | 779 | 849,05 | 70,05 |

По данным таблицы 14 можно сделать следующий вывод: себестоимость 1 тыс. кирпича повысилась на 70,05 руб., в основном, вследствие увеличения стоимости добычи глины, при этом предприятие сэкономила средства в статьях расходов:

* топливо и энергия на технологические цели;
* отчисления на социальное страхование и обеспечение;
* потери от брака.

**3.4 Задание 4**

Таблица 15- Данные об объеме производства и совокупных затратах

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Временной период | Объем производства, тыс. шт. | Совокупные затраты, руб. |
| 1 квартал: январь  февраль  март | 8538  8175  8310 | 5962275  5722500  5808578 |
| 2 квартал: апрель  май  июнь | 8601  8515  7845 | 6005290  5947425  5561325 |
| 3 квартал: июль  август  сентябрь | 8430  8144  8205 | 5909805  5715270  5756355 |
| 4 квартал: октябрь  ноябрь  декабрь | 8976  8765  8340 | 6194430  6102855  5898271 |

**Решение**

При применении графического метода необходимо использовать все данные за исследуемый период. Все точки наносятся на график – заполняется корреляционное поле. Затем визуально проводится линия совокупных затрат, которая, пересекаясь с осью ординат, показывает величину постоянных затрат (Зпост.) в общей сумме затрат. При проведении визуальной линии количество точек с обеих сторон графика (сверху и снизу) должно быть одинаковым. После определения значения Зпост., можно определить значение зпер.

Данный график выглядит следующим образом:

****

Рисунок 1- Графический метод деления совокупных затрат (укрупнено)



Рисунок 2- Общий вид графика распределения совокупных затрат

Используя графический метод распределения совокупных затрат на постоянные и переменные, определили, величина совокупных постоянных затрат равна 972,05 тыс. руб., величина переменных затрат на 1 тыс. шт. кирпича составляет 584,3 руб.

Уравнение совокупных затрат имеет следующий вид:

**Sсовок = 972,05 + 0,5843 \* N ,**

где N- объем производства.

## 3.5 Задание 5

На основании данных для выполнения задания (табл. 15, 16) постройте график безубыточности производства, определите точку критического объема выпускаемой продукции, запас прочности, укажите области чистых убытков и чистой прибыли. Рассчитайте совокупный и удельный маржинальный доход.

**Решение**

Таблица 16- Отчет о доходах и расходах

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | Сумма, тыс. руб. |
| 1 | Объем реализованной продукции (5000 тыс. шт.) | 4500 |
| 2 | Совокупные переменные затраты | 2921,5 |
| 3 | Маржинальный доход | 1578,5 |
| 4 | Постоянные расходы | 972,05 |
| 5 | Чистый доход | 606,45 |

Совокупные переменные затраты = затраты переменные \* кол – во штук **=** 0.5843 \* 5000= 2921,5 тыс.руб.

Маржинальный доход**=** Объем реализованной продукции (5000 тыс.шт.) - Совокупные переменные затраты = 4500 – 2921,5 = 1578,5 тыс. руб.

Чистый доход= Маржинальный доход - Постоянные расходы = 1578,5 – 972,05= 606,45 тыс. руб.

Точка безубыточности = Постоянные расходы / (Цена реализации / Объем реализованной продукции – затраты удельные переменные) =

= 972,05 / (5000/4500 – 0,5843) = 972,05 / 0,5268= 1845,2 тыс. шт.

Удельный маржинальный доход= Маржинальный доход / Объем реализованной продукции = 1578,5 /4500 = 0,35

Запас прочности = Nпл- Nкр = 5000 – 1845,2 = 3154,8 тыс. шт.

1000

3000

5000

4000

2000

N,

тыс. шт

200

1800

1600

1400

1200

1000

800

600

400

2800

2600

2400

2200

2000

3000

З, тыс. руб.

Прибыль

Совокупные затраты

Постоянные затраты

Переменные затраты

Nкр

Убыток

Выручка

Тб

Зкр

Nпл

Запас прочности

Слева от критической точки находится область чистых убытков, которая образуется в результате превышения величины совокупных расходов над величиной выручки. Область чистой прибыли расположена правее точки безубыточности, здесь величина выручки превышает величину расходов.

## 3.6 Задание 6

Используя данные табл.17 составьте сравнительные отчеты о прибыли за каждый месяц по методу:

- полного распределения затрат,

- маржинальной калькуляции.

Прокомментируете следующее высказывание (при желании проиллюстрируете цифрами): «Маржинальная калькуляция составлена по данным о реализации, полное распределение затрат - по данным о производстве».

Таблица 17

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Исходные данные | Январь | Февраль |
| Реализация, тыс.шт. | 8300 | 8900 |
| Производство, тыс. шт. | 8700 | 8600 |
| Цена реализации ед. продукции, руб./ тыс. шт. | 900 | 900 |
| Прямые производственные расходы на ед. продукции руб./ тыс. шт. | 500 | 500 |
| Общехозяйственные расходы, руб. | 1700000 | 1700000 |

Сделайте вывод, какой метод калькулирования себестоимости продукции наиболее предпочтителен с точки зрения минимизации налогооблагаемой прибыли в январе и феврале месяце текущего года.

Таблица 18- Метод полного распределения затрат

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Январь | Февраль |
| производство | 8700\*900=7830000 руб. | 8600\*900=7740000 руб. |
| выручка | 8300\*900= 7470000 руб. | 8900\*900=8010000 руб. |
| прямые затраты | 8700\*500 = 4350000 руб. | 8600\*500 = 4300000 руб. |

Таблица 19

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | январь | февраль | изменение |
| производство, тыс.руб. | 7830 | 7740 | - 90 |
| прямые затраты, тыс.руб. | 4350 | 4300 | - 50 |
| общехозяйственные расходы, тыс.руб. | 1700 | 1700 | 0 |

Прибыль = производство - прямые затраты - общехозяйственные расходы

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Январь | Февраль | Сумма |
| Прибыль | 1780 | 1740 | 3520 |

Метод полного распределения затрат основан на поиске прибыли путем вычитания из выручки, рассчитанной как произведение объема производства на цену реализации, все затраты на производство и реализацию данной продукции.

**Метод маржинальной калькуляции**

МД (на ед.) = Цена реализации ед. продукции, руб./ тыс. шт. - Прямые производственные расходы на ед. продукции руб./ тыс. шт.

МД = МД (на ед.) \* Реализация, тыс.шт.

Прибыль = МД - общехозяйственные расходы, тыс.руб.

Таблица 20

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Январь | Февраль |
| Реализация, тыс.шт. | 8300 | 8900 |
| Цена реализации ед. продукции, руб./тыс. | 900 | 900 |
| Прямые производственные расходы на ед. продукции, руб./тыс.шт. | 500 | 500 |
| Общехозяйственные расходы, руб. | 1700000 | 1700000 |
| МД (на ед.) | 400 | 400 |
| МД | 3320000 | 3560000 |
| Прибыль, тыс.руб. | 1620 | 1860 |
| Сумма за два месяца , тыс.руб. | 3480 | |

Метод маржинальной калькуляции заключается в нахождении маржинального дохода на единицу продукции, рассчитанного как разница между ценой реализованной продукции и прямыми (переменными) производственными расходами. Совокупный маржинальный доход определяется по количеству реализованной продукции, т.е. маржинальный доход на единицу продукции умножаем на объем реализации. Далее из совокупного маржинального дохода вычитаем общехозяйственные расходы, найдем тем самым прибыль.

Метод полного распределения затрат основан на поиске прибыли путем вычитания из выручки, рассчитанной как произведение объема производства на цену реализации, все затраты на производство и реализацию данной продукции.

По итогам двух месяцев прибыль по методу маржинальной калькуляции равна 3480 тыс. руб., а по методу полного распределения затрат 3520тыс. руб., эта разница обусловлена тем, что на складе осталось 100 тыс. шт. нереализованной продукции. В этом и заключается метод полного распределения затрат.

В январе реализовали меньше, чем произвели, т.е. часть готовой продукции осталась на складе, которую реализовали в следующем месяце. Поэтому наиболее предпочтителен с точки зрения минимизации налогооблагаемой прибыли в январе метод маржинальной калькуляции, а в феврале метод полного распределения затрат.

# Заключение

История бухгалтерского учета относит выделение управленческого учета из общей системы к пятидесятым годам прошлого века. Прежде всего, это было связано с проблемой повышения эффективности предпринимательской деятельности. В соответствии с определением Канадского технологического института Южной Альберты, "Управленческий учет позволяет измерять и сообщать финансовую информацию, а также другие виды информации, которая помогает в достижении целей организации, в частности, о приобретении или потреблении ресурсов. Управленческий учет обеспечивает итоговые данные для предоставления сведений по оперативным результатам всем уровням руководства, выявляя возможности и проблемы организации".

Предприятие фактически бессильно перед неопределенностью внешней среды. Поэтому создание надежной системы мониторинга за ключевыми факторами является важным шагом к принятию верных управленческих решений. Нестабильность на рынке систематически заставляет предприятия разрабатывать альтернативные сценарии своих действий и не ограничиваться лишь наиболее вероятным вариантом. Эти сценарии тем точнее соответствуют рыночной ситуации, чем достовернее положенная в их основу информация. Достоверная и своевременная информация, лежащая в основе управленческой отчетности, является залогом эффективной деятельности предприятия, а успешное функционирование системы управленческого учета способствует эффективной реализации функций общей системы управления предприятием.

**Список использованной литературы**

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М., 2003.

2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, Юнити, 2001.

3. Жданов С.А. Основы теории экономического управления предприятием: Учебник. – М.: Финпресс, 2000.

4. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для вузов. - М.: Юристъ, 2003.

5. Камышанов П.И., Камышанов А.П., Камышанова Л.И. Бухгалтерский учет на предприятиях и в банках.М., 1999. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М., 2006.

6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2008

7. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2003

8. Николаева О., Алексеева О. Стратегический управленческий учет. - М.: Едиториал УРСС, 2003.

9. Фатхутдинов Р.А. Разработка управленческого решения. М., 2007.

10. Хорнгрен Ч.Т. Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект:Пре. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова - М.: Финансы и статистика, 1995

11. «Экономика и жизнь», бухгалтерское приложение к журналу «Экономика и жизнь»