Дальневосточный открытый институт

Курсовая работа

на тему:

**Классификация и характеристика затрат**

Студент Гринева Ю.А.

Комсомольск-на-Амуре 2009

Содержание

Введение

1. Значение затрат на производство и калькулирование себестоимости
	1. Понятие затрат и виды
	2. Группировка затрат по экономическому содержанию и статьям калькуляции
	3. Методы учета затрат на производство
	4. Роль учета затрат на производство в условиях рыночной экономики
2. Классификация производственных затрат
	1. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли
	2. Классификация затрат для принятия решений и планирования, контроля и регулирования
3. Управление затратами, мероприятия по их снижению

Заключение

Список литературы

Введение

Как известно, процесс производства представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных с созданием готовой продукцией, выполнением работ и оказанием услуг.

В новых условиях остро встает необходимость точно и гибко решать основные вопросы предпринимательства – установление цен на продукцию, принятие или исключение отдельных видов продуктов из производственного плана, увеличение прибыли и т.д. И вместе с этим появляется проблема более углубленного и детального изучения информации о производстве. В современных рыночных условиях уже не достаточно одних лишь бухгалтерских данных.

Учет издержек производства занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учета. В условиях самостоятельного планирования самим предприятием номенклатуры продукции и рыночных цен возрастает значимость методически обоснованного учета производственных затрат на предприятии.

Затраты играют большую роль в деятельности организации. Менеджерам предприятий разных уровней требуется информация о затратах для исчисления прибыли маржинального дохода, себестоимости, остатках товароматериальных ценностей. «Затраты – для разных целей» - исходный принцип, положенный в организацию управленческого учета. Уровень затрат является критерием использования эффективных или неэффективных форм и методов хозяйствования и обусловлен сложившимися производственными отношениями.

Для принятия управленческих решений необходимо знать свои затраты и в первую очередь разбираться в информации о производственных расходах. Анализ издержек помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности предприятия. Эффективное управление затратами является действенным инструментом повышения прозрачности и эффективности деятельности компании и ее структурных подразделений.

От величины затрат зависит финансовый результат от продажи готовой продукции, выполнение работ, услуг. Ведь финансовый результат определяют как разницу между выручкой от продажи продукции без вычетов, предусмотренных законодательством и затратами на ее производство и реализацию. Затраты, связанны с производством и продажей продукции, оказывают непосредственное влияние на себестоимость.

Определение себестоимости производства единицы продукции - одна из основных учетных задач. В основе решения большого круга управленческих задач лежит именно себестоимость. Она является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Эффективность работы предприятия во многом зависит от информации о формировании себестоимости. Тому есть причины:

- затраты на производство продукции является базой для установления продажной цены;

- информация о себестоимости лежит в основе прогнозирования и управления предприятием.

Актуальность рассматриваемой темы курсовой работы заключается в особом месте, которое занимают затраты предприятия и себестоимость продукции в управленческом учете.

Целью данной курсовой работы является изучение затрат как основного объекта управленческого учета, рассмотрение понятий затрат на производство продукции.

1. Значение затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции
	1. Понятие затрат и виды

Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели.

В этой дефиниции следует выделить три момента:

- первый – затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);

- второй – величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;

- третий – понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и т. п.).

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство».

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация.

Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи.

Эта группировка необходима для определения себестоимости продукции.

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;

- принятие управленческого решения и планирования;

- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат. Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения полученной прибыли затраты классифицируются на:

- входящие и истекшие;

- прямые и косвенные;

- основные и накладные;

- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические или затраты периода);

- одноэлементные и комплексные;

- текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные (условно-постоянные) или переменные (условно-переменные) затраты;

- затраты будущего периода;

- безвозвратные затраты;

- вмененные затраты;

- предельные и приростные затраты;

- планируемые и непланируемые затраты.

Для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты. Особое внимание здесь уделяется корректировке затрат с учетом фактически достигнутого объема производства, т. е. составлению гибких смет.

Необходимо отметить, что упорядочение классификации затрат в рамках Положения об их составе, включаемом в себестоимость продукции (товаров, услуг), имеет принципиальное приоритетное значение при разработке системы счетов управленческого учета.

1.2 Группировка затрат по экономическому содержанию и статьям калькуляции

Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Группировка производственных расходов по экономическим элементам дает возможность определить структуру затрат, материалоемкость, трудоемкость, фондоемкость и энергоемкость производства.

ПБУ 10/99 «Расходы организации», а также Положением о составе затрат и изменениями и дополнениями к этому Положению определен следующий перечень экономических элементов затрат:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- прочие затраты;

Экономический элемент «Материальные затраты» отражает стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящейся к основному виду деятельности;

- природного сырья – отчисления на воспроизводство минерально-производственной базы, рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, плата за древесину, отпускаемую на корню, за воду из водохозяйственных систем;

- топлива всех видов, приобретаемого со стороны и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;

- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

По экономическому элементу «Затраты на оплату труда» отражаются расходы по оплате труда списочного и несписочного состава работников организации, включая стимулирующие и компенсационные выплаты.

К затратам на оплату труда относятся:

- оплата труда работников, за фактически выполненную работу, исходя из принятых в организации форм и систем оплаты труда;

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;

- выплаты стимулирующего характера (премии за производственные показатели, надбавки за мастерство, высокие достижения и т. п.);

- выплаты компенсационного характера, связанные с режимом, характером и условиями работы, исходя из особенностей функционирования организации;

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, продуктов питания, стоимость предметов, бесплатно выдаваемых и остающихся в личном постоянном пользовании работников (обмундирование, форменная одежда) и т. п.;

- оплата очередных и дополнительных отпусков, а также компенсаций за неиспользованный отпуск в соответствии с действующим законодательством;

- другие выплаты, предусмотренные законодательством РФ о труде за не проработанное работниками организации время.

К данному элементу затрат не относятся и не включаются в себестоимость продукции:

- выплаты единовременных премий, материальной помощи и беспроцентных ссуд работникам за счет средств фондов специального назначения и целевых поступлений;

- оплата сверх предусмотренных законодательством дополнительных отпусков работникам, которая может быть установлена в коллективном договоре;

- оплата экскурсий и путешествий, лечения, отдыха и другие расходы, не относящиеся по своему экономическому содержанию к оплате труда.

По экономическому элементу «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления по установленным ставкам в следующие фонды: Пенсионный фонд, Фонд обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования. По каждому фонду отчисления производятся в соответствии с порядком, установленным второй частью НК РФ.

В экономический элемент «Амортизация» включается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств (за исключением объектов основных средств, которые не амортизируются в соответствии с действующими нормативными документами), нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности. Суммы амортизационных отчислений по центрам затрат и центрам ответственности за затраты определяются согласно методике, установленной учетной политикой организации. Порядок и способы начисления амортизации основных средств регламентируются ПБУ 6/01, Постановлением Правительства РФ «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислении и переоценки основных фондов» от 24.06.1998 г № 627 и разделом «Амортизация основных средств», методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

По элементу «Прочие затраты» отражают налоги, сборы, платежи (в том числе по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком. Так же платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов или их отдельных частей, амортизацию по нематериальным активам, отчисления в ремонтный фонд, и другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету предусматривается учет расходов по статьям затрат. Такая группировка представляет собой объект аналитического учета, и с этой точки зрения информационная емкость системы производственного учета затрат имеет существенное значение именно для управленческого учета. Группировка затрат в разрезе калькуляционных статей необходима для определения затрат по их направлениям, видам вырабатываемой продукции, центрам ответственности и местам возникновения затрат. Перечень статей расходов устанавливается в настоящее время отраслевыми инструкциями по вопросам производственного учета и калькулирования себестоимости продукции.

Номенклатура калькуляционных статей затрат включает:

1.сырье и материалы;

2.возвратные отходы (вычитаются);

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

4.топливо и энергию на технологические цели;

5.оплату труда производственных рабочих;

6.отчисления на социальные нужды;

7.расходы на подготовку и освоение производства;

8.общепроизводственные расходы;

9.общехозяйственные расходы;

10.потери от брака;

11.прочие производственные расходы.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для обобщения затрат на производство по организации в целом в разрезе экономических элементов затрат и калькуляционных статей расходов применяется журнал-ордер № 10.

* 1. Методы учета затрат на производство

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

В настоящее время применяются различные методы учета затрат на производство, представленные на рисунке 1

Методы учета затрат на производство

Нормативный

Позаказный

Попере-дельный

Попро-цессный

Директ-костинг

Рисунок 1 – Методы учета затрат на производство

Сущность нормативного метода учета затрат на производство заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренные нормативными калькуляциями; обособлено ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием мест возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяет влияние этих изменений на себестоимость продукции. Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм величины изменений норм:

Зф=Зн+О+И,

Где Зф – затраты фактические; Зн – затраты нормативные; О – величина отклонений от норм; И – величина изменений норм.

Отклонение фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Для использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости необходимо:

- составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции (работ, услуг);

- осуществлять учет изменений норм затрат;

- выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и определять причинны и виновников этих отклонений;

- фактическую себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) исчислять прибавлением к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы затрат.

Для общепроизводственных расходов нормативный коэффициент должен исчисляться отдельно для переменных и для постоянных затрат.

Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов исчисляют делением планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количество машино-часов, нормо-часов трудозатрат или другое планируемое количественное выражение определенной базы.

Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов определяют отношением их планируемой величины к планируемому количественному выражению определенной базы (нормо-часы трудозатрат или др.).

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, в основном, только по прямым расходам (сырье, материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляют в карточках или особого рода оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

Нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции призван выполнять две функции: обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно – отклонений от норм и их изменений; обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический учет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способами.

При позаказном методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической бухгалтерской отчетности.

К недостаткам данного метода следует отнести отсутствие оперативного контроля над уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

Попередельный метод предполагает учет затрат на производство не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Под переделом понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе).

В черной металлургии переделами являются выплавка чугуна, выплавка стали, прокат; в текстильной промышленности – выработка пряжи, изготовление пряжи и ее крашение.

Попередельный метод, кроме того, широко применяют в деревообрабатывающей, химической, целлюлозно-бумажной и ряде других отраслей промышленности.

Существуют два варианта попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, которые изображены на рисунке 2

При бесполуфабрикатном варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, которые ведут в цехах. С таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

Варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости

Беспулофабрикатный вариант

Полуфабрикатный вариант

Рисунок 2 – Варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости

При полуфабрикатном варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль над затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Попроцесный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. п.). Примером такой отрасли может служить угольная промышленность, где производственная себестоимость 1 т угля определяется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность. Уголь, оставшийся в шахте, в расчет не принимается.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства, различают три варианта исчисления себестоимости единицы продукции.

1. Первый вариант применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство. Себестоимость единицы продукции в таких организациях определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.
2. Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство. В электростанциях, где одновременно вырабатывается электра- и тепловая энергия, организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др. При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этим видам продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между видами продукции, установленными в организации способами.
3. Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода – организации лесозаготовительной, торфяной промышленности т. п. Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом. Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

В первые годы применения директ-костинга производственная себестоимость продукции исчислялась только по прямым переменным затратам.

Применительно к России сущность метода директ-костинга заключается в том, что сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условно-переменным затратам.

Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства», счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно-переменные расходы в течении месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (счета 20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течении месяца на счете 26 на счет 90 «Продажи».

При списании всей суммы общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» существенно завышает себестоимость проданной продукции, что приводит к уменьшению прибыли, налога на прибыль и показателей рентабельности.

При исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели маржинального и остаточного дохода.

Маржинальный доход определяют, вычитая из выручки от продажи продукции или стоимости произведенной продукции сумму переменных затрат.

Показатель остаточного дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат.

Пример расчета показателей маржинального и остаточного доходов приведен в таблице 1.

Таблица 1 – Расчет показателей маржинального и остаточного дохода

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | тыс. руб. |
| Стоимость 1000 единиц продукции по цене продаж (В) | 1000 |
| Переменные затраты (ПЗ1) | 600 |
| Маржинальный доход (М) | 400 |
| Постоянные затраты (ПЗ2) | 150 |
| Остаточный доход (прибыль от производства) (П) | 250 |

Показатели маржинального дохода и прибыли от производства показывают зависимость данных показателей от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат.

На основе анализа взаимосвязи «затраты-объем-прибыль» определяют критическую точку объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Например, критическую точку объема производства в единицах продукции (Х) определяют по формуле:

Х=ПЗ2/(Ц-ПЗ1),

Где Ц – цена единицы продукции.

При цене единицы продукции в 1000 руб. и переменных затрат на единицу продукции в 600 руб. получаем:

Х=150 000 руб.: (1000 руб. – 600 руб.) = 375 единиц

Следует отметить, что во многих западных странах метод «директ-костинг» не рекомендуется использовать для составления финансовой отчетности и для налогообложения. Он применяется именно в управленческом учете для осуществления контроля, экономического анализа и принятия управленческих решений.

* 1. Роль учета затрат на производство в условиях рыночной экономики

В условиях рыночной экономики процесс формирования себестоимости продукции трудно переоценить. Основной целью любого промышленного коммерческого предприятия является получение максимальной прибыли, что есть не что иное, как разность между полученными средствами за отгруженную продукцию и затратами на их производство и продажу. Таким образом, затраты предприятия непосредственно влияют на формирование объема прибыли. Естественно, что чем меньше себестоимость производимой продукции, тем более конкурентоспособно предприятие, доступней продукция для потребителя и тем ощутимее экономический эффект от ее продажи.

Себестоимость продукции является качественным показателем деятельности предприятия, так как в ней отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия: степень использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, качество работы отдельных работников и руководства в целом. Поэтому себестоимость продукции является одним из основных факторов формирования прибыли. Кроме этого, прибыльность и уровень затрат находятся в прямой зависимости – чем ниже себестоимость продукции, тем выше уровень рентабельности предприятия и наоборот.

В настоящее время на коммерческих предприятиях особое внимание уделяется снижению и оптимизации затрат на производство и продажу. Этому способствует полноценный контроль расходов организации, информацию по которым управляющие звенья получают, в частности, и в системе бухгалтерского учета. Это могут быть данные по списанию материалов в производство, по начисленной заработной плате, по браку в производстве и т.д.

Кроме этого, организациям предоставлено право самостоятельно формировать определенные моменты их деятельности в бухгалтерском учете предприятия на основе учетной политики. Например, можно предусмотреть разные методы оценки материалов, начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, распределения косвенных расходов и т.д., которые оказывают непосредственное влияние на учет затрат и формирование себестоимости готовой продукции.

Формирование затрат производства является ключевым и одновременно наиболее сложным элементом формирования и развития производственно-хозяйственного механизма предприятия, охваченного системой управленческого финансового учета. Именно от его тщательного изучения и успешного практического применения будет зависеть рентабельность производства, выявление резервов снижения себестоимости продукции, определение цен на продукцию, расчет экономической эффективности от внедрения новой техники, а также обоснование решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Учет издержек производства и калькулирование себестоимости продукции, работ или услуг занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учета. В условиях самостоятельного планирования самими предприятиями номенклатуры продукции и свободных (рыночных) цен, применение действующей системы налогообложения возрастает значимость методически обоснованного учета затрат.

Анализ затрат помогает определить эффективность расходов, уточнить, не будут ли они чрезмерными, подскажет, как установить цены, как применять сведения о затратах на ближнюю и дальнюю перспективу, как регулировать и контролировать расходы, как спланировать реальный уровень прибыли.

1. Классификация производственных затрат

Экономически обоснованная классификация производственных затрат является основой организации учета производственной деятельности (см. таблица 2)

Таблица 2 - Классификация затрат организации

|  |  |
| --- | --- |
| Признак классификации | Элементы классификации |
| Отношение к производственному процессу | ОсновныеНакладные |
| Способ отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) | ПрямыеКосвенные |
| Отношение к объему производства | ПеременныеПостоянные |
| По единству состава (поструктуре) | ОдноэлементныеКомплексные |
| По экономическому содержанию (виды затрат) | Элементы расходовСтатьи калькуляции |
| Участие в производственном процессе | ПроизводственныеНепроизводственные (коммерческие) |
| Целесообразность расходования | ПроизводительныеНепроизводительные |
| Возможности охвата планом/нормированием | ПланируемыеНепрланируемыеНормируемыеНенормируемые |
| Периодичность возникновения | ТекущиеЕдиновременные |

* 1. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли

В управленческом учете цели классификации затрат определяются исходя из целей и задач менеджмента. Для управления недостаточно данных о величине затрат в целом по предприятию. Менеджерам нужна информация об издержках, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькулирования. Информация по центрам ответственности необходима для мотивации и контроля: о переменных затратах – для анализа соотношения выручки затрат и объема (критической точки), принятия решения «покупать или производить комплектующие изделия» и др.

В связи с разнообразием целей решений, методов их достижения, степени новизны, периода действия и других классификационных признаков управленческих решений можно указать разные цели классификации затрат.

1. Входящие и истекшие затраты

Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доход в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течении отчетного периода были израсходованы для получения доходов потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

Таким образом, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие – тождественны понятию «расходы». Расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

1. Прямые и косвенные

К прямым расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются болты в автомобилях, шурупы в мебели и т. д. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним – косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, диспетчеры и другой вспомогательный материал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Косвенные расходы – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В отечественной экономической литературе их также называют накладными расходами.

Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике. Эта методика описывается в учетной политике предприятия.

Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- общепроизводственные (производственные) расходы – это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»;

- общехозяйственные (внепроизводственные) расходы осуществляются целях управления производством. Они на прямую не связаны с производственной деятельностью организации и учитываются на балансовом счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень покрытия – объемом продаж.

1. Основные и накладные расходы.

Основные расходы – расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования). Основные затраты учитываются на счетах учета производственных затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство».

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управления предприятием. Они учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

Распределение затрат на основные и накладные основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они формируют производственную себестоимость единицы продукции. Накладные расходы обеспечивают процесс реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем они должны списываться на уменьшение прибыли от реализации.

1. Производственные и внепроизводственные (периодические затраты или затраты периода).

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции. Поэтому в управленческом учете затрат классифицируются на:

- входящие в себестоимость продукции (производственные);

- внепроизводственные (затраты отчетного периода или периодические затраты).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные) – это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

-прямые материальные затраты;

- прямые затраты на оплату труда;

- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складах предприятия. В управленческом учете их часто называют запасоемкими, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты) – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объема производства, а от длительного периода. Они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции и для оценки производственных запасов предприятия. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Учет этих затрат ведется на балансовых счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу». Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

1. Одноэлементные и комплексные затраты.

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые (затраты, состоящие из одного элемента – материалы, зарплата). Эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные составляющие. По этому принципу построена классификация по экономическим элемента.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит зарплата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

* 1. Классификация затрат для принятия решений и планирования, контроля и регулирования

Для планирования деятельности организации и контроля над получением запланированных результатов применяются следующие классификации затрат:

- переменные и постоянные;

- совокупные и удельные;

-планируемые и непланируемые;

- нормативные и фактические;

- регулируемые и нерегулируемые;

Переменные затраты – это затраты, которые меняются с изменением уровня деловой активности организации (объемов продаж, объемов производства, объемов деятельности). Переменные затраты всегда прямые. Основным примером таких затрат являются прежде всего прямые затраты материалов и затраты на оплату труда основных работников.

Условно-переменные затраты – это затраты, которые меняются с изменением объемов производства и прочих уровней деловой активности, но эта зависимость не прямо порпоциональная. Примером таких затрат могут служить затраты на содержание и обслуживание машин и оборудования, а также заработная плата производственного управленческого персонала (общепроизводственные расходы).

Пропорциональные затраты изменяются пропорционально изменению уровня деловой активности (объему производства или продаж, загрузке и т. д.). Примером могут служить прямые затраты сырья, сдельная оплата основных работников и т. д.

Прогрессивные затраты растут быстрее, чем возрастает уровень деловой активности (заработная плата при сдельно-прогрессивной оплате).

Дегрессивные затраты растут медленнее, чем возрастает уровень деловой активности (затраты на вспомогательные материалы, электроэнергию для технологических нужд и т. д.).

Регрессивные затраты сокращаются при росте уровня деловой активности (такими затратами могут быть постоянные затраты в расчете на единицу продукта).

Под «переменными» или «постоянными» подразумевают совокупные затраты на весь объем выпуска или продаж.

Совокупные затраты – это затраты, которые необходимо произвести, чтобы осуществить весь объем выпуска или продаж продукции (товаров).

Удельные затраты – затраты, необходимые для производства (продажи) единицы продукции (товара).

Затраты на весь объем выпуска можно графически отобразить так, как показано на рисунках 3, 4.

Производственные затраты, которые остаются практически неизмененными в течении отчетного периода, не зависят от деловой активности предприятия, но могут измениться под воздействием других факторов (например, если цены растут, то совокупные постоянные затраты тоже возрастают), называются постоянными производственными затратами. Примерами постоянных затрат являются расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов, охрана.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. В большинстве случаев издержки являются условно-переменными (или условно-постоянными).

В этом случае изменения деловой активности организации также сопровождаются изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменный, так и постоянный компоненты (например, оплата пользования телефоном состоит из фиксированной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменное слагаемое)).

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из низ наилучшего. Сравниваемые показатели можно разделить на две группы:

1. Остаются неизменными при всех альтернативных вариантах.
2. Варьируют в зависимости от принятого решения.

Когда рассматривается большое количество альтернатив, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты называют релевантными. Они учитываются при принятии решения. Показатели первой группы не принимаются в расчет при оценках.

Безвозвратные затраты – это произведенные ранее затраты, которые не могут быть изменены никакими управленческими решениями, Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Вмененные (воображаемые) затраты присутствуют лишь в управленческом учете, когда для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать затраты, которые могут реально и не состояться в будущем.

Приростные затраты являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты. Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю.

Планируемые затраты – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, они включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые затраты – затраты, которые отражаются в фактической себестоимости продукции. При использовании метода фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер-аналитик имеет дело с непланируемыми затратами.

В целях осуществления контроля и регулирования затраты делят на:

- регулируемые и нерегулируемые;

- затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

Регулируемыми называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления.

Нерегулируемые расходы не зависят от решений менеджера.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации.

Неконтролируемые затраты не поддаются контролю со стороны работников организации – повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и т. п.

В связи с тем, что одной из задач является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимых для принятия ими управленческих решений и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия, то вышеперечисленная классификация затрат является весьма актуальной.

1. Управление затратами, мероприятия по их снижению

Управление затратами – это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них.

Затраты – это стоимость всех ресурсов, использованных в процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Расходами считаются только те затраты, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т. п. (упрощенная схема на основе стандартов МСФО представлена на рисунке 5).

Управление затратами подразумевает целый комплекс мероприятий, направленных на снижение и контроль затрат. Процесс создания системы управления затратами на предприятии можно разбить на следующие этапы:

1. Установление связи между системами управления затратами и бюджетного управления.

Управление затратами эффективно только при его жесткой увязке с системой бюджетирования. Внедрение на предприятии системы бюджетирования может расцениваться как первый шаг на пути к управлению затратами. При разработке бюджета предприятие ограничивает размер планируемых затрат и тем самым управляет ими.

Затраты Запасы Расходы

Прямые материальные затраты

Незавершенное производство

Прямые затраты труда

Расходы на производство проданной продукции

Готовая продукция

Производственные накладные затраты

Коммерческие затраты

Расходы периода

Управленческие затраты

Рисунок 5 - Структура затрат и расходов компании

Бюджет компании можно составлять с использованием нормативов затрат (нормирование), а также путем жесткого ограничения затрат структурных подразделений и установления менеджментом компании лимитов (лимитирование). Лимитирование применяется к тем статьям затрат, для которых не установлены нормы (коммерческие и общехозяйственные расходы и т. д.). Планы предприятий должны быть реальными, но напряженными.

Главный вывод заключается в том, что учет неразрывно связан с планированием, и принимать во внимание надо только то, что спланировано. Только в этом случае можно говорить об управлении как о процессе обеспечения целенаправленного поведения системы при изменяющихся внешних условиях.

Согласно технологии бюджетного управления, к учету необходимо предъявить два требования:

- планирование и учет должны осуществляться в сопоставимом формате;

- периодичность учетных процедур должна быть такой, чтобы зафиксированные при их выполнении отклонения от плана можно было своевременно устранить при составлении планов на очередной период.

Пример.

У нас в организации управление затратами начинается тогда, когда начальники подразделений подают заявки на выделение денежных средств для выполнения планового задания. Все заявки внимательно просматриваются, анализируются, какие-то исправляются. Например, подали заявку для оплаты транспортных расходов (доставка товара из Хабаровска) за три рейса. Созвонившись с поставщиками, узнали, что будет всего два рейса из Хабаровска. Естественно, эта заявка корректируется.

Все статьи затрат любого подразделения делятся на три группы:

- затраты, не подлежащие пересмотру (обязательства по договорам: арендная плата, ветеринарные и дератизационные услуги, оплата ККМ);

- затраты, связанные с обязательствами, которые могут быть пересмотрены (можно расторгнуть договора, но последуют штрафы);

- затраты, которые могут быть отклонены или отложены на другие периоды без значительного ущерба для предприятия (например, покупка нового компьютера или ремонт комнаты для обслуживающего персонала может быть отложена на следующий месяц).

Сначала сокращаются затраты из третьей группы, потом – из второй и только в самом крайнем случае – из первой. Пересмотр затрат первой группы приведет к необходимости структурных изменений: сокращение или увеличение занимаемой арендной площади и т. д.

Порой для снижения затрат могут потребоваться более кардинальные меры: смена оборудования на более производительное, внедрение энергосберегающих технологий и т. д.

1. Определение перспективных направлений снижения затрат.

Для выявления затрат, которые могут быть сокращены, целесообразно использовать следующие виды анализа (см. рисунок 6):

Анализ носителей затрат

Сравнительный анализ

Анализ структуры затрат

Вертикальный анализ

Гори-зон-таль-ный анализ

Трендовый анализ

Конструкция производимого товара

Управление производством

Технология производства

Рисунок 6 - Виды анализа для сокращения вида затрат

1. Разработка плана мероприятий по снижению затрат.

Данный план включает следующие положения:

1. Наименование мероприятия.
2. Направленность мероприятия (какая статья затрат будет оптимизирована).
3. Факторы, оказывающие влияние на статью затрат (носители затрат).
4. Суть мероприятия (решение по оптимизации затрат).
5. Стоимость мероприятия.
6. Эффект от проведения мероприятия.
7. Лица, ответственные за выполнение мероприятия.
8. Сроки реализации.

Пример.

1. Организация по снижению затрат.
2. Снижение затрат по статье «ГСМ предприятия».
3. Факторы, которые оказывают влияние на эту статью затрат: время работы и простоя, растущие цены на ГСМ, ремонт автомобиля, амортизация.
4. Оптимизация затрат при принятии управленческого решения.
5. На предприятии существует две категории водителей: наемные и штатные. Расходы, затрачиваемые на обе категории водителей, приведем в таблице 3.

Таблица 3 – Затраты на водителей

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование затрат | Затраты на штатного водителя в месяц (в рублях) | Затраты на наемного водителя в месяц (в рублях) |
| ГСМ | 10 350,00 | - |
| З/плата (в т.ч. налоги) | 17 000,00 | 39 000,00 |
| Ремонт и зап.части | 5 000,00 | - |
| Стоянка | 4 700,00 | - |
| Амортизация | 7 500,00 | - |
| Итого | 44 550,00 | 39 000,00 |

Из таблицы 3 видно, что один штатный водитель нам обходится дороже в месяц на 5 550,00 руб. А ведь бывают еще незапланированные затраты на ремонт (смена колеса, стекла и др.), которые будет оплачивать организация. Значит, затраты еще больше возрастут.

1. У нас на фирме три штатных водителя. Если мы их сократим, а на работу возьмем наемных водителей, то наша экономия будет составлять минимум 16 650,00 руб. каждый месяц, а в зимнее время еще больше, т. к. теплые стоянки стоят дороже.
2. Ответственным за этот план назначается начальник отдел доставки.
3. Перейти на новый режим работы в течении месяца.

При разработке плана мероприятий по снижению затрат важно правильно назначить ответственных лиц за выполнение каждого мероприятия. Ответственными за управление затратами должны быть менеджеры компании (начальники производственных подразделений), поскольку они владеют технологией, управляют производством и другими бизнес-процессами, принимают решения в рамках производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Самое главное – в управлении затратами должен быть заинтересован и участвовать директор компании.

Как показывает практика, недостаточно разработать мероприятия по снижению затрат. Зачастую нужно преодолеть сопротивление собственных сотрудников, которые считают, что не стоит дополнительно тратить силы еще и на этот процесс. Поэтому важно разработать положение по премированию сотрудников за снижение затрат.

Пример. На одном предприятии действует следующая система мотивации персонала. При выполнении разработанных мероприятий и снижении затрат по истечении отчетного периода подразделение получает в свое распоряжение 50% от сэкономленной суммы, при этом часть из полученной в распоряжение суммы идет на развитие (до 60%), а остальная часть используется в качестве материального стимулирования сотрудников.

Как только сотрудник начинает получать процент или премию от экономии, уровень затрат начинает снижаться, неоправданных расходов становится меньше. Но здесь важно обеспечить контроль качества работы и выполнение основных обязанностей сотрудником.

Таким образом, если в снижении затрат будут заинтересованы и рядовые сотрудники, и топ-менеджеры компании, то управление издержками должно дать положительные результаты.

Заключение

В ходе выполнения данной курсовой работы были изучены вопросы, касающиеся затрат предприятия. В курсовой работе приведены понятия затрат, их подробная классификация, рассмотрены методы учета затрат.

Затраты в деятельности предприятия играют очень большую роль. Хозяйственно-производственная деятельность на любом предприятии связана с потреблением сырья, вспомогательных материалов, технологической энергии, воды, начислением заработной платы, отчислением в социальные фонды и рядом других необходимых затрат и отчислений. Главное назначение учета затрат – контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление. Для подсчета суммы всех расходов предприятия приводят их к денежному показателю в виде себестоимости. На основе затрат осуществляется калькулирование продукции (работ, услуг) и определяется себестоимость изделия. Определение себестоимости – очень сложный учетный процесс, учитывающий отраслевую специфику предприятия. Порядок и условия определения себестоимости для разных предприятий не совпадают, поскольку для них предусмотрены различные приемы для исчисления себестоимости. Таким образом, от того какая специфика производства на предприятии, зависят приемы и методы исчисления себестоимости.

Имея на предприятии развитие управленческого учета, становится более точным изучение затрат на производство, как главным объектом управленческого анализа, и следовательно, повышения правильности обработки информации, полученной из отчетов бухгалтерии для принятия в дальнейшем правильных управленческих решений, и влияние их на дальнейшее развитие предприятие.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. О бухгалтерском учете: ФЗ от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/2008 приказ МФ РФ от 06.10.2008 г. № 106н);
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99 приказ МФ РФ от 06.05.1999 г. № 33н (в ред. Приказов МФ РФ от 30.12.1999 г. № 107н, от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н));
7. Бороненкова С.А.. Управленческий анализ. Москва: – Финансы и статистика, - 2002 г.;
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Москва: Финстатинформ, - 1999 г.;
9. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета. Бухгалтерский учет.//2000, № 17, с. 63-68;
10. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - Москва: ИНФРА-М, - 2004 г.;
11. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. – Москва: ИНФРА-М, - 2006.
12. Широбоков В.Г., Грибанова З.М., Грибанов А.А.. Бухгалтерский финансовый учет. – Москва: КНОРУС, - 2007 г.;
13. Шеремет А.Д. Управленческий учет. – Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, - 2005.
14. Машинистова Г.Е., Горенко Л.Г., Манохина Г.А., Манохин А.Ю. Бухгалтерский учет. Курс лекций. – Москва: ЭКЗАМЕН, - 2006.
15. Дугельный А.П., Комаров В.Ф. Бюджетное управление предприятием. – Москва: ДЕЛО, - 2007.