МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«СИБИРСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ГЕОДЕЗИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ»
(ГОУ ВПО «СГГА»)

Составил: ст. преподаватель кафедры ЭЗиН

Куроедова Л.Н

ЛЕКЦИИ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Рекомендуется для подготовки дипломированного специалиста 080502 –
Экономика и управление на предприятии (в машиностроении)

Новосибирск
СГГА
2009

СОДЕРЖАНИЕ

1.	Классификация затрат и ее использование в процессе формирования затрат и управлении предприятием.....	3
1.1.	Принципы формирования и учета затрат по центрам ответственности, факторы, влияющие на уровень затрат	8
1.2.	Основные понятия и нормативное регулирование себестоимости, принципы ее формирования.....	11
1.3.	Состав и классификация затрат на производство и реализацию продукции	16
1.3.1.	Классификация по экономическим элементам затрат.....	16
1.3.2.	Классификация затрат по статьям калькуляции	16
1.4.	Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.....	21
1.4.1.	Позаказный метод калькулирования затрат	22
1.4.2.	Попроцессный метод	23
1.4.3.	Нормативный метод	24
1.4.4.	Метод учета затрат «Директ-костинг».....	25
1.5.	Виды калькуляции и их роль в управлении затратами.....	28
2.	Управление производственными запасами	36
2.1.	Классификация финансовых ситуаций по степени устойчивости финансового состояния	37
	Рекомендуемая литература	40

1. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ В ПРОЦЕССЕ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ И УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ

В экономической литературе и нормативных документах применяются такие понятия как «издержки», «расходы», «затраты». Следует отметить, что некоторые авторы считают эти термины различными, а другие – синонимами.

Термин «издержки» применяется, как правило, в экономической теории. Это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские), так и вмененные (альтернативные) издержки.

Явные (бухгалтерские) издержки – это выраженные в денежной форме траты предприятия, обусловленные приобретением и расходом разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров, работ или услуг.

Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д.

Поэтому под затратами целесообразно понимать явные (бухгалтерские, фактические, расчетные) издержки предприятия.

Термин расходы означает уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы являются использованием сырья, материалов, услуг сторонних организаций и т.д. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы. На таком понимании указанных терминов ориентирует международный стандарт МСФО 18 «Выручка».

Таким образом, можно сказать, что понятия «издержки», «затраты», «расходы» прямыми синонимами не являются.

Среди качественных показателей деятельности предприятия важное место занимает такой показатель, как себестоимость продукции. В нем как в синтетическом показателе отражаются многие стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

От уровня себестоимости продукции зависят объем прибыли и уровень показателей рентабельности. Чем экономичнее организация использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производственного процесса, тем больше будет прибыль.

Исчисление себестоимости продукции предприятию необходимо для:

- Оценки выполнения плана по данному показателю и определению его динамики;
- Определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- Выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- Определения цен на продукцию;

– Обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т.д.

Себестоимость продукции является объективной экономической категорией, однако состав затрат, включаемых в себестоимость продукции в настоящее время регулируется государством.

Воздействие государства на процесс формирования себестоимости продукции проявляется следующим образом:

- Разделение затрат предприятий на текущие затраты производства и долгосрочные инвестиции;
- Разграничение затрат предприятий на относимые в себестоимость продукции и возмещаемые за счет других источников финансирования;
- Установление норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальные нужды и налогов, включаемых в себестоимость.

Кроме того, необходимо иметь в виду, что на предприятиях часть затрат, хотя и включается в себестоимость продукции в фактически произведенной сумме, но для целей налогообложения, размеры затрат корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм, нормативов и ставок (командировочные расходы, представительские расходы, расходы по оплате процентов по кредитам и займам и др.)

Выделяют следующие направления и признаки классификации затрат в зависимости от процессов хозяйственной деятельности предприятия:

- Принятия управленческих решений – затраты явные и альтернативные, релевантные и нерелевантные, эффективные и неэффективные;
- Прогнозирования – затраты краткосрочного и долгосрочного периодов;
- Планирования – затраты планируемые и непланируемые;
- Нормирования – затраты в пределах установленных стандартов, норм и смет и по отклонениям от них;
- Организации – затраты по местам и сферам их возникновения, функциям деятельности и центрам ответственности;
- Учета – затраты в разрезе экономических элементов и статей калькуляции, одноэлементные и комплексные, постоянные и переменные, основные и накладные, прямые и косвенные, текущие и единовременные;
- Контроля – затраты контролируемые и неконтролируемые;
- Регулирования – затраты регулируемые и нерегулируемые;
- Стимулирования – затраты обязательные и поощрительные;
- Анализа – затраты фактические, плановые, стандартные и нормативные, полные и частичные, общие и структурные.

Важным моментом в управлении предприятием является процесс принятия решений, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития предприятия. При этом прежде всего имеет значение подразделение затрат на явные и неявные (альтернативные).

Явные затраты – это предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

Затраты, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют альтернативными (вмененными) затратами. Они означают упущенную выгоду. Когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов. Если ресурсы неограниченны, вмененные затраты равны нулю. Альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты целесообразно подразделять на релевантные и нерелевантные. Релевантными (т.е. существенными, значительными) затратами можно считать только те затраты, которые зависят от рассматриваемого управленческого решения. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя. В то же время вмененные затраты (упущенная выгода) релевантны для принятия управленческих решений.

На результаты принимаемых решений существенное влияние может оказать деление затрат на эффективные и неэффективные.

Эффективные затраты – это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Неэффективные затраты – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве, к которым относятся потери от брака, простоев, недостачи и порчи товарно-материальных ценностей и др. Выделение неэффективных затрат позволяет не допустить проникновения потерь в планировании и нормировании.

Чтобы затраты на единицу выпускаемой продукции были минимальны, необходимо сделать так, чтобы принимаемые решения были ориентированы на минимизацию затрат. Где важную роль играет процесс прогнозирования, в ходе которого затраты предприятия, по критерию временного лага, рассматриваются в краткосрочном и долгосрочном периодах. Это обусловлено тем, что краткосрочный и долгосрочный периоды отличаются по возможностям, которые возникают у организации.

К таким отличиям относятся:

- Краткосрочном периоде организация не может изменить свои производственные мощности, а в долгосрочном периоде такая возможность имеется;

- В краткосрочном периоде отсутствует возможность свободного доступа новых фирм в отрасль и на рынок, т.е. Число функционирующих экономических единиц, как правило, не меняется; в долгосрочном периоде такая возможность возникает;

- В краткосрочном периоде можно выделить постоянные и переменные затраты. В долгосрочном периоде все затраты становятся переменными в связи с изменением масштабной базы.

Принятые управленческие решения не могут быть осуществлены, если они не будут иметь непосредственные связи с процессом планирования, в ходе которого предполагаемые затраты, связанные с выполнением производственной и коммерческой деятельности, рассматриваются с точки зрения возможностей их охвата планом. В этих целях затраты предприятия необходимо подразделять на планируемые и непланируемые.

Большое значение имеет классификация затрат в зависимости от их отношения к действующим на предприятии нормам, нормативам, лимитам и стандартам. По данному признаку все затраты, включаемые в себестоимость продукции, группируются в разрезе установленных норм, действующих на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое деление затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента: материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты.

Комплексными считаются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

По экономическому содержанию затраты классифицируют по экономическим элементам и статьям калькуляции.

Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

Для всех предприятий установлен единый перечень элементов затрат, включающий в себя следующие затраты: материальные, оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности. Данная группировка дает возможность устанавливать потребности в основных и оборотных фондах, определении фонда оплаты труда и т.д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции.

Для решения этой задачи применяют классификацию затрат по статьям калькуляции. Она позволяет определить назначение расходов и их роль, организовать контроль над ними, устанавливать по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения затрат. На основе этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

В коммерческих организациях данная группировка затрат является основной, но ее содержание дифференцируется исходя из специфики каждой отрасли.

При установлении системы учета затрат можно выделить группировку затрат по отношению к изменениям объема производства. По данному признаку затраты разделяются на постоянные и переменные.

Постоянными считаются затраты, величина которых не изменяется при изменении объема производства, например, общехозяйственные расходы.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

Особое значение для учета и управления затратами имеет способ включения затрат в себестоимость продукции. По данному признаку затраты предприятия разделяются на прямые и косвенные.

Прямыми называются затраты по производству конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления на основании данных первичных документов.

Косвенные затраты связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты по управлению и обслуживанию производства.

Косвенные расходы сначала собирают на отдельных счетах учета, а затем включают в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается отраслевыми особенностями предприятия.

Важное значение в процессе управления затратами, имеет группировка затрат по их роли в технологическом процессе. По данному признаку затраты предприятия делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся: стоимость сырья, расходы на оплату труда производственных рабочих, расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из управленческих и коммерческих расходов. Величина этих расходов зависит от структуры управления организации, эффективности менеджмента и других факторов.

Большую роль в управлении затратами имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты подразделяются на текущие и будущих периодов.

Текущими называются затраты по производству и реализации продукции данного отчетного периода. Они принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем.

Расходы будущих периодов – это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды.

Немаловажное значение в управлении затратами имеет система контроля, которая обеспечивает полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства. Для обеспечения системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые – это затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления.

Неконтролируемые затраты не зависят от деятельности субъектов управления, например, переоценка основных средств увеличивает суммы амортизационных отчислений.

При построении эффективной системы контроля затрат на предприятии, необходимо выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты а затем организовать управление затратами. В результате руководитель предприятия получит возможность своевременно выделять «узкие места» в формировании затрат и принимать соответствующие решения. Процесс управления затратами на предприятии включает в себя и процесс регулирования их уровня. Для этих целей затраты подразделяются на регулируемые и нерегулируемые.

Степень регулируемости затрат зависит от специфики конкретного предприятия, поэтому универсальной методики классификации затрат по этому признаку не существует.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые необходимо предусмотреть в отчетах по центрам ответственности. Это позволит выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля за затратами подразделения предприятия.

Опыт успешных предприятий показывает, что четкое определение затрат и их классификация имеют немаловажное значение для организации оптимального управления ими и, соответственно, для их снижения и максимизации прибыли.

1.1. Принципы формирования и учета затрат по центрам ответственности, факторы, влияющие на уровень затрат

Управление экономикой предприятия представляет собой целенаправленный процесс формирования затрат предприятия, исчисления себестоимости продукции, определения продажных цен и, следовательно, рентабельности производства и реализации, как всей продукции, так и отдельных ее видов, выявление резервов экономии производственных ресурсов, обеспечение контроля за выполнением бюджетных (плановых) нормативов.

При большом разнообразии затрат на разных уровнях управления предприятием, сложности их связей с различными управленческими функциями, выполняемыми организацией, крайне важны общие принципы формирования затрат предприятия, руководствуясь которыми можно

определять, за счет каких источников и в каких пределах могут быть произведены те или иные затраты.

В затраты предприятия входят:

1) Затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг). К ним относятся материальные затраты и затраты на оплату труда;

2) Расходы на подготовку и освоение производства, которые включают затраты: на освоение новых производств, цехов и агрегатов, подготовку и освоение выпуска продукции;

3) Затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, повышением ее надежности, которые осуществляются как правило в ходе производственного процесса;

4) Затраты на обслуживание процесса производства: обеспечение указанного процесса материальными ресурсами, проведение всех видов ремонта активной части основных средств;

5) Затраты на управление производством: расходы на содержание и материально-техническое обеспечение административного персонала, содержание и эксплуатацию технических средств управления, представительские расходы и др.;

6) Амортизация основных средств и нематериальных активов: сумма амортизационных отчислений, определяемая на основании балансовой стоимости и установленных норм;

7) Расходы на продажу: упаковку, транспортировку, хранение, расходы на рекламу и др.;

8) Прочие затраты, не отнесенные к ранее перечисленным, в частности оплата сертификации продукции, организация сторожевой и пожарной охраны;

9) Непроизводительные затраты, в частности: потери от брака, простоев, расходы на гарантийный ремонт, недостатки материальных ценностей при отсутствии виновных лиц и др.

Для того, чтобы полнее выявить затраты предприятия, определить себестоимость отдельных видов продукции с учетом особенностей организации и технологии производства необходимо правильно определить объекты формирования и учета затрат.

Выбор объекта формирования и учета затрат зависит от возможности влиять на процесс формирования затрат, выявлять слабые места в производстве и управлении, прилагать усилия к достижению наибольших финансово-производственных результатов при оптимальных затратах.

Учетная система обеспечивающая регистрацию, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценить деятельность отдельных менеджеров, что превращает ее в систему учета по центрам ответственности.

Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. Обосновывая необходимость такой

системы учета, он писал, что учет затрат по центрам ответственности – это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются на определенных уровнях управления. С именем Джона Хиггинса также связано его знаменитое правило: «Каждую структурную единицу предприятия обременяют те, и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует».

Центрами ответственности называют структурные подразделения, по которым контролируются как произведенные затраты, так и полученный доход и возглавляемые руководителями, несущими ответственность за результаты их работы.

Деление предприятия на центры ответственности должно отвечать следующим основным требованиям:

- 1) Центры ответственности должны быть увязаны с производственной и организационной структурой предприятия;
- 2) Во главе каждого центра должно быть ответственное лицо – менеджер;
- 3) Менеджер должен отвечать только за те показатели, которые он может контролировать;

Должны быть установлены формы внутренней отчетности для каждого центра.

Решающее значение на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры предприятия.

Традиционной является увязка построения центров ответственности с организационной структурой предприятия. При этом появляется возможность связать деятельность любого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты работы каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия. В принципе, разделение затрат предприятия по центрам ответственности представляет собой группировку затрат по руководителям различного уровня.

Практическая организация учета затрат по центрам ответственности производится по следующим принципам:

- 1) Определяется конкретный перечень ресурсов, формирующих затраты, за которые отвечает руководитель;
- 2) Руководителем центра ответственности составляются бюджеты (сметы) на определенный период и представляется отчетность по фактическим результатам их выполнения.

На основе указанной информации должны приниматься соответствующие управленческие решения.

Центры ответственности, исходя из объема полномочий и ответственности подразделяются на центры затрат, продаж и прибыли.

Центр затрат – это структурное подразделение предприятия (производственный участок, цех, конструкторское бюро), руководитель которого отвечает только за затраты. При этом затраты можно детализировать и тем самым усилить контроль за их рациональным формированием. В рамках

такого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат с целью контроля, анализа и управления факторами производства. Практическая системная организация центров затрат на уровне ниже цеха возможна только на основе широкой компьютеризации производства.

Центры затрат подразделяются на центры регулируемых и произвольных затрат.

Для центра регулируемых затрат устанавливается оптимальное соотношение между затратами и объемами выпуска продукции. Управление затратами таких центров осуществляется с помощью гибких бюджетов. Руководитель центра отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, его деятельность оценивается путем сопоставления плановых и фактических затрат на единицу продукции.

Для центра произвольных затрат оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Величина затрат таких центров принимается как заданная величина.

В коммерческих организациях немаловажное значение имеет подразделение центров ответственности исходя из выполняемых ими функций на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую списывают на себестоимость продукции. К таким центрам, например, можно отнести участки и цехи основного производства, отдел сбыта.

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат центров включают в себестоимость продукции, работ, услуг. К таким центрам можно отнести административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля, ремонтный цех и т.д.

Следует отметить, что центры ответственности – это не только центры затрат. Также на предприятии могут быть организованы центры продаж, прибыли и инвестиций. Рассмотрение особенностей организации таких форм центров ответственности в цели настоящей работы не входит.

Центры ответственности (затрат) – это определенное учение, новая психологическая трактовка учета формирования затрат, направленная на организацию поведения менеджеров. Ее цель – не столько контроль, сколько помощь менеджерам в организации самоконтроля, ибо предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии.

1.2. Основные понятия и нормативное регулирование себестоимости, принципы ее формирования

В специальной литературе себестоимость продукции авторами определяется как «выраженные в денежной форме текущие затраты живого и овеществленного труда на изготовление (производство) и реализацию продукции (работ, услуг)».

«Классическое» определение себестоимости следующее: «Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию».

Иными словами, себестоимость продукции (работ, услуг) показывает, во что обходится каждой организации производство и реализация продукции (работ, услуг), насколько разнообразны производимые при этом затраты.

Однако исчисление себестоимости может варьироваться под воздействием следующих факторов:

1) В зависимости от степени готовности продукции и ее реализации различают себестоимость валовой, товарной, отгруженной и реализованной продукции;

2) В зависимости от количества продукции - себестоимость единицы продукции, всего объема выпущенной продукции;

3) В зависимости от полноты включения текущих расходов в себестоимость объекта калькулирования - полную фактическую себестоимость и сокращенную (усеченную) себестоимость;

4) В зависимости от оперативности формирования себестоимости - фактическую (историческую, «посмертную») или нормативную, плановую.

Таким образом видно, что в теории и практике учета существует не одно понятие себестоимости, и необходимо каждый раз уточнять, о каком именно из показателей идет речь.

Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции (работ, услуг), каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов. Затраты по экономическим элементам включают разные виды затрат, сгруппированные на соответствующих балансовых счетах. В частности, расход материалов определяется по кредиту счета 10 «Материалы», расходы на оплату труда - по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.

Для планирования и учета издержки, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) группируют по статьям калькуляции. Это позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции. Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, так как учитывают характер и структуру производства, создавая базу для определения цены создаваемой продукции и экономического анализа.

Итак, поскольку по действующему законодательству под затратами понимаются, по существу, затраты, связанные с производством и реализацией продукции, несмотря на то, что по своему назначению они относятся не только к затратам, которые включены в себестоимость готовой продукции, но и к незавершенному производству, будем чаще применять словосочетание «издержки производства и обращения» или более короткий термин – «затраты».

Понятие себестоимости фигурирует во многих нормативных актах Российской Федерации. При этом следует различать, по меньшей мере, два аспекта данного термина — экономический и налоговый.

При рассмотрении экономического аспекта себестоимости следует руководствоваться содержанием актов, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Учитывая комплексный характер данного понятия, оно явно или косвенно присутствует почти во всех документах. Поэтому экономический смысл себестоимости продукта следует искать в нормативных документах на всех четырех уровнях сложившейся в России системы законодательства по бухгалтерскому учету.

На первом уровне это:

- Гражданский кодекс РФ, части первая и вторая;
- Налоговый кодекс РФ, части первая и вторая, включая 25 Главу второй части НК;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации [;

На втором уровне находится Система национальных бухгалтерских стандартов — Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Третий уровень — различного рода методические указания, рекомендации в основном Министерства финансов РФ, учитывающие, в том числе, и отраслевую специфику различных организаций.

Четвертый уровень — внутренние рабочие документы организации, основным из которых является учетная политика организации.

Учетная политика предприятия - это документ, защищающий интересы предприятия в области применения предприятием правил организации и ведения бухгалтерского учета, в котором должны быть заложены нормы и условия, в рамках которых предприятие считает возможным и достаточным получать достоверную и оперативную информацию о хозяйственной деятельности, опираясь на действующие законодательные акты.

Учетная политика должна быть достаточной для управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности предприятия и находить применение при составлении финансовой и статистической отчетности, являясь одновременно базой для ведения управленческого и налогового учета.

Основной нормативный акт по вопросу состава затрат (себестоимости), действующий в настоящее время — это Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [10].

Кроме того, в некоторых отраслях экономики действуют «Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)».

Часть методических рекомендаций была разработана в 60-80 годы в условиях централизованной экономики, и они действуют в части, не противоречащей российскому законодательству и ПБУ 10/99. По некоторым видам деятельности и отраслям (потребительская кооперация, строительство,

производство сельскохозяйственной продукции, создание научно-технической продукции, торговля и общественное питание) разработаны современные «Методические указания по планированию и учету себестоимости». Специфика функционирования современных видов предпринимательской деятельности (таких, как туристическая, риэлтерская, услуги сотовой связи и т.п.), для которых отсутствуют специальные методические рекомендации, накладывает свой отпечаток как на перечень затрат, включаемых в текущие издержки производства, так и на порядок учета и калькулирования себестоимости. Это приводит к возникновению множества нестандартных ситуаций, трудно разрешимых в рамках действующего законодательства.

В соответствии с частью 2, главой 25 Налогового Кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организации», объектом обложения по налогу на прибыль организации признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях настоящей главы признается:

1) Для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой;

2) Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой;

3) Для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со статьей 309 настоящего кодекса.

Рассмотрим основные принципы формирования себестоимости:

Себестоимость продукции представляет собой объективный показатель, который не зависит от содержания тех или иных нормативных актов и сущность которого определяется рядом экономических принципов:

– Связь с осуществляемой организацией предпринимательской деятельностью.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются издержки, связанные с процессом производства и реализации. Издержки, не связанные с предпринимательской деятельностью, относятся к категории непроизводственных расходов. Этот принцип вытекает из формулировки себестоимости, приведенной в Положении о составе затрат и из анализа перечня расходов, подлежащих включению в себестоимость, и расходов, не относимых к ним.

– Разделение текущих и капитальных затрат.

В бухгалтерском учете должен вестись отдельный учет текущих затрат организации и ее капитальных вложений. К текущим относятся расходы производственных ресурсов, потребляемые, как правило, в одном хозяйственном цикле. К капитальным относятся инвестиции во внеоборотные активы, используемые в нескольких циклах производства, стоимость которых

включается в текущие издержки производства или обращения посредством начисления амортизации. К таким активам могут относиться объекты основных средств (производственные помещения, склады, промышленное или торговое оборудование и т.д.), нематериальные активы или долгосрочные финансовые вложения инвестиционного характера.

– Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности – принцип начисления.

Факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду (отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, расходы по оплате труда включаются в себестоимость не в момент выдачи денег из кассы, а на дату возникновения задолженности организации перед своими работниками.

– Допущение имущественной обособленности организации

Согласно данному принципу, имущество и обязательства самого предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников предприятия и других юридических лиц. Рассмотрим такой пример. Является ли правомерным включение в себестоимость продукции затрат по неоплаченным материалам (по которым имеется кредиторская задолженность)? Ответ следует искать в договоре купли-продажи или поставки данных материалов. Если договором предусмотрены особые условия перехода права собственности от продавца к покупателю, например, если материалы переходят в собственность покупателя после окончательной их оплаты, то материальные ценности не должны были ставиться на баланс и не должны были совершаться соответствующие бухгалтерские записи. Организация не может отпускать в производство то, что ей не принадлежит. Если же договором предусмотрен переход права собственности еще до оплаты, то такое включение будет являться правомерным (но НДС, уплаченный при приобретении материалов, будет принят в зачет только после их фактической оплаты). Данный пример объясняет смысл принципа имущественной обособленности предприятия и его возможное влияние на порядок формирования себестоимости.

Естественно, данный перечень не является базой для разграничения затрат, включаемых в себестоимость продукции, и затрат, погашаемых за счет собственных источников предприятия. Эти принципы всего лишь закладывают основу экономической целесообразности включения тех или иных расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) и в конечном итоге определения финансовых результатов. А все расходы, осуществляемые организациями и подлежащие включению в себестоимость, должны соответствовать тем или иным пунктам ПБУ 10/99. Но обеспечивает ли нормативная регламентация достоверность сформированной себестоимости продукции, отражающей полноту использования производственных факторов в целях оперативного производственного и управленческого учета? По нашему мнению, никакой, даже самый хороший закон, не сможет вобрать в себя всё многообразие хозяйственной деятельности предприятий. Перечень расходов, включаемых в

себестоимость, как в западном учёте, должен устанавливаться самим предприятием. Для целей же налогообложения существует свой перечень расходов, уменьшающий доходы, который приведен в главе 25 НК.

Роль себестоимости, текущих издержек производства и обращения как одного из важнейших финансово-экономических показателей деятельности организаций неизмеримо возрастает в системе управления предприятиями по мере осознания ими неизбежной необходимости получения достоверной информации о формировании этого показателя, имеющего различные виды группировок и классификаций.

1.3. Состав и классификация затрат на производство и реализацию продукции

1.3.1. Классификация по экономическим элементам затрат

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на отдельные составляющие:

- Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- Затраты на оплату труда;
- Отчисления на социальные нужды;
- Амортизация основных фондов;
- Прочие затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру текущих издержек производства и обращения. Для проведения такого рода анализа необходимо рассчитать удельный вес того или иного элемента в общей сумме затрат.

Группировка затрат по экономическим элементам представляет собой величину текущих издержек производства или обращения, произведенных организацией за данный отчетный период независимо от того, закончено ли изготовление продукта, выполнена ли работа. Значимость данной классификации возрастает по мере создания предпосылок для разделения учетной системы предприятий на финансовую (бухгалтерскую) и внутреннюю (производственную, управленческую) подсистемы.

1.3.2. Классификация затрат по статьям калькуляции

Для контроля над составом затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели (куда и на что) эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению их к технологическому процессу. Такой учет затрат позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции. В этих целях затраты на производство подразделяются на основные и на накладные. В составе последних отдельно по единым статьям учитываются расходы по содержанию и эксплуатации машин и

оборудования; расходы на управление цехами (общепроизводственные расходы) и управление предприятием в целом (общехозяйственные расходы).

Кроме того, расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг при планировании, учете и калькулировании себестоимости группируются по следующим статьям затрат:

- Сырье и материалы (за вычетом стоимости возвратных отходов), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций (также за вычетом возвратных отходов);
- Топливо и энергия на технологические цели;
- Расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых выпуском продукции (выполнением работ и услуг);
- Отчисления во внебюджетные фонды;
- Расходы на подготовку и освоение производства;
- Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- Потери от брака;
- Общепроизводственные расходы;
- Общехозяйственные расходы;
- Прочие производственные расходы;
- Коммерческие расходы.

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире затрат по элементам, так как учитывают характер и структуру производства.

Затраты по всем установленным на данном предприятии статьям себестоимости составят производственную себестоимость. Для определения полной себестоимости продукции к производственной себестоимости прибавляют внепроизводственные (коммерческие) расходы, то есть расходы, связанные с реализацией продукции. По данным статьям производится калькулирование себестоимости продукции и составляются калькуляции.

Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями. В принципе, статьи калькуляции в каждой отрасли свои. В некоторых отраслях выделяются, например, транспортно-заготовительные расходы (в силу большого удельного веса), амортизационные отчисления (в силу большой величины фондоёмкости производства) и т.д.

В настоящее время возникает вопрос теории калькулирования о важности единых правил формирования показателей себестоимости от уровня микроэкономики до масштабов макропоказателей. Так ли они необходимы? Не является ли эффективным самостоятельное определение статей калькуляции и основных подходов к калькулированию себестоимости каждым предприятием в отдельности с учетом собственных характеристик?

Тема состава издержек производства и обращения весьма обширна. Ей посвящены многие публикации, монографии по бухгалтерскому учету и методологические разъяснения.

По отношению к объему производства затраты подразделяются:

– **Постоянные затраты**

Постоянные затраты не зависят от динамики объема производства и продажи продукции. Одна их часть связана с производственной мощностью предприятия (амортизация, арендная плата, заработная плата управленческого персонала на повременной оплате и общехозяйственные расходы), другая – с управлением и организацией производства и сбыта продукции (затраты на исследовательские работы, рекламу, на повышение квалификации работников и т.д.). Можно также выделить индивидуальные постоянные затраты для каждого вида продукции и общие для предприятия в целом.

– **Переменные затраты**

Переменные затраты изменяются вместе с уровнем объема производства (или деловой активности) компании. По мере ее повышения растут и переменные затраты, и наоборот (например, заработная плата производственных рабочих, изготавливающих определенный вид продукции, относится к переменным затратам, и повышение производства данного вида продукции автоматически означает пропорциональный рост основной заработной платы на выпуск).

Если затраты включают элементы как постоянных, так и переменных расходов, они называются частично переменными затратами. Этот вид расходов включает элемент постоянных затрат, которые должны быть произведены независимо от уровня активности, и переменные затраты, которые связаны с уровнями активности.

Поэтому даже такие постоянные затраты, как арендная плата, «со временем» изменяются. Изменения в объеме постоянных затрат происходят дискретно и могут быть подвержены воздействию со стороны уровня активности, но они не находятся в пропорциональной зависимости от него. Такие изменения происходят, как правило, нечасто.

Например, если экономическая деятельность предприятия расширяется, то на определенном этапе может возникнуть необходимость в дополнительных складских помещениях для хранения его продукции, которые, в свою очередь, вызовут увеличение расходов на арендную плату. Таким образом, постоянные затраты (арендная плата) изменятся вместе с изменением уровня активности.

По способу отнесения затрат на себестоимость продукции затраты подразделяются:

– **Прямые затраты**

В противоположность косвенным затратам прямые затраты могут быть начислены на основе первичных документов (накладных, нарядов и т.д.) непосредственно на единицу затрат. Для увеличения величины прямых затрат между расходами и единицей затрат должна существовать непосредственная связь.

Расходы на исследования и разработки конкретного товара являются прямыми затратами, поскольку они относятся только к одному продукту (единице продукции).

Классификация затрат на постоянные/переменные и косвенные/прямые относится к одним и тем же данным о затратах, а не рассматривает две отдельные группы расходов.

В результате все затраты могут быть проанализированы в двух направлениях, то есть либо как постоянные или переменные, либо как косвенные или прямые. На практике понятия постоянные и косвенные затраты часто используются равнозначно, так же как понятия переменные и прямые затраты. Однако данный подход не является универсальным, так как существуют исключения из общего правила. Если на начальном этапе процесса калькуляции затрат расходы не будут правильно проанализированы, то принятые руководством решения, основанные на конечных данных о затратах, будут ошибочными и могут привести к финансовым потерям для предприятия.

Таким образом, классификация затрат на постоянные/переменные и косвенные/прямые зависит во многом от выбора объекта калькулирования – т.е. того объекта, себестоимость которого необходимо исчислить. Подчеркнем принципиальное положение: чем больше удельный вес прямых расходов в себестоимости конкретного объекта калькулирования, тем точнее величина его себестоимости.

– **Косвенные затраты**

Косвенными являются такие затраты, которые не могут быть начислены непосредственно на единицу продукции, и, чтобы попасть в ее себестоимость, они должны быть предварительно собраны на определенном счете и затем расчетным путем включены в себестоимость изделия, работы, услуги и т.д. Таким образом, менеджменту предприятия необходимо найти какой-нибудь метод отнесения этих расходов на отдельные единицы затрат (с использованием оценок и допущений). Примером косвенных затрат могут быть полные затраты бухгалтерии предприятия. Эти расходы относятся ко всей произведенной в течение периода времени продукции, а не просто к одной единице затрат.

Косвенные расходы часто рассматриваются как накладные расходы, и поэтому общую сумму всех накладных расходов, понесенных в процессе производства, называют «производственными накладными расходами». Оставшаяся часть накладных расходов по ее назначению называется «непроизводственными накладными расходами».

По технико-экономическому назначению:

– **Основные (технологические) расходы**

Основные (технологические) расходы – непосредственно связаны с производством и оказанием услуг, к ним относятся первые шесть статей затрат: затраты на оплату труда, стоимость материалов, топлива, электроэнергии, другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования.

– **Накладные**

Накладные – связаны с обслуживанием отдельных подразделений (цехов, участков) или организации в целом и управлением ими.

По однородности состава затрат:

– **Одноэлементные**

Одноэлементные – затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на составляющие, которые состоят из однородных элементов (основной и вспомогательный материал для изготовления продукции, заработная плата основного производственного персонала и т.п.).

– **Комплексные**

Комплексные – затраты, состоящие из нескольких экономических элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы).

По рациональности использования:

– **Производственные**

Производственные затраты включают все расходы, которые связаны с процессом производства продукции (работ, услуг).

– **Внепроизводственные (коммерческие)**

Внепроизводственные (коммерческие) – это расходы, связанные с реализацией продукции.

По целесообразности использования:

– **Производительные**

Производительные – затраты на производство продукции (работ, услуг) надлежащего качества, затраты, целесообразные для данного производства.

– **Непроизводительные**

К непроизводительным расходам относят те, которые являются следствием недостатков в технологии и организации производства (брак продукции, оплата простоев и сверхурочных работ и др.).

По отношению к отчетному периоду:

– **Затраты текущего периода**

А также часть резервируемых расходов и затрат будущих отчетных периодов, включаемых в себестоимость продукции планового и отчетного периода (вознаграждение за выслугу лет и др.).

– **Затраты будущих периодов**

К ним относятся затраты, возникающие в данном планируемом и отчетном периоде, но подлежащие отнесению на себестоимость конкретных видов продукции (в заранее определенном размере) в течение нормативного срока (затраты на подготовку и освоение производства и др.).

По времени возникновения:

Текущие – постоянно производимые затраты.

Единовременные – однократные или периодически производимые.

Отметим следующее. При настоящем состоянии нормативной базы по себестоимости очень большое количество видов расходов подвергается критике с точки зрения правомерности их включения в состав текущих издержек

производства или обращения. Важным здесь является инструмент учетной политики, создание внутренних документов, которые подтвердят технологию производственного процесса и обоснованность включения в себестоимость понесенных расходов. Необходима дополнительная регламентация, дополнительная «бюрократизация» деятельности предприятия. Таким образом, порядок формирования себестоимости продукции (работ, услуг) должен определяться экономическими принципами и экономическим содержанием хозяйственных операций. Определять экономический смысл и содержание понесенных расходов должны службы самого предприятия: бухгалтерские, финансовые, экономические. Отсюда вытекает повышение роли бухгалтера как профессионала и, прежде всего, как экономиста и финансиста.

1.4. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Под калькулированием себестоимости следует понимать не только исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции, но и другие работы по исчислению себестоимости:

- Продукции, работ, услуг вспомогательных производств, потребленных основным производством;
- Промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;
- Продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;
- Всего товарного выпуска предприятия;
- Выпуска и соответственно единицы вида готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства (выполненных работ или оказанных услуг и т.д.), реализуемых на сторону;

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом.

В основе классификации методов – объекты учета затрат на производство, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью. При всем многообразии их можно сгруппировать по двум основным направлениям: объектам учета затрат и по оперативности контроля за затратами.

По объектам учета затрат обычно выделяют два основных метода калькуляции затрат:

- Позаказный метод;
- Попроцесный метод.

По оперативности контроля существуют методы учета затрат в процессе производства продукции и методы учета и калькулирования прошлых затрат.

Остановимся на трех основных методах, предусмотренных в типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции[16]:

1.4.1. Позаказный метод калькулирования затрат

Объектом учета и калькулирования является конкретный производственный заказ, отдельная работа. Этот метод применяется там, где каждая единица затрат отличается от любой другой единицы затрат, и хотя определенные заказы время от времени повторяются, желательно всякий раз, когда эти затраты возникают, определять их заново.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Прямые затраты учитывают на основе данных первичных документов. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами расчетным путем пропорционально базису, принятому на предприятии (например, заработная плата рабочих.) Основным учетным документом для этой информации является «карточка/лист учета затрат на выполнение заказа», которая заполняется в индивидуальном порядке для всех заказов и регулярно корректируется в соответствии с любыми затратами, возникающими в связи с конкретным заказом. Из-за небольшого количества записей о расходах в отношении любого заказа нетрудно будет получить данные о полных затратах на выполнение этого заказа, занесенных в карточку учета затрат. Эта карточка может также включать сравнительные данные любой предварительной оценки, сделанной перед началом работы над заказом.

Материалы, используемые для выполнения каждого заказа, должны учитываться по соответствующим требованиям на отпуск материалов, выписываемым либо мастером, отвечающим за выполнение заказа, либо отделом производственного контроля.

Отпущенные материалы оцениваются в зависимости от соответствующей основы (ФИФО, или средней стоимости).

Время, затраченное на каждый заказ, учитывается в позаказных цеховых нарядах или табелях учета времени лицами, выполняющими работу, и оценивается отделом калькуляции затрат, который вносит соответствующие данные в карточку учета затрат.

Специальные закупки или возникшие другие прямые затраты должны также записываться в карточку учета затрат. Соответствующие суммы таких закупок получают на основе анализа счетов на приобретенные материалы.

На каждый заказ начисляется своя доля производственных накладных расходов завода по мере прохождения заказа через различные производственные центры затрат предприятия. Начисление проводится на основе predetermined баз распределения.

Примером такой карточки может служить «Карточка учета производства», имеющая в своей основе построение по типу калькуляционного счета:

После выполнения заказа в позаказную карточку учета затрат включают заранее определенную надбавку для покрытия расходов по реализации и административных расходов. Затем бухгалтерия сравнивает согласованную

продажную цену с суммарными затратами на выполнение заказа, чтобы определить прибыль или убыток от данного заказа.

Недостатки этого метода:

- Необходимо ежемесячно выявлять себестоимость незавершенного производства, что весьма громоздко;
- Выписывается большое количество первичных документов;
- При большой номенклатуре и огромном количестве документов неизбежны ошибки, поэтому требуется автоматизация учета.

Поконтрактный метод калькулирования затрат является продолжением позаказного метода. Этот метод применяется в тех случаях, когда рассматриваемые заказы (контракты) являются крупномасштабными и когда для выполнения контракта требуется продолжительный период времени (обычно более одного года). Примерами отраслей, где применяются методы поконтрактной калькуляции затрат, являются машиностроение, дорожное строительство и т.д.

Как при позаказной калькуляции затрат, расходы по каждому контракту учитываются отдельно. Для крупных контрактов характерно размещение рабочей силы на весь срок действия контракта, и большинство возникающих затрат относятся только к данному контракту. Прямой характер большинства затрат позволяет точно рассчитать основную часть расходов по контракту.

1.4.2. Попроектный метод

Проектный (попередельный) метод используется для установления средней себестоимости партии одинаковых единиц затрат за период времени.

Этот метод применяется в тех случаях, когда практически невозможно установить расходы, связанные с отдельными единицами затрат (как это происходит при использовании метода позаказной калькуляции), из-за непрерывного характера процесса производства. Примером единицы продукции, подходящей под определение калькуляции по процессам, является тонна нефти на нефтеперерабатывающем заводе. Нефть перерабатывается непрерывно, и каждая тонна имеет те же характеристики, что и предыдущая. Невозможно установить точные затраты на определенные тонны, прошедшие цикл переработки.

В тех случаях, когда используется метод калькуляции затрат производства по процессам, все производимые единицы продукции предназначены для создания запасов.

Все заказы на продажи удовлетворяются потом за счет этого запаса однородных товаров. Так как отпускаемые товары одинаковые, отпадает необходимость устанавливать себестоимость любой конкретной единицы продукции, а поскольку процесс производства непрерывный, то обычно невозможно установить определенное количество материала или производственное время, отведенные на каждое отдельное изделие.

Единственной возможностью является суммирование всех затрат предприятия (или расходов центров затрат, входящих в состав предприятия) за

определенный период времени и деление этих расходов на общее количество изделий, произведенных за этот период, для получения среднего показателя затрат производства в расчете на единицу продукции.

Обычно производство продукции предприятия включает более одного производственного процесса. Метод калькуляции затрат производства по процессам учитывает это путем открытия отдельных «счетов процессов», для каждого процесса и накопления всех затрат по процессу на этих счетах.

По мере производства изделия этап выхода продукции одного процесса становится этапом ввода для другого, и это отражается в счетах процессов таким образом, что суммарные затраты производства, относящиеся ко всем производимым единицам затрат до момента учета их в качестве готовых изделий, можно легко определить в любое время.

Когда основные моменты калькуляции затрат производства по процессам применяются к предоставлению предприятием услуг, то для описания используемых методов калькуляции затрат применяется термин «пооперационная калькуляция». Примером такой услуги является консультирование руководства, где единицей продукции служат часы работы. Для услуг такого рода необходим расчет средней стоимости единицы услуги за конкретный период времени, а используемые процедуры будут аналогичны тем, которые применяются при калькуляции затрат производства по процессам.

Метод попартиционной калькуляции затрат сочетает элементы как позаказной, так и попроцессной калькуляции затрат. Партия определяется как количество одинаковых единиц затрат (как при калькуляции затрат производства по процессам), рассматриваемое в качестве заказа (как при позаказной калькуляции затрат) отдельно от всех других заказов или процессов, выполняемых предприятием.

1.4.3. Нормативный метод

Нормативный метод применяют в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной продукции.

Задачей нормативного метода учета затрат на производство являются своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Нормы производственных затрат отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности. Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т.д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение.

Расчеты фактической себестоимости осуществляются по следующей формуле:

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n,$$

где Φ_c — фактическая себестоимость;
 H_c — нормативная себестоимость;
 O_n — отклонения от норм (экономия или перерасход);
 I_n — изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Для расчета фактической себестоимости единицы продукции необходимо рассчитать индексы отклонений от норм и изменений норм.

Индекс экономии (%) = $(\text{Сумма отклонений от норм или сумма изменений норм}) / (\text{Нормативная себестоимость выпуска}) * 100\%$.

Таким образом, можно определить основные элементы нормативного метода учета затрат производства:

- Составление нормативных калькуляций по изделиям с учетом изменений норм на начало текущего месяца;
- Раздельный учет затрат производства по нормам и отклонениям от норм;
- Учет изменений норм, составление отчетных калькуляций;
- Анализ фактически произведенных затрат, выявление и устранение причин отклонений от норм.

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования и управленческого учета, что говорит о назначении учетной информации и её важности. Нормативный метод соответствует широко применяемой на Западе системе «стандарт-кост» («standart-cost»), которая состоит из стандартов (норм) на затраты материалов, труда, накладных расходов и разработанных на их основе стандартных калькуляций.

Реально работающий нормативный метод как один из инструментов выживания в условиях рыночной экономики в ближайшем будущем будет востребован отечественными предприятиями, что обусловливается потребностью в решении проблем управления их финансовыми результатами.

1.4.4. Метод учета затрат «Директ-костинг»

Рассмотрим метод учета затрат на производство по системе «Директ-костинг».

Директ-костинг - система управленческого (производственного) учета, возникшая и развивающаяся в условиях рыночной экономики. В нашей стране распространена система учета и калькулирования полной себестоимости. При методе директ-костинг учитывается ограниченная (усеченная) себестоимость, в которую включаются только прямые (переменные) расходы, а доля постоянных расходов списывается непосредственно на счет реализации.

Данный принцип нормативно разрешен к использованию в российской системе бухгалтерского учета, с введением в действие приказа Минфина РФ «О квартальной бухгалтерской отчетности».

Типовыми рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции предусмотрено следующее: «Научные организации могут вести учет накладных расходов отдельно по статьям «Общепроизводственные (цеховые) расходы» и «Общехозяйственные (общейнститутские) расходы». В зависимости от принятой научной организацией системы учета затрат на производство указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи»»).

Таким образом, по предприятиям, изготавливающим научно-техническую продукцию, вопрос о возможности списания накладных расходов не только со счета 26, но и со счета 25 нормативно разрешен.

Рассмотрим отличие её учета по элементам от учета полных затрат:

– Учет по видам затрат: здесь отсутствуют принципиальные особенности.

– Учет затрат по местам возникновения: организовывается с разделением на постоянную/переменную части, причем как учет плановых затрат и их отклонений от фактических.

– Учет по носителям затрат: постоянные затраты не распределяются между носителями и только переменные относят на носители.

– Учет результатов по носителям затрат: переменные затраты на единицу вычитают из цены изделия и на основе разности исчисляют брутто-прибыль.

– Учет результатов за период: общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат, а общую сумму постоянных затрат за период относят на тот период, в котором она возникла.

Фактическая себестоимость произведенной продукции (оказанных услуг) зачастую корректируется для целей налогообложения.

Во-первых, это связано с нормированием некоторых видов расходов, величина которых для целей налогообложения не должна превышать установленных лимитов.

К таким расходам относятся:

– Плата за обучение по договорам с учебными учреждениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров;

– Представительские расходы;

– Расходы на рекламу;

– Затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включая расходы по оформлению заграничных паспортов;

– Затраты на содержание служебного автомобильного транспорта;

– Затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

– Затраты на оплату процентов по кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов);

– Затраты на оплату процентов по бюджетным ссудам, кроме ссуд, выданных на инвестиции и конверсионные мероприятия.

Кроме того, в себестоимость продукции для целей налогообложения не включаются, например, суммы амортизационных отчислений, начисленных ускоренным методом, в случае их нецелевого использования.

Во-вторых, имеет место следующий факт. Для целей налогообложения в себестоимость реализованной продукции должны включаться лишь оплаченные расходы.

С точки зрения бухгалтерской, напомним еще раз, затраты включаются в себестоимость (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете) в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Таким образом, может возникнуть необходимость в дополнительном аналитическом учете некоторых расходов, включаемых в себестоимость, который позволил бы формировать себестоимость для целей налогообложения с учетом факта оплаты соответствующих расходов.

Последняя проблема, возникающая при рассмотрении вопроса о взаимодействии бухгалтерской и "налоговой" себестоимости - это продажа по ценам не выше фактической себестоимости. В этом случае в бухгалтерском учете возникает убыток на счете 90 «Продажи». Тогда для целей налогообложения нужно сделать дополнительный расчет налога, исходя из расчетных рыночных цен.

В качестве источников определения рыночной цены изделия могут служить: информация из органов статистики, объявления в средствах массовой информации, прайс-листы и т.д. Так или иначе, предписания налоговых органов по определению рыночных цен до сих пор отсутствуют.

Другой аспект данной проблемы заключается в следующем. С какой себестоимостью сравнивать цены реализации при продаже продукции: с фактической бухгалтерской себестоимостью или с фактической себестоимостью, скорректированной для целей налогообложения? Напрашивается вывод, что сравнивать придется с фактической бухгалтерской себестоимостью, которая, в свою очередь, может быть подсчитана различными способами (либо это будет полная себестоимость, либо сокращенная).

Систему «директ-костинг» нельзя определенно отнести ни к методам учета затрат на производство, ни к методам калькулирования. Возможность ее применения в практике отечественных предприятий предполагает интеграцию в единую систему управленческого (производственного) учета методов учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции, учета производственных результатов, анализа затрат и результатов и принятия управленческих решений. Именно эти элементы являются составными частями западной системы управленческого (производственного) учета «директ-костинг».

Свойственное для западной организации учета разделение общей бухгалтерии на управленческую (производственную) и финансовую не характерно для отечественной практики. Директ-костинг на Западе может применяться при обоих вариантах связи производственной и финансовой бухгалтерии. Поэтому его можно использовать при существующей на наших предприятиях единой системе бухгалтерского учета.

На отечественных предприятиях хорошо налажен учет затрат по местам их возникновения (участкам, бригадам, цехам, производственным подразделениям). Дополнение этого учета классификацией затрат по месту их возникновения на постоянные и переменные повысит аналитичность производственного учета, причем без особых трудозатрат.

Калькулирование на уровне прямых (переменных) расходов, осуществляемое в системе «директ-костинг», значительно повышает точность калькуляций, поскольку в этом случае в них включаются только расходы, непосредственно связанные с производством данного изделия, и себестоимость изделия не искажается в результате косвенного распределения большого количества постоянных расходов. Это ведет к сокращению объема учетно-калькуляционных работ и увеличению сроков, периодичности составления фактических отчетных калькуляций до одного раза в квартал или даже в год.

Нормативные калькуляции изделий по переменным затратам – один из элементов интеграции директ-костинга и нормативного учета, положительно влияющий на оперативность и аналитичность производственного учета.

1.5. Виды калькуляции и их роль в управлении затратами

В русском языке слово «калькуляция» (лат. Calculati- вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означает исчисление себестоимости.

Зарождение калькуляции непосредственно связано с развитием производительных сил общества. В условиях рабовладельческого строя, формирующиеся товарно-денежные и кредитные отношения велись по схеме –« приход-расход».

Позже, когда в Италии начали образовываться купеческие товарищества и, прибыль должна была распределяться между отдельными купцами пропорционально вложенному капиталу, возникла двойная запись.

Появление калькуляции связано с зарождением мануфактурного производства. Формирование производительных сил общества, самого способа производства совершенствовались приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирование как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ преодоления конкуренции получило в условиях промышленного производства.

Калькуляция (англ.costing)- способ определения себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг), когда затраты группируются по объектам и статьям калькуляции.

Калькулирование себестоимости (англ. determination) – установленный организацией порядок группировки произведенных в отчетном периоде затрат, позволяющий определить себестоимость единицы отдельных видов, групп

продукции или работ, услуг. Калькулирование себестоимости осуществляется различными методами в зависимости от вида, типа продукции, работ, услуг и характера организации производства (технологического процесса). В современной литературе калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Задача калькулирования - определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Калькулирование позволяет изучить себестоимость полученных в процессе производства конкретных продуктов.

Достижение высоких результатов работы предприятия предполагает управление затратами на производство и реализацию продукции. Это сложный процесс, который означает по своей сущности управление всей деятельностью предприятия, т.к. охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

В отечественной практике под управлением себестоимостью продукции понимается планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения.

Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются:

- Прогнозирование и планирование,
- Нормирование затрат,
- Учет и калькулирование,
- Экономический анализ,
- Контроль за себестоимостью продукции.

Для выделения себестоимости всей товарной продукции предприятия разрабатывается смета затрат на производство. Она определяет общий объем затрат на выпуск всей продукции по экономическим элементам затрат. В смету затрат на производство включаются все затраты как основного, так и вспомогательных производств, необходимые для выпуска и реализации промышленной продукции, а также выполнения работ и услуг непромышленного характера как для хозяйств своего предприятия (капитального строительства, жилищно - коммунального хозяйства, ремонта и др.), так и для других организаций, включая затраты на осуществление работ, не входящих в состав валовой и товарной продукции предприятия.

Смета затрат рассчитывается без внутривозвратного оборота как сумма затрат всех цехов предприятия, минус стоимость полуфабрикатов своего производства, работ промышленного характера и продукции вспомогательных цехов, потребляемых внутри предприятия.

Данные о затратах на производство по экономическим элементам определяются в расчетах к бизнес-планам фирм.

Себестоимость единицы отдельных видов продукции определяется путем разработки калькуляций.

Различают следующие виды калькуляций: плановые, проектно-сметные, отчетные.

Плановая калькуляция представляет собой расчет затрат по калькуляционным статьям расходов на производство единицы продукции. Она составляется на все виды изделий производственной программы на основе прогрессивных норм затрат труда и средств производства. Она используется в практике управления производством в качестве своеобразного эталона, сравнение с которым позволяет выявить пути снижения издержек на производство продукции и резервы увеличения прибыли за счет снижения себестоимости продукции каждого вида.

Проектно-сметная калькуляция разрабатывается на вновь осваиваемые виды продукции или продукцию, не предусмотренную планом.

Отчетная калькуляция составляется бухгалтерскими службами фирмы и характеризует фактический уровень затрат. Помимо целей сравнения с плановыми данными является важным инструментом финансового контроля за рациональным использованием в производстве различных видов ресурсов.

Конкретная номенклатура статей затрат разрабатывается с учетом отраслевых особенностей производства и применяемых методов организации бухгалтерского учета издержек производства и обращения.

В качестве калькуляционной обычно принимается единица, установленная для данной продукции в стандарте или технических условиях и служащая для измерения количества продукции в натуральном выражении (т, м и т.д.).

В зависимости от характера продукции, особенностей организации и технологии производства применяются различные методы калькулирования. Одним из них является нормативный. Благодаря своему универсальному характеру нормативный метод рекомендован к внедрению во всех отраслях народного хозяйства. Он основан на использовании прогрессивных норм

расхода на единицу продукции (нормы расхода материалов и заработной платы). Его преимущество состоит в том, что он не только прост в использовании, но и позволяет рационально расходовать материальные, трудовые и финансовые ресурсы.

Важным элементом управления затратами является планирование.

Планирование себестоимости осуществляется с целью определения размеров и изыскание возможностей ее снижения.

Планирование себестоимости может быть текущим и перспективным. Перспективный план разрабатывается на несколько лет. При текущем планировании (на год) уточняются перспективные планы на основе данных плановых смет и калькуляций затрат на производство. При выпуске предприятием одного вида продукции стоимость единицы является показателем, характеризующим уровень и динамику затрат на ее производство и реализацию. Промышленные предприятия, выпускающие разнородную продукцию, планируют снижение себестоимости сравнительной продукции и величину затрат на один рубль товарной продукции.

Расчеты плановой себестоимости продукции используются при планировании прибыли, определения мероприятий технического прогресса, а также при установлении цен.

При планировании себестоимости продукции предусматривается возможное ее снижение и достижение в результате этого оптимального уровня затрат на производство. Поэтому составлению плана по себестоимости должен предшествовать анализ фактической себестоимости за отчетный период с целью выявления резервов уменьшения затрат.

Последовательность составления плана по себестоимости следующая: составляется расчет снижения затрат на производство за счет влияния технико-экономических факторов; определяется сумма затрат на обслуживание производства и управление; составляются плановые калькуляции себестоимости отдельных видов продукции основного производства; определяется себестоимость товарной и реализуемой продукции; составляется смета затрат на производство.

Экономически обоснованное планирование себестоимости должно опираться на систему прогрессивных технико-экономических норм и нормативов материальных, трудовых и денежных затрат. Система планирования направлена на организацию контроля затрат и получения прибыли, а также координацию всех планов организации. Т.е. организация внутрипроизводственного планирования и учета невозможна без надежной нормативной базы, т.е. комплекса норм и нормативов. С помощью нормирования регламентируются расходование персоналом всех видов ресурсов на предприятии.

Нормирование- это метод разработки и установления предельных величин запаса и расходования производственных и иных ресурсов, необходимых для обеспечения процесса производства и сбыта продукции.

Нормативная база предприятия является основой: планирования; регулирования и контроля деятельности структурных подразделений;

соизмерения производственных затрат с достигнутыми результатами; разграничения ответственности за результаты деятельности между подразделениями; объективной оценки оплаты труда и стимулирования деятельности персонала по итогам работы.

На любом предприятии нормы и нормативы должны обязательно пересматриваться в связи с изменением технологии и организации производства, характеристик материалов, обновлением выпускаемой продукции.

Нормы и нормативы устанавливаются с целью: недопущения излишнего расходования ресурсов; обеспечения установленного режима работы предприятия; недопущения отклонений от заданных характеристик выпускаемой продукции; соблюдения нормальных условий труда и охраны окружающей среды; создания баз данных для планирования деятельности предприятия.

Совершенствование нормативной базы предполагает широкое внедрение более точных методов расчета норм и нормативов, создание расчетно-обоснованных норм на все виды работ и процессов, использование вычислительной техники для разработки, утверждения, автоматизации, сбора, накопления, систематизации и обновления норм и нормативов, использование экономико - математических методов.

Управления затратами на основе норм предотвращает ненужные потери, повышает эффективности производства, улучшает политику закупок, измеряет расход производственных ресурсов и нацеливает на их эффективное использование в будущем.

Другим важнейшим элементом управления является учет и калькулирование затрат на производство. Его основное назначение - контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление.

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются:

- Формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования налоговыми и банковскими органами, инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми, финансовыми и банковскими органами и иными заинтересованными организациями и лицами;

- Учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов в сопоставлении с утвержденными нормами, нормативами и сметами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

- Калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;

- Выявление и оценка результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия;

- Выявление резервов снижения себестоимости продукции, их мобилизация и эффективное использование;
- Систематизация информации производственной деятельности для принятия решений, имеющих долгосрочный характер;
- Окупаемость производственных и технологических программ, рентабельность ассортимента выпускаемой продукции, эффективность капитальных вложений в основные фонды и производственные запасы и т.п.

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

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

В настоящее время в нашей стране идет реформирование системы бухгалтерского учета с целью «приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности». Необходимость реформирования отечественного учета вызвано изменениями, произошедшими в экономике России, ее активным вступлением в мировое экономическое и информационное пространство.

Экономический анализ, как элемента управления затратами находится в тесной взаимосвязи с остальными его составляющими. Он строится на информации учета, отчетности, планов, прогнозов. Главная цель анализа выявление возможностей более рационального использования производственных ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию и обеспечение прибыли.

Результаты анализа служат основой для принятия управленческих решений на уровне руководства предприятием и являются исходным материалом для работы финансовых менеджеров.

В задачи анализа затрат на производство и реализацию продукции входит:

- Оценка динамики и выполнения плана по важнейшим показателям себестоимости;
- Определение факторов, повлиявших на динамику показателей и выполнение плана по ним, а также сумм и причин отклонения фактических затрат от плановых;
- Оперативное воздействие на формирование показателей себестоимости;
- Выявление и мобилизация резервов дальнейшего снижения себестоимости продукции.

Детальный анализ сложившегося в базисном периоде уровня затрат должен предшествовать планированию и прогнозированию себестоимости продукции.

В процессе анализа выявляются резервы снижения себестоимости продукции, которые затем учитываются при разработке текущих и перспективных планов.

Аналізу принадлежит важнейшая роль в обеспечении оптимального уровня себестоимости, а следовательно максимизации прибылей и повышении конкурентоспособности предприятия. Однако в последние годы анализу хозяйственной деятельности не уделялось достаточного внимания, так как в нем не было объективной необходимости. Становление рыночных отношений требует совершенствования методологии анализа с учетом особенностей переходного к рыночной экономике периода и международного опыта.

Управление затратами на производство и реализацию продукции осуществляется с целью изыскания резервов снижения себестоимости продукции и следовательно максимизации прибыли предприятия.

В традиционном представлении важнейшими путями снижения себестоимости промышленной продукции являются: рост производительности труда и снижение трудоемкости продукции; улучшение использования сырья, материалов, топлива и внедрение новых видов сырья и материалов; улучшение использования основных производственных фондов; сокращение административно-управленческих расходов и ликвидации непроизводительных потерь.

Достаточно значительную долю в структуре издержек производства занимает оплата труда (в промышленности России-13-14%, развитых стран- 20-25%). Поэтому актуальна задача снижения трудоемкости выпускаемой продукции, роста производительности труда, сокращения численности административно-обслуживающего персонала.

Снижение трудоемкости продукции, роста производительности труда можно достигнуть различными способами. Наиболее важные из них- механизация и автоматизация производства, разработка и применение прогрессивных высоко производительных технологий, замена и модернизация устаревшего оборудования. Однако одни предприятия по совершенствованию применяемой техники и технологии не дадут должной отдачи без улучшения производства и труда. Не редко предприятия приобретают или берут в аренду дорогостоящее оборудование, не подготовившись к его использованию. В результате коэффициент использования такого оборудования очень низок. Затраченные на приобретение основных фондов средства не приносят ожидаемого результата.

Важное значение для повышения производительности труда имеет надлежащая его организация: подготовка рабочего места, полная его загрузка, применение передовых методов и приемов труда и др.

Экономия сырья, материалов, топлива и энергии имеет существенное значение в снижении себестоимости продукции большинства отраслей промышленности в связи с высоким удельным весом этих затрат в составе издержек производства (до 60% в структуре затрат).

Пути экономии сырья, топлива и материалов чрезвычайно многообразны. К их числу такие относятся такие, как применение ресурсосберегающих технологических процессов; повышение требовательности и повсеместное

применение входного контроля за качеством поступающих от поставщиков сырья и материалов, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов; внедрение научно обоснованных норм расхода материалов, уменьшение потерь и отходов; вторичное использование материалов.

Улучшение использования основных фондов обеспечивает сокращение расходов по амортизации основных производственных фондов, а следовательно и расходов по содержанию оборудования. Повышение коэффициента сменности, ликвидация простоев, снижение затрат на ремонт путем удлинения межремонтного периода, увеличения срока службы машин и улучшения качества ремонтов обеспечивает существенное снижение себестоимости продукции.

В снижении себестоимости немаловажное место принадлежит сокращению административно-управленческих расходов. Несмотря на упрощение и удешевление содержания, аппарат управления в последние годы, еще имеются большие неиспользованные резервы в этой области. На многих предприятиях аппарат управления остается громоздким, сложным, многоступенчатым, что также увеличивает себестоимость продукции

На зарубежных предприятиях рассматриваются также такие факторы снижения затрат на производство продукции, как определение и соблюдение оптимальной величины серии, запускаемой в производство продукции, решение вопроса о том, производить самим или закупать у других производителей отдельные компоненты или комплектующие изделия.

В сочетании с традиционными путями снижения затрат на производство продукции вновь возникшие факторы позволят в комплексе довести величину издержек производства до оптимального уровня.

Эффективное управление себестоимостью продукции невозможно без строго и регулярного контроля за уровнем затрат на производство.

Контроль- завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение установленных заданий, позволяющий вскрывать устранять возникающие отклонения. Существуют разные сферы и виды контроля. Однако они постоянно меняются, обладают отличительными особенностями на каждом предприятии, отражая специфику его деятельности. Считают, что издержки производства лучше всего контролировать по местам возникновения, центром затрат, центром ответственности.

В заключении следует еще раз отметить, что все элементы метода действуют не изолировано друг от друга, а в тесной взаимосвязи и взаимозависимости.

Проблемы разработки и использования в практике новых подходов к эффективному управлению издержками производства широко обсуждается в отечественной и зарубежной экономической литературе.

2. УПРАВЛЕНИЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫМИ ЗАПАСАМИ

Материально- производственные запасы - это материальные активы, которые предназначены для продажи в течение обычного делового цикла, производственного потребления в целях изготовления впоследствии реализуемой продукции. В составе материально-производственных запасов в отчетности отражаются готовая продукция, незавершенное производство, сырье и материалы.

Материально- производственные запасы являются наименее ликвидной статьей среди статей оборотных активов.

Эффективное управление предприятием во многом зависит от анализа и управления материально-производственными запасами. Это связано с тем, что они могут составлять значительный удельный вес не только в составе оборотных активов, но и в целом в активах предприятия.

Нарушение оптимального уровня материально- производственных запасов приводит к убыткам в деятельности предприятия, поскольку увеличивает расходы по хранению этих запасов; отвлекает из оборота ликвидные средства; увеличивает опасность обесценивания товаров и снижения их потребительских качеств; приводит к потере клиентов, если это вызвано нарушением каких- либо характеристик товаров, и т.д. В целом же ухудшается финансовое положение предприятия.

Вопросы определения и поддержания оптимального объема запасов являются важным разделом финансового менеджмента.

Для финансового управления предприятием существенное значение имеет правильный выбор метода оценки фактической себестоимости материально-производственных запасов, же находящихся в переработке и еще остающихся на складе. Для этих целей используются следующие методы оценки запасов:

- 1) По себестоимости каждой единицы закупаемых товаров;
- 2) По средней себестоимости;
- 3) По себестоимости первых по времени закупок (фифо);

Все методы оценки материально- производственных запасов приводят к существенно- различным показателям чистой прибыли компании. Выбор метода оценки осуществляется предприятием самостоятельно, исходя из особенностей его финансово- хозяйственной деятельности.

Оценка запасов по себестоимости каждой единицы закупаемых запасов – это учет их движения по фактической себестоимости. Для использования названного метода необходима точная адресная принадлежность всех производимых закупок товарно - материальных запасов к производимым товарам. Это достаточно трудно сделать, что ограничивает возможность применения метода, несмотря на его точность. Метод используется предприятиями, которые выполняют специальные заказы на производство продукции или совершают операции со сравнительно небольшими партиями дорогостоящих товаров.

Оценка запасов по средней себестоимости базируется на использовании соответствующих формул расчета средних величин. Приблизительность результата компенсируется простотой и объективностью исчислений.

Оценка по методу ФИФО основана на допущении, что запасы используются в той же последовательности, в какой они закупаются предприятием, т.е. запасы, которые первыми поступают в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок. Следствием применения этого метода является то, что остатки запасов на конец периода оцениваются практически по их фактической себестоимости, а себестоимость реализованной продукции - по стоимости наиболее ранних закупок. При использовании метода ФИФО предприятия могут стремиться повысить цены на реализуемую продукцию на основании повышения цен на материально- производственные запасы, хотя при производстве данной продукции были использованы запасы, купленные до повышения цен на них.

При использовании метода ФИФО чистая прибыль предприятия оказывается относительно завышенной даже при неизменности цен на реализуемую продукцию.

Целью управления товарно - материальными запасами является разработка политики, с помощью которой можно достичь оптимальных капиталовложений в товарно - материальные запасы. Уровень капиталовложений в товарно - материальные запасы неодинаков для различных отраслей промышленности и для компаний одной отрасли промышленности. Зависимость устойчивости финансового состояния предприятия от величины товарно - материальных запасов иллюстрирует таблице.

2.1. Классификация финансовых ситуаций по степени устойчивости финансового состояния

Тип финансового состояния	Абсолютная устойчивость	Нормальная устойчивость	Неустойчивое состояние	Кризисное состояние
Величина запасов и затрат				
Характеристика величины запасов и затрат	Минимальные величины запасов и затрат	Нормальные величины запасов и затрат	Избыточные величины запасов и затрат	Чрезмерные величины не- и мало- подвижных запасов

Управление товарно-материальными запасами связано с компромиссом между расходами по их содержанию и прибылью от владения ими.

Товарно- материальные запасы различаются по стоимости, доходности, величине нанимаемых под них площадей. С одной стороны, величина запасов сказывается на стоимости их хранения, страхования от несчастного случая воровства, повышенного налогообложения на увеличении производственных мощностей, обслуживающего персонала и т.д.; с другой - увеличение товарно-

материальных запасов снижает риск замедления производства, вызванного их недостаточным количеством, или снижает риск от потерь, связанных с упущенной возможностью реализации товаров из-за их отсутствия на складе. Кроме того, большие объемы закупок приводят к увеличению скидок с продаж.

Для эффективного управления производственными запасами необходимо найти оптимальный объем финансовых ресурсов, инвестированных в них, и минимизировать общие издержки, связанные с хранением и эксплуатацией. В теории управления запасами разработаны специальные модели для определения объема одной партии заказа и частоты заказов. Одна из самых распространенных моделей может быть представлена приведенными ниже формулами.

Стоимость содержания производственных запасов определяется:

$$CX=K/2 * CXE,$$

Где CX - стоимость содержания;

K/2- среднее количество производственных запасов;

CXE - стоимость хранения единицы производственных запасов.

Стоимость заказа производственных запасов - это стоимость размещения заказа и получения производственного запаса. Она включает и транспортные и конторские расходы, связанные с размещением заказов. Для минимизации расходов по размещению заказов следует свести количество размещаемых заказов к минимуму. Стоимость размещения заказа составляет:

$$CP.=П./КЗ * CPE,$$

Где CP-стоимость размещения заказа;

П - общее потребление;

КЗ- количество одного заказа;

CPE- стоимость размещения одного заказа.

Общая стоимость затрат на заказ и хранение товарно- материальных запасов равна:

$$OC=CX+CP,$$

где CX- стоимость содержания производственных запасов;

CP- стоимость размещения заказа.

Экономически обоснованный объем заказа является оптимальным стоимостным выражением величины производственных запасов, которую необходимо заказывать каждый раз и которая обеспечивает оптимальное сочетание расходов на заказ и хранение производственных запасов. Экономически обоснованный объем заказа рассчитывается по формуле:

$$ЭОО=$$

Где ЭОО - экономически обоснованный заказ (объем партии);

П - общая потребность в сырье на период в единицах;

CPE - стоимость выполнения (размещения) одной партии заказа;

CXE - затраты по хранения единицы сырья.

В управлении производственными запасами важную роль играет оценка оборачиваемости производственных запасов. Основным показателем является время обращения в днях. Этот показатель рассчитывается делением среднего за период остатка запасов на однодневный оборот запасов в этом же периоде.

Ускорение оборачиваемости сопровождается дополнительным вовлечением средств в оборот, а замедление- отвлечением средств от хозяйственного оборота, иммобилизацией собственных оборотных средств, замораживанием средств в запасах и т.д.

Важное значение для управления производственными запасами имеют контроль и ревизия залежалых и неиспользуемых товаров. При этом необходимо выделить группы таких товаров и определить направления их возможного использования или реализации.

Эффективное управление требует анализа использования (недостачи, потери от порчи) товарно- материальных ценностей. Следует изучить состав и причины образования потерь, установить конкретных виновников для взыскания с них причиненного ущерба.

Одним из элементов управления является проверка и контроль за условиями хранения ценностей, обеспечением их сохранности по количеству, квалификацией материально-ответственных лиц, правильной организацией бухгалтерского и складского учета товарно- материальных ценностей, соблюдением правил проведения инвентаризаций и выявления их результатов.

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

- 1) Федеральный Закон о бухгалтерском учете от 21/11/96 № 129-ФЗ.
- 2) Налоговый Кодекс РФ, часть 2, Глава 25.
- 3) Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержден приказом Минфина России от 06/05/99 № 33н.
- 4) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.1998 г. №60н, в редакции Приказа Минфина РФ от 30.12.1999 г. №107н
- 5) Гомола А. И. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов сред. Проф. Учеб. Заведений/ А.И. Гомола, В.Е. Кириллов, С. В. Кириллов.- М.: Издательский центр «Академия», 2004.-384 с.
- 6) Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости продукции Аналитика-Пресс - М.: 2004.
- 7) Николаева С.А. Учет затрат в условиях рынка: Система Директ-Костинг, Аналитика-Пресс - М.: 2005.
- 8) Пошерстник Е.Б., Пошерстник Н.В. Состав и учет затрат в современных условиях. Москва – Санкт-Петербург. Издательский Торговый Дом «Герда» 2004.
- 9) Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия.4-е издание – Минск: 2005.