Введение

На современном этапе развития экономики, в период, когда инвестирование в промышленное производство для многих банков становится неотъемлемой частью бизнеса, особую актуальность приобретает проблема совершенствования управленческого контроля над издержками производства и методов калькулирования себестоимости продукции фирмы.

Актуальность данного вопроса обосновывается тем, что в условиях рыночной экономики все большее значение приобретает показатель себестоимости продукции, который отражает эффективность производства любого предприятия.

Кроме того, одной из ключевых проблем российской экономики на сегодняшний день является ее конкурентоспособность на мировом рынке. В случае проигрыша в конкурентной борьбе Россия теряет не только значительную часть экономических ресурсов, но и политический вес, позиции на внешних рынках, и, что самое главное, она теряет потенциал устойчивого развития. В свою очередь, проблема повышения конкурентоспособности является многообразной и весьма сложной. Одним из основных стратегических подходов к формированию конкурентных преимуществ предприятия является стремление иметь самые низкие в отрасли издержки производства (стратегия руководящей роли в области издержек производства).

В настоящее время, когда предприятия применяют современные технологии, более экономичное и производительное оборудование, совершенствуют организацию управления предприятиями, получение прибыли посредством увеличения цен становится проблематичным. На первый план выходят неценовые факторы завоевания рынка, например, посредством предоставления дополнительных услуг, улучшения качества производимой продукции, развития гарантийного и послегарантийного обслуживания. Поэтому формирование оптимальной структуры управления затратами и снижение их величины (при условии сохранения качества выпускаемой продукции) позволяет снизить цены на продукцию, что даст предприятию возможность сохранить и даже укрепить свои позиции на рынке.

Перед отечественной теорией и практикой учета издержек производства на сегодняшний день стоят две главные проблемы. Во-первых, адаптация западных разработок к российским условиям. Во-вторых, корректировка и дополнение собственного действующего набора методов управления затратами, создание новых нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение усовершенствованных подходов к калькулированию себестоимости и подсчету финансовых результатов и принятие на этой основе управленческих решений.

Значительный вклад в разработку общих теоретических вопросов формирования себестоимости, управленческого учета издержек производства внесли многие ведущие отечественные и зарубежные ученые, экономисты. Среди них, например, Врублевский Н., Гусева И.Б., Керимов В.И., Глебова О.П., Соколов А.Ю., Хоружий Л.И., Королев В., Платонова Н. и др.

Цель данной работы состоит в комплексном изучении издержек производства и себестоимости продукции фирмы. В связи с этим поставлены следующие задачи:

1. Дать целостное представление о сущности издержек производства и себестоимости продукции фирмы.

2. Рассмотреть основные способы и методы учета издержек производства и калькулирования себестоимости продукции фирмы.

3. Выявить основные направления снижения издержек производства, применив отечественный и зарубежный опыт.

1. Понятие издержек производства и себестоимости продукции. Классификация затрат на производство продукции

В терминологии многих наук (финансовый менеджмент, экономический анализ, финансы, теория бухгалтерского учета и аудита и др.) и законодательстве Российской Федерации, а также в финансово-хозяйственной деятельности предприятий применяются такие понятия как «издержки», «затраты», «расходы». Строго говоря, значительных различий между этими понятиями нет, и нередко одно понятие определяется через другое.

Понятие «издержки» чаще всего применяется в экономической теории, которая изучает их в двух аспектах: на макроуровне (национальная экономика) и на микроуровне (отдельные компании). Изучение издержек основывается на принципе «ограниченные ресурсы - неограниченные потребности», т.е. на факте редкости ресурсов и наличия большого числа альтернативных направлений их использования [20, c.12].

Издержки производства – затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Согласно классическим экономическим теориям трудовой стоимости издержки производства в условиях товарного рыночного производства представляют собой стоимость, «возмещающую в товаре капитальную стоимость С + V, израсходованную в виде элементов производства»[[1]](#footnote-1)1).

В рыночной экономике все издержки рассматриваются как альтернативные.

Альтернативные издержки – это одни и те же издержки, оцениваемые с точки зрения выгоды на производстве различных товаров и услуг. При этом выявляется недополученная или упущенная возможность от этих издержек при альтернативном их использовании.

Издержки фирмы с точки зрения экономиста и бухгалтера подразделяются на экономические и бухгалтерские.

Под экономическими издержками понимаются все платежи предприятия, необходимые для того, чтобы привлечь и удержать в пределах данного направления деятельности ресурсы, к которым относятся труд, земля, капитал, предпринимательские способности. Это есть альтернативные издержки в форме явных (внешних) и неявных (внутренних) издержек.

К внешним (явным) издержкам относят платежи за внешние ресурсы, не являющиеся собственностью компании (например, поставщикам за сырье и материалы, наемным работникам - за труд, отчисления на соцстрахование, амортизация и т.д.).

Внутренние (неявные, вмененные, издержки упущенных возможностей) издержки представляют собой издержки, величина которых равна денежным платежам, которые могли быть получены за использование собственных ресурсов фирмы. Например, доход предпринимателя от использования собственного труда; средняя плата, которую могла получить фирма от сдачи имущества в аренду; ссудный процент от предоставления собственных денег и т.д. [8, c.351].

Бухгалтерские издержки представляют собой денежные расходы на производство и реализацию продукции, которые находят свое отражение на бухгалтерских счетах. Они включают только явные издержки.

Таким образом, экономисты-теоретики дают более широкое определение издержек, чем бухгалтеры. Экономические издержки включают в себя не только очевидные денежные расходы, но и «скрытые» альтернативные издержки.

В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин бухгалтерские издержки. В свою очередь, они трансформируются в себестоимость продукции, работ и услуг.

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 [1, с.1].

Показатель себестоимости широко применяется на всех уровнях управления экономикой. На государственном уровне управления - в качестве базы ценообразования. В данном случае себестоимость выступает как предельный уровень цены, ниже которого данная цена не может быть, так как не будет обеспечиваться простое воспроизводство средств предприятия.

На уровне предприятия себестоимость применяется для оценки эффективности использования основных и оборотных средств, в качестве основного инструмента управления производством и обеспечения деятельности предприятия на принципах коммерческого расчета. Это предполагает сопоставление себестоимости продукции с прибылью, полученной от ее реализации, а также при решении вопросов внедрения новой техники и технологии, повышении качества продукции.

Таким образом, себестоимость как показатель хозяйственной деятельности используется в управлении в масштабах всей экономики государства, ее отдельных отраслей, предприятий и их внутрихозяйственных подразделений.

Повышение роли и значения показателя себестоимости в управлении производством, в оценке деятельности и стимулировании коллективов предприятий и объединений в условиях современной рыночной конкуренции вызывает необходимость классификации этого показателя.

Чем больше признаков классификации объекта выделено, тем выше степень его изученности и управляемости.

В зависимости от источников данных, используемых для исчисления себестоимости, различают плановую (планово-расчетную), фактическую (отчетную), провизорную, нормативную и сметную себестоимость.

Плановая себестоимость исчисляется в начале календарного периода на планируемый срок и является составной частью плана социального и экономического развития предприятия. Она определяется с учетом принятых норм расхода материальных ресурсов, тарифных ставок и норм выработки, а также плановых показателей производства продукции.

Фактическая (отчетная) себестоимость рассчитывается в конце отчетного периода по данным бухгалтерского учета затрат на производство и выхода продукции. Она может отличаться от плановой, поскольку характеризует реальные затраты на производство и реализацию продукции. Величина этих отклонений зависит от производительности труда, эффективности использования основных и оборотных средств предприятия, внешних экономических факторов.

Провизорная (ожидаемая) себестоимость устанавливается на основании фактических данных учета затрат и выхода продукции за девять месяцев и расчетов ожидаемых затрат и выхода продукции в четвертом квартале. Этот показатель широко применяется в управлении производством. Руководители и специалисты предприятий, используя показатели провизорной себестоимости, имеют возможность разрабатывать на оставшееся до конца года время мероприятия по дальнейшему снижению себестоимости продукции и повышению рентабельности производства.

Нормативная себестоимость исчисляется по нормам расхода материальных ресурсов, а также на основании норм затрат труда и расценок по заработной плате, действующих на определенную дату. По этим нормам отпускают материальные ресурсы для производственного потребления, а по расценкам начисляют заработную плату. Показатель нормативной себестоимости используется для оперативного контроля над отклонениями фактических расходов от норм.

Сметная себестоимость характеризует затраты на производство конкретных изделий или работ, выполняемых в разовом порядке. Сметная себестоимость составляется, как правило, на капитальный ремонт или строительство отдельных объектов.

В зависимости от состава затрат, формирующих себестоимость продукции, различают цеховую, производственную и полную (коммерческую) себестоимость.

Цеховая себестоимость характеризует затраты конкретного внутрихозяйственного подразделения (цеха, бригады, кооператива и др.) на производство продукции. В ее состав включают все затраты конкретного внутрихозяйственного формирования на производство данной продукции, в том числе и затраты на управление этим формированием. Этот показатель себестоимости необходим в условиях внедрения внутрихозяйственного коммерческого расчета.

Производственная себестоимость характеризует величину затрат, обусловленных производством продукции на конкретном предприятии. Она слагается из цеховой себестоимости и затрат на управление предприятием.

Полная (коммерческая) себестоимость включает в себя все затраты, связанные с производством и реализацией продукции, Она слагается из производственной себестоимости и затрат на реализацию продукции [5, с.45].

В зависимости от степени обобщения данных, используемых для исчисления себестоимости, различают индивидуальную, отраслевую и фирменную себестоимость.

Индивидуальная себестоимость характеризует затраты отдельного предприятия на производство и реализацию продукции.

Отраслевая себестоимость представляет совокупные расходы на производство и реализацию отдельных видов продукции всех предприятий отрасли. Данный показатель исчисляется в разрезе государственных предприятий и коллективных хозяйств района, области, республики.

Фирменная себестоимость включает затраты на производство и реализацию продукции по группе предприятий, входящих в объединение, комбинат, фирму, трест.

В зависимости от времени исчисления различают годовую, квартальную и месячную себестоимость.

В процессе производства продукции затраты возникают в различных производственных сферах, они содержат разные по экономическому содержанию расходы, которые зависят от характера изготовления изделий, выполнения работ, технологии и организации труда.

Таким образом, возникает необходимость в классификации всех затрат, которая отвечала бы всем требованиям планирования, учета, калькулирования и анализа себестоимости продукции.

При расчете себестоимости в целом по предприятию используют классификацию затрат по экономическим элементам, под которыми понимаются экономически однородные виды расходов независимо от того, где и для каких целей они произведены и которые на уровне данного предприятия невозможно разложить на какие-либо составляющие.

Сущность данной классификации заключается в разграничении затрат по признаку экономической однородности, определяемой на основе функциональной роли отдельных видов расходов в процессе производства.

Данная классификация едина для всех отраслей промышленности и согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» включает следующие элементы затрат:

 - материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

 - затраты на оплату труда;

 - отчисления на социальные нужды;

 - амортизацию основных фондов;

 - прочие затраты.

Классификация затрат по экономическим элементам служит основой для разработки сметы затрат на производство; с ее помощью анализируется работа промышленности, в том числе определяется технический уровень производства, трудоемкость, производительность труда; устанавливается потребность предприятия в производственных основных и оборотных фондах.

Такая информация необходима менеджменту и собственникам организации, поскольку требуется применять различные методы управления, в том числе финансовыми потоками организации, в зависимости от специфики преобладания того или иного элемента затрат [4, c.12].

Неважно, для каких целей произведены затраты. Важно, что за отчетный период известны показатели накопленной амортизации, расходов на приобретение сырья и материалов, расходы на оплату труда производственного персонала.

Метод анализа с использованием группировки затрат по экономическим элементам может применяться для оценки текущих издержек производства или обращения, произведенных организацией за данный отчетный период, независимо от того, закончено ли изготовление продукта, выполнена ли работа, оказана ли услуга.

Но данная классификация не позволяет исчислить себестоимость единицы продукции и установить величину затрат отдельных подразделений предприятия. Для этих целей используется другая классификация затрат - по статьям калькуляции. Сущность этой классификации состоит в разграничении затрат по целевому назначению и месту их возникновения. Иными словами, затраты предприятия подразделяются в соответствии с их производственным назначением, учитывая, что один и тот же вид затрат может иметь различное назначение. Так, топливо расходуется на предприятии как на технологические цели, так и для отопления, т. е. затраты на топливо связаны не только с производством данного вида продукции, но и с нуждами предприятия в целом.

В настоящее время существует типовая номенклатура статей, которая включает:

1. Сырье и материалы: включают затраты на эти ресурсы, непосредственно входящие в состав готовой продукции. Эти затраты рассчитываются, исходя из норм расхода сырья и материалов и цен на них (без учета налога на добавленную стоимость).

2. Возвратные отходы (вычитаются): понимаются остатки сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшихся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса.

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

4. Топливо и энергия на технологические цели: затраты на топливо, электрическую, тепловую и другие виды энергии.

5. Заработная плата производственных рабочих: учитывает основную заработную плату основных производственных рабочих, непосредственно занятых изготовлением данной продукции.

6. Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих: заработная плата рабочих за непроработанное время.

7. Отчисления на социальные нужды: отчисления в пенсионный фонд, на социальное страхование, обязательное медицинское страхование.

8. Расходы на подготовку и освоение производства: затраты на разработку и освоение заводской технологии производства новой или усовершенствованной продукции.

9. Износ приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы: износ пресс-форм, специальной оснастки.

10. Общепроизводственные расходы: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и общецеховые расходы.

Перечисленные статьи представляют собой непосредственные расходы цеха на производство продукции и образуют ее цеховую себестоимость, которая показывает, во что обходится цеху изготовление данной продукции.

11. Общехозяйственные расходы: расходы на содержание аппарата управления и прочего персонала предприятия, амортизационные отчисления от стоимости основных фондов общезаводского назначения, затраты на их содержание и ремонт, налоги, сборы, платежи, расходы на охрану труда, подготовку кадров и т.д.

12. Потери от брака.

13.Прочие производственные расходы: включают расходы на стандартизацию, централизованную техническую пропаганду.

14. Попутная продукция (исключается).

Сумма затрат по перечисленным выше статьям расходов, как правило, согласно отраслевым организациям образует производственную себестоимость продукции на данном предприятии. Из себестоимости производства вычитают себестоимость попутной продукции, которая может получаться вместе с основной, но иметь самостоятельное потребительское значение.

15. Коммерческие расходы: затраты на реализацию готовой продукции, состоящие из расходов на заводскую тару, упаковку, транспортировку продукции, расходов на рекламу и т.д.

Сумма расходов по всем статьям калькуляции составляет полную себестоимость продукции, показывающую общие затраты предприятия на производство и реализацию данной продукции [4, c.13].

Группировка затрат по калькуляционным статьям должна обеспечить наилучшее выделение затрат, которые связаны с производством отдельных видов продукции и могут быть прямо или косвенно включены в себестоимость продукции.

Для более полного обоснования себестоимости в пределах статей затрат (постатейной номенклатуры) используют различные аналитические группировки затрат (издержек производства). В отличие от рассмотренных классификаций, которые предполагают системное разграничение всей совокупности затрат по определенным признакам, аналитические группировки не ставят перед собой такой цели. С их помощью все затраты по статьям калькуляции разделяются на две части, каждая из которых характеризует определенное отношение к признаку, являющемуся основой конкретной группировки. Выделяют следующие основные аналитические группировки затрат:

1. По целесообразности затраты делятся на производительные и непроизводительные. Производительными называют расходы, которые оправданы или целесообразны в данных условиях производства. Непроизводительные — это такие расходы, которые образуются по причинам, связанным с недостатками технологии и организации производства, с потерями от брака, простоями, недостачами и т.д.

2. По способу отнесения на себестоимость отдельных продуктов затраты делятся на прямые и косвенные. Это деление затрат может существовать на предприятиях, выпускающих два и более вида изделий, поскольку при производстве однородной продукции все затраты будут прямыми.

Прямыми затратами называют экономически однородные расходы, относящиеся на себестоимость конкретного вида продукции прямо, непосредственно в соответствии с обоснованными нормами и нормативами. К ним относятся расходы на сырье и основные материалы, транспортно-заготовительные расходы, покупные изделия, основная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и др.

Косвенными затратами называют расходы, которые нельзя рассчитать по отдельным изделиям по признаку прямой принадлежности, поскольку они связаны с изготовлением нескольких видов продукции или с различными стадиями ее обработки. К ним относятся расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, на подготовку и освоение производства, общепроизводственные, общехозяйственные и прочие производственные расходы [4, c.14].

3. По отношению к изменению объема производства затраты делятся на переменные и условно-постоянные (пропорциональные и непропорциональные).

Переменными являются затраты, величина которых находится в определенной прямой пропорциональной зависимости от изменения объема производства. К ним относят затраты на сырье, топливо и энергию, на технологические цели, оплату труда основных производственных рабочих.

Условно-постоянные — это затраты, величина которых не изменяется в зависимости от роста объема производства или изменяется незначительно. Они оплачиваются даже в том случае, если предприятие не производит продукцию. К ним относится амортизация основных фондов и расходы на их текущий ремонт, аренда зданий и оборудования, отчисления на соцстрахование, оплата высшего управленческого персонала. Эта классификация является информационной базой для определения «точки безубыточности» деятельности производственного предприятия, т.е. оптимального соотношения параметров объема производства, себестоимости и цены.

Постоянные и переменные издержки в совокупности образуют валовые (общие) издержки.

Определение валовых издержек позволяет судить о величине затрат, которые несет данное предприятие в результате осуществления производственно-хозяйственной деятельности, а также правильно формировать финансовую политику.

Отношение валовых затрат к объему выпуска дает нам показатель средних издержек. Сравнивая средние издержки с ценой или средней выручкой, можно определить, получает ли фирма прибыль.

При формировании производственного плана предприятия важно установить характер увеличения объемов производства при добавлении дополнительных производственных переменных факторов к уже имеющимся фиксированным ресурсам. Этот процесс отражает понятие предельных издержек. То есть предельные издержки производства представляют собой дополнительные затраты, связанные с выпуском еще одной дополнительной единицы продукции.

4. По экономическому содержанию (по отношению к технологическому процессу) затраты разделяют на основные и накладные. К основным относятся затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. Это затраты на сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, оплату труда рабочих с отчислениями на социальные нужды, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и др.

Накладные расходы не связаны непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, поэтому к ним относятся: оплата труда административно-управленческого персонала; почтовые, телефонные и канцелярские расходы; командировочные расходы; расходы по подписке на газеты и журналы; расходы на содержание пожарно-сторожевой охраны; различные налоги и сборы и др. Накладные расходы являются важнейшим резервом снижения себестоимости продукции.

Помимо рассмотренных аналитических группировок затрат, расходы могут группироваться также по месту возникновения затрат (производственные и коммерческие), по характеру производства (основные и вспомогательные), по цехам, по видам продукции (работ, услуг), по отдельным заказам, по стадиям производства (фазам, переделам).

2. Калькулирование себестоимости продукции. Разработка сметы затрат на производство

Дискуссии о содержании управленческого учета и методах его осуществления, которые в нашей стране стали особенно активными с конца прошлого века, не утихают.

Для эффективного управления производственно-финансовым результатом деятельности предприятия необходимо осуществлять постоянный управленческий контроль за издержками производства.

Под управленческим учетом издержек производства принято понимать систему отражения хозяйственных процессов и результатов производственной деятельности конкретного предприятия для принятия управленческих решений по текущему регулированию формирования величины издержек производства и уровня себестоимости продукции, направленных на достижение производственно-финансовых целей [3, c.7].

Можно выделить определенные цели, задачи и принципы управленческого учета издержек производства.

Итак, целью управленческого учета является сбор, обработка и своевременное представление информации, необходимой менеджерам и высшему руководящему составу для принятия решений по планированию, управлению и контролю в рамках организации.

Если же мы будем рассматривать учет и анализ издержек в определенной системе, например, в системе сегментарного учета и отчетности, то цель будет конкретизирована. И в данной системе она состоит в необходимости максимально точной детализации издержек по сегментам деятельности организации, центрам ответственности, видам продукции (работ, услуг) [23, c.12].

Основными задачами управленческого учета являются:

1.Своевременное и правильное отражение фактических затрат на производство по соответствующим статьям.

2. Предоставление фактической информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнение с существующими нормами, нормативами и сметами.

3. Выявление и предупреждение неоправданных расходов и потерь.

4. Определение результатов по структурным подразделениям предприятия.

К основным принципам управленческого учета издержек производства относят следующие:

* + системный подход к управлению затратами;
	+ методическое единство управления затратами;
	+ управление затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта (работы, услуги);
	+ оптимальность в сочетании снижения затрат и повышения качества продукции;
	+ поиски эффективных методов и инструментов снижения затрат; совершенствование информационной базы в вопросе управления затратами;
	+ повышение заинтересованности центров ответственности в снижении затрат [14, c.65].

С одной стороны, управленческий учет издержек производства функционально связан с другими подсистемами управления предприятием. И поэтому его относят к управленческому учету.

С другой стороны, он методологически неразрывно связан с бухгалтерским учетом и функционирует в рамках учетной информации, в связи с этим его еще называют бухгалтерский управленческий учет. И, являясь элементом бухгалтерского учета, он отражает формирование издержек производства, обеспечивает калькулирование себестоимости продукции и выявление производственно-финансового результата хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделений. Именно поэтому в системе управленческого учета в первую очередь формируется информация об издержках производства.

Учет издержек производства и управление результатами деятельности фирмы в настоящее время не идентично прежней традиционной системе учета и контроля. И в условиях рыночной экономики управленческий учет издержек производства любого предприятия должен отвечать современным требованиям аналитической детализации и обобщения издержек производства для получения необходимой и достоверной учетно-отчетной информации собственниками и руководителями предприятий с той целью, чтобы оперативно управлять производством, себестоимостью продукции и продажными ценами [25, c.60].

В свою очередь, управленческий учет издержек производства включает следующие два раздела:

- собственно учет издержек производства;

- калькуляционный учет себестоимости продукции.

Первый включает учет издержек производства по экономическим элементам, видам, местам возникновения и объектам учета, а также составление производственных отчетов. Второй включает учет себестоимости по калькуляционным статьям затрат, определение себестоимости продукции по местам возникновения издержек производства (производственным подразделениям) и калькулирование себестоимости продукции по видам и калькуляционным единицам, а также составление отчетных калькуляций фактической себестоимости готовой продукции предприятия. Другими словами, это калькуляционный учет процессов формирования себестоимости всей изготовленной продукции, ее единицы как по отдельным производствам, так и по ее видам, маркам, сортам и наименованиям [3, c.8].

Взаимосвязь собственно учета издержек производства и калькуляционного учета себестоимости продукции в системе управленческого учета издержек производства отражена в приложении 1.

Понятия «калькуляция» и «калькуляционный учет» вошли в обиход, как экономические термины, в конце 19 века и постоянно уточнялись в течение всего 20 века. И в конечном итоге они трансформировались в калькулирование себестоимости продукции.

Значение калькулирования себестоимости продукции в рыночной экономике определяется все возрастающей ролью этого показателя в системе управления производством.

Калькулированием называется совокупность приемов исчисления себестоимости единицы вырабатываемой предприятием продукции (работ, услуг), а результат этого процесса называется калькуляцией.

Калькулирование себестоимости как система измерения затрат на производство продукции способствует более широкому внедрению экономических методов управления производством. При помощи калькулирования затраты предприятия соединяются с его доходами и определяется уровень рентабельности производства в целом по предприятию, по отдельным отраслям и видам продукции. Калькулирование позволяет выявлять отклонения фактической себестоимости продукции от плановой (ожидаемой) или нормативной себестоимости и устанавливать их причины.

Важным вопросом калькулирования себестоимости продукции является правильное установление объекта калькулирования. Под ним следует понимать калькулируемый вид продукции (работ, услуг), на который относятся соответствующие затраты.

В зависимости от технологии и характера изготавливаемой продукции объектами калькулирования могут быть:

 - один продукт или комплекс продуктов по затратам на производство в целом или отдельным процессам, встречается в металлургии, химической, легкой (текстильной) промышленности;

- изделие, группа однородных изделий, серия одновременных изделий (заказ) по затратам в целом или затратам отдельных цехов, участков, встречается в машиностроительном комплексе и в других отраслях обрабатывающей промышленности;

- вид работ на предприятиях, специализирующихся на выполнении определенных работ (погрузо-разгрузочных, транспортных).

Наряду с обоснованием объекта калькулирования важно правильно определить калькуляционную единицу, под которой понимается единица измерения объекта калькулирования. Следует выделить следующие виды калькуляционных единиц:

 - натуральные калькуляционные единицы (штуки, тонны, метры, кВт-часы). Они характеризуют выпуск продукции в физических измерителях и отражают специфику изделия; их можно измерять, учитывать и оценивать;

 - условно-натуральные калькуляционные единицы выражают количество однородной продукции в условных сопоставимых единицах (условный ящик стекла, условная банка консервов);

 - условные калькуляционные единицы предусматривают определенное содержание полезного вещества в продукте, например перевариваемого протеина в кормовой единице;

- калькуляционные единицы в трудовом выражении (нормо-часах) характеризуют объем работы, необходимой для выпуска изделий или оказания услуг;

 - калькуляционная единица работы на специализированных предприятиях (т/км, машино/час, машино/смена);

 - стоимостные калькуляционные единицы: затраты на 1 рубль продукции, на 1 тыс. рублей выпуска определенных изделий или работ.

Виды калькуляций обуславливаются наличием различных показателей себестоимости и их назначением в системе экономической информации. По времени составления калькуляции подразделяются на предварительные и последующие. К предварительным относят плановую (расчетно-плановую), сметную, нормативную и провизорную калькуляции, исчисляемые до изготовления продукции (выполнения работ), к последующим - отчетную калькуляцию, рассчитываемую после изготовления продукции.

Большое значение для правильного определения себестоимости продукции имеет выбор метода калькулирования, под которым понимается система приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы.

Рассмотрим основные методы калькулирования себестоимости продукции, которые используются в практической деятельности организаций в условиях рыночной экономики.

1. В зависимости от объекта калькулирования выделяют следующие методы калькулирования:

- котловой метод, где объектом калькулирования признается все производство в целом. Примерами производств, где применение котлового учета является оправданным, очень немного, поскольку использование данного способа на производствах, выпускающих неоднородную продукцию, является нарушением методологии бухгалтерского учета, приводящим к ряду негативных последствий. Кроме того, данный метод давно устарел, т.к. современному рынку не интересны затраты организации, ему важны затраты на конкретное изделие, конкурирующее на рынке.

- поиздельный (пообъектовый) метод, в котором объектом учета и калькулирования является единица продукции. Он основан на использовании всех способов составления калькуляций. Применение того или иного способа зависит от вида производимой продукции, особенностей технологического процесса и перерабатываемого сырья. Главным критерием применения этого метода является длительный (более года) производственный цикл. Он применяется в корабле- и самолетостроении, в строительстве [4, c.18].

- позаказный метод, в котором объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, создаваемый на заранее определенное количество продукции. В заказе перечисляются изделия, подлежащие изготовлению, а также их количество; сроки выполнения заказа; цеха, участвующие в его выполнении. Основными характеристиками позаказного метода калькулирования являются: концентрация данных обо всех планируемых и фактически произведенных затратах и отнесение их на отдельные заказы; измерение затрат по каждому заказу, а не по промежутку времени. В целях обеспечения достоверности отнесения затрат на себестоимость конкретного заказа требуется организация надлежащего контроля за правильной выпиской первичных документов в соответствии с нормативно-технической документацией. Данный метод применяется при производстве единичных, уникальных, индивидуальных, мелкосерийных или выполняемых по спецзаказу изделий; при производстве опытных, экспериментальных, ремонтных и других подобных работ; в машиностроительной и металлообрабатывающей отраслях промышленности; на предприятиях издательской деятельности. Коренной недостаток позаказного метода заключается в получении информации о результатах выполненного заказа, как правило, после полного его окончания, что сказывается на уровне договорной цены [12, c.30].

- пооперационный метод, который относится к смешанным системам калькулирования и занимает промежуточное положение между позаказным и попроцессным методами. Для учета материалов используется методика позаказного метода, а для учета заработной платы и общепроизводственных расходов - попроцессного метода. Часто на практике предприятия для отнесения общепроизводственных расходов и заработной платы на себестоимость продукции при данном методе используют плановый коэффициент. В результате себестоимость складывается из "фактических материалов" и "фактической заработной платы и ОПР, распределенных на основе планового коэффициента". Такую себестоимость называют "нормальной себестоимостью", в отличие от фактической себестоимости, а саму систему калькулирования - "системой нормального калькулирования" (normal costing).

- попроцессный (простой) метод, в котором объектом калькулирования являются не затраты на производство за отчетный период по организации в целом, а затраты по каждому производственному процессу, под которым следует понимать технологически независимую последовательность операций, результатом которой является выпуск готовой продукции определенного вида или группы. Прямые и косвенные затраты учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Средняя себестоимость единицы продукции (работы, услуги) определяется делением суммы всех произведенных затрат на количество готовой продукции. Он применяется в добывающих отраслях промышленности, на электростанциях, а также на предприятиях, изготавливающих один - два вида продукции.

- попередельный метод позволяет систематизировать затраты по переделу и определить себестоимость полуфабрикатов, идущих на последующую обработку или на сторону. Это характерно для черной металлургии, литейного производства, химической, текстильной, пищевой промышленности, промышленности строительных материалов [12, c.31].

2. В зависимости от способа расчета выделяют следующие методы калькулирования:

- метод прямого счета (калькуляция удельных издержек). Определение себестоимости единицы продукции осуществляется путем деления общей суммы издержек на количество выработанной продукции. Применяется в основном на предприятиях, производящих однородную продукцию.

- нормативный метод. Основывается на нормах и нормативах использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Для него характерны следующие основные принципы:

а) составление нормативной калькуляции на основе технологических норм затрат;

б) учет отклонений от норм с определением величины отклонений, места их возникновения, причин и виновников;

в) учет фактических затрат путем алгебраического суммирования затрат по текущим нормам, отклонениям от норм и изменениям самих норм.

Применяется на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности (машиностроительной, металлообрабатывающей, швейной, обувной, трикотажной, шинной, мебельной и др.).

- расчетно-аналитический метод. Предполагает определение прямых затрат на единицу продукции на основе норм расхода, а косвенных затрат — пропорционально признаку, установленному в отрасли.

- параметрический метод основывается на установлении закономерностей изменения издержек в зависимости от изменения параметров, определяющих качество продукции. Позволяет определить затраты на улучшение качественных параметров продукции. Критерием применения данного метода служит калькулирование однотипных, но разных по качеству изделий.

- метод исключения затрат, который заключается в том, что один вид продукции, полученной в результате комплексной переработки сырья, считается основным, а остальные - побочными. Из общих затрат на переработку сырья исключают стоимость побочной продукции, а оставшуюся сумму относят на себестоимость основной продукции. Для определения стоимости побочной продукции пользуются различными методами: действующими отпускными ценами предприятия на побочную продукцию; ценами на заменяемое побочную продукцию сырье; издержками на изготовление побочной продукции. Применяется в нефтеперерабатывающем, коксохимическом, обогатительном, мясомолочном
производствах [4,c. 25].

- коэффициентный метод, который основывается на использовании коэффициентов при распределении комплексных затрат между полученными продуктами. Одному из продуктов присваивается коэффициент 1, а остальные приравниваются к нему в зависимости от выбранного признака (веса продукции, отпускных цен на продукцию, содержания органических веществ и т. п.).

- комбинированный метод. Представляет собой сочетание двух вышеназванных способов. Расчет осуществляется в несколько этапов. Во-первых, продукция делится на основную и побочную. Во вторых, побочная продукция исключается из общих затрат в процентах к издержкам на переработку всего сырья. В третьих, оставшаяся после исключения сумма затрат распределяется между основными видами продукции в соответствии с коэффициентами.

3. В зависимости от степени распределения затрат выделяют методы, которые в наибольшей степени распространены в зарубежной практике системы учета затрат:

- модель полного распределения затрат (Absorption-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, согласно которой все прямые производственные затраты и все косвенные затраты включаются в себестоимость продукции. Общая сумма косвенных затрат распределяется по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам распределения. Выбор коэффициентов распределения зависит от отраслевых особенностей, размеров предприятия, его организационной структуры, ассортимента выпускаемой продукции и других факторов [21, c.10].

На наш взгляд, основными преимуществами данной системы являются возможность определить себестоимость и рентабельность отдельных видов продукции; применение в целях финансового учета и составления внешней отчетности; возможность исчислить полную себестоимость готовой продукции, запасов готовой продукции на складе и незавершенного производства; широкая сфера применения, возможность применения для расчета цепы за единицу продукции.

К недостаткам системы относятся субъективность выбора коэффициента распределения; при сложной организационной структуре и большом ассортименте продукции существует вероятность выбора некорректной базы распределения, что искажает реальную величину себестоимости и ведет к установлению необоснованных цен; неоднозначность отнесения затрат к одной группе; невозможность применения для сравнительного анализа себестоимости однородных товаров, производимых разными предприятиями. Модель применяется па предприятиях малых и средних размеров, а также на предприятиях, производящих один или несколько видов продуктов. На более крупных предприятиях, а также на предприятиях со значительной номенклатурой выпускаемой продукции эффективнее применять систему учета полных затрат в комбинации с другими системами учета.

- модель частичного распределения затрат (Direct-costing) представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции. Основным понятием данного метода калькулирования себестоимости продукции является маржинальный доход. Это доход, который получает предприятие после возмещения всех переменных затрат.

Преимуществами данной системы являются: установление взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью; определение точки безубыточности; возможность применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции; упрощение расчета себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат), поскольку отсутствует процедура распределения постоянных расходов по видам продукции; возможность составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции; возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

Кроме этого, модель «директ-костинг» обладает и недостатками: ведение учета затрат только по производственной себестоимости, что не отвечает требованиям российского законодательства в части формирования себестоимости; отсутствие информации о полной себестоимости единицы продукции.

- система учета нормативных затрат (Standard-cost), которая является продолжением нормативного метода учета затрат, но не его аналогом. Не смотря на то, что обе системы предполагают учет полных затрат и учитывают затраты в пределах норм, в рамках нормативною метода отклонения от нормативных затрат включаются в себестоимость, тогда как в системе учета «стандарт-кост» сверхнормативные расходы относятся на финансовые результаты или на виновных лиц. При нормативном методе нормируются прямые затраты, а косвенные распределяются между объектами калькулирования индексным методом. В системе «стандарт-кост» стандарты разрабатываются для всех видов затрат, а также для доходов и некоторых производственных показателей [20, c.10].

Недостатки данного метода: система зависима от внешних условий, ее невозможно применить на всех стадиях жизненного цикла продукции, она не охватывает качественных показателей деятельности предприятия.

Помимо всех выше отмеченных методов, на современном этапе применяется ABC-метод (activity based costing). Это метод учета затрат по видам деятельности.

Общеизвестны недостатки традиционных методов калькулирования себестоимости продукции, которые малопригодны для принятия управленческих решений, особенно при оценке деятельности различных сегментов рынка. Кроме того, не все виды затрат зависят от объема произведенной продукции. Например, затраты по логистическим операциям определяются количеством партий произведенной продукции, затраты по изменению дизайна продукции, сроков доставки, удовлетворению вновь возникающих требований потребителей связаны в большей мере с количеством потребителей и структурой доли рынка, охватываемой предприятием. В результате возникают искажения, которые приводят к критике традиционной системы учета затрат как системы, основанной на произвольном распределении затрат и дающей информацию, являющуюся бесполезной в процессе принятия решений. Отличительная особенность ABC-метода заключается в том, что с его помощью можно устранять недостатки традиционных методов калькулирования полной стоимости, наиболее точно отслеживая и контролируя расходы по различным видам деятельности, отдельным направлениям и сферам бизнеса. Он основан на утверждении, что продукция не является причиной возникновения затрат, а является причиной операций (деятельности), в результате которых и возникают затраты.

Сущность ABC-метода заключается в следующем: вся финансово-хозяйственная деятельность предприятия представляется в виде стоимостных потоков или набора определенных видов деятельности, которые выстраивают стоимостную цепочку по формированию затрат выпускаемой продукции. Такое представление ABC-метода позволяет косвенные затраты превратить в прямые и непосредственно относить на изготавливаемую продукцию. Для каждого вида деятельности устанавливается вектор измерения активности - «драйвер затрат» (cost driver), отражающий сущность данного вида деятельности и увязанный с калькулируемым объектом - и стоимость драйвера затрат [16, c.30].

В отличие от калькулирования себестоимости продукции, Смета затрат представляет собой сводный план всех расходов предприятия на предстоящий период производственно-финансовой деятельности. Она определяет общую сумму издержек производства по видам используемых ресурсов, стадиям производственной деятельности, уровням управления предприятием и другим направлениям расходов. В смету включаются затраты основного и вспомогательного производства, связанные с изготовлением и продажей продукции, товаров и услуг, а также на содержание административно-управленческого персонала, выполнение различных работ и услуг, в том числе и не входящих в основную производственную деятельность предприятия. Планирование видов затрат осуществляется в денежном выражении на предусмотренные в годовых проектах производственные программы, цели и задачи, выбранные экономические ресурсы и технологические средства их выполнения. Все плановые задания и показатели конкретизируются на предприятии в соответствующих сметах, включающих стоимостную оценку затрат и результатов. Например, смета расходов составляется как план ожидаемых затрат по различным видам выполняемых работ и применяемых ресурсов. Смета перспективных доходов устанавливает планируемые денежные поступления и расходы на предстоящий период. Смета затрат на производство продукции показывает планируемые уровни материальных запасов, объемы выпускаемой продукции, стоимость различных видов ресурсов и т.д. Сводная смета увязывает все затраты и результаты по основным разделам годового плана социально-экономического развития предприятия.

Сметный метод является наиболее распространенным на российских промышленных предприятиях. Его применение обеспечивает тесную взаимоувязку и приведение в единую систему расчетов комплексного плана. При этом методе все затраты на производство по отдельным элементам сметы находятся по данным соответствующих разделов годового плана. Порядок определения сметных затрат обычно следующий.

1. Затраты на основные материалы, полуфабрикаты и комплектующие устанавливаются на основе плана годовой потребности материальных ресурсов. В смету включаются лишь те затраты, которые в течение планового периода будут израсходованы и подлежат списанию на производство продукции. Иными словами, потребность в материалах принимается без учета изменения остатков складских запасов. В стоимость материалов включаются суммарные затраты не только на изготовление основной продукции, но и на выполнение других работ и услуг в соответствии с планом их реализации на рынке, а также на реконструкцию и расширение различных подразделений предприятия и выпуска готовой продукции, но с вычетом стоимости возвратных материальных отходов.

2. Затраты на вспомогательные материалы также принимаются на основании годовых планов их потребности. В состав этих затрат принято включать стоимость расходуемых в плановом периоде покупных инструментов и малоценного хозяйственного инвентаря.

3. Стоимость топлива в смете затрат планируется безотносительно к его использованию в технологических процессах или в хозяйственно-бытовых службах. Общие затраты устанавливаются без учета изменения остатков энергетических ресурсов.

4. Стоимость энергии включается в смету затрат отдельным элементом только в том случае, если предприятие покупает ее у внешних поставщиков. В состав этих затрат входят все виды расходуемой энергии: электрическая (силовая, осветительная), сжатый воздух, вода, пар, газ и др. Если какой-то вид энергии вырабатывается на самом предприятии, то данные затраты относятся на соответствующие элементы сметы затрат (материалы, заработная плата и т.д.).

5. Основная и дополнительная заработная плата всех категорий персонала определяется по действующим тарифным ставкам и окладам с учетом сложности и трудоемкости выполняемых работ, численности и квалификации работников. Сюда же включается и фонд заработной платы несписочного состава работающих, который обычно относится на счет основного производства.

На общий фонд заработной платы промышленно-производственного персонала планируются начисления на социальные нужды по действующим в плановый период ставкам, которые в 1998 г. составляют 41%.

1. Амортизационные отчисления предназначены для возмещения износа технологического оборудования, промышленных зданий, производственных сооружений и других основных фондов за счет себестоимости выпускаемой продукции. Общий размер амортизационных отчислений зависит от существующих норм амортизации, срока службы оборудования и первоначальной стоимости основных производственных фондов.
2. Прочие денежные расходы включают затраты, не предусмотренные в предыдущих статьях сметы производства. По каждой из статей прочих расходов необходимо обосновать величину соответствующих затрат по существующим нормам или опытным данным.

Разработанная смета затрат на производство должна также соответствовать запланированному объему реализации товаров и услуг. При необходимости допускается корректировка планируемых расходов с учетом изменения норматива складских запасов готовой продукции, незавершенного производства, материальных запасов, затрат будущих периодов и т.п.

3. Пути снижения себестоимости продукции предпринимательской фирмы

Снижение издержек производства имеет большое значение для предприятия, потому что является одним из решающих источников увеличения накоплений для целей расширения производства и повышения благосостояния персонала и, что самое главное, способствует предприятию вести ценовую конкуренцию.

Работа па снижению издержек проводилась всегда. Разница состояла лишь в степени остроты этой проблемы. Достаточно сказать, что стратегия лидерства в снижении издержек как основная линия развития фирмы, появилась еще в 20-е годы. В нашей стране процессы, происходящие в западной теории и хозяйственной практике, не вызывали особого интереса, а тем более не возникал вопрос их творческого использования. Между тем позитивные концепции западные компании брали себе на вооружение.

«Сокращайте издержки! Сокращайте и еще раз сокращайте!». Именно такой призыв ко всем компаниям стал стремительно распространяться в США, Германии, Великобритании, Швейцарии и других странах в 90-е годы. Значительные рыночные преимущества, получаемые при использовании стратегии снижения издержек, привели к тому, что многие западные компании провозгласили снижение издержек в год на 5 - 10% главной целью своей деятельности. Одной из первых, кто стал активно и целенаправленно заниматься этой работой, явилась американская компания "General Electric" [18, c.53].

Обращаясь к российским условиям, следует обратить внимание на то, что большинством российских предприятий в условиях рыночной экономики еще не преодолены негативные последствия экономических преобразований 90-х годов, когда издержкам производства не уделялось серьезного внимания в силу объективных причин (например, постоянный рост цен лишал смысла вести борьбу за снижение издержек производства). Это приводило к их значительному росту. По сравнению с развитыми странами промышленное производство в России более материало- и трудоемкое. Энергоемкость российского ВВП - едва ли не самая высокая в мире. Все это обуславливает низкий уровень конкурентоспособности предприятий, обостряя проблему конкурентоспособности России на мировых рынках. Парадокс заключается в том, что именно конкуренция ставит предприятия перед необходимостью усиливать внимание к издержкам производства. Возникает следующая логическая зависимость:

Необходимость снижения издержек производства

Низкая конкурентоспособность продукции

Высокие издержки производства

В настоящее время существуют следующие направления снижения издержек производства, которые свойственны всем сферам национальной экономики:

- уменьшение материальных и энергетических затрат (экономия материалов и энергетических средств);

- совершенствование организации труда (опережающий рост производительности труда, т.е. экономия затрат живого труда);

- сокращение накладных расходов по обслуживанию и управлению производством (реконструкция и техническое перевооружение предприятий, улучшение использования основных фондов и т.д.);

- использование достижений НТП (внедрение передовых и совершенствование действующих технологий и оборудования, использование новых видов сырья);

- государственное регулирование экономических процессов (государственные программы в области НТП, государственные стандарты и т.п.).

Рассмотрим, какие стратегии снижения издержек разрабатывают ведущие российские компании.

Например, компания РАО "ЕЭС России", отличающаяся высокой фондоемкостью и капиталоемкостью производства электроэнергетики, реализует программу управления издержками. В качестве основных направлений снижения издержек производства намечены следующие: вывод ремонтных услуг в самостоятельные бизнесы и создание конкуренции на этом рынке; оптимизация затрат на топливо; оптимизация структуры и численности персонала; выход из непрофильных бизнесов.

В 2002 г. в РАО "ЕЭС России" был начат первый этап проекта "Сокращение затрат" по электростанциям федерального уровня. Пилотный проект был реализован на Конаковской ГРЭС. Конечными целями проекта должны были стать повышение долгосрочной конкурентоспособности станций, увеличение их загрузки в рыночных условиях, подготовка профессиональных специалистов и разработка новых технологий. Все это позволяет увеличивать вклад снижения издержек производства в общие показатели развития компании. Если в 2002 г. размер снижения затрат составлял 2,8% годового объема продукции компании, то в 2003 г. задание по суммарному снижению издержек всеми АО-энерго и АО-электростанциями составляет 4,4% [17, c.54].

Знание удельного веса каждого элемента издержек позволяет выработать мероприятия, направленные на снижение размера наиболее крупных статей. В РАО "ЕЭС России", например, структура снижения затрат включает в себя более десяти позиций. Самая крупная доля в экономии средств приходится на топливные расходы (36% всех затрат). В первом квартале 2003 г. затраты по этой статье были снижены на общую сумму 1 млрд. руб., или 24% общего объема снижения расходов. Второй по величине снижения затрат составляющей является статья "Снижение потерь энергии" (15%). Ряд энергокомпаний в 2002-2003 гг. не смог снизить коммерческие и технологические потери в сетях из-за недостаточного финансирования дорогостоящих мероприятий по приобретению и установке приборов учета. Значительная доля сокращения затрат приходится на статьи "Ремонты и материалы". Экономия составила более 820 млн. руб., при первоначальной стоимости общего объема закупок 9 млрд. руб.

ОАО «Автосельмаш», например, в целях снижения материалоемкости организует контроль за рациональным использованием материалов, который осуществляется двумя методами: партионным и инвентарным [22, c.50].

Первый метод применяется в цехах, где осуществляется раскрой металла, тканей, кожи и других материалов. В этих цехах материалы со склада выдаются под отчет по фактическому весу и количеству. Количество выработанных деталей при этом методе фиксируется в раскройных листах. Второй - в литейных и кузнечных цехах. Для определения фактического расхода материала на каждое первое число месяца в цехах производится инвентаризация неиспользованных остатков материалов. К количеству материалов, полученных цехом за месяц, прибавляют неиспользованный остаток материалов на начало месяца и исключают остаток неиспользованного материала на конец месяца. Полученный таким образом фактический расход материалов сравнивают с нормативным, пересчитанным на фактическое количество полученных заготовок. Разница показывает экономию или перерасход цеха по материалам, которые распределяют между изделиями или заказами пропорционально нормативному расходу материала на фактический выпуск.

Возможности экономии заключены и в самих издержках производства, в способе их учета. Одним из путей решения этой задачи является операционный анализ (CVP - анализ). Он помогает руководителям предприятий выявить оптимальные пропорции между постоянными и переменными издержками. Важная составляющая операционного анализа - исследование чувствительности операционной прибыли предприятия к изменениям других показателей, т.е. следует определить, как повлияет на прибыль изменение переменных расходов на единицу реализации на заданный процент, какой будет прибыль, если постоянные расходы вырастут (сократятся) на заданную величину?

Одним из предприятий, успешно применяющих операционный анализ, является ОАО "Ульяновский авторемонтный завод". Проведя сравнительную характеристику методов распределения постоянных и переменных затрат и выбрав наиболее эффективные, предприятие получило возможность снизить затраты на обработку исходных данных, повысить точность в распределении затрат по видам продукции, иметь необходимую информацию для принятия эффективных и своевременных управленческих решений.

Как показывает практика работы российских предприятий, пока система управления затратами охватывает весьма ограниченное число предприятий. Те из них, которые ее применяют, ограничиваются в основном внутренними факторами снижения издержек, чаще всего экономией на оплате труда.

Например, в ОАО "Росгосстрах" в целях снижения издержек были выведены за штат и переведены на работу в одно из отделений компании ООО "Росгосстрах-Холдинг" около 300 ведущих сотрудников центрального аппарата "Росгосстраха". Более масштабная работа по снижению затрат ведется на Первом московском заводе радиодеталей. Здесь при разработке и утверждении бюджета во главу угла ставится экономическое обоснование всеми службами планируемых на отчетный период расходов, жесткий контроль за выделяемыми ресурсами. Но опять-таки это внутренние факторы [18, c.57].

Совершенствование механизмов государственного регулирования в области снижения издержек производства приобретает в России особую значимость в связи с принципиальной особенностью развития рынка в нашей стране, о которой уже упоминалось выше.

Например, важнейшими направлениями государственного регулирования в области АПК являются: создание необходимых экономических условий для самоокупаемости аграрной сферы и расширенного воспроизводства отрасли, включая воспроизводство населения, природных ресурсов и производственного потенциала; создание и реагирование механизмов рыночного ценообразования, пропорций внутри- и межотраслевого обмена; финансирование программ снижения издержек производства, привлечения инвестиций, повышения качества и конкурентоспособности продукции. Главные направления государственной поддержки и регулирования должны быть связаны с ростом эффективности производства и снижением себестоимости продукции. На решение этих и других задач развития АПК направлен Закон РФ "О государственном регулировании агропромышленного производства" от 14 июня 1997г. № 100-ФЗ.

В российской практике имеет место применение западных методик снижения издержек. Например, относительно новая для отечественных предприятий методология управления затратами Target Costing (Таргет Костинг), что в переводе с английского означает «Целевые издержки». Ее еще называют системой «точно вовремя», родиной которой считают Японию. Метод целевых издержек показывает, что выпуск высококачественной продукции возможен при относительно невысоком или даже снижающемся уровне издержек. Одним из первых, кто доказал это, были японские машиностроительные компании Toyota и Honda.

Сущность данного метода состоит в том, целевые затраты формируются с учетом ситуации, сложившейся на рынке данного товара, под влиянием внешних факторов (покупателей, конкурентов), заранее планируется размер скидок, непредвиденных расходов, величина налогов и желаемая прибыль [15, c.39].

Кроме того, он позволяет стабилизировать цену на нужном уровне, что особенно важно для России, т.к. цена для российских потребителей является в силу их слабой платежеспособности основным фактором при принятии решения для совершения покупок. Таким образом, система поддерживает стратегию снижения затрат еще на стадии проектирования продукта, т.е. является стратегическим, а не сугубо операционным инструментом.

Другим примером является технология Бизнес Юнит Менеджмент, которая нашла свое применение в компании, занимающейся торговлей автомобилями. При ее внедрении у руководителей подразделений появляется финансовая ответственность за результаты деятельности. Это заставляет их самостоятельно бороться с потерей рентабельности подразделений, и если руководитель не найдет способа снижения расходов, у него появляется риск потерять деньги или работу, что вынуждает его искать решения по сокращению издержек. Данная компания приняла следующие инновационные решения, которые позволили сократить издержки: введение конкуренции по закупкам между поставщиками и собственными службами, страхование автотранспорта, загрузка основных средств, установка канала связи, увольнение высокооплачиваемого сотрудника, покупка технологии оформления, установка стационарной сотовой станции и др.

Таким образом, зарубежный опыт минимизации издержек вносит весомый вклад в отечественную теорию и практику управления затратами, поскольку Россия находится на стадии формирования рыночной экономики.

Заключение

Рассмотрев и проанализировав основные вопросы данной курсовой работы, мы можем сформулировать ряд следующих выводов.

Понятия «издержки производства» и «себестоимость продукции» являются одними из главных экономических категорий на современном этапе развития. Отличие их в том, что категория «издержки производства» находит применение в экономической теории и по существу шире понятия «себестоимости». Последняя, в свою очередь, используется в бухгалтерском и управленческом учетах, отражая различные производственные отношения.

Себестоимость как обобщающий показатель в системе показателей эффективности производства в конечном итоге характеризует результаты основного вида деятельности хозяйствующего субъекта в условиях рыночной экономики, то есть ставит в прямую зависимость его расходы от получаемых им доходов. Он широко применяется на всех уровнях управления экономикой.

При расчете себестоимости в целом по предприятию используют классификацию затрат по экономическим элементам, по типовой номенклатуре статей, а также используют аналитические группировки затрат.

Существование различных классификаций затрат, включаемых в себестоимость продукции объясняется тем, что любое предприятие стремится получить точную себестоимость продукции (работ, услуг), которая, в свою очередь, является ключевым вопросом в проблеме оптимизации затрат.

Управленческий контроль за издержками производства является неотъемлемой частью экономической политики предприятия, направленной на обеспечение текущей деятельности необходимыми ресурсами и бесперебойности осуществления производственного процесса.

Две составляющие управленческого учета составляют основу системы управления на предприятии. Собственно учет издержек производства оказывает прямое влияние на непрерывное повышение технического уровня производства и его эффективность. А наличие различных методов калькулирования себестоимости продукции позволяет получить достоверные данные о расходах на единицу продукции, а также обоснованные сводные показатели себестоимости изделий. Причем каждый метод имеет свои преимущества и недостатки. При помощи калькулирования затраты производства соединяются с его доходами и определяется уровень рентабельности производства в целом по предприятию, по отдельным отраслям и видам продукции.

Снижение материальных, трудовых и финансовых ресурсов в расчете на единицу производимой продукции позволит повысить эффективность производства и увеличить в конечном итоге прибыль, которая является основной целью предпринимательской деятельности.

Опыт показывает, что на отечественных предприятиях существуют различные направления снижения издержек производства, но как такового единого «рецепта» нет. Это объясняется специфическими особенностями отдельного предприятия (такими экономическими показателями, как материалоемкостью, трудоемкостью, типом организационной структуры и др).

Наконец, хотелось бы отметить, что применение зарубежного опыта минимизации издержек производства имеет большое значение для российских предприятий, поскольку он стимулируют инновационную инициативу всех сотрудников предприятия, что позволяет создать сильную рыночную команду и с успехом конкурировать не только с отечественными, но и с иностранными компаниями.

Библиография

1. Положение «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогооблажении прибыли», утв. постановлением Правительства РФ от 31.05.2000 №420.

2. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 30.03.2001).

3. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: Учебник. – М.: Инфра, 2004.

4. Глебова О.П., Иванов К.А. Формирование себестоимости: бухгалтерский учет и налогооблажение. – М.: МЦФЭР, 2005.

5. Грузинов В.П. Экономика предприятия: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001.

6. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский и управленческий учет: Учеб. – М.: Экономистъ, 2004.

7. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учеб. – М.: Дашков и К, 2005.

8. Кураков Л.В. Курс экономической теории: Учебное пособие. – М.: Геолис АРВ, 2005.

9. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учебное пособие. – М.: Новое знание, 2003.

10. Табурчак П.П. Экономика предприятия: Учебник для вузов. – М.: Ростов н/Д: «Феникс»,2002.

11. Бурханов Р. Некоторые концептуальные вопросы формирования себестоимости издержек производства и снижения себестоимости сельскохозяйственной продукции.//Экономика и управление. – 2004.- № 4.

12. Бычкова С.М. Аудит затрат на производство. //Аудиторские ведомости. – 2005. - № 1.

13. Врублевский Н. Управленческий контроль за издержками производства.//Бухгалтерия и банки. – 2005. - № 4.

14. Гусева И.Б. Предпосылки интегрированного управления затратами предприятия. //Менеджмент в России и за рубежом. – 2005. - № 3.

15. Гусева И.Б. Управление целевыми затратами. //Финансы и кредит. – 2005. - № 34.

16. Ермакова Н.А. Использование АВС-метода при распределении и анализе коммерческих расходов. //Экономический анализ: теория и практика. – 2005.- № 9.

17. Королев В. Механизм обеспечения экономического роста фирмы. //Экономист. – 2004. - № 1.

18. Королев С.В. Издержки производства в системе конкурентоспособности компании: зарубежный опыт и российская практика. //Внешнеэкономический бюллетень. – 2003. - № 6.

19. Лунин В. Сокращение издержек. //Бухгалтерский учет. – 2006. - №5.

20. Платонова Н. Затраты и их классификация. //Финансовая газета. – 2005. - № 34.

21. Платонова Н. Формирование себестоимости в системах учета затрат. // Финансовая газета. – 2005. - № 41.

22. Попова Л.В. Процедура внутрипроизводственного учета затрат и управления себестоимостью. //Финансовый менеджмент. – 2004. - № 1.

23. Соколов А.А. Особенности организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции операционных сегментов предприятия. //Аудитор. – 2005. - № 8.

24. Туякова З.С. Понятия себестоимости и рыночной стоимости в системе категорий бухгалтерского учета. //Бухгалтерский учет. – 2006. - № 8.

25. Хоружий Л.И. Управленческий учет затрат. //Аудиторские ведомости. – 2005. - №4.

1. 1) Маркс К. Капитал. К критике политической экономии. - М.: Политиздат, 1969. – Т.1. – С.228-229. [↑](#footnote-ref-1)