Анализ взаимосвязи методов калькулирования себестоимости продукции и формирования прибыли

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Майорова, Людмила Владимировна  
  
**Год:**

1999

**Автор научной работы:**

Майорова, Людмила Владимировна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

186

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Майорова, Людмила Владимировна

Введение.

Глава 1. Анализ действующих методов классификации затрат на производство продукции

1.1. Группировка затрат для калькулирования себестоимости и оценки произведенной продукции.

1.2. Анализ поведения затрат для принятия управленческих решений.

1.3. Классификация расходов предприятия для осуществления процесса контроля и регулирования.

Глава 2. Совершенствование механизма управления издержками производства в системе управленческого учета. ^

2.1. Методы полного учета затрат, применяемые в отечественном и зарубежном управленческом учете при калькулировании себестоимости продукции.

2.2. Применение расчета усеченной себестоимости продукции в условиях рынка.

2.3. Контроль за центрами затрат через показатели нормативных затрат и анализ отклонений.

Глава 3. Анализ взаимосвязи объема производства, себестоимости продукции и прибыли.

3.1. Использование анализа безубыточности для принятия управленческих решений.

3.2. Анализ формирования прибыли предприятия на основе системы взаимосвязи издержек производства, объема выпуска продукции и цен.

3.3. Методика факторного анализа прибыли по системе директ-костинг.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Анализ взаимосвязи методов калькулирования себестоимости продукции и формирования прибыли"

Нестабильность экономической ситуации в России, снижение платежеспособного спроса, инфляционные процессы создают неопределенность внешних условий функционирования предприятий. В то же время увеличивается значимость эффективного управления издержками производства предприятием и формированием объективной и достоверной информации для принятия обоснованных решений, направленных на поддержание рентабельной работы предприятий.

В этих условиях основным инструментом управления предприятием становится система учета, контроля и анализа издержек производства. Изучение уровня, структуры и поведения затрат, а также контроль за формированием себестоимости продукции необходимы для обеспечения прибыльности продукции и, в конечном итоге, для выживания предприятия в рыночных условиях.

Другим важным показателем, характеризующим эффективность работы предприятия, является прибыль. В обобщенном виде этот показатель отражает все стороны производственно-хозяйственной деятельности предприятия, его достижения и недостатки, служит основой любого бизнеса.

Развитие рыночных механизмов выдвигает на первый план необходимость соизмерения затрат производства и прибыли, их сбалансированности относительно друг друга, что является базой устойчивого развития предприятия. В этих условиях для выработки эффективных управленческих решений необходимо создание системы управления затратами, обеспечивающей постоянную направленность на конечные результаты производства.

Многие аспекты управления и анализа затрат и их влияние на формирование прибыли нашли свое отражение в работах зарубежных авторов, посвященных управленческому учету и контроллингу: Х.Андерсона, П.Вебера, А.Дейла, К.Друри, Д.Колдуэлла, Э.Майера, Р.Манна, Б.Нидлза, Р,Пиндайка, Х.Плаута, Дж.Риса, Д.Рубинфельда, Дж.Сигела, Д.Фостера, П.Фридмана, Д.Хана, Ч.Хорнгрена, Дж.Шима, Р.Энтони, А.Яруговой. В отечественной учетно-аналитической школе также существует солидный научно-практический опыт в исследовании аналогичного вопроса. Особого интереса в этой связи заслуживают работы И.А.Басманова, П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевича, В.В.Ковалева, Э.И.Крылова, А.Д.Ларионова, Б.И.Майданчика, И.С.Мацкевичюса, А.С.Наринского, С.А.Николаевой,

Н.П.Новиченко, В.Д.Новодворского, В.Ф.Палия, Р.С.Сайфулина, С.С.Сатубалдина, Я.В.Соколова, С.А.Стукова, В.И.Ткача, Н.Г.Чумаченко, А.Д.Шеремета и ряда других ученых.

Однако многие аспекты данной проблемы необходимо переосмыслить с учетом требований современных условий хозяйствования.

Недостаточная разработанность методологии анализа взаимосвязи себестоимости, объема реализации продукции и прибыли и необходимость переосмысления многих аспектов данной проблемы с учетом требований современных условий хозяйствования определили актуальность исследования.

Целью проведенного исследования является разработка теоретических и методических вопросов анализа, учета и контроля себестоимости продукции и прибыли во взаимосвязи с объемом производства, ценами на реализованную продукцию и силой воздействия операционного рычага.

В соответствии с указанной целью в диссертации были поставлены и решены следующие задачи:

- обобщение и критический анализ отечественного и зарубежного опыта по совершенствованию действующих методов классификации затрат;

- исследование направлений совершенствования способов управления прибылью в единстве с методами калькулирования себестоимости продукции;

- обоснование механизма управления уровнем издержек производства через нормативный учет затрат и анализ отклонений по центрам затрат;

- определение характера и тесноты взаимосвязи издержек производства, объема реализации, цен и прибыли на основе анализа безубыточности и воздействия операционного рычага;

- рассмотрение вопросов факторного анализа прибыли, применяемых в отечественном и зарубежном учете;

- совершенствование процесса принятия управленческих решений на основе соизмерения затрат производства и полученных результатов.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических вопросов, связанных с совершенствованием методологии анализа взаимосвязи себестоимости продукции, объема реализации и прибыли с целью повышения эффективности функционирования предприятий.

В качестве объекта диссертационной работы избран процесс исчисления издержек производства и прибыли предприятия в современных экономических условиях на примере полиграфических предприятий.

Теоретической и методологической базой исследования явились современные концепции управленческого учета и экономического анализа, а также общие принципы управления предприятием и принятия решений.

При раскрытии темы автором были изучены труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа; законодательные акты, регламентирующие финансово-хозяйственную деятельность предприятий; нормативные документы, методические и инструктивные материалы по регулированию бухгалтерского учета; монографии и диссертационные исследования, источники энциклопедического характера и материалы периодических изданий, конференций, семинаров по проблеме диссертационной работы; статистическая, бухгалтерская и иная информация о фактах хозяйственной деятельности предприятия.

Методология исследования основана на различных способах обработки, обобщения и систематизации источников экономической информации и фактов хозяйственной деятельности. Основными методами являются диалектический, статистико-экономический, балансовый, экономико-математический, сравнительный анализ, элиминирование, группировка и другие, что позволило в совокупности обеспечить достоверность и обоснованность полученных выводов.

Новизна находит свое отражение в постановке, теоретическом обосновании и выработке практических рекомендаций по проблеме анализа себестоимости продукции и прибыли во взаимосвязи с объема производства и изменением цен реализации.

В процессе исследования получены следующие результаты:

- обоснованы основные направления совершенствования действующих методов классификации затрат;

- даны рекомендации по совершенствованию управления издержками производства на основе повышения уровня обоснованности распределения косвенных расходов, улучшении их контроля и предложены направления воздействия на них;

- определена необходимость использования более эффективного способа управления издержками производства и прибылью на основе использования методов усеченной себестоимости в единстве с нормативно-балансовым методом расчета себестоимости продукции;

- даны рекомендации по повышению действенности управления центрами затрат на основе контроля, анализа и учета себестоимости продукции посредством нормирования затрат и анализа отклонений;

- разработана модель анализа безубыточности продукции при принятии управленческих решений по обоснованию пропорций между объемом производства, себестоимостью и уровнем цен на конкретные виды продукции;

- предложена методика факторного анализа прибыли на основе исследования взаимосвязи объема выпуска, издержек производства и прибыли.

Методологические положения, выводы и рекомендации, содержащиеся в диссертации, являются результатом самостоятельного исследования автора. Личный вклад автора в изучение данной проблемы заключается в следующем:

- анализ направлений совершенствования классификации затрат производства с целью более эффективного управления ими и прибылью предприятия;

- обоснование механизма контроля за центрами затрат посредством нормирования затрат и анализа отклонений;

- выявление особенности формирования себестоимости и прибыли полиграфических предприятий на базе системы директ-костинг;определение путей рационализации методики анализа прибыли на основе системы взаимосвязи издержек производства, объема реализации и цен;

- рассмотрение и определение целесообразности совершенствования методов калькулирования себестоимости, обеспечивающих постоянную направленность на конечные результаты производства;

- разработка вариантов поведения затрат на основе анализа безубыточности;

- проведение экспериментальных расчетов по факторному анализу прибыли, принятой в отечественной и западной практике.

Значимость проведенного исследования заключается в разработке конкретных рекомендаций по совершенствованию методов калькулирования себестоимости продукции, классификации затрат на постоянные и переменные, разработке методики анализа и контроля себестоимости продукции во взаимосвязи с объемом производства, масштабом изменения цен и силой воздействия операционного рычага.

Основные теоретические положения и выводы данной работы докладывались и обсуждались на заседаниях кафедры экономического анализа эффективности хозяйственной деятельности и научных сессиях профессорско-преподавательского состава, научных работников и аспирантов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов в 1997-1999гг.

Также материалы и полученные результаты диссертации апробированы и одобрены в ходе участия в международных конференциях ассоциации «Наука молодая», проходивших в 1998 году: Весенние семинары молодых ученых -экономистов '98 и Четвертая международная конференции студентов и аспирантов «Предпринимательство и реформы в России».

Теоретические и методологические положения проведенного исследования могут применяться в учебном процессе при подготовке пособий, учебных программ, лекций для высших учебных заведений и систем послевузовского обучения по управленческому учету, экономическому анализу и управлению предприятием.

Разработанные в диссертации принципы формирования системы принятия решений на базе использования анализа безубыточности могут быть использованы в « работе административно-управленческого персонала, бухгалтеров и экономистов в качестве инструмента контроля за эффективностью деятельности предприятия.

По теме диссертации автором опубликовано 6 печатных работ.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений. Работа содержит 39 таблиц, 24 рисунка; библиографический список включает 162 источника.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Майорова, Людмила Владимировна

Основные результаты ■ продукция или количественно измеряемые услуги; ■ легко измерить величину; ■ легко проверить качество. ■ информация; ■ трудно измерить величину; ■ трудно проверить качество.

Уровень неопределенности Средняя или небольшая Высокая

Очевидно, что степень регулируемости затрат будет разной в зависимости от условий:

- длительности периода (в долгосрочном периоде появляется возможность воздействовать на те затраты, которые в краткосрочном периоде считаются заданными);

- полномочий лица, принимающего решения (затраты, которые являются заданными на уровне начальника цеха, могут оказаться регулируемыми на уровне директора предприятия).

Необходимость в классификации затрат по степени регулируемости очевидна: ведь любая другая классификация (переменные или постоянные, прямые или косвенные) в конечном счете предназначена именно для выявления релевантных затрат, а данный подход позволяет сделать это сразу, без опосредующих звеньев. Однако единой методики классификации затрат по степени регулируемости, подходящей для любого предприятия, разработать не возможно, существует лишь общий подход, так как степень регулируемости затрат (по определению) зависит от roc? ДАР: специфики конкретного предприятия и носит несколько субъективный характер.

Хотя классификация затрат по степени регулируемости позволяет понять, кто и на сколько сильно может воздействовать на затраты, но ничего не говорит о том, каким образом можно это сделать. Поэтому классификация затрат по степени регулируемости применяется в сочетании с другими способами классификации затрат, в сочетании с делением на центры ответственности.

Классификация затрат по центрам ответственности позволяет получить информацию о местах их возникновения.

Центр ответственности - сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения. На предприятии, как правило, выделяют следующие центры ответственности: центр затрат, центр прибыли, центр инвестиций.

Центр затрат - это центр ответственности, который контролирует возникновение затрат. Поскольку формирование центра ответственности соответствует организационной структуре предприятия, то они образуются на базе первичных производственных подразделений.

Центр прибыли - это подразделение, которое утверждает сметы затрат и само распределение прибыли, например, предприятие в составе крупных объединений.

Центр инвестиций - это подразделение, руководитель которой отвечает за капитальные вложения, доходы и затраты, например, новый строящийся производственный объект.

Процесс учета издержек по центрам ответственности включает два взаимосвязанных вида деятельности: планирование - принятие решения, что делать, как и когда, и контроль - обеспечение достижения желаемых результатов» [129, стр.52]. Поэтому нужно четкое распределение ответственности за издержками предприятия по центрам ответственности и обеспечение информации как о нормативной величине затрат, так и о фактических издержках

Сравнение фактических затрат с допустимыми позволяет оперативно планировать и контролировать работу каждого центра ответственности, регулировать уровень затрат и добиваться более высокой эффективности, что позволит выявить и решить возникающие проблемы.

Информация, подразделяемая по центрам ответственности служит двум целям: 1) обеспечивает обратный приток информации в направлении ответственного менеджера, раскрывающего эффективность его прошлых действий и указывает ему на те важные области, которые должны быть в будущем приняты во внимание;

2) позволяет высшему руководству оценивать работу отдельных центров ответственности и своевременно принимать меры в случае непредвиденного развития ситуаций.

На практике чаще всего применяют функциональные принципы определения центров ответственности:

- обслуживающие (оказывают услуги другим центрам ответственности внутри предприятия - вспомогательные цеха);

- материальные - служат для заготовления и хранения материалов (затраты данных центров относят на конкретный вид продукции при достаточно детальном учете);

- производственные - подразделение основных и вспомогательных производств (затраты основных цехов относят на конкретную продукцию, вспомогательных - в себестоимость продукции включают опосредованно);

- управленческие - заводоуправление, бухгалтерия, юридический отдел (их затраты не связаны с конкретными видами продукции и их распределяют на продукцию пропорционально выбранной базе);

- сбытовые - занимаются сбытом продукции (их расходы можно соотнести с конкретными видами продукции).

Существует также деление центров ответственности по территориальному принципу и по признаку сходства структуры затрат.

Таким образом, выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется технологией производства и спецификой конкретных ситуаций. При этом необходимо учитывать следующие требования:

- в каждом центре затрат должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;

- в каждом центре должен быть ответственный;

- степень детализации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким;

- желательно выделение таких центров ответственности, для которых определенные виды затрат предприятия является прямыми;

- на центры затрат желательно относить только прямые затрат (непосредственно связанные с его работой), а распределение общехозяйственных затрат не учитывать. Рассмотрим классификацию на центры ответственности на примере ГИПП «Искусство России». Здесь применяется функциональное разделение на центры (рис. 1.9.).

Рис. 1.9. Схема функционального разделения центров ответственности на ГИПП «Искусство России»

Оценка управленческой деятельности также может строиться и на классификации затрат по их эффективности.

Эффективные - затраты, в результате которых получают доход от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Неэффективные - расходы непроизводительного характера, в результате которых не будет произведена продукция. К ним относят потери на производстве: от брака, простои, недостачи материальных ценностей на складах, их порча. Необходимость выделения неэффективных расходов объясняется стремлением не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Для обеспечения действительности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К контролируемым относят затраты, которые поддаются контролю со стороны лиц, работающих на предприятии. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-либо отбельным расходами.

Неконтролируемые расходы не зависят от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных фондов, повлекшие за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменение цен на потребляемые ресурсы.

Среди множества направлений в классификации затрат для внедрения в практику их учета на ГИПП «Искусство России» можно предложить деление издержек производства на прямые и косвенные с подразделением косвенных на постоянные и переменные. Пример такой классификации приведен в приложении 1.

Использование двух группировок позволит, с одной стороны, уточнить метод отнесения затрат на конкретный вид продукции, с другой, - обеспечить целенаправленное управление себестоимостью, так как это позволит выделить конкретные причины составляющих себестоимости (пересчет косвенных затрат на фактический объем производства).

Большинство переменных и некоторые постоянные затраты являются прямыми. Некоторые косвенные затраты могут в большей или меньшей степени изменяться в зависимости от объема производства, несмотря на то, что они не связаны с конкретными видами продукции. А также некоторые постоянные затраты прямо относятся на определенную продукцию. Следовательно, в данном случае можно выделить четыре возможные комбинации затрат:

1) прямые и переменные затраты (затраты на сырье и материалы, заработная плата рабочих-сдельщиков);

2) прямые и постоянные затраты (амортизация оборудования, предназначенного для выпуска одного вида продукции);

3) косвенные и переменные затраты (топливо и энергия на технологические нужды);

4) косвенные и постоянные затраты (амортизация зданий и сооружений, арендная плата за арендуемые объекты).

Так как прямые затраты в большинстве случаев являются переменными, то их группировка по отношению к объему производства представляется нецелесообразной. Ведь на изменение прямых затрат, приходящихся на единицу продукции, может воздействовать цена на сырье, изменения в уровне оплаты труда, в технологии производства изделия, анализ которых должен быть осуществлен отдельно. Невозможность прямого включения в себестоимость продукции косвенных расходов заставляет более детально анализировать их состав, способ отнесения на конкретное изделие, их зависимость от объема производства. А так как они в большинстве своем являются постоянными, то ими легче маневрировать при изменений условий производства. С этой точки зрения чем больше у предприятия косвенных затрат, тем больше возможностей не ухудшить финансовое состояние при снижении цен на продукцию. Но это ведет к необходимости более жесткого учета косвенных затрат и их экономии за счет сокращения отдельных их видов и за счет увеличения объема производства. Поэтому главным является разделение косвенных затрат на зависящие и не зависящие от объема производства с целью выявления тех затрат, которые можно и которые нельзя снизить путем увеличения объема производства.

Таким образом, проанализировав действующие методики классификации затрат можно сделать вывод о том, что в современных условиях первоочередными задачами классификации затрат с управленческих позиций становятся: достоверность исчисления себестоимости; использование учетной информации для принятия управленческих решений; организация текущего контроля за издержками по местам их возникновения и центрам ответственности; прогнозирование и регулирование затрат.

Важной особенностью предлагаемого подхода к группировке затрат является то, что появляется возможность контролировать и управлять ими не после их возникновения, а в момент их осуществления. Однако даже самая хорошая классификация затрат еще не контролирует расходы, а дает информацию для принятия управленческих решений. Поэтому в планировании, учете и отчетности нет необходимости добиваться классификации затрат по всем признакам. В одних случаях это невозможно, в других - экономически невыгодно. Поэтому затраты группируются по тем признакам, которые необходимы для достижения определенной производственной цели.

А сравнение систем классификации затрат, применяемых в отечественном и западном учете указывает на то, что на зарубежных предприятиях классификация затрат направлена на совершенствование методики принятия управленческих решений, умения корректировать их в зависимости от условий реализации продукции и ориентирован на рынок, в то время как отечественный управленческий учет нацелен на производство.

Глава 2. Совершенствование механизма управления издержками производства в системе управленческого учета.

В силу экономических условий, определяемых системой централизованного управления и жесткой регламентации хозяйственной деятельности звеньев народного хозяйства, учет в нашей стране на протяжении последних десятилетий зачастую развивался как инструмент внешней отчетности и незначительно влиял на процесс принятия решений на уровне предприятия. В условиях хозяйственной самостоятельности и обособленности предприятий, усложнения их ориентации во внешней среде требуются хорошо разработанные приемы и методы учета с целью анализа происходящих процессов и действенного контроля. Поэтому существенно возрастает роль управленческого учета как инструмента для принятия различных решений.

Система учета затрат на предприятии, особенно в условиях рынка - это центральное звено всей системы управления предприятием. Здесь концентрируется информация о фактических издержках, а значит, создаются основы для объективной оценки возможной прибыли.

Необходимость измерения затрат, их соизмеримость с результатами производства является первоосновой для прогнозирования устойчивого развития и оценки экономической эффективности хозяйственной деятельности предприятия. В этих условиях для выработки оптимального управленческого и финансового решения должно стать создание системы управления затратами, обеспечивающей постоянную направленность на конечные результаты производства. Поэтому анализ уровня, структуры и поведения затрат необходим для формирования достоверной и полной информации об оценке факторов рентабельности, планирования будущих направлений деятельности, распределения и минимизации затрат, для определения объема безубыточности, расчета возможного размера прибыли при различных методахценообразования.

Основными причинами неэффективности традиционной организации системы управленческого учета на промышленных предприятиях России в условиях изменяющейся внешней среды являются: лишенная оперативности информация о затратах на производство продукции зачастую содержит искаженные данные, которые не могут служить надежной базой для принятия эффективных управленческих решений; способы распределения накладных расходов по видам готовой продукции, используемые в рамках традиционных методов учета затрат и калькулирования себестоимости, дающие слишком приблизительные оценки. В свою очередь, использование искаженной информации для принятия управленческих решений обуславливает неэффективность контроля за качеством выпускаемой продукции и неправильную ценовую политику; на практике затрат в учете обычно обобщаются, а затем в системе калькулирования условно распределяются по видам продукции. При этом трудоемкость калькуляционных расчетов усиливается, а показатели себестоимости утрачивают реальность и пригодность для управления.

В настоящее время в России формируется экономическая система, стержнем которой являются рыночные отношения. В этих условиях усложняется ориентация предприятия во внешней среде, увеличивается значимость формирования объективной информации для эффективного управления предприятием и принятия оптимальных решений его деятельности. Проведение исследований в этой области открывает новые возможности для поиска более совершенных методов исчисления себестоимости. Принятый с 1992 года новый План счетов [104] позволяет предприятию в рамках выбранной учетной политики принимать свой вариант учета и самостоятельно определять многие его аспекты. Поэтому построение системы управленческого учета зависит от того, какая информация необходима для принятия решений. Одной из его характеристик является возможность использования различных категорий себестоимости: полной, стандартной, переменной, маржинальной, исчисление отклонений, анализ результатов по центрам ответственности, сегментам деятельности и определения на их основе эффективности деятельности предприятия.

2.1. Методы полного учета затрат, применяемые в отечественном и зарубежном управленческом учете при калькулировании себестоимости продукции

Классификация методов исчисления себестоимости в зависимости от степени полноты распределения производственных затрат позволяет выделить: калькуляцию полной себестоимости продукции при распределении между отдельными видами изделий и производственными процессами всех прямых и косвенных расходов; исчисление усеченной себестоимости, при которой на отдельные объекты учета относят лишь прямые расходы, а косвенные расходы списывают без распределения, общей суммой на финансовый результат.

Рассмотрим методы исчисления полной себестоимости, сущность которых заключается во включении в себестоимость продукции всех производственных затрат (рис. 2.1.).

Рис. 2.1. Схема полного распределения затрат

Нормативно-балансовый метод широко применяется в отечественном бухгалтерском учете, где имеется специальное Положение о составе затрат, определяющем, что надо, а что не надо включать в себестоимость продукции. Его сущность заключается в том, что прямые затраты непосредственно относят на себестоимость конкретных изделий или группы изделий, а косвенные расходы относят пропорционально какой-либо базе распределения, предварительно сгруппировав их по определенным признакам. И только после суммирования всех составляющих можно говорить о фактической себестоимости продукции (рис. 2.2.).

Прямые затраты Прямое включение С Е w Б Е

Распределение пропорционально: С т

- стоимости материалов; О

- прямым затратам; и м О

Косвенные затраты - сумме материалов и прямых затрат;

- количеству произведенных изделий; - весу, объему произведенной продукции; - другим базам. -> с т ь

Рис. 2.2. Схема нормативно-балансового метода

Данный метод предусматривает учет затрат в течение отчетного периода на производственных счетах: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и т.д. При этом на счета 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" относят прямые затраты, непосредственно связанные с производством конкретного вида продукции и выполнением работ или услуг. А на собирательно-распределительные счета 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" относят расходы на обслуживание и управление производством, которые не могут быть непосредственно отнесены к определенным единицам продукции. Затем эти затраты распределяются между объектами калькулирования пропорционально той или иной базе.

Совершенствование метода осуществляется по линии организации правильности учета косвенных расходов и их точного распределения. Поэтому при исследовании учета косвенных затрат в основном рассматриваются две проблемы: правильной группировки этих расходов и точного их распределения по калькуляционным объектам.

Номенклатура этих затрат формировалась и утверждалась на протяжении многих лет, против которой не возражали ни специалисты, ни ученые. Косвенные расходы в производственной себестоимости представлены общепроизводственными и общехозяйственными расходами.

Типовая смета общепроизводственных расходов включает расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховые расходы.

К расходам на содержание и эксплуатацию оборудования относят: износ (амортизация) производственного оборудования и транспортных средств; отчисления в ремонтный фонд для ремонта оборудования и транспортировки средств; содержание (эксплуатация) оборудования; содержание (эксплуатация) транспортных средств; износ (амортизация) инструментов и приспособлений; текущий ремонт наиболее ценныхинструментов; ремонт малоценных инструментов и приспособлений и их восстановление; прочие расходы по содержанию и эксплуатации оборудования. Цеховые расходы: содержание аппарата управления цеха; содержание прочего цехового персонала; износ зданий, сооружений цеха; отчисления в ремонтный фонд зданий и сооружений цеха; содержание зданий, сооружений цеха; проведение испытаний, опытов, исследований; организация рационализации и изобретательства; охрана труда работников цехов; расходы на спецодежду; прочие расходы.

Общехозяйственные расходы связаны с функционированием предприятия как единого производственно-хозяйственного организма, направленные на управление и обеспечение общих условий бесперебойного хода производства. Они подразделяются на четыре группы:

1. Расходы на управление предприятием:

- содержание аппарата управления предприятия;

- служебные командировки управленческого персонала;

- представительские расходы, связанные с деятельностью предприятия;

- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;

- прочие расходы (канцелярские, почтово-телеграфные, оплата консультационных, информационных, аудиторских услуг и т.п.)

2. Хозяйственные расходы:

- содержание общехозяйственных основных средств;

- амортизация зданий, сооружений, инвентаря;

- отчисления в ремонтный фонд;

- содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;

- проведение испытаний, опытов, исследований, содержание и обслуживание общезаводских лабораторий;

- расходы на изобретательство и рационализацию, включаемые в себестоимость;

- охрана труда работников предприятия;

- подготовка кадров;

- организованный набор рабочей силы;

- прочие расходы.

3. Сборы и отчисления:

- налоги;

- сборы;

- прочие обязательные платежи.

4. Общехозяйственные расходы непроизводительного характера:

- потери от простоев;

- недостатки и порчи материалов на заводских складах.

Вокруг вопросов распределения косвенных затрат между произведенными изделиями, выполненными работами и оказанными услугами, а также между готовой продукцией и незавершенным производством ведется множество споров относительно их точности. В отечественном учете распределение косвенных расходов между изделиями представляет одну из существенных проблем производственного учета. Ведь правильное распределение косвенных затрат между отдельными видами продукции имеет важное значение для точного исчисления производственной себестоимости этих изделий, ценообразования, а также экономического анализа себестоимости. А также обоснованное распределение затрат не позволит покрывать недостатки в работе и потери одних производств за счет других, убыточность одних видов продукции за счет высокорентабельных ее видов.

На практике применяется несколько способов распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции (работ, услуг). Их многообразие -объективная необходимость, поскольку нет и не может быть единого, универсального приема, который позволил бы учесть в процессе распределения все особенности и специфику производств.

Важнейшим критерием выбора способа распределения косвенных расходов является максимальное приближение результата распределения к фактическому расходу на данное изделие, работу, услугу, что оказывает влияние на достоверность определения их себестоимости и в конечном итоге на прибыль предприятия. А также способ распределения должен соответствовать существующим в организации производственным (технологическим) процессам, быть простым, нетрудоемким, экономически выгодным. То есть, "косвенные расходы должны находиться в причинной зависимости от базы распределения, соотношение между косвенными расходами и базой по возможности должно быть неизменным, сама база постоянной, а ее размеры легко определяемыми" [81, стр.92].

Чаще всего в качестве базы распределения выступает основная заработная плата производственных рабочих. Достоинства такого выбора в том, что эта база проста, тесно увязана с производством конкретных видов продукции, на которые должны быть отнесены косвенные расходы, имеет доступность первичных документов, а также постоянна, что позволяет анализировать динамику себестоимости продукции. Однако в последнее время эта база распределения все чаще стала подвергаться критике. Во-первых, рост уровня механизации и автоматизации производства привел к более быстрым темпам роста расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по сравнению с заработной платой производственных рабочих. Возросли также цеховые и общехозяйственные расходы, что связано с усложнением управления производством. Во-вторых, наибольшая часть косвенных расходов при распределении приходится на те изделия, при производстве которых превалирует ручной труд и соответственно затраты по заработной плате производственных рабочих наивысшие. В результате, на изделия, производимые в условиях более высокой механизации и автоматизации, себестоимость искусственно занижена, а на изделия, изготавливаемые вручную, наоборот, завышена. Поэтому заработная плата как база распределения стала неприемлемой: небольшое изменение в пропорциях по заработной плате приводит к многократному увеличению искажений в пропорциях распределяемых косвенных расходов.

Также базой распределения косвенных расходов при нормировании рабочего времени, отработанного по каждому заказу, может служить сумма человеко-часов, отработанных производственными рабочими. По сравнению с базой распределения пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, эта имеет то преимущество, что исключает влияние различий в квалификации рабочих, и следовательно, разной оплаты за одинаковую работу. Но как и в первом варианте, распределение косвенных затрат пропорционально отработанному времени производственных рабочих не учитывает машинного производства. Если они приемлемы в производствах с большим удельным весом ручного труда, там, где выпускается однородная продукция, то в условиях автоматизации они теряют свою эффективность. Поэтому прибегают к методу распределения по коэффициенто-машино-часам работы производственного оборудования. Для этого все оборудование цеха делится на группы в зависимости от размера расходов, приходящихся на единицу оборудования. Затем на основе нормативов расходов на один машино-час работы каждого вида оборудования устанавливаются коэффициенты, показывающие отношение расходов на час работы того или иного вида оборудования к затратам на час работы оборудования, принятого за единицу. На основе рассчитанной сметы коэффициентов и количества часов работы каждого вида оборудования исчисляют общее количество приведенных машино-часов, затраченных на весь выпуск продукции. Сумму расходов по содержанию и эксплуатации оборудования по цеху делят на число приведенных машино-часов и получают себестоимость одного приведенного коэффициенто-машино-часа. Зная количество часов обработки данного изделия на каждом виде оборудования, с помощью системы коэффициентов рассчитывают количество коэффициенто-машино-часов работы оборудования по производству данного вида продукции. Умножая последний результат на себестоимость одного коэффициенто-часа, получаютставку расходов по содержанию и эксплуатации оборудования на единицу данного вида оборудования.

Выполним расчет по распределению РСЭО данным способом применительно к нашему предприятию по печатному цеху в таблицах 2.1 и 2.2.

Заключение

Переход российской экономики на рыночные условия хозяйствования обусловил коренные изменения в планировании, учете, анализе и контроле производственно-хозяйственной деятельности и всей системе управления предприятиями. Изменились экономические приоритеты, другими стали цель предпринимательства, средства ее достижения. Поэтому другой должна быть и система планирования, учета, анализа и контроля производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Применяемые сейчас методы экономического управления, базирующиеся на унаследованных во многом по инерции способах расчета издержек, цен, планов производства и сбыта, на старых методиках учета и анализа, не дают и не могут дать должных результатов. Поэтому предприятию необходимо адаптировать новейшие методы теории и практики управления. В этих условиях возрастает роль экономического анализа как инструмента принятия эффективных решений. В его рамках должно быть изучено, освоено и переосмыслено богатое наследие и с и U отечественной учетно-аналитическои и экономической школы, с одной стороны, и изучены, освоены и применены западные теории и методы управления - с другой.

Достижение целей в деловой сфере всегда связано с затратами, и предприниматель не может быть уверен в правильности принятого решения, если при его подготовке не проводился анализ затрат и себестоимости продукции. Поэтому, в первую очередь, новые требования должны отразиться в принципах и функциях организации учета затрат на производство, группировке затрат, методах включения в себестоимость продукции, в применении прогрессивных методов учета затрат. Ведь себестоимость - один из важнейших факторов, влияющих на принятие решений при управлении предприятием, который представляет собой достаточно сложную систему, объединяющую все ресурсы (денежные, материальные и трудовые).

Для управленческого учета на первый план выходит классификация затрат, нацеленная не на условия производства (постатейная и поэлементная), а на рынок, на совершенствование методов принятия управленческих решений, умения корректировать свои расходы в зависимости от условий реализации продукции. Проанализировав действующие методики классификации затрат можно сделать вывод о том, что в современных условиях первоочередными задачами классификации затрат с управленческих позиций становятся: достоверность исчисления себестоимости; использование учетной информации для принятия управленческих решений; организация текущего контроля за издержками по местам их возникновения и центрам ответственности; прогнозирование и регулирование затрат.

В современных условиях важной проблемой, стоящей перед управленческим учетом является изучение зарубежного опыта организации управленческого учета, создание новых систем получения информации об издержках производства отечественных предприятий, применение современных подходов к калькулированию себестоимости продукции и определению финансовых результатов, а также использование этой информации для контроля, анализа, прогнозирования и регулирования издержек производства и прибыли.

В развитии учета затрат выделяют два подхода. Первый направлен на совершенствование калькуляции и контроля за затратами по каждому виду готовой продукции. Он предполагает разделение всех текущих издержек производства на прямые и косвенные. Реализующие этот подход системы учета предназначены для исчисления полных затрат. Второй - направлен на совершенствование методики принятия управленческих решений, умение корректировать их в зависимости от изменений рыночной конъюнктуры и других внешних факторов.

Рассмотренные в диссертационной работе методы исчисления полной себестоимости (отечественный традиционный, метод однородных секций, параметрические методы) позволяют сделать вывод о том, что применение этого направления учета затрет возможно при долгосрочном планировании и определении цен при выяснении имущественного положения хозяйства, но имеет ограничение при использовании для процесса принятия управленческих решений: невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпуска; утрата объектами калькулирования индивидуальности вследствие использования общих баз распределения; включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством искажает рентабельность отдельных видов продукции; в калькулировании цены с самого начала предусматривается плановая прибыль, тогда как на самом деле нужно лишь устранить риск убытков; учет всех затрат не позволяют увидеть, покрыты ли уже затраты на организацию производства, и необходимы ли дополнительные усилия для достижения цели; многократное поведение расчетов процентов к процентам и применение баз распределения увеличивает общую погрешность расчетов.

Динамичный характер формирования рыночных отношений обуславливает необходимость применения нового подхода к учету издержек производства как важнейшему фактору принятия управленческих решений. Если рассматривать проблему с этих позиций, то становится очевидным, что для предприятия важна не только информация о величине его полных издержек, но и о возможностях и условиях реализации своей продукции, в том числе и за счет снижения цен. В этих условиях необходимо не просто рассчитать фактическую себестоимость изделия, а определить такую себестоимость, которая в сегодняшних условиях работы предприятия на рынке могла бы обеспечить ему определенную прибыль. На решение этих задач и направлено применение системы директ-костинга. Ее использование позволяет получать оперативную аналитическую информацию, необходимую для: определения возможностей и условий реализации продукции и получения максимального дохода; получения возможности видеть вклад каждого места возникновения затрат в достижение результата и переходить на выпуск наиболее рентабельных изделий; отражение наиболее точной калькуляции себестоимости, без косвенного отнесения затрат на изделие, то есть содержащей затраты, непосредственно связанные с выпуском данной продукции, работ, услуг; финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат, что особенно важно для предприятий с широким ассортиментом.

С позиции управления и контроля за затратами производства применяется нормативный учет. Он создает объективную возможность оперативного управления затратами, повышает информативность управленческого учета. Нормативному методу присуща оперативность контроля за использованием ресурсов, он способствует наиболее быстрому, чем другие методы, выявлению и устранению причин недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изысканию и мобилизации внутрипроизводственных резервов.

Другим важным показателем, характеризующим эффективность работы предприятия, является прибыль. В обобщенном виде этот показатель отражает все стороны производственно-хозяйственной деятельности предприятия, его достижения и недостатки, служит основой любого бизнеса. А развитие рыночных механизмов выдвигает на первый план необходимость соизмерения затрат производства и прибыли, ихсбалансированности относительно друг друга, что является базой устойчивого развития предприятия и его адаптации к быстро меняющимся условиям внешней среды.

Одним из наиболее результативных методов экономического анализа служит анализ безубыточности, который позволяет оперативно изучать взаимосвязи и установить пропорции между объемом производства, себестоимостью и прибылью и обеспечивать безубыточность изготовления продукции.

Для того чтобы успешно применять анализ безубыточности для управления эффективностью хозяйственной деятельности предприятия, необходимо, по нашему мнению, решить следующие проблемы в отечественной практике учета затрат: разработать классификатор разделения затрат на постоянные и переменные применительно к отдельным отраслям промышленности и видам деятельности; выбрать приемлемую методику распределения постоянных затрат между конкретными видами продукции в условиях большой номенклатуры; разработать методы анализа влияния изменения постоянных затрат на финансовый результат деятельности предприятия.

Далее на основе анализа безубыточности решаются вопросы регулирования и анализа прибыли. Для этого проводится изучение воздействия на формирования прибыли таких факторов как продажная цена продукции, объем ее производства и реализации, переменные издержки в расчете на единицу продукции и постоянные расходы и изучается взаимосвязанное влияние каждого из факторов на изменение прибыли.

Это позволяет: построить рейтинговое влияние отдельных факторов на финансовый результат деятельности предприятия; планировать рентабельность на основе запаса финансовой прочности; переосмыслить политику и стратегию предприятия в области ценообразования в зависимости от различных внутренних и внешних факторов; прогнозировать последствия изменения рыночных цен, уровня и структуры затрат на результаты деятельности предприятия; выбрать эффективные, с точки зрения риска доходности, пути выхода из кризиса.

Рассмотренные в работе приемы факторного анализа прибыли, применяемые в отечественной и зарубежной практике позволили сделать следующие выводы: в отечественной практике анализ прибыли осуществляется без разделения затрат производства на постоянные и переменные, не принимается в расчет влияние изменения себестоимости продукции на изменение ее объема производства (реализации), не учитывается влияние факторов друг на друга; в зарубежной практике широко применяется методика анализа прибыли, которая базируется на делении затрат на постоянные и переменные и категории маржинального дохода. Система директ-костинг обеспечивает системный подход при изучении факторов изменения прибыли, который позволяет полнее учитывать зависимость между показателями и точнее измерять их влияние на результат, что так необходимо для управления процессом формирования величины прибыли.

Поэтому сравнительный анализ двух методик факторного анализа прибыли убеждает нас в преимуществе методики маржинального анализа, позволяющего исследовать и количественно измерить не только непосредственные, но и опосредованные связи и зависимости. Использование этого метода в экономическом анализе отечественных предприятий дает возможность выделить в отдельные факторы влияния на прибыль постоянных и переменных затрат и позволяет более эффективно управлять процессом формирования величины прибыли от хозяйственной деятельности. Однако это станет возможным только при условии организации планирования и учета затрат с их делением на постоянные и переменные.

Рассмотренный анализ взаимосвязи методов калькулирования себестоимости продукции и формирования прибыли, конечно, не является панацеей в борьбе с проблемой убыточности, однако он значительно расширяет возможности для эффективного хозяйствования предприятий.

Таким образом, несмотря на экономические трудности, падение уровня промышленного производства, остановку и даже полное прекращение производственно-хозяйственной деятельности многих предприятий, необходимо способствовать развитию теории и практики управленческого учета и анализа. Как только заработают реальные рыночные механизмы, возникнет реальная конкуренция, возникнет спрос на эффективные методы управления предприятием. Поэтому российская учетно-аналитическая работа должна вобрать в себя весь положительный опыт отечественного и мирового учета, став важнейшей составной частью системы управления производственно-хозяйственной деятельностью предприятия за счет синтеза ресурсоконтролирующей части бухгалтерского учета, технического нормирования, планирования, оперативно-технического, статистического учета, элементов экономического анализа, контроля и даже прогнозирования будущих хозяйственных событий. Для этого необходимо переосмысление многих аспектов данной проблемы с учетом требований современных условий хозяйствования предприятия.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Майорова, Людмила Владимировна, 1999 год

1. Абдуллина С.Н., Вишневская Н.И. Формирование затрат на производство продукции предприятиями в рыночных условиях. - Казань: КФЭИ, 1994.

2. Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Пиримбаев Ж.Ж. Управленческий учет на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений. -М„ 1994.

3. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. М.: ПРИОР, 1998.

4. Андреева Т.С. Себестоимость важный показатель эффективности производства в Латвийской ССР: Конспект лекций. - Рига: МИПКСНХ Латвийской ССР, 1986.

5. Балабанов И.Т., Степанов В.Н., Эйбниц Е.В. Анализ расчета рентабельности продукции // Бухгалтерский учет. 1996. - №3.

6. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. -Минск: Вышэйная школа, 1973.

7. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1970.

8. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. М.: Финансы, 1974.

9. Белобжецкий И.А. Издержки производства: бухгалтерский учет и аудит // Бухгалтерский учет. 1994. - №2-4.

10. Бердус Л.И., Евсеенко А.В., Зверев B.C., Киселев Ю.М. От управления производством к управлению себестоимостью // ЭКО. 1997. - №10.

11. Бланк И.А. Управление прибылью. К.: Ника-Центр, 1998.

12. Большаков Н.М., Новиков Ю.С. Маркетинговые методы управления предприятием. Сыктывкар: СЛИ, 1997.

13. И.Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головин А.Н. Профессиональный комментарий к Положению о составе затрат. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.: Аналитика-Пресс, 1997.

14. Бука Л., Трофимова Л. Управленческий анализ и комплексная оценка экономической эффективности // Аудитор. 1996. - №3.

15. Бургер А. Содержание и методы управления расходами // Бухгалтерский учет. -1996. №5.

16. Бусыгин А.В. Предпринимательство. Основной курс: Учебник для вузов. М.: ИНФРА-М, 1997.

17. Бухгалтерский учет: Актуальные аспекты: Практ. пособие. 3-е изд., доп. - М.: Экономика и финансы, 1998.

18. Бухгалтерский учет: Учебник / А.Д.Ларионов, В.А.Ерофеева, Ж.Г.Леонтьева, П.А.Станков: Под ред. д.э.н., проф. А.Д.Ларионова. -М.: Проспект, 1998.

19. Бухгалтерский учет на производстве. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1997.

20. Быкова Е.В. Операционный финансовый менеджмент // Финансы. 1997. - №12.

21. Быкова Е.В. Регулирование массы и динамики прибыли // Финансы. 1996. - №4.

22. Бычкова С.М., Лебедева Н.В. Новый подход к калькулированию себестоимости: опыт развитых стран //Бухгалтерский учет. 1996. - №5.23 .Васильева Н.Э., Козлова Л.И. Формирование цены в рыночных условиях. М.: Бизнес-Школа «Интел-Синтез», 1995.

23. Васин Ф.П. Управленческий учет: Учеб. пособие. М., 1997.

24. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие для студентов вузов по эк. спец. М.: Финстатинформ, 1999.

25. Ветров А.А. Операционный аудит-анализ / Под ред. акад. А.А. Ветрова. М.: Перспектива, 1996.

26. Ворст Й., Ревентлоу П. Экономика фирмы: Учебник / Пер. с дат. А.Н.Чеканского, О.В.Рождественского. М.: Высшая школа, 1994.

27. Галанов В.А. Методологические вопросы исчисления себестоимости: Лекция. -М.: МИНХ, 1984.

28. Гарифуллин К.М. Каспина Р.Г., Михеева Е.В. Международные и внешнеэкономические аспекты бухгалтерского учета: Учеб. пособие. Казань: КФЭИ, 1997.

29. Гарифуллин К.М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции. Казань: КУ, 1986.31 .Герасименко В.В. Ценовая политика фирмы. М.: Финстатинформ, 1995.

30. Грамп Е.А. Контроль издержек производства в промышленности США. М., 1973.

31. Денисова И.П. Управление издержками и ценообразование. М.: Экспертное бюро-М, 1997.

32. Демин В. Управленческий учет // Бизнес и учет в России. 1994. - №2-3.

33. Дихтль Е., Херинген X. Практический маркетинг: Учеб. пособие / Пер. с нем. Н.М.Макарова; Под ред. И.С. Минко. М.: ИНФРА-М, 1996.

34. Долженкова В.Г. Затраты производства: формирование и анализ: Учеб. пособие. -Новосибирск: НГАЭиУ, 1998.

35. Дружинин А.И., Рыжова В.В. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие. Екатеринбург: УГТУ, 1998.

36. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для студентов вузов / Пер. с англ. М.: Аудит, 1997.

37. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс / Пер. с англ. Н.Д.Эриашвили. М.: Аудит ЮНИТИ, 1998.

38. Ерофеева В.А., Принцева С.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит в системе управления организацией в условиях становления рыночных отношений: Учеб. пособие. СПб.: СПбУЭФ, 1995.

39. Ефимова О.В. О прозрачности и аналитичности бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. - №7.

40. Ивашкевич В.Б. Использование данных учета издержек для обоснования заказови цен // Бухгалтерский учет. 1992. - №2.

41. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. -М.: Финансы, 1974.

42. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на полиграфических предприятиях. М.: Книга, 1986.

43. Калинин Н.Г., Чхутнашвили JI.B. Анализ себестоимости в условиях конкуренции // Аудит и финансовый анализ. 1997. - №3.

44. Калькуляция // Бухгалтерский вестник. 1996. - №6.51 .Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учеб. пособие / В.А.Белобородова, А.П.Чечета, В.Т.Слабинский и др. 2-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 1988.

45. Каплан JI.M. Экономический анализ деятельности строительных организаций в современных условиях хозяйствования: Метод, рекомендации. Л., 1990.

46. Карлик А.Е., Горбашко Е.А. Основы экономики фирмы: Учеб. пособие. Спб: СПбГУЭФ, 1997

47. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1997.

48. Катанаева JI. Организация учета затрат в системе "директ-костинг" // Аудитор. -1997. -№10.

49. Катанаева JI. Организация учета производственных затрат // Аудитор. 1997. -№9.

50. Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. -СПб.: ЛИСТ, 1996.

51. Коломийцев С. Маркетинг и конкурентоспособность полиграфической продукции1. Маркетинг. 1997. - №3.

52. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1998

53. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Под ред. Б.И.Валуева. М.: Финансы и статистика, 1987.

54. Котлер Ф. Основы маркетинга. М.: Прогресс, 1990.

55. Крейнина М.Н. Анализ показателей реализации. Формирование и оптимизация оборота // Я бухгалтер. - 1998. - №7.

56. Крейнина М.Н. Факторный анализ себестоимости продукции // Я бухгалтер. -1998. - №6.

57. Крейнина М.Н. Расчет и оценка показателей себестоимости продукции. Анализ эффективности использования производственных ресурсов и ее влияния на себестоимость продукции //Я бухгалтер. - 1998. - №5.

58. Крылов Э.И., Калинина А.П., Ефремова Т.А. Анализ технико-экономического уровня производства. -JL: ЛФЭИ, 1989.

59. Крылов Э.И. Анализ эффективности производства, научно-технического прогресса и хозяйственного механизма. М.: Финансы и статистика, 1991.

60. Купчина Л.А. Что такое управленческий учет? // Консультант. 1998. - №12.

61. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г. Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие по спец. 060801 "Экономика и управление на предприятиях машиностроения". СПб.: СПбГИЭА, 1996.

62. Левин B.C. Контроль издержек производства в условиях нормативного учета. -М.: Финансы и статистика, 1988.

63. Ленквист Р. Учет в системе внутренней информации предприятия. Упсала:1. ДидактЭкон, 1994.

64. Липсиц И.В. Коммерческое ценообразование: учебник для вузов. М.: Изд-во БЕК, 1997.

65. Ложников М.Н. Некоторые вопросы организации бухгалтерского учета затрат на производство в современных условиях // Главбух. 1996. - №12.

66. Луговой В.А. Организация учета затрат на производство // Бухгалтерский учет. -1996. №7.

67. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю.Г.Жукова и С.Н.Зайцева / Под ред. С.А.Николаевой. М.: Финансы и статистика, 1993.

68. Малич В.А. Анализ финансовой деятельности предприятия. СПб.: СПб ДНТП, 1992.

69. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1975.

70. Макарьева В.И. Перспективы развития учета в условиях рыночных отношений // Бухгалтерский учет. 1992. - №10.

71. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений. М., 1997.

72. Мизиковский Е.А. Нормативная база в управленческом учете // Бухгалтерский учет. 1996. - №5.

73. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. 1995. - №8.

74. Миневский А.И. Пути совершенствования методики распределения издержек производства в промышленности. -М.: Финансы, 1976.

75. Мочалина Е.А. Системы управления затратами: Учеб. пособие. Иркутск: ИГЭА, 1997.

76. Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США. М.: Финансы, 1965.

77. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики. М.: Финансы и статистика, 1994.

78. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве. М.: Финансы, 1976.

79. Наринский А.С., Литвин Б.М., Пушкарь М.С. Учет затрат и калькулирование себестоимости в строительстве. М.: Финансы и статистика, 1984.

80. Нидлз Б., Андерсон X., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. 2-е изд., стереотип. - М.: Финансы и статистика, 1997.

81. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. М.: Финансы и статистика, 1993.

82. Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. -М.: Аналитик пресс, 1997.

83. Николаева С.А. Управленческий учет: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учет. 1996. - №1, 2, 3.

84. Николаева С. А. Формирование себестоимости в современных условиях // Бухгалтерский учет. 1997. - №11.

85. Нормативный учет и калькулирование фактической себестоимости продукции производственного объединения / Под ред. А.Ф. Аксененко и А.Д. Шеремета. -М.: МГУ, 1987.

86. Орлов Б.Л., Осипов В.В. Управленческий и финансовый анализ деятельности предпритяия: Пособие для менеджеров. М.: Изд-во УРАО, 1997.

87. ЮО.Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях / Под ред. П.С. Безруких. М.: Финансы и статистика, 1988.

88. Основы контроллинговых исследований: Учеб.пособие / Э.С.Минаев, Н.Г.Данилочкина, В.И. Ионов, Н.Г. Базадзе; Под ред. Э.С. Минаева. М.: МАИ, 1994.

89. Ю2.Палий В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987.

90. ЮЗ.Пирожкова И.А. Проблемы ценообразования и учет затрат // Бухгалтерский учет. 1995. -№1.

91. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению: Утв. Приказом министерства экономики и финансов РСФСР 19.12.91 № 18-05 с учетом изменений от 1.09.98.

92. Планирование себестоимости продукции в отраслях народного хозяйства СССР (Издержки производства): Учеб. пособие для вузов / Под ред. И.И.Ищенко. 2-е изд., перераб. и доп. - Киев: Вища школа, 1980.

93. Ю8.Рахман 3., Шеремет А. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. М.: ИНФРА-М, 1996.

94. Ю9.Рубинов М.З. Калькулирование себестоимости продукции в современных условиях. Киев: УкрНИИНТИ, 1971.

95. ПО.Савенко Л.И. Совершенствование методики исчисления и анализа себестоимости продукции. Киев, 1970.

96. Ш.Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 2-е изд., перераб. и доп. Минск: ИП-Экоперспектива, 1997.

97. Самойлова Л.Б. Экономика и планирование производственной фирмы: Учеб. пособие. Калининград: КГУ, 1996.

98. ПЗ.Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. М.:1. Финансы, 1980.

99. Селезнева Н.Н., Скобелева И.П. Консолидированная бухгалтерская отчетность: Практическое руководство. СПб, СПбГУВК, 1996.

100. Сергеев И.В. Экономика предприятия: Учеб.пособие. М.: Финансы и статистика, 1997.

101. Современное управление. Энциклопедический справочник. Т.1. М: Издатцентр, 1997.

102. Соколов Я.В., Пятов M.JI. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. М.: ЮНИТИ, 1998.

103. Соколов Я.В. Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты: Практика применения. М., 1998.

104. Стратегия и тактика антикризисного управления фирмой / Под ред. А.П. Градоваа, Б.И. Кузина. СПб.: Специальная Литература, 1996.

105. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не «управленческий» учет // Бухгалтерский учет. 1997. - №2.

106. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988.

107. Стуков С.А. Современные методы калькулирования себестоимости. Калинин: КГУ, 1980.

108. Стуков С.А. Учет и контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях. Калинин: КГУ, 1978.

109. Теория и практика исчисления себестоимости в СССР и ГДР / Под ред. Г.Голла и А.Д.Шеремета. М.: Финансы, 1977.

110. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) / Под ред. П.С. Безруких. М.: Финансы и статистика, 1988.

111. Ткач В.И., Гкач М.В. Управленческий учет: международный опыт. М.: Финансы и статистика, 1994.

112. Томпсон А., Формби Дж. Экономика фирмы / Пер. с англ. М.: Изд-во БИНОМ,1998.

113. Ульянов И.П., Попова JI.B. Детализация учета и цены. М.: Бухгалтерский бюллетень, 1997.

114. Уолкер Ч.У. Обзор учета издержек по центрам ответственности // Контроллинг. -1992. -№1.

115. НО.Управленческий учет / Под ред. В.Палия и Р.Вандер Вила. М.: ИНФРА-М, 1997.

116. Учет: какой и для каких целей // Экономика и жизнь. 1996. - № 42-47.

117. Учет производства и калькулирования в промышленности США: Пер. с англ. / Под ред. А.Ш.Маргулиса. М.: Финансы, 1966.

118. Финансовое планирование и контроль: Пер. с англ. / Под ред. М.А.Поукока и А.Х.Тейлора. -М.: ИНФРА-М, 1996.

119. Фольмут Х.И. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. М.: Экономика и финансы, 1998.

120. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

121. Хамидуллина Г.Р. Учет, контроль и анализ в системе управления издержками обращения. Казань: КФЭИ, 1998.

122. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А.Турчака, А.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. М.: Финансы и статистика, 1997.

123. Хауке Бреде. Современные методы управления издержками на швейцарских предприятиях // Проблемы теории и практики управления. 1995. - №4.

124. Хорнгрен Ч., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М., 1995.

125. Хорнгрен Ч., Фостер Д. Учет затрат: управленческий аспект. 6-е изд. - М.: Прентис-Холл, 1987.

126. Чубаков Г.Н. Стратегия ценообразование в маркетинговой политике предприятия (метод, пособие). М.: ИНФРА-М, 1995.

127. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1965.

128. Чумаченко Н.Г. Нормативный учет производства в приборостроении. М.: Машиностроение, 1966.

129. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М.: Финансы, 1971.

130. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. Киев, 1969.

131. Шишкин А.К., Микрюков В.А., Дышкант И.Д. Учет, анализ, аудит на предприятии: Учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

132. Шишкова Т.В. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект // Бухгалтерский учет. 1996. - №3.

133. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия: Пер. с нем./ Под ред. проф. А.Г.Поршнева. М.: Финансы и статистика, 1996.

134. Штайнхофф Д, Берджес Д. Основы управления малым бизнесом: Пер. с англ.-М.: Изд-во БИНОМ, 1997.

135. Экономика переходного периода: Учеб. пособие / Под ред. В.В.Радаева, А.В.Бузгалина. М.: МГУ, 1995.

136. Экономический анализ деятельности предприятия: Учеб. пособие. Казань: Изд-во КФЭИ, 1998.

137. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. -М.: Финансы и статистика, 1993.

138. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран: Пер. с польск. / Предисл. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1991.

139. Agthe К. Stufenweise Fixkostendekung im System des Direkt Costing 11 ZFB, 1958. c.404-418.

140. Horn W., Teumer M. Betriebswirtschaftliche Methoden erfolgreich zur Kostensenkung eingesetzt // Sjzialistische Finanzwirtschaft. Berlin. - 1985. - №2.

141. Mellerowisch K. Die Entwiklung der flexiblen Plankostenrechnung zu einem Instrument der unternehmensfukrung // ZFB. 1987.

142. Schonfeld H.-M. Kostenrechnung I, II. Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag, 1972. 162.Seicht G. Moderne Kosten und Leistungsrechnung. Grundlagen und praktische Gestaltung // Industrieverlag Peter Linde. GmbH. - Wien, 1990.

143. Ю.Прочие Ю.Расходы по сбыту и реализации продукции (реклама)11 .Расходы по охране труда12.Прочие расходы

144. Метод стоимости (веса) продукции

145. Виды продукции Всего Каратэ До Аквариум ные рыбы Бумага для заметок Блок отрывных листов Набор цветной бумаги Канцелярская книга Открытки Этикетки Настенный календарь Перекидной календарь Карманный календарь Металичес кие рамки

146. Количество выпущенных изделий (шт.) 1000 5900 98000 36840 16800 16628 50000 560 82000 35000 450000 4500

147. Стоимость единицы изделия (тыс.руб.) 30,000 25,000 6,200 11,100 11,000 10,000 5,000 158,650 3,400 8,400 1,100 70,300

148. Общая стоимость продукции (тыс.руб.) 3268100 30000 147500 607600 408924 184800 166280 250000 88846 278800 294000 495000 316350

149. Процент каждого изделия от общей стоимости всей продукции 100% 1% 5% 19% 13% 6% 5% 8% 3% 9% 9% 15% 10%

150. Сумма косвенных расходов, относимая на изделия (тыс.руб.) 1579100 14495,6 71269,9 293583,8 197586,3 89292,8 80344,2 120796,5 42929,1 134712,2 142056,7 239177,0 161625,7

151. Сумма косвенных расходов, приходящаяся на 1 тыс.руб. 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5 0,5i "Оо фф го

152. Укрупненные статьи косвенных затрат ГИПП "Искусство России" за 1997г.

153. Статьи затрат Сумма, тыс.руб.

154. Заработная плата работников транспортного цеха 41 900,0

155. Заработная плата работников ремонтно-монтажного участка 101 700,0

156. Заработная плата работников, обслуживающих оборудование 13 200,0

157. Заработная плата аппарата управления цеха 88 800,0

158. Заработная плата работников заводоуправления 412 100,0

159. Отчисления с заработной платы работников транспортного цеха 15 200,0

160. Отчисления с заработной платы работников ремонтно-монтажного участка 36 000,0

161. Отчисления с заработной платы работников, обслуживающих оборудование 4 600,0

162. Отчисления с заработной платы аппарата управления цеха 30 900,0

163. Отчисления с заработной платы работников заводоуправления 142 100,0

164. Амортизация основных фондов 52 000,0

165. Энергия на хозяйственные нужды 89 900,013 Топливо 35 000,0

166. Энергия для технологических нужд 194 100,0

167. Установленные сборы и отчисления 89 000,0

168. Малоценные быстроизнашивающиеся предметы 7 400,0

169. Косвенные затраты на материал 18 800,0

170. Износ по нематериальным активам 2 000,0

171. Оплата услуг связи 50 000,020 Реклама 11 000,0

172. Расходы на содержание транспортных средств 89 000,0

173. Работы и услуги сторонних организаций 30 000,023 Прочие 24 400,01. ИТОГО 1 579 100,0

174. Пример развитого директ-костинга по типам покупателей

175. Показатели Типы покупателей Итого

176. Учреждения образования Книжно- канцелярские магазины Издательства Частные лица

177. Объем реализации 626,0 709,7 1160,5 627,9 3124,10

178. Переменная себестоимость 275,2 286,8 605,2 273,7 1440,9

179. Маржинальный доход I 350,8 422.9 555.3 354,2 1683.2

180. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования 44,8 71,0 135,5 40,1 291,4

181. Расходы на реализацию 32,4 41,6 28,8 18,1 120,9

182. Итого прямые постоянные расходы 77,2 112,6 164,3 58,2 412,3

183. Маржинальный доход II 273.6 310,3 391,0 296,0 1270,98 Цеховые расходы 250,6

184. Общехозяйственные расходы 916,2

185. Итого прямые постоянные расходы 1166,811 11рибыль 104,11. О S