

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОМИТЕТ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО ВЫСШЕМУ
ОБРАЗОВАНИЮ
САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ИНЖЕНЕРНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ
АКАДЕМИЯ

На правах рукописи

АСАУЛ Анатолий Николаевич

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА МАЛЫХ
ПРЕДПРИЯТИЯХ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНЫХ ОТНОШЕНИЙ

Специальность 08.00.05 – Экономика, организаци и управле-
ние народным хозяйством и его
отраслями (промышленность)

Д и с с е р т а ц и я
на соискание ученой степени кандидата
экономических наук

Научный руководитель –
заслуженный деятель науки
РСФСР, доктор экономических
наук, профессор Г.А.КРАЮХИН

Санкт-Петербург

1993

С О Д Е Р Ж А Н И Е

	Стр.
В в е д е н и е	3
Глава I. СОДЕРЖАНИЕ И ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ	9
I.1. Сущность и основные понятия затрат . . .	9
I.2. Классификация и группировки затрат . . .	18
I.3. Проблемы управления затратами.	33
Глава 2. ИССЛЕДОВАНИЕ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.	46
2.1. Особенности функционирования малых предприятий и их эффективность	46
2.2. Методы управления затратами на предпри- ятиях в зарубежных странах	64
2.3. Анализ опыта управления затратами на малых предприятиях России.	84
2.4. Система и процесс управления затратами .	105
2.5. Исследование факторов влияющих на затраты.	120
Глава 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.	135
3.1. Планирование затрат на малых предпри- ятиях.	135
3.2. Методы учета затрат на малых предпри- ятиях.	143
3.3. Организация внутрихозяйственного управления затратами на малом предпри- ятии	152
Выводы и предложения.	162
Список литературы	165

ВВЕДЕНИЕ.

Успех деятельности предприятия, работающего в рыночных условиях, зависит, в основном, от издержек производства, которые являются его основой и играют ключевую роль в производстве материальных благ, а также определяют их конкурентоспособность на рынке.

Расходы, которые осуществляет предприятие в процессе производства любого товара (работ, услуг) составляют издержки его производства, и продолжение этих затрат происходит в сфере обращения, (затраты на рекламу и реализацию продукции, маркетинговые исследования и т.д.). Себестоимость продукции может быть не одинаковой для разных рынков и могут быть случаи, когда себестоимость собственно производства продукции может занимать незначительное место во всех издержках по реализации продукции, а величина расходов по продвижению продукции к потребителю и по организации сбытовой сети, наоборот, может быть значительно более высокой.

Большое разнообразие затрат и сложность связей их с различными функциями, выполняемыми предприятиями, а также существенное влияние научно-технического прогресса требует совершенствования методов управления затратами.

Различным теоретическим аспектам и практическим рекомендациям решения этой проблемы посвящены труды отечественных ученых: И.А.Белобжецкого, Г.Н.Бургоновой, А.А.Гербунова, Л.М.Каплана, В.С.Кулибанова, В.Е.Ластовенцкого, В.С.Левина, Б.М.Литвина, И.С.Минко, А.С.Наринского, В.Ф.Палия, С.П.Стукова, В.С.Ткача, Я.И.Швейбака, Н.Г.Чумаченко, зарубежных авторов: Б.Нидза, Г.Андер-

сона, Дж. Колдвелла, Л.Б. Маше-Суницы, В. Леонтьева, Д. Миллера, З. Норберта, Дж. Кларка.

В большей части труды этих ученых посвящены управлению отдельными группами затрат на крупных государственных предприятиях.

В настоящем диссертационном исследовании предпринята попытка разработать предложения по совершенствованию методов управления всем комплексом затрат на малом предприятии независимо от формы собственности.

Нарастающая негативная тенденция опережающего роста производственных затрат по сравнению с ростом результатов, ухудшающаяся динамика себестоимости, снижения эффективности производства наряду с усилением дисбаланса спроса и предложения на многие виды продукции и развитием конкуренции обусловили острую необходимость разработки указанной проблемы. Они подтверждаются также потребностью практических рекомендаций руководителям предприятий выбирать стратегически правильные решения развития производства в рыночных условиях. Особое место при этом занимают малые предприятия различных форм собственности.

Актуальность темы исследования этим не исчерпывается. Острота этой проблемы в последнее время постоянно возрастает и в связи с нарушением действовавших до последнего времени хозяйственных связей, углублением дефицитности многих видов ресурсов, резким перемещением центра тяжести в управлении от высших органов управления непосредственно на предприятия и необходимостью адаптации последних к новым возможностям и требованиям.

Практическая значимость и актуальность управления затратами, недостаточная разработанность вышеуказанных проблем определили

тему диссертации и круг рассматриваемых вопросов.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является обобщение и развитие методов управления затратами на малых предприятиях в условиях рыночных отношений.

Для достижения указанной цели в диссертации сформулированы и решены следующие основные задачи:

уточнена сущность и понятия затрат;

проведен анализ существующей системы группировки затрат и предложена их классификация;

дана количественная характеристика связи между затратами и факторами производства;

разработаны предложения по планированию затрат;

даны рекомендации по учету и контролю затрат;

разработаны предложения по совершенствованию методов управления затратами на предприятии.

Методология и методика исследования. Для реализации поставленных задач использованы методы системного, технико-экономического и логического анализа, а также результаты законотворческой деятельности Российского парламента, Постановления Правительства России, Указы Президента РФ по вопросам совершенствования управления народным хозяйством и его отраслями, реконструкции хозяйственного механизма. В работе были использованы труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов по данной проблеме.

Объект исследования – производственно-хозяйственная деятельность малых предприятий различных форм собственности.

Предмет исследования – закономерность и характерные особенности формирования затрат на малом предприятии и методы управле-

ния ими.

Научная новизна результатов исследования заключается в следующем:

- уточнена сущность затрат предприятия;
- разработана научная классификация затрат;
- исследована и дана количественная характеристика связи между затратами и основными факторами производства;
- разработана методика определения затрат на производство в условиях малого предприятия;
- предложена система учета и контроля затрат на предприятии;
- сформулированы основные пути совершенствования управления затратами на производство в рыночных условиях функционирования предприятий.

Практическая значимость. Результаты диссертационного исследования рекомендуется использовать на малых предприятиях разного профиля деятельности. Предлагаемые рекомендации по управлению затратами позволяют с большей обоснованностью принимать хозяйственные решения.

Реализация работы. Разработанные в диссертации рекомендации по управлению затратами на предприятии приняты к использованию малыми государственными предприятиями "Бальзат", "Стройресурс", Акционерным обществом открытого типа "Агростроймеханизация", производственным кооперативом "Кура", смешанным товариществом "САМС", товариществом с ограниченной ответственностью "АСВА" и в учебном процессе при подготовке специалистов по предпринимательству и биржевой деятельности.

Публикации. Основные положения диссертационного исследова-

ния изложены в восьми опубликованных работах.

Апробация работы. Результаты исследования докладывались на конференции ДНТП в 1989 году, на конференциях МИПКа при ЛИЭИ им.П.Толъятти (1990 г., 1991 г.), на техническом и экономическом советах ГКО Леноблагрострой (1990-1992 гг.).

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

Во введении обоснована актуальность темы, определены цели и задачи, объект и предмет исследования, указаны методы решения поставленных задач, кратко изложены научная новизна и практическая значимость исследования, показаны результаты внедрения в производство, а также приведены основные положения, которые выдвигаются и защищаются в диссертации.

В первой главе "Содержание и принципы формирования затрат" на основе анализа научно-экономической литературы и практических материалов дается понятие затрат и раскрывается их сущность. Приводится состав и группировка затрат. Особое место в этой главе уделено проблемам совершенствования управления затратами на малых предприятиях.

Во второй главе "Исследование методов управления затратами на малых предприятиях" рассмотрены особенности функционирования малых предприятий. Приведены результаты анализа методов управления затратами в отечественной практике и в странах с развитой рыночной экономикой. Даны основные составляющие системы управления затратами и показан процесс управления ими. Исследованы факторы, влияющие на затраты, показана классификация этих факторов, установлена взаимосвязь факторов и элементов затрат.

В третьей главе "Пути совершенствования управления затратами на малых предприятиях" делаются предложения по снижению затрат в системе внутрипроизводственного планирования. Разработаны рекомендации по планированию и учету затрат на малых предприятиях.

В заключении кратко изложены результаты исследований, сформулированы научные выводы и даны практические рекомендации.

ГЛАВА I. СОДЕРЖАНИЕ И ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ

1.1. Сущность и основные понятия затрат

Успех деятельности предприятия, независимо от того на какой рынок оно работает (внутренний или внешний), зависит, в основном, от издержек производства, которые являясь его основой, его условием, своего рода платой за продукт, играют ключевую роль в производстве материальных благ и определяет их конкурентоспособность на рынке.

Сумма всех реальных затрат, которые осуществляет предприятие в процессе производства любого товара (работ, услуг) составляет издержки его производства.

Большое разнообразие затрат и сложность связей их с различными функциями, выполняемыми предприятиями, требуют уяснения сущности затрат.

Простейшие представления об издержках производства встречаются в античной философии.

В период средневековья (II–I5 в.в.) католические богословы (канонисты) в "справедливой цене" видят центральную проблему.

Более определенное понятие издержек вырисовывается в сочинениях Уильяма Петти (17 в.), который в своем учении о естественной цене положил начало трудовой теории стоимости.

Творцом теории затрат многие экономисты называют Давида Рикардо, который считал, что реальная стоимость товара означает то же самое, что и издержки его производства, а относительные издержки производства двух товаров приблизительно пропорциональны количеству труда, затраченному соответственно на каждый из них до конца /178/.

Заслужой Давида Рикардо в истории экономических учений считается то, что в качестве основы своей теоретической системы он принимает определение стоимости трудом, затраченным на производство товара. В стоимость товаров он включал не только стоимость, созданную непосредственно затраченным на них трудом (такое определение стоимости соответствует ранним ступеням общественного развития), но и стоимость капитала.

В дальнейшем в XIX в. вопросы издержек производства пытались освещать многие экономисты. Среди них С.Сисмонда, Ж.Прудон, Ж.Сей, Д.Милль, Р.Торренс, Т.Мальтус, С.Сениор и др.

Большое внимание издержкам производства уделял Карл Маркс (К.Маркс — ученый, а не политик), при разработке теории стоимости и ее применения к анализу капиталистического способа производства, который он высоко ценил за его продуктивность и эффективность. Понятие издержки производства он использует на разных ступенях теоретической абстракции в трех различных взаимосвязанных значениях: во-первых, "издержками можно называть то, что является авансом, т.е. то, что уплачено капиталистом"; во-вторых — "издержками производства можно называть цены, определяемые средней прибылью, т.е. ценой авансированного капитала плюс средняя прибыль. Эти цены суть цены производства; и в-третьих — действительное количество труда (овеществленного и непосредственного), которого стоит производство товара, есть его стоимость. Она образует реальные издержки производства самого товара". И тут же К.Маркс добавляет, что "под термином "издержки производства" попеременно понимает то первое, то второе, то третье /126/.

В условиях товарного хозяйства, по мнению К.Маркса, издерж-

ки производства проявляется в стоимостной денежной форме.

Категория капиталистических издержек производства К.Маркса не связана с конкретной отраслью производства и не собирает в себя всех расходов индивидуального предпринимателя в какой-то конкретной сфере производства.

В современной зарубежной политической экономии так же, как и в классической, начиная с У.Петти и кончая Д.Рикардо, издержки производства понимаются как физические издержки, т.е. как затраты средств производства (предметов и средств труда) и самого труда (живого) или иначе: затраты труда и капитала. Но если у К.Маркса "капиталистические издержки производства" — это затраты постоянного и переменного капитала, связанные с категорией стоимости, то в представлениях других ученых-экономистов — это затраты капитала (основного и оборотного) и труда, связываемые с категорией цены производства, отождествляемой со стоимостью или исключаящей ее. Основной вопрос расхождений различных направлений зарубежной политэкономии и марксистской теории стоимости состоит в том, что является источником стоимости, что создает стоимость? По К.Марксу — только труд, по представлению его противников: труд и капитал.

Следует отметить, что понимание стоимости в различных школах и направлениях зарубежной политэкономии неодинаково.

В маржинальной теории предельной полезности, сложившейся в 70-х годах XIX в. (У.С.Жевонс, К.Менгер, Е.Бем-Баверк, Л.Вальрас) стоимость характеризуется не общественно-необходимыми затратами труда, а так называемой, предельной полезностью товара, удовлетворяющего наименее насущную потребность индивида.

Ценность вещи измеряется величиной ее предельной пользы, под которой понимается минимальная польза, получаемая от данного вида хозяйственных благ. Эта теория утвердилась как основная доктрина в противопоставлении трудовой теории стоимости Д.Рикардо и К.Маркса.

Одной из современных модификаций теории предельной полезности является так называемая теория "неценовой стоимости" американских экономистов Дж.Синден и А.Уоррел, в которой "стоимость не является фиксированным, внутренне присущим свойствам вещи", а "используется как мера, как индикатор относительной возможности альтернативных вещей и выступает как функция способности вещи удовлетворять желание" /45/.

Основные школы и направления современной экономической мысли опираются на неоклассический вариант теории предельной полезности, основоположником которой является А.Маршалл (1842-1924) — глава Кембриджской школы — объединившей теорию предельной полезности с теорией издержки производства. Он является и одним из авторов теории ценообразования, ограничивающейся учетом лишь соотношения спроса и предложения (теории равновесной цены). Исследование стоимости, согласно его точке зрения, не имеет никакого практического значения: "Маркс приписывал Рикардо, будто у него издержки производства зависят от количества используемого в производстве труда..." В действительности Рикардо считал, что "эти издержки образуются как количеством, так и качеством затраченного труда, а также размером накопления капитала" /129/.

В работах А.Маршалла, Дж.Хикса /223/ и других западных экономистов термин "стоимость" по существу срастается с понятием

равновесной цены.

В созданной экономистами Кембриджской школы теории предложения ведущая роль принадлежит понятию предельных издержек, под которыми понимались издержки производства последней единицы определенного товара. А.Маршалл отождествлял предельные издержки с минимальной ценой (ценой предложения), по которой предприниматель еще готов поставлять свой товар на рынок.

А.Маршалл, который является представителем неоклассической школы рассматривается как последователь Д.Рикардо.

Неорикардианская концепция стоимости заложенная в работах русского экономиста В.К.Дмитриева /59/ основывается на модели П.Сраффа, видного экономиста посткейнсианской школы политэкономии.

На основе прибыли, как заранее данной, П.Сраффа определяет цену производства как производную величину физических издержек производства, в структуре которых труд выступает не как единственный источник стоимости, а как один из вещественных элементов производства, как товар, который наряду с другими (орудиями и предметами труда) участвует в технологическом процессе. "Стоимость непосредственно определяется технологией производства" — утверждает П.Сраффа /246/. Таким образом, товары производятся посредством товаров. Личные и вещественные факторы производства отождествляются, они равнозначны как источники образования прибыли.

Теория чистого капиталистического общества японского экономиста Уно Козо (1897-1977) и его последователей основывается на прямом использовании теории трудовой стоимости /239/. Ими предпринята попытка разработать методологию рыночного равновесия) не в противоположность принципам трудовой стоимости,

как это делали представители маржинальной теории, а на основе этих принципов.

В теории Уно утверждается, что трудовая стоимость как экономическое отношение отражает специфику не простого, а капиталистического товарного производства, что она адекватна по своему содержанию капиталу и всецело развивается в его исторических границах. Исследование Уно, в противоположность структуре "Капитала" начинается с процесса обращения капитала, затем рассматривается производство и система распределения. Логика его экономического анализа: товарное производство основывается на обращении капитала, поэтому оно предполагает капитал как основу формирования товара, тем самым, по существу, она исключает из системы К.Маркса первый том "Капитала", в котором рассматриваются основы антагонистических противоречий капиталистического способа производства. Рассматривая обращение уже сложившегося капитала как предпосылку анализа стоимости, японские экономисты принимают в качестве исходного звена этого анализа меновую стоимость не в ее простой, как это имеет место в первом томе "Капитала", а в развитой форме — в форме рыночной стоимости.

Здесь уместно вспомнить, что в первом томе К.Маркс исследует процесс становления индивидуального капитала, а во втором — сложившийся общественный капитал. Третий том посвящен исследованию капиталистического процесса производства взятого в целом. В процессе производства и обращения принимаемых в органическом единстве, рассматривается рыночная стоимость. При исследовании специфики формы стоимости К.Маркс учитывает не только затраты труда, общественно необходимые для производства товаров, но и характер воздействия спроса и предложения. Через механизм рыноч-

ной стоимости реализуется общественная потребность в определенном товаре. Исходя из марксовых понятий издержек производства может быть рассмотрена экономическая сущность категории себестоимости продукции предприятия. Мы выделяем понятие "индивидуальные издержки", которые не совпадают с ценой производства и могут быть противопоставлены с общественно необходимыми затратами труда — стоимостью.

Различие между ценой производства (ценой издержек) и категорией индивидуальных издержек производства хозяйствующего субъекта (функционирующего капиталиста): $C + V$ часть M проявляется в том, что средняя прибыль образует один из элементов цены производства, а отдельный предприниматель справедливо рассматривает прибыль "как избыток над своими издержками производства или себестоимостью" /126/.

Здесь К.Маркс отождествляет издержки производства и себестоимость. Экономическая сущность категории себестоимости, считает он, состоит в том, что она выражает в денежной форме величину всех расходов предпринимателя, включая в себя часть прибавочной стоимости — процент: земельную ренту в форме арендной платы, страховые платежи, налоги, чистые издержки обращения, возмещение которых в данных общественных условиях необходимо ему для осуществления процесса простого воспроизведения данного товара, независимо от их экономической природы /219/. Исходя из этого можно сделать вывод, что в более объемном понятии себестоимость соответствует издержкам единичного предпринимателя (и промышленного и торгового), связанного с производством и обращением товаров и является категорией коммерческого расчета, выделяющей результаты его коммерческой деятельности.

Изучение взаимосвязи категорий стоимости и себестоимости продукции провел А.М.Фабричнов /219/. По его мнению, себестоимость продукции может рассматриваться не непосредственно составной частью стоимости, а как ее превращенная (модифицированная) форма.

В экономической литературе стоимость и себестоимость продукции рассматриваются и как самостоятельные, но связанные друг с другом категории, так как в основе и стоимости и себестоимости лежит труд, затраченный на производство товара. В качестве подтверждения самостоятельности этих категорий можно привести влияние производительности труда на изменение как стоимости, так и себестоимости продукции (работ, услуг), но на снижение стоимости этот показатель влияет прямо, а на снижение себестоимости он влияет косвенно (через изменение зарплаты и цен на средства производства).

Товары одинаковой стоимости могут иметь различную себестоимость в зависимости от того, в какой пропорции вновь созданная стоимость распадается на эти составные элементы, а не складывается из них, в то время как себестоимость складывается из различных превращенных (модифицированных) стоимостных форм.

В связи с этим и динамика изменения стоимости не совпадает с динамикой изменения себестоимости.

Стоимость выражается отношениями между производителями и потребителями товара, а себестоимость — главным образом между его производителями. Стоимость товара, выраженную в цене, оплачивает потребитель, а себестоимость производитель возмещает из выручки от реализации продукции. Потому если товар не продан, то и затраченный на него труд не реализуется как стоимость, опна-

но изготовленная продукция имеет себестоимость. Иными словами: стоимость реализуется в обмене, а себестоимость формируется до акта реализации и не характеризует процесс создания стоимости, а лишь отражает использование стоимостных отношений.

Таким образом, стоимость и себестоимость продукции, будучи самостоятельными категориями, вместе с тем неразрывно связаны друг с другом и представляют собой диалектическое единство целого и части. Себестоимость товаров формируется из элементов их стоимости и представляет собой обособившуюся часть стоимости, возмещающую издержки предприятия на производство и реализацию продукции (работ, услуг) для осуществления процесса воспроизводства и выражает при этом сложную систему экономических связей и зависимостей (имеется ввиду связь себестоимости с ценой, прибылью, рентабельностью), складывающихся в процессе производства и обращения товара хозяйствующего субъекта. Однако себестоимость не выступает сама по себе, изолированно от других законов и категорий, а являясь одним из наиболее сложных экономических явлений она функционирует в системе экономических законов и изучение характера экономических отношений и форм проявления этих законов в их системе дает возможность познания и целенаправленного использования категории "себестоимость".

По нашему мнению, понятие себестоимости включает все издержки единичного предпринимателя (и промышленного и торгового), связанные с производством и обращением товаров, и ее можно рассматривать категорией коммерческого расчета, выявляющей результаты его коммерческой деятельности.

Как показал, приведенный выше анализ, в хозяйственной практике для характеристики издержек предприятия используются раз-

личные понятия и термины: "расходы или затраты предприятия", "затраты на производство", "себестоимость продукции" и т.д.

Мы считаем, что если затраты обозначаются термином "издержки", то "затраты на производство" и "издержки производства" тождественны друг другу по смыслу и содержанию. Но термин "издержки производства" может применяться в экономическом смысле и, включая издержки упущенных возможностей, противопоставляться бухгалтерскому понятию затрат. Под затратами на производство в бухгалтерском учете понимаются затраты, относимые на счет "Основное производство" и включаемые в себестоимость продукции.

В нашей работе мы принимаем определение затрат на производство, как затраты обоснованные условиями производства и направленные на создание полезных ценностей или оказание услуг путем потребления материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

1.2. Классификация и группировки затрат

Выполняя свои хозяйственные функции, хозяйствующие субъекты могут осуществлять не только производство и сбыт продукции (работ, услуг), но и ряд других видов деятельности: подготовку кадров, научно-исследовательские работы, обслуживание культурно-бытовых нужд работающих и др. Все виды деятельности хозяйствующих субъектов связаны с затратами. Поэтому первый признак разделения затрат — это разграничение их по видам деятельности предприятия: основная, вспомогательная, обслуживания, обеспечения. В пределах каждого вида деятельности производится разнообразная продукция: изделие, работа или услуга. Затраты по ведению производства не находятся в одинаковом отношении к технологическим процессам. Эти затраты можно подразделить на две основные подгруппы:

непосредственно связанные с воздействием на предмет труда и связанные с выполнением общепроизводственных функций, организацией производства и управлением.

Себестоимость продукции формируется из затрат в пределах производства и за его пределами. Эти затраты связаны либо с изготовлением продукции (работ, услуг), либо с ее сбытом (реализацией). Сбытовые расходы возникают в результате двух видов деятельности предприятия:

маркетинга, включая и расходы на рекламу, которые в связи с усиливающейся конкуренцией с каждым годом растут во всех странах мира, например, в ФРГ на рекламу тратится больше 40 млрд. марок в год, в полтора раза больше, чем 5 лет тому назад /148/;

доставки товаров к месту реализации.

Этот признак определяет разграничение затрат на производственные и внепроизводственные.

Затраты на производство могут классифицироваться по двум признакам: общеэкономическим и планово-учетным /196/.

Указанная классификация не является единственно возможной, возможны и другие. Одна из них, приводимая в различной литературе и являющаяся более полной по охвату признаков классификации, представлена в табл.1.

Разнохарактерность затрат по отношению к производству продукции предопределяет необходимость их классификации. Классификация затрат позволяет показать их различие по определенным признакам и установить виды затрат. Известны разные типы классификации: иерархическая, параллельная, комбинированная, многоаспектная. В табл.1 представлена параллельная (независимая) клас-

Таблица I

Классификация затрат на производство

Основные классификации	Виды затрат
I	2
По экономическому содержанию	Затраты овеществленного и живого труда
По отношению к факторам производства	Затраты средств труда, предметов труда, труда работающих
По отношению к фазам кругооборота производственных фондов	Снабженческо-заготовительные, производственные, сбытовые
По роли в процессе производства	Производственные и внепроизводственные
По отношению к стадиям цикла "наука-техника-производство"	Производственные и предпроизводственные (на подготовку и освоение производства)
По отношению к технологическому процессу	Основные, накладные (расходы по обслуживанию производства и управлению)
По способу отнесения на себестоимость продукта	Прямые и косвенные
По отношению к объему производства	Постоянные, переменные (пропорциональные, прогрессивные, регрессионные)
По составу	Комплексные и одноэлементные (простые)
По целесообразности	Производительные, непроизводительные
По календарным периодам	Текущие, будущих периодов, прошлых периодов
По периодичности возникновения	Повседневные и единовременные
По отношению к готовому продукту	Затраты в незавершенное производство
По охвату планирования	Планируемые, непланируемые
По охвату нормированием	Нормируемые, ненормируемые
По возможности контроля на данном уровне управления	Контролируемые и неконтролируемые
В связи с целями предприятия	Краткосрочные и долгосрочные
В зависимости от управленческих решений	Релевантные и нерелевантные

сификация затрат.

В странах с развитой рыночной экономикой, как и в нашей стране, классификация производственных затрат „working costs“ осуществляется по различным основаниям в зависимости от цели анализа затрат.

Общепринятая классификационная схема, приведенная в учебнике, „Principles of Accounting“^{242/}, написанном группой американских ученых состоит в отнесении производства затрат (manufacturing costs) в один из трех классов: материальные затраты (material costs), расходы на оплату труда (labor costs) и производственные накладные расходы (manufacturing overhead costs). Последний класс часто называют общезаводскими накладными расходами (factory overhead). Материальные затраты и расходы на оплату труда считаются прямыми затратами, в то время как общезаводские накладные расходы считаются косвенными затратами. Прямые затраты (direct costs) можно отнести непосредственно к определенному изделию. Косвенные затраты (indirect costs) в сложных многономенклатурных производствах включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) расчетным путем, пропорционально какой-либо условной базе.

В практике производственной деятельности хозяйствующих субъектов подразделение затрат на прямые и косвенные осуществляется на основе различных способов распределения их между отдельными видами вырабатываемой продукции (работ, услуг) и носит чисто методический характер. В основе такого деления лежит расчетно-бухгалтерский (планово-учетный) признак, способ отнесения затрат на единицу продукта (работ, услуг).

Затраты, которые непосредственно связаны с изготовлением той или иной продукции (работ, услуг) и с увеличением количества

возрастают, получили название переменных производственных затрат (variable manufacturing costs) пропорциональных, т.е. прямо

зависящих от объема производства. Затраты, которые связаны с обслуживанием производства, его организацией и управлением, слабо реагирующие на изменения объема производства получили названия постоянных производственных затрат (fixed manufacturing costs) или независимых от объема производства. То есть с изменением продукции, даже однородной, объем переменных и постоянных затрат изменяется неодинаково, т.к. различные затраты (или виды затрат) по разному реагируют на изменение объема производства. В этом и заключается смысл подразделения затрат на переменные и постоянные и это различие в характере затрат лежит в природе производства. Различная степень зависимости отдельных видов затрат от объема производства обусловлена характером их связи с основными процессами изготовления продукции.

В условиях рыночной экономики деление затрат в зависимости от степени их реагирования на изменение масштабов производства является основополагающим. Далее подразделение переменных и постоянных затрат на отдельные группы (виды) затрат производится по различным признакам. На рис. I показана классификация затрат, сделанная по материалам работы /234/.

Следует обратить внимание, что на длительном периоде времени постоянных расходов вообще не существует, все расходы изменяются под действием тех или иных факторов. Но в относительно коротких отрезках времени выделяются абсолютно постоянные и условно постоянные затраты.

Можно отметить также разделение постоянных затрат в зависи-

Затраты		На управление	
На производство		На реализацию	
Постоянные			
Переменные		периодические	полезные резервные
пропорциональные	абсолютно постоянные	длительные	бесполезные избыточные
прогрессивные		дискретные	специальные
дегрессивные	условно постоянные	непрерывные	общие
скачкообразные			
Затраты по способу оценки			
По пенам приобретения материальных ресурсов	По текущим рыночным ценам	По пенам возобновления запасов ресурсов	По пенам воспроизводства

Рис. 1. Классификация переменных и постоянных затрат в рыночных условиях

С 1992 года по настоящее время состав дополнялся и уточнялся другими постановлениями Правительства, нормативными актами министерств и ведомств, письмами Минфина РФ и ГНС РФ. Указанные дополнения носили, в основном, отраслевой характер (для предприятий энергетики и электрофикации, связи, издательств и др.). Наиболее существенные изменения, дополнения и уточнения в составе затрат, распространяющиеся на хозяйствующие субъекты всех форм собственности и ведомственной принадлежности, внесены постановлением Правительства N 661 от 01.07.95 г.

мости от использования производственных мощностей на полезные и бесполезные. Только при условии оптимального использования всех технических возможностей производственных мощностей постоянные затраты полностью переносятся на себестоимость продукции и поэтому все могут быть признаны полезными.

Обобщая рассмотренные особенности классификации затрат, за основу исследований в настоящей работе принята классификация затрат, представленная на рис.2.

Под группировкой затрат нами понимается сведение по определенным признакам всего разнообразия затрат в экономически обоснованные группы. Классификация является основой для разработки группировок затрат.

В некоторых работах /25/ смешиваются понятия классификации и группировок затрат. По нашему мнению, их необходимо разграничивать.

В отечественной практике планирования, учета и калькулирования применяются различные типы группировок затрат:

по видам производств: основное и вспомогательное (для организации синтетического учета затрат на производстве);

по видам расходов: статьи (для организации аналитического учета и калькулирования себестоимости) и элементы затрат (для составления плановой сметы и отчета о затратах на производство);

по видам продукции: изделия, группы однородных изделий, переделы, заказы, работы, услуги (для калькулирования себестоимости);

по месту возникновения затрат: цехи, производства, участки, хозяйственные бригады (для организации внутрипроизводственного

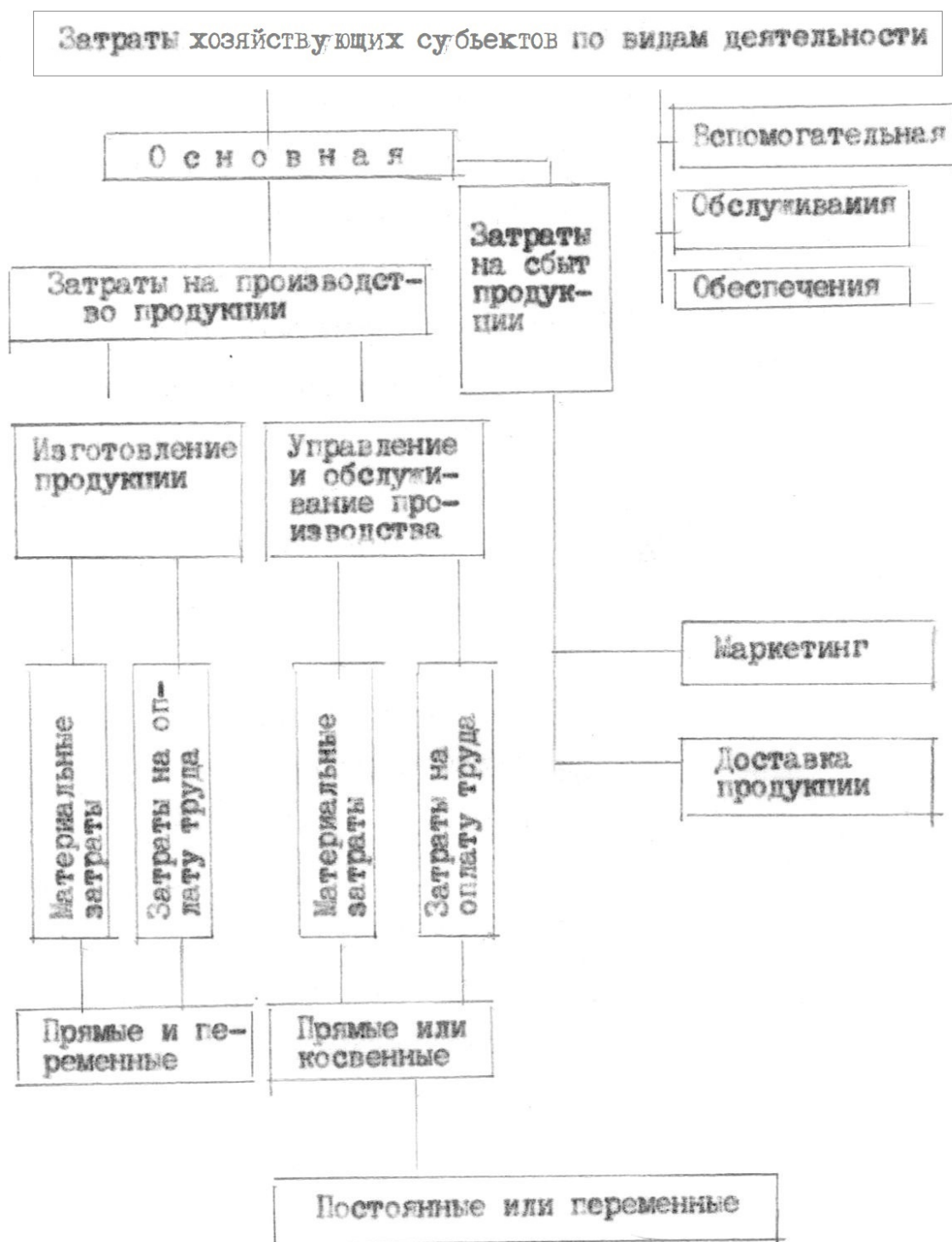


Рис.2. Классификация затрат хозяйствующих субъектов

коммерческого хозрасчета).

Основные группировки затрат хозяйствующих субъектов показаны на рис.3. Для управления процессом формирования затрат и себестоимости важно выделить и рассмотреть группировки затрат по элементам и калькуляционным статьям.

Группировки по элементам позволяют выделить экономически однородные виды затрат. В условиях административно-командной системы управления экономикой была установлена номенклатура элементов затрат и регламентировано их содержание. В настоящее время состав и содержание элементов затрат изменен и определяется Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включенных в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденное постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 года № 552 /4/ и введенным в действие с 1 июля 1992 г. Группировка затрат по элементам может быть единой для всех отраслей народного хозяйства и имеет определенную сферу применения.

Поэлементная группировка затрат необходима для определения структуры затрат (соотношения их удельного веса) составления смет, анализа и выявления резервов, предопределяет организацию учета и формирования затрат, исчисления себестоимости. На ней базируется метод "затраты-выпуск" ("post-production") /113,250/, который может быть базой определения конечного результата (прибыли, убытки) в любой экономической структуре.

Группировки затрат по калькуляционным статьям постоянно являются объектом изучения, и в экономической литературе имеется

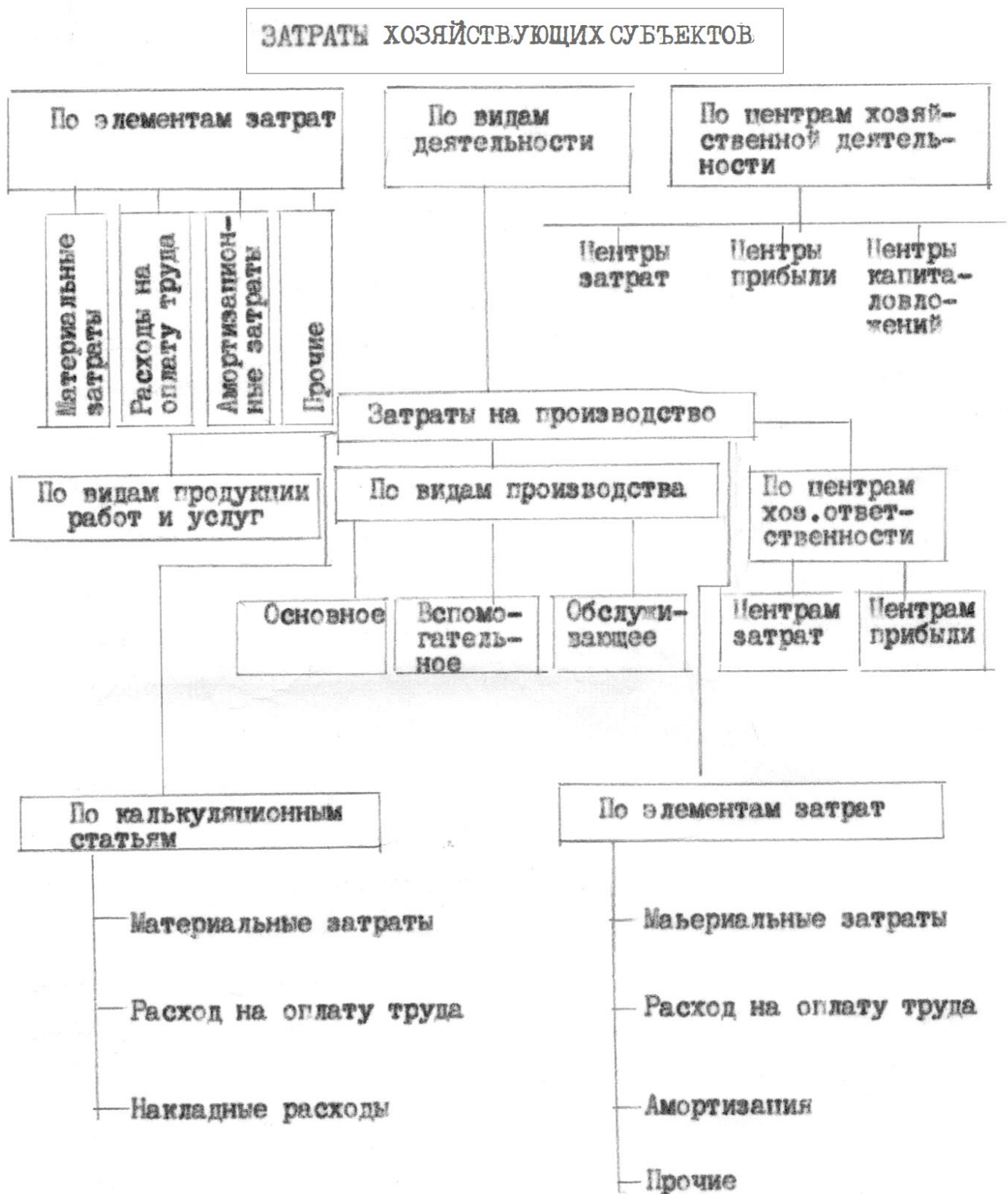


Рис.3. Основные группировки затрат хозяйствующих субъектов

много предложений по составу и содержанию калькуляционных статей. В трудах ученых-экономистов: А.А.Баширова, В.И.Бариленко, А.А.Горбунова, А.С.Наринского и др. принципы построения их номенклатуры достаточно полно рассмотрены.

Группировки затрат по калькуляционным статьям связаны с организационно-техническими особенностями производства. Поэтому в условиях централизованного планирования народного хозяйства был установлен типовой перечень (номенклатура) калькуляционных статей, который дифференцировался по отраслям и был обязательен для применения. Например, в строительстве использовалась достаточно подробная номенклатура, включающая 15 статей.

Группировки по калькуляционным статьям определяют организацию аналитического учета затрат на субъектах и предназначены для калькулирования себестоимости по отдельным изделиям, группам (изделий) и всей товарной продукции. Единообразие этих группировок по различным отраслям соответствовало требованию обеспечить сводимость плановых и отчетных данных о себестоимости не только по отрасли, но и по промышленности в целом. В настоящее время группировки затрат по калькуляционным статьям сохраняют свое значение во внутрипроизводственном управлении, организации контроля затрат на всех стадиях производства и на всех уровнях управления им. Но номенклатура статей, как нам представляется, не должна быть громоздкой, а должна быть гибкой и приспособленной к конкретным условиям производства и управления им. По-видимому этим требованиям на уровне малого предприятия может отвечать укрупненная группировка затрат:

материальные затраты (прямые);

затраты на оплату труда (прямые);
 прочие прямые затраты;
 затраты по управлению и обслуживанию производства (косвенные).

В отечественной практике выделение калькуляционных статей определяется в основном группировкой затрат на прямые и косвенные, в учетной практике стран с развитой рыночной экономикой, кроме того, используется и разделение затрат на постоянные и переменные.

Затраты укрупненно делятся на три группы:

прямые переменные расходы;
 косвенные переменные расходы;
 постоянные.

Для группировок затрат, используемых в американской практике, характерно отсутствие типовой номенклатуры калькуляционных статей. Каждый хозяйствующий субъект может вводить любую номенклатуру статей, лишь бы она отвечала требованиям строгого и точного учета издержек.

Себестоимость выпуска готовой продукции показывается в финансовой отчетности по указанным составным частям, т.е. достаточно укрупненно. Но отчетность по себестоимости для внутренних нужд составляется с большой степенью детализации и по сферам ответственности, и в разрезе изделий, и статей затрат.

Принципиальное отличие группировок затрат по статьям калькуляции от группировки по экономическим элементам заключается в наличии комплексных статей, объединяющих элементы по своему экономическому содержанию, по принципу назначения (основные расходы и расходы по обслуживанию и управлению), способу распределения их между отдельными видами продукции или услуг (прямые и косвен-

ные) и зависимости от изменения объема производства (условно-постоянные и переменные).

Группировка затрат по экономическим элементам и по статьям раскрывает содержание затрат на производство с разных сторон. И они не повторяют друг друга, а являются взаимодополняющими, позволяя раскрыть их характеристику во взаимосвязи с конкретными условиями и результатами производства.

В экономической литературе имеются различные предложения по использованию в учете и планировании группировок по элементам и статьям затрат. Их можно разделить на три группы предложений:

ограничиться только поэлементным или только постатейным подразделением;

осуществлять группировки по элементам и по статьям;

выделять статьи затрат, а внутри них элементы.

По нашему мнению, в управлении затратами нужно использовать и те и другие группировки, так как группировки по элементам и статьям затрат имеют различное назначение и могут по-разному использоваться. В хозяйствующем субъекте с простым, не сложным производством и выпуском однородной продукции эти группировки могут совпадать.

В планировании, учете и калькулировании затрат, составляющие основу управления издержками субъекта, необходимо определение себестоимости продукции как экономического показателя в его конкретном содержании.

В настоящее время формирование себестоимости продукции производится исходя из ряда общих принципов.

Себестоимость рассматривается как производственно необходимые затраты, в нее включаются затраты, не только непосредственно

связанные с производством и реализацией продукции, но и затраты по организации и управлению производством, его техническому совершенствованию и обслуживанию, а также затраты, которые хотя и не являются необходимыми для непосредственного осуществления производственного процесса, но имеют социальную и общественную значимость. Поэтому содержание себестоимости продукции можно характеризовать группировкой затрат по функциональному (целевому) назначению:

затраты непосредственно связанные с производством и сбытом продукции, обусловленные технологией и организацией производства;

затраты на техническое и организационное развитие производства;

расходы на природоохранные цели;

расходы, обусловленные выполнением социальных требований;

расходы по обслуживанию и управлению производством;

непроизводительные расходы;

прочие расходы.

Известны различные виды и соответствующие им показатели себестоимости продукции:

по составу калькуляционных статей: технологическая, производственная, полная;

по характеру используемой информации: плановая и отчетная;

по использованию во внутризаводском управлении: цеха, участковая бригада;

по уровню обобщения: предприятия (организации).

В зарубежной практике (в частности – американской) также используются различные типы (виды) себестоимости, например:

себестоимость по центрам ответственности, которая используется для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей;

полная производственная себестоимость, используемая для установления цен и других оперативных решений при нормальных обстоятельствах;

прямая производственная себестоимость, используемая для установления цен и других оперативных решений при специфических обстоятельствах, как например, при желании использовать свободные мощности и другие.

В отечественной практике планирования, учета, анализа на уровне предприятия получила наибольшее применение полная себестоимость, включающая затраты не только на производство продукции, но и на ее реализацию.

В зарубежной практике кроме показателя "полной себестоимости" (total cost) используется "ограниченная" (limited) или "сокращенная" себестоимость (cost-price). Она может рассчитываться по-разному: например, только по прямым или только по переменным затратам.

По нашему мнению, с переходом к рыночным отношениям для управления затратами, особенно малых предприятий, необходимо использовать сокращенную (ограниченную) себестоимость.

На основе ограниченной себестоимости может определяться доход и рентабельность изделия. Разница между ценой изделия и переменными затратами образует маржинальный доход, который также обозначается термином "покрытие", "обеспечение". По этому показателю должны выявляться наиболее рентабельные изделия, т.к. выводы об их эффективности более обоснованы. Маржинальный доход (сумма покрытия) может использоваться для контроля и оценки результатов

деятельности на разных уровнях управления внутри хозяйствующего субъекта и определения прибыли.

Ограниченная себестоимость дает возможность быстрого выявления дохода и прибыли субъекта и в условиях рыночных отношений при изменяющихся ценах над влиянием спроса и предложения позволяет быстрее переориентировать производство на выпуск наиболее рентабельной продукции.

1.3. Проблемы управления затратами

Особенности хозяйствования и управления субъекта в настоящее время определяются условиями перехода к рынку. В этот период наряду с государственными предприятиями, составляющими основу экономической структуры народного хозяйства, функционируют и предприятия различных форм собственности: арендные, кооперативные, акционерные, смешанные. Все большее развитие получают малые предприятия, малые формы хозяйствования и малый бизнес.

Все виды предприятий могут входить в концерны, консорциумы, межотраслевые государственные и региональные объединения и другие самостоятельные организационные структуры и всем им предоставлены равные правовые и экономические условия хозяйственной деятельности, которая осуществляется на принципах полного хозрасчета: самоокупаемости, самофинансирования, самоуправления, самостоятельности, экономической ответственности.

Переход к современному рынку не предполагает всеобщности частной формы собственности, она должна быть одной из многообразных форм собственности. Разгосударствление и приватизация необходимы в разумных пределах. Государственная собственность в странах с развитой рыночной экономикой функционирует эффективно. Но

чем выше доля государственного сектора в экономике, тем значительнее потребность в системе государственного регулирования рыночных отношений. В западноевропейской практике государственного регулирования рынка используются рычаги не только экономического воздействия, которым отдается приоритет, но и законодательно-административного.

Следует выделить понятие переходного периода и определить его содержание: осуществление приватизации, либерализации цен и других реформ преобразования экономики. "Переходный период" нельзя отождествлять с развитой рыночной экономикой. Механическое перенесение методов, эффективно используемых в странах с развитой рыночной экономикой, в нашу практику может принести вред.

В период переходный к рыночной экономике необходимо учитывать становление и развитие различных форм собственности и форм хозяйственности предприятий.

Наибольшие изменения в системе управления — планировании, учете, анализе, — отмечаются на совместных предприятиях, опыт которых может быть использован и на других предприятиях.

Использование форм и методов, разработанных для больших хозяйственных структур невозможно или не рационально для малых. Формы и средства хозяйственного механизма управления на малых предприятиях независимо от форм собственности в сравнении с крупными и средними предприятиями должны быть максимально просты и рациональны.

Малые предприятия должны иметь более простые элементы хозяйственного механизма: план счетов, номенклатуру расходов, порядок распределения доходов, налоговую систему и др. Например, учет мо-

жет вестись по простой, а не двойной системе, иными могут быть формы учетных регистров и т.п. Как показывает опыт внедрения арендного подряда, внутреннего хозрасчета, в структурных подразделениях предприятий содержание учета и планирования может быть значительно уже, чем в целом по предприятию.

Для предпринимательской деятельности, провозглашенной основополагающей в нарождающейся рыночной экономике, необходим поиск приемлемых форм хозяйственного механизма управления предприятием. Под хозяйственным механизмом управления предприятием понимается совокупность форм и методов хозяйствования, организации и регулирования производства, используемых в управлении производством с целью достижения конечных результатов с наименьшими затратами. Основой хозяйственного механизма управления предприятием до проведения радикальной экономической реформы являлось централизованное директивное планирование, определявшее систему плановых заданий, в том числе по уровню затрат и их снижению, доводимых до предприятия и его подразделений. Учет и контроль их выполнения являлись основными функциями в управлении предприятием.

С переходом к системе государственного регулирования деятельности предприятий основой управления стал полный хозрасчет.

В экономической литературе прошлых лет хозрасчет определяется как "принцип социалистического хозяйствования, важнейшая составная часть хозяйственного механизма социалистического общества" /41/ и ряд ученых-экономистов отводят ему "центральное место в формировании противозатратного механизма хозяйствования в государственных предприятиях" /40/. С хозрасчетом связывалось достижение высоких конечных результатов и заинтересованность про-

изводственных звеньев и каждого работника в снижении затрат и улучшении производственно-хозяйственной деятельности. Однако хозрасчет стал внедряться не столько по "горизонтали", т.е. между участниками общественного производства, сколько по "вертикали" управления, т.е. по иерархическим его уровням (министерств, главков, объединений, цехов и участков, бригад и звеньев). В условиях командно-административной системы эта "вертикальная" система основывалась на единстве показателей деятельности на всех иерархических уровнях управления от министерства до цеха, (т.е. за что отвечал начальник цеха, за то же отвечал и директор завода, начальник объединения или главка), что порождало безответственность руководителей различных рангов, но укрепляло командно-административную систему управления посредством вмешательства вышестоящих организаций в производственно-хозяйственную деятельность всех нижестоящих.

Переход к нормальным экономическим отношениям должен привести к отказу от догматических представлений о том, что хозрасчет является социалистическим способом ведения хозяйства. Не вступая в полемику и не претендуя на полное раскрытие сущности, значения и функций хозрасчета, да такая задача диссертацией и не ставится, однако в той мере, в какой это необходимо для рассмотрения проблем управления затратами в условиях перехода экономики страны на рыночные отношения, целесообразно критически рассмотреть канонически сформулированные В.И. Лениным в его последних работах пять основных принципов: административно-хозяйственная самостоятельность предприятий, самоокупаемость и прибыльность, материальное стимулирование работников, материальная ответственность за результаты работы, контроль рублем за производственно-хозяйствен-

ной деятельностью.

Административно-хозяйственная самостоятельность главное требование рыночной экономики, ибо только свободные, самостоятельные предприятия и другие юридические лица, вступающие во взаимоотношения между собой по поводу производства, купли и продажи товаров, могут на деле реализовать саму суть рынка.

Для того, чтобы принцип административно-хозяйственной самостоятельности дал полную самостоятельность товаропроизводителей, необходимо преодолеть и устранить деформации командно-административной системы, создать условия, при которых руководители и работники государственных предприятий получали бы прямую выгоду от эффективности работы через предпринимательский доход и расплачивались за неправильные решения своим материальным благополучием, а не были бы пассивными исполнителями команд сверху.

Самоокупаемость и прибыльность - это второй основополагающий принцип хозяйственного расчета предприятия - предполагает, что любое предприятие, произведя свой товар и обязательно реализовав его должно не только возместить свои издержки, но и получить прибыль необходимую для уплаты налогов и собственного развития. Полный хозрасчет в командно-административной системе не исключал "плановую убыточность", "плановую малорентабельность" предприятий и связанную с этим перераспределительные и дотационные системы, индивидуальные экономические нормативы и т.п. И нельзя не согласиться с проф. Л.М.Капланом, что "никакая убыточность или низкая рентабельность несовместима с хозрасчетом. Это - экономические антиподы /86/.

Материальное стимулирование работников связано с другими принципами хозрасчета и, в первую очередь, с окупаемостью затрат

и прибыль. Предприятиям, перешедшим на полный хозрасчет, удалось без особого труда увеличить зарплату своих работников за счет повышения оптовых цен (сказалось несовершенство ценового механизма), производство выгодной, прибыльной продукции (отсутствие конкуренции и борьбы за потребителя позволили это сделать), введения льготных нормативов оплаты труда (Госплан и министерства не смогли разработать особые нормативы).

Материальное стимулирование, его содержание, методы и организация должны в полной мере исходить из результатов деятельности предприятия и направлены на максимальное достижение этих результатов, т.к. в системе рыночных отношений именно через материальное стимулирование работники предприятия включаются в действие рынка со всеми его довольно жесткими законами.

Материальная ответственность за результаты работы предприятия в командно-административной системе не действовала и особой необходимости в ней в обстановке всеобщей безответственности не было. Предприятие могло не давать общественно полезных результатов, быть убыточным, перерасходовать фонды заработной платы и расходовать дополнительные материальные ресурсы, выпускать бракованную продукцию и все это не сказывалось на уровне оплаты труда работников, а зачастую они даже получали и премию.

Для нормальных экономических отношений характерно строгое соблюдение договоров, контрактов, высокое качество товаров, Уважительные взаимоотношения партнеров между собой и государством. Без этого цивилизованное современное предпринимательство, было бы просто невозможным, а нечестное поведение при заключении сделок, невыполнение контрактов ведет к утрате престижа формы, работника — к неминуемому разорению.

Контроль рублем за производственно-хозяйственной деятельностью осуществляется в процессе обмена посредством цен (в командной экономике цены не играют активной роли, а в рыночной они главный инструмент получения информации о рынке).

Смысл этого принципа как раз и состоит в том, что рубль, а не администратор-распределитель ресурсов должен направлять экономику. В этом принципе хозрасчета аккумулированы вся его изначальная суть, все другие рассмотренные нами принципы.

Из всего изложенного можно сделать вывод, что хозяйственный расчет не сугубо социалистический метод ведения хозяйствования, а всеобщий метод экономического управления производством, присущий товарно-денежным отношениям и соответственно рынку.

Полный хозрасчет предприятия связан с коммерческой деятельностью в условиях рынка и нами отождествляется с коммерческим хозрасчетом.

Коммерческий хозрасчет предприятия должен реализовываться на всех уровнях управления через организацию внутрипроизводственного хозрасчета на коммерческой основе и предполагает:

установление товарно-обменных отношений между подразделениями на основе договоров;

установление для всех подразделений планово-расчетных цен (внутренних);

определение затрат и результатов;

введение рациональной системы оплаты труда и стимулирования работников, связанной с результатами деятельности.

Особенностью управления предприятием в современных условиях является его ориентация на удовлетворение требований рынка на который оно работает: на потребительский рынок или товаров промыш-

ленного назначения, на рынок промежуточных продавцов или государственных учреждений, а в соответствии с этим разрабатываются маркетинговые планы.

В условиях перехода нашего народного хозяйства к рыночным условиям хозяйствования — первостепенное значение приобретают вопросы снижения затрат на предприятии, экономии всех видов ресурсов. Эти вопросы стали особенно острыми вследствие того, что несмотря на повышенное внимание к показателю себестоимости, статистические данные свидетельствуют о все ухудшающейся динамике себестоимости, а как было рассмотрено ранее, совокупность затрат, осуществляемых предприятием, находит отражение в показателе себестоимости продукции или услуг. В настоящее время, в условиях экономической нестабильности и появилась возможность, в переходный период к рыночным отношениям, получения значительной части прибыли без адекватного снижения себестоимости на основе рационального использования производственных ресурсов, а за счет объемных ценовых факторов (экстенсивных по сути). Если к этому добавить, что эти задачи должны быть выполнены при одновременном и весьма существенном росте качества всей выпускаемой продукции, повышения ее конкурентоспособности не только на внутренних, но и на мировом рынках, то станет ясно, сколь сложна стоящая проблема.

Важнейшие задачи, стоящие перед экономикой страны в области повышения эффективности производства, улучшения качества продукции, роста производительности труда, осуществления режима экономии, устранения непроизводительных расходов, значительно повышают роль себестоимости, в которой отражается вся совокупность затрат на производство продукции и связан этот показатель практически со всеми экономическими показателями: изменение его значения

сопряжено с определенными изменениями других количественных и качественных показателей – прибыли, рентабельности производственного цикла, качества продукции и пр.

Но необходимость повышения роли себестоимости продукции в управлении производством обуславливается не только ее связями с прибылью, ценообразованием, хозрасчетом, как часто можно встретить в некоторых экономических изданиях. Одной из основных задач определения полной себестоимости продукции (работ, услуг) является обеспечение возможности управлять этим процессом, для чего необходима информация руководства предприятием о методах контроля над всеми составляющими стоимости товара; данных, необходимых для определения текущей политики, например, продолжать производство отдельных компонентов или более выгодно купить их готовыми на рынке; способах контроля за себестоимостью товаров на складе с тем, чтобы вовремя предупредить о возможности затоваривания готовой продукцией; структуре конечной себестоимости с тем, чтобы продажные цены на рынке могли бы быть вовремя скорректированы и быть конкурентными; уровне себестоимости продукции текущего и перспективного планирования коммерческой деятельности предприятия.

Выделение доходной коммерческой деятельности от убыточной.

Установление факторов потерь или убытков (перерасход рабочего времени и материалов, неправильное использование машин, оборудования, инструмента и т.д.).

Создание информационного материала для сравнения имеющихся показателей с планировавшимися, а также по отношению к имеющимся показателям стоимости на определенные даты ранее.

Определение базовой основы для выдачи клиентам предложений и установление розничных цен.

Выявление случаев увеличения или уменьшения прибыли по счету прибылей и убытков для составления проектов баланса доходов и расходов.

Все вышесказанное, а также новое отношение к показателю себестоимости связано с реальным развитием рыночных отношений и стабилизацией на этой основе экономики обуславливает повышенное внимание к себестоимости и ее снижению, а также улучшения методов ее планирования, учета, анализа и регулирования, т.е. необходимо управлять себестоимостью продукции.

В условиях усиливающейся инфляции и спада производства, нарастания конкуренции и незначительным приростом доходов, уже не достаточно знать, во что обходится производимая продукция: руководитель, предприниматель обязан, как было сказано выше, знать, почему эта продукция стоит столько, какие причины и факторы обусловили эту стоимость и определенные расходы, а также пути и возможности ее снижения.

Управление затратами предприятия является комплексным процессом, охватывающим нормирование и планирование, учет и анализ затрат предприятия, контроль за их формированием. Оптимизация управления затратами предприятия и себестоимостью производимой продукции (работ, услуг) означает в сущности совершенствование управления всей деятельностью предприятия и производственных подразделений, ибо охватывает все основные стороны хозяйственной деятельности этих объектов управления. В управлении затратами предприятия и себестоимостью необходимо различать управление процессами формирования затрат и управление процессами ее снижения.

К вопросам формирования затрат предприятия и определения

себестоимости продукции относятся: состав затрат, включаемых в себестоимость; классификация и группировки затрат, используемые в планировании, учете и калькулировании; принципиальные схемы и модели; методы планирования, учета и калькулирования; организация плановых и учетных работ, анализа и др.

В условиях централизованно управляемой экономики эти вопросы строго регламентировались нормативными и методическими документами государственного и отраслевого значения. Управление формированием себестоимости осуществлялось на уровне Министерства финансов СССР и отраслевых министерств и ведомств. Министерством финансов СССР разрабатывались и периодически пересматривались "Основные положения", а министерствами – отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию затрат. В общей сложности этих инструкций в разных отраслях выпущено около 130. Однако эти отраслевые методические документы и нормативные акты, излагая общие принципы формирования затрат с учетом специфики отрасли, не могли отразить всех особенностей конкретного предприятия и естественно не удовлетворяли потребностям внутрипроизводственного управления. Деятельность предприятий в этой области ограничивалась в основном разработкой вопросов планирования и учета затрат в системе внутрипроизводственного хозрасчета. Однако это несколько не говорит, что такие разработки совсем не нужны. В настоящее время, в условиях перехода к рыночной экономике остается необходимость разработки основополагающих принципов формирования затрат и себестоимости продукции на государственном уровне в соответствии с требованиями международных стандартов. Разработка общих методических рекомендаций, но не указаний, обязательных для исполнения, на уровне государственных структур управления, а так-

же возможна и целесообразна для предприятий и фирм других форм собственности.

Проблема состоит в том, чтобы на уровне предприятий с учетом специфики конкретного производства разрабатывать как общие методические вопросы планирования, учета и калькулирования затрат, так и частных: например: планирование и учет затрат по структурным подразделениям предприятия, калькулирование затрат по отдельным видам продукции, учет и оценка незавершенного производства и др.

Одним из направлений совершенствования методов учета, планирования, анализа, в настоящее время, является их управленческий аспект. Это означает, что их нельзя рассматривать вне связи с системой управления предприятием. Организация планирования, учета и калькулирования затрат должна быть подчинена задачам эффективного управления предприятием.

Таким образом, проблема управления формированием затрат предприятия и себестоимости продукции связана с изменением в системе планирования, учета и калькулирования. Ее решение должно отвечать требованиям совершенствования управления предприятием.

Другой проблемой управления затратами является проблема снижения затрат предприятия, и в частности себестоимости. Их снижение в рыночных условиях должно стать постоянной заботой предпринимателя любого уровня. Для этого необходимы научно обоснованные методы, которые позволили бы вести постоянный поиск резервов экономии на каждой стадии производства, в использовании каждого вида материальных, трудовых, финансовых ресурсов, на каждом предприятии, на каждом рабочем месте.

Для создания системы управления затратами на предприятии должны быть четко определены инструменты управляющего воздействия, функциональные связи системы, носители определенных функций, сроки реализации этих функций и установлена ответственность за их исполнением, подкрепленная системой соответствующих санкций. Все перечисленные параметры данной системы управления должны быть специфическими на каждом уровне управления предприятием, для каждого уровня управления должен быть установлен свой объект воздействия – показатель производственных затрат.

Глава II. ИССЛЕДОВАНИЕ МЕТОДОВ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

2.1. Особенности функционирования малых предприятий и их эффективность

Начало развития малого бизнеса в стране по сути дела, было положено только в 1990 году. Впервые законодательно было закреплено понятие малого бизнеса. Стимулирование развития малой экономики на основе использования передового отечественного и зарубежного опыта является одним из основных моментов перехода к рыночной экономике, т.к. именно внутри малой экономики возникает рынок, именно она является питательной средой для качественных изменений, для динамичности экономической системы общества с рыночной экономикой.

Постановлением Совета Министров РСФСР от 11 июля 1991 г. "О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР" подтверждены критерии отнесения к категории малых предприятий – численность работающих на предприятии от 15 до 200 чел, независимо от формы собственности и хозяйствования.

Критерии отнесения того или иного предприятия к разряду мелкого или среднего достаточно условны и различаются по разным странам. В США к малым промышленным фирмам относят обычно компании с числом занятых до 500 человек, а к средним – от 500 до 1000 человек. Во Франции в группе предприятий малого бизнеса по объему торгового оборота на первом месте стоят предприятия с числом занятых от 50 до 200 человек (27% от общего объема товарооборота МСП) /186/. То есть оптимальной для малых фирм, судя по опыту Франции, можно считать численность до 200 человек.

В зарубежной практике выделяются также мельчайшие – с числом

занятых до 20 чел., мелкие от 20 до 100, средние – от 100 до 500 и крупные фирмы свыше 500 чел.

В литературе /79/ различаются качественные и количественные критерии малых форм хозяйствования. К последним относятся: размерность предприятия по числу занятых, величине основных производственных фондов и объему продукции. Можно согласиться с мнением авторов, что величина основных производственных фондов не может точно определять масштабы малых форм хозяйствования, т.к. для них характерны большие различия в капиталоемкости предприятий разных видов деятельности; например, машиностроительных производств и консультационных фирм, стоимостные же показатели продукции в условиях несовершенства цен могут существенно искажать реальные объемы производства. Поэтому в настоящее время предпочтение следует отдать первому критерию: численности занятых. Но учитывая неоднородный состав малых предприятий, целесообразно, по нашему мнению, выделять мельчайшие – с числом занятых до 15 чел, мелкие – от 15 до 100 чел. и малые – от 100 до 200 чел.

Понятие малого бизнеса в зарубежной практике связано с понятием предпринимательства – инициативной самостоятельной деятельностью граждан, направленной на получение прибыли, и подразумевает, как правило, деятельность на основе частной собственности.

В индустриально развитых странах, прежде всего в США, с середины 70-х годов начался процесс демократизации собственности. Стали создаваться малые предприятия с коллективной собственностью (собственностью в коллективном управлении), в которых работникам принадлежит часть или весь акционерный капитал. Рабочие выкупают предприятия у их собственников и таким образом становятся совладельцами производства.

Анализ экономической литературы позволяет считать основными признаками предпринимательской деятельности нацеленность на использование новшеств (инноваций), инициативность, хозяйственную предприимчивость, творческий подход к организации дела. Понятие "предприниматель" не тождественно "частному собственнику".

Более 20 лет назад в западной рыночной экономике произошел взрыв активности малого бизнеса и вместо веры в возможность государства появилась вера в отдельного человека, граждан общества, произошло осознание значения уникальной творческой силы предпринимательства.

Проблемы малых форм хозяйствования сравнительно хорошо исследованы применительно к экономике зарубежных стран. /20,46, 117,183,233/. К особенностям функционирования МП, отмечаемым в экономической литературе /97,124,125,154/ можно отнести:

мелкосерийность производства, необходимость быстрого изменения ассортимента продукции для реагирования на изменение рыночного спроса;

многопрофильность, частая сменяемость видов выполняемых работ, услуг;

необходимость гибкой высокотехнологичной производственной базы, включающей оснащение специальным оборудованием и технологией;

необходимость особой гибкости в организации труда, в определении режима работы, системы оплаты труда, распределений функций между работниками;

необходимость системы информационного обеспечения в целях поиска партнеров, заключения договоров, формирования заказов и т.п.;

наличие проблем первоначального накопления средств,

недостатка финансовых ресурсов для дальнейшего развития и сложности их приобретения;

необходимость формирования системы государственной поддержки, создания для этого специальных государственных органов, предоставления государством различных финансовых и налоговых льгот, реализации конкретных программ поддержки и защиты предпринимательства.

Среди проблем МП отмечаются /123/:

низкий уровень технологии и управления, недостаточный потенциал НИОКР, трудный доступ к технологической информации;

частое использование неэффективного оборудования, трудности его замены;

трудности в маркетинге и реализации продукции;

высокая конкуренция среди МП, проникновение крупных предприятий на рынки той продукции, которая выпускается преимущественно МП;

низкий уровень производительности, добавленной стоимости, выхода продукции и основного капитала на одного работающего;

ограниченный доступ к финансовым источникам, более высокая стоимость кредитных средств;

более высокая стоимость сырья, т.к. закупаются небольшие партии, трудности в обеспечении заменителей на внутреннем рынке.

Статистика красноречиво свидетельствует о роли малых предприятий в странах Запада. В структурах экономики большинства развитых стран доля малых и средних фирм, как юридических лиц, составляет от 90 до 99,9% /123/. В Италии, например, на небольших предприятиях трудится более 83% общего числа занятых в народном хозяйстве, в США, Японии, Франции свыше 89,5% всех компаний относятся к мелким /124/.

Опыт разных стран свидетельствует о том, что малый бизнес (**small business**) является именно тем сектором экономики, который способен быстро решать разнообразные проблемы — от наполнения товарного рынка до приведения и внедрения новейших научных достижений в практику. Во многих странах именно на долю **small business** приходится значительная часть производимого валового национального продукта.

Small business функционирует практически во всех отраслях экономики Франции. Наиболее широко он представлен в строительстве, сельском хозяйстве (81% занятых от общего числа работающих в отрасли); предоставлении услуг связанных с торговлей (80%); самой торговли (78%). Менее всего проявляет себя малый бизнес в сфере финансов (18%), транспорта и связи (29%). В промышленности наиболее заметна роль МСП в производстве потребительских товаров текущего спроса, продуктов питания (55–66% числа занятых) и менее — в автомобилестроении и транспортном машиностроении (9% занятых в отрасли). Малый бизнес тяготеет к отраслям непосредственно удовлетворяющим потребности населения (розничная торговля, служба быта, оказание консультационных услуг, торговля недвижимостью и т.д.).

Опыт развития многих стран показал, что интенсивное развитие малого бизнеса стало одним из ключевых факторов их экономического роста и научно-технического прогресса. Ведь чрезмерная монополизация не только деформирует, искажает рынок, но и препятствует реализации его регулирующих функций. В то же время взаимодополняемость крупных и малых экономических форм создает условия, которые гарантируют быстрое развитие научно-технического потенциала общества.

Кроме того, малый бизнес – это действенная мера улучшения структуры занятости населения: малые предприятия поглощают значительную часть работников различного уровня профессиональной и образовательной подготовки. Малый бизнес дает возможность каждому человеку найти для себя применение, определяет поле деятельности, которое позволяет ему зарабатывать своим трудом, производя товары и услуги, необходимые обществу. Японцы до сих пор считают, что малый бизнес спас в свое время Японию, и прежде всего потому, что каждому дана была возможность реализовать свои идеи. В этом же плане общественную прослойку, связанную так или иначе с малым бизнесом, правительства многих индустриально развитых стран рассматривают как основу политической и социальной стабильности /122/.

Очевидно, что для успешного развития отечественной экономики необходимо создание такого сектора.

Международный конгресс "Малое и среднее предпринимательство России" (Москва, июнь 1992 г.) отметил, что на данном этапе проведения реформ необходимо создать 2,5–3 млн. малых и средних предприятий, повысить их долю в ближайшее 2–3 года не менее чем до одной четверти валового национального продукта. В развитых странах **small business** обеспечивает около 50% валового национального продукта страны /122/.

Анализируя путь развития отечественного малого предпринимательства в нашей стране можно с уверенностью сказать, что деятельность МП наиболее успешно началась на основе смешанной формы собственности с привлечением иностранного капитала. Как свидетельствует Госкомстат СССР по состоянию на 1 апреля 1991 г. было зарегистрировано 3,4 тыс. совместных предприятий. 54% от общего числа предприятий составляли мелкие предприятия с численностью

занятых в них до 50 чел. При этом на них работали 10,4% от всего числа работников СП и они производили 16% от общего объема продукции, работ и услуг. На этих предприятиях была самая высокая выработка за квартал на одного работника. Предприятия с численностью до 200 работников составляли 88%, на них было занято 39% всех работающих в СП и они производили 46% продукции /125/.

По данным Госкомстата РСФСР по состоянию на 1 октября 1991 г. основная часть малых предприятий (86,8%) относилась к государственной собственности, только 0,4% МП находилось в собственности граждан /52/.

Сегодня процесс создания малых и средних предприятий идет медленно и сложно. Не создан механизм защиты, отсутствует система соединения интересов предпринимателей и государства, кредитно-финансовая, налоговая, инвестиционная, технологическая, информационная, кадровая и иная государственная поддержка малого и среднего предпринимательства в России пока не осуществляется. Поэтому дальнейшее становление малого бизнеса связано с решением ряда серьезных проблем. Перед обществом поставлены вопросы: как создать атмосферу предприимчивости, как реализовать творческий потенциал, как научить, а может быть, возродить способности к предпринимательству, в лучшем понимании этого слова, как выявить талантливых в этом плане специалистов, сделать их профессионалами-предпринимателями, т.е. людьми, которые не только обогащаются сами, но и создают национальное богатство страны? Как в масштабах государства организовать поддержку развитию малого бизнеса, как объединить усилия общественных структур - союзов и ассоциаций в развитии малого предпринимательства?

Для реализации первоочередных задач создана общественная

(неправительственная) организация – Федерация развития и поддержки малого предпринимательства (ФРАМП), которая к настоящему времени стала международной. ФРАМП объединяет союзы и ассоциации малых предприятий, независимо от форм их собственности и видов деятельности, центры, фонды и другие организации, оказывающие поддержку малому предпринимательству /122/.

Анализируя экспресс-информацию Санкт-Петербургского комитета по статистике отражающую деятельность 2350 МП (13% от числа зарегистрированных) можно отметить следующие основные особенности функционирования малого бизнеса в городе.

В 1991 г. наибольшее распространение получили малые предприятия, созданные на основе негосударственных форм собственности – 1453 предприятий и организаций с численностью работающих, составляющих 52% от числа занятых в обследованных предприятиях. Средняя продолжительность организационного периода от момента регистрации до начала хозяйственной деятельности и колеблется от полугода до года.

Объем реализации продукции негосударственных форм собственности составил в 1991 г. 64 процента от общего объема продукции малых предприятий Петербурга. По сравнению с предприятиями государственной собственности здесь на 23 процента была выше производительность труда, а доля средств, направленных на потребление в объеме реализации продукции составляла 27 процентов в то время как в государственной собственности – 41 процент.

Практически все малые предприятия – многопрофильные как по уставу, так и по практической деятельности. Главными направлениями деятельности МП являлись промышленность, строительство, наука и научное обслуживание – преобладающие отрасли в хозяйстве региона. В 1991 г. в Петербурге 22 процента предприятий

приходилось на строительство, 21 процент – промышленность, в организациях науки и научного обслуживания – 25 процентов.

В 1991 г. объем реализации продукции (работ, услуг) в МП составил 1 миллиард 759 млн.руб. В среднем на одно МП приходилось 0,7 млн.руб. реализованной продукции, наибольший показатель в посреднических предприятиях – 3,7 млн.руб. Из общего объема продукции 30 процентов было реализовано непосредственно населению.

В организации производства продукции, выполнении работ и услуг большинство малых предприятий ориентировалось на преимущественное использование временной рабочей силы (работники, состоящие в штате МП без совместителей, составляли чуть более трети работающих – 36%), что позволяло экономить средства на подготовке кадров, улучшении условий труда и дополнительных мерах социальной поддержки работающих сохранять умеренный рост средней заработной платы и отражало стремление к снижению издержек производства.

Показатели деятельности малых предприятий Санкт-Петербурга за 1991 г. представлены в таблицах 2–4.

Анализируя статистические данные по Российской Федерации где насчитывается более 110 тысяч малых предприятий, мы увидим, что только треть их образована в производственной сфере, а объем производства МП составляет 10% от общероссийского.

Из 44 тыс. обследованных вновь созданных предприятий различных организационно-правовых форм 18% МП производят товары народного потребления и продукцию производственно-технического назначения, 17% – выполняют строительные работы, 14% – занимаются научно-исследовательской и внедренческой деятельностью, 9% – действуют в сфере торговли и общественного питания, 5% – в сфере бытового обслуживания населения.

Таблица 2

Численность работающих в малых формах различных форм собственности г. Санкт-Петербурга на конец 1991 г.

	В С Е Г О		из них числ. работающих			
	тысяч челов.	в % к итогу	совмес- тителей	в % к общему числу	по тру- довому согла- шению	в % к общему числу
ВСЕГО	158.2	100.0	15.2	9.6	86.4	54.6
в том числе:						
Государственная собственность	75.7	47.8	6.1	8.0	40.2	52.4
из нее:						
федеральная	56.5	35.7	4.0	7.1	30.0	53.1
муниципальная	19.2	12.1	2.1	10.9	10.2	53.1
из общего чис- ла предприятий и организаций государственной собственности - арендные	6.0	3.8	0.7	12.0	2.4	40.1
Негосударственная собственность	82.5	52.2	9.1	11.0	46.2	55.9
из нее собственность:						
хозяйственных обществ и това- риществ	23.8	15.1	2.5	10.4	13.8	57.7
предпринимате- льских объеди- нений	1.9	1.2	0.1	7.0	1.5	81.0
акционерная	7.5	4.7	0.8	10.9	4.5	59.8
коллективных и иных предприя- тий	24.7	15.6	2.9	11.8	13.6	55.0
граждан	14.4	9.1	1.7	11.3	7.4	51.7
общественных организаций	10.2	6.5	1.1	10.8	5.4	52.7

Таблица 3

Средства, направленные на потребление и среднемесячный доход работников малых предприятий г. Санкт-Петербурга в 1991 г.

	Общая сумма средств		Среднемесячный доход одного работающего	
	млн. рублей	в % к объему реализации	рублей	в % к среднему уровню
ВСЕГО	556.8	31.6	293.3	100.0
в том числе предприятия и организации по видам деятельности:				
промышленные	127.8	37.9	238.2	81.2
транспорта	5.3	37.5	311.0	106.0
связи	1.4	32.5	481.9	164.3
строительные	162.1	59.4	302.3	103.1
торговли	21.7	7.3	365.3	124.5
общественного питания	0.3	11.5	384.7	131.2
материально-технического снабжения и сбыта	1.0	9.5	726.8	в 2.5 р.
информационно-вычислительного обслуживания	10.6	10.5	409.1	139.5
посреднические	2.5	1.9	357.6	121.9
непроизводственных видов бытового обслуживания	11.8	34.6	310.0	105.7
жилищно-коммунального хозяйства	1.4	45.6	272.7	93.0
здравоохранения, физической культуры и социального обеспечения	15.3	34.7	305.9	104.3
народного образования	2.9	54.2	303.8	103.6
культуры и искусства	3.9	24.7	378.4	129.0
науки и научного обслуживания	161.0	42.7	309.9	105.7
судебные и юридические	2.2	32.5	215.4	73.4
другие	24.6	26.0	374.9	127.8

Таблица 4

Структура основных фондов, амортизационные отчисления и плата за аренду в малых предприятиях г. Санкт-Петербурга в 1991 г.

	Стоимость основных фондов			Амортизационные отчислен.		Из прочих расходов - доля затрат на аренду помещений, оборудован. транспортных средств, в %
	всего -млн. рублей	в т.ч. в %		всего -тыс. рублей	в % к сумме затрат на производст-во	
		собст-вен-ные	арендо-ванные			
ВСЕГО	200.0	74.1	25.9	9396.4	0.9	3.1
в том числе пред-приятия и органи-зации по видам деятельности:						
промышленные	57.0	52.5	47.5	1380.8	0.7	5.1
транспорта	4.5	91.1	8.9	245.3	3.2	6.6
связи	0.3	100.0	-	17.6	0.6	5.5
строительные	42.2	76.8	23.2	2955.9	1.5	4.2
торговли	23.5	97.4	2.6	347.7	0.2	1.5
общественного питания	0.2	100.0	-	11.8	1.4	5.8
материально-тех. снабжения и сбыта	0.1	100.0	-	10.2	0.2	1.0
информационно-вы-числительного обслуживания	8.7	92.0	8.0	538.9	0.7	0.4
посреднические	2.5	100.0	-	76.1	0.1	0.2
непроизводствен. видов бытового обслуживания	7.8	57.7	42.3	451.7	1.9	5.7
жил.-культ.хоз-ва	0.1	100.0	-	1.0	0.1	4.9
здравоохран., физ. культуры и соц.об.	6.8	76.5	23.5	308.5	1.2	8.9
народного образов.	2.0	20.0	80.0	3.5	0.1	12.8
культуры и искусств.	6.5	95.4	4.6	714.8	5.8	2.6
науки и науч.обслуж.	28.9	88.2	11.8	1278.1	0.6	1.8
судебные и юридиче-ские	0.9	100.0	-	39.6	0.8	3.5
другие	7.9	59.5	40.5	1014.0	1.5	5.8

Анализ мировой практики позволяет выделить основные преимущества малых форм хозяйствования. К ним можно отнести:

возможности гибкой организации производства и сбыта в соответствии с требованиями рынка и изменениями рыночной ситуации;

развитие инициативы и предприимчивости работников и ее стимулирование;

возможность оценить вклад каждого в конечный результат;

упрощение задач организации и управления производственным процессом, использование, как правило, безцеховой структуры, бригадных форм организации труда;

возможности улучшения организации труда, подготовки кадров; лучшие условия для участия работников в управлении производством;

эффективное использование достижений НТП;

использование местных сырьевых ресурсов, отходов производства в системе ресурсного обеспечения;

более высокая эффективность производства, производительность труда, доходы работников, оборачиваемость ресурсов, меньшие накладные расходы;

меньшая капиталоемкость, короткие сроки строительства и освоения проектной мощности, быстрая окупаемость капитальных вложений.

Однако малые размеры предприятий сами по себе не означают автоматической реализации присущих им преимуществ.

К сожалению, характерной особенностью малой экономики является ее неустойчивость и более высокая уязвимость малых предприятий по сравнению с крупными: зависимость от рынков капиталов, кредитов банков, неустойчивость получаемых доходов вследствие

небольших объемов производства, более низкий уровень самофинансирования.

Если анализировать **small business** во Франции, где он имеет глубокие корни, то можно сделать вывод, что небольшие по размерам предприятия несвободны от слабых сторон. В первую очередь это относительно ограниченная финансовая обеспеченность сферы **small business**. В силу сложившихся отношений на финансовом рынке кредиты, предназначенные МСП, стоят дороже, чем кредиты, представляемые крупным компаниям. Так, в 1989 г. в среднем процент по кредитам, получаемым МСП был на два пункта выше процента по кредитам, выданным крупным компаниям /10/.

Для малых форм бизнеса характерен и более высокий уровень задолженности. В целом этот показатель у МСП примерно в 1,5 раза выше чем у крупных фирм. Это закономерно, так как деятельность малых и средних предприятий во Франции нередко определяется положением более крупных фирм, для которых они являются поставщиками комплектующих узлов и деталей. Примерно 10% малых фирм выступают сегодня, по существу, филиалами крупных компаний.

Малое и среднее предпринимательство за рубежом характеризуется не только высокой динамичностью производства, но и большим уровнем банкротств, особенно в течение первых пяти лет существования. Мобильность, оперативность и гибкость малого и среднего бизнеса позволяют рассчитывать на расширение его деятельности и эффективное функционирование, но в то же самое время МСП – это наиболее рискованная сфера рыночного хозяйства. Для МП во многих случаях риск является почти единственной альтернативой банкротству. Возможны два вида рискованного поведения:

существенного снижения издержек производства за счет технических и организационных нововведений и использования на этой

основе ценовой конкуренции:

разработка и производства новой продукции, освоения принципиально новых рынков.

По мнению иностранных специалистов малый бизнес нужно рассматривать как дело, скованное различными ограничениями: в получении заказов, возможности финансирования и др. Поэтому важной задачей, которую правительства многих стран пытаются решить, является придание стабильности развитию этого сектора экономики. Например, в США администрация малого бизнеса находится под общим руководством Президента. Основная задача этого ведомства – помочь начинающим предпринимателям организовать свое дело, закрепиться в бизнесе, помочь в получении контрактов, оказывать финансовую поддержку управленческую, информационную и другие виды помощи. Под руководством этой администрации разрабатываются конкретные программы содействия малому бизнесу.

По уровню технического оснащения, качества изготавливаемой продукции, эффективности и конкурентоспособности фирмы неодинаковы.

Примером эффективного функционирования является деятельность мини-заводов в сталелитейной промышленности США /175/, обеспечивающих более низкие издержки производства и успешно конкурирующие с крупными фирмами. Высокая эффективность их деятельности достигается за счет использования более дешевых видов сырья (металлоотходов), дешевой рабочей силы (строительство заводов в районах с избыточными трудовыми ресурсами), прогрессивной технологической схемы и организационной структуры, высокой специализации совершенствования управления.

Мелкие компании, обычно не имеющие высокопроизводительного оборудования, испытывают финансовые трудности, не выпускают особо привлекательных товаров и постоянно опасаются вытеснения с рынка более мощными конкурентами. Среди таких число фирм, прекращающих деятельность, почти равно числу вновь создаваемых.

Малые фирмы с коллективной собственностью (собственностью в коллективном управлении) рабочих в США успешно конкурируют с крупными частными корпорациями, т.к. обеспечивают наибольшую мотивацию к труду. По темпам роста производительности, увеличению объема продаж, повышению рентабельности они превосходят частные корпорации.

Характерной чертой современного производства является его ориентация на удовлетворение платежеспособного спроса на товар: но экономически она не всегда оправдана.

Крупное производство эффективно при массовом выпуске однотипной продукции. Крупная компания должна выпускать достаточно большие партии товаров, чтобы добиться рентабельности.

Малые предприятия могут выпускать небольшие партии товаров и в то же время обеспечивать прибыль. Поэтому между малыми и крупными фирмами существует четкая специализация в производстве продукции. Если первые в основном выпускают дорогостоящие изделия, то вторые — крупные партии более дешевой продукции.

Масштаб МП определяет масштаб производства, но не ограничивает внедрение технических достижений, ноу-хау, именно они могут быть основным фактором стабилизации и снижения издержек предприятия.

Снижение издержек производства достигается также использо-

ванием более дешевых видов сырья, в т.ч. вторичных ресурсов, отходов производства. В деятельности малых фирм заметная экономия средств нередко достигается за счет найма менее квалифицированной рабочей силы, и отсутствия на МСП профсоюзных организаций. Нередко опираясь именно на эти факторы, они снижают себестоимость продукции при обострении конкурентной борьбы на рынке. Наиболее сложные проблемы связаны с управлением предприятия.

Зарубежные авторы /39/ выделяют два стиля управления мелкими предприятиями.

Стратегический стиль принятия решений характеризуется интегрированным восприятием информации о различных сферах деятельности предприятия, стремлением к предвидению и упреждающим действиям. Для выработки решений используется отчетная и финансовая информация, при этом имеет место не просто фиксация прибылей и убытков, но и анализ тенденций, на основе которого могут быть построены прогнозы развития предприятия и его финансового положения. Стратегический стиль предполагает анализ возможных последствий принимаемых решений, требует постоянного поиска новых источников информации.

Оперативный или реактивный стиль управления характеризуется фрагментарностью, ориентирован на детали, а не на общие положения. Он базируется на интуитивных суждениях и мгновенной реакции на происходящее. Финансовая и отчетная информация не используется для прогнозирования последствий принимаемых решений, а накапливается под воздействием внешнего принуждения для расчета размеров налогов.

Использование предпринимателями того или иного стиля зави-

сит от наличия опыта управленческой деятельности, особенно финансового управления. Имеющие его, как правило, предпочитают стратегический стиль. Под действием внешних факторов, обучения и анализа информации стиль управления может меняться от оперативного к стратегическому.

Многие зарубежные специалисты отмечают, что не существует убедительных данных о влиянии стратегии управления на эффективность мелких предприятий. Малый бизнес имеет различные ограничения и задача управления малым предприятием состоит в использовании возможных преимуществ для обеспечения доходности предприятия и конкурентоспособности его продукции.

Малые предприятия не могут ориентироваться на выпуск продукции массового производства. МП должны довольствоваться малыми заказами и поэтому снижение издержек производства за счет экономии "на масштабе производства" не может быть стратегией его деятельности.

МП ориентируется, как правило, на выполнение индивидуальных заказов, удовлетворении индивидуализированного спроса, выпуск продукции высокого качества. Его задачей является увеличить ценность, потребительские свойства своей продукции (товаров, работ, услуг) при одновременном незначительном повышении цены на нее и при неизменных издержках ее производства.

Проведенный анализ показал, что ключевым звеном в эффективной деятельности малых предприятий является управление затратами. При этом следует учитывать особенности в деятельности малых предприятий и опыт методов управления затратами за рубежом и в России.

2.2. Методы управления затратами на предприятиях в зарубежных странах

В экономически развитых странах накоплен большой опыт по управлению затратами предприятий.

Например, в США разработаны крупнейшие и весьма эффективные программы снижения издержек производства в промышленности. Жесткая конкуренция на внутреннем и международном рынках в сочетании с умеренной инфляцией и скромным приростом доходов сделали обязательным контроль за издержками. Руководителям фирм пришлось использовать более дешевые материалы и менее качественные ресурсы, избавляться от малопродуктивных активов. Заметному повышению эффективности способствовало применение автоматизированных систем управления запасами. В целом фирмы проводят политику жесткой экономии.

Перестройка и реорганизация компаний выходит далеко за рамки программы снижения издержек. Этот процесс подчиняется следующим основным принципам:

изучение рынка, доходов за прошедший и текущие периоды, планирование доходов будущего периода;

формирование стратегии для реализации плана по доходам;

перестройка структурных единиц;

ликвидация подразделений и продажа активов, которые не будут нужны в планируемый период;

разработка и реализация программ повышения производительности труда, включающих задания снижения издержек производства.

На всех предприятиях, производящих товары или услуги имеются определенные запасы, которые образуют определенный буфер между

последовательными поставками материалов и исключение непрерывных поставок, а также простоя из-за отсутствия (перебоев в поставках) материалов.

Решения, принимаемые при управлении запасами непосредственно влияют на четыре вида производственных издержек:

1. Стоимость предметов закупки. Цена при закупке может зависеть от скидок, которые предоставляются в зависимости от:

- а) количества предметов, закупаемых по одному заказу;
- б) общей стоимости заказа по нескольким позициям, выдаваемого одному поставщику;
- в) времени года, в которое размещается заказ.

2. Издержки на оформление заказа, куда входят конторские расходы по оформлению заказа на закупку или производство. Сюда же входят транспортные расходы и расходы по приемке грузов. При заказах на производство в эти издержки входят расходы на наладку оборудования для выпуска заказанной партии.

3. Издержки на хранение материально-технических запасов:

- а) стоимость капитала, инвестированного в запасы;
- б) складские расходы (складские площади, энергоснабжение, персонал);
- в) налоги и страховые сборы, зависящие от стоимости запаса;
- г) падение ценности запасов из-за старения, порчи, краж.

4. Издержки, вызванные отсутствием запасов:

- а) постоянное производственное время или сверхурочные работы, вызванные отсутствием важного для производства материала, деталей или другого ресурса;

б) стоимость отслеживания отложенных заказов клиентуры на

готовую продукцию, которой не оказалось на складе;

в) издержки, связанные с частичными или срочными отгрузками в адрес клиентуры;

г) потерянный объем сбыта или даже утраченные клиенты.

Все это свидетельствует, что управление материально-техническими запасами имеет весьма важное значение для организации, т.к. оно прямым образом влияет на маркетинг, финансовую службу и производственную функцию и в конечном итоге на затраты предприятия.

Как свидетельствует опыт стран с развитой рыночной экономической система учета затрат обычно приносит больше пользы в практической работе руководителям компании по сравнению с системой обычного бухгалтерского учета. При этом основной задачей учета является не только регистрация затрат, что не менее важно, но и превращение его в активный инструмент управления затратами.

Почти во всех странах мира получил признание метод американского экономиста лауреата Нобелевской премии (1973 г.) Василия Леонтьева "затраты-выпуск" (*cost-production*) /113,250/.

Этот метод рекомендован для использования в бухгалтерском учете предприятий и национальной статистики межправительственными организациями (ООН, ЕЭС, Организацией экономического развития и сотрудничества, Американским советом по учету) и международными профессиональными учетными организациями (Международный комитет по стандартам бухгалтерского учета, Международной федерацией бухгалтеров, Европейской федерацией бухгалтеров-экспертов).

Метод "затраты-выпуск" дает возможность рассчитывать финансовый результат четырьмя разными, но соизмеримыми способами,

повысить достоверность его определения, внедрить единую налоговую систему, организовать действенный внутренний расчет по центрам ответственности, активизировать систему контроля за работой предприятий различных видов собственности.

Метод "затраты-выпуск" позволяет исчислять финансовый результат работы предприятия (прибыль, убыток) по данным финансовой (общей) бухгалтерии без калькулирования себестоимости продукции, т.е. последовательного исчисления фактической себестоимости выпущенной, отгруженной и реализованной продукции.

Указанная методика относительно проста, подлежит действенному контролю, приемлема в условиях плюрализма форм собственности и соответствует механизму регулируемой рыночной экономики.

В зарубежной, в частности, американской практике принято деление учета на предприятии на два вида: производственный и финансовый.

Производственный учет отождествляется с учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости продукции. В дальнейшем понятие производственного учета трансформируется в управленческий учет, который можно понимать как более высокую ступень организации учета и он уже не носит чисто регистрационный характер, а превращается в активный инструмент управления предприятием. Значение учета определяется его ролью в управлении.

Управленческий учет возник в 50-е годы и получил широкое распространение в 60-70-х годах, как альтернатива финансовому учету. Сравнительные характеристики финансового и управленческого учета, показаны в таблице 5.

Производственный учет ориентировался на методику отражения

Сравнительная характеристика финансового
и управленческого учета

№№ пп	Области сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1	Основные потребители информации	Люди и организации вне хозяйственной единицы	Различные уровни внутрифирменного управления
2	Все виды бухгалтерского учета	Система двойной записи	Не ограничен системой двойной записи; используется система, которая дает результат
3	Ограничительные руководства	Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета	Нет норм и ограничений; единственный критерий — пригодность
4	Используемые измерители	Денежная единица по курсу, действующему в момент совершения операции	Любая подходящая денежная натуральная единица измерений: рабочий час, час работы машины и др. Если осуществляется оценка в долларах, то может использоваться фактическая либо будущая стоимость доллара
5	Основной объект анализа	Хозяйственная единица в целом	Различные структурные подразделения хозяйственной единицы
6	Частота составления отчетности	Периодически, на регулярной основе	Когда требуется; может составляться и не на регулярной основе. Сильно зависит от целей планирования, но когда требуется, используются точные данные; футуристичен по природе
7	Степень надежности	Требует объективности; историчен по природе	Требуется, используются точные данные; футуристичен по природе

затрат на производство, а управленческий – на анализ ситуации, принятие решений, изучение запросов потребителей в информации, анализ отклонений от стандартных издержек.

По убеждению М.С.Пушкаря /173/ управленческий учет позволил фирмам в странах рыночной экономики уделить внимание снижению себестоимости продукции и добиться успехов в конкурентной борьбе. В управленческом учете просматривается два направления – американское и европейское, представленное, главным образом, западно-германским учетом. Основное различие между ними: в американском учете гораздо больше внимания уделяется оперативному контролю за издержками производства, в европейском – точному исчислению себестоимости продукции.

В американском управленческом учете главной задачей является контроль за издержками производства, т.к. он позволяет активно вмешиваться в процесс образования себестоимости с целью ее снижения и тем самым увеличивая прибыль, повышать уровень рентабельности.

В американском учете основное значение придается контролю затрат на производство и меньше – исчислению себестоимости продукции. Калькулирование себестоимости рассматривается как второстепенное дело. Сам термин себестоимость в американской учетной литературе отсутствует, он заменяется понятиями издержки и издержки в расчете на единицу изделия. В западноевропейской учетной литературе существует специальный термин себестоимость. Во французской системе большое внимание уделяется теоретическим вопросам учета себестоимости – исчислению полной себестоимости продукции и методам калькулирования продукции.

Американское направление в учете характерно так же для

Англии, Австралии, Новой Зеландии, англоязычных развивающихся стран, а также для Японии.

За последние 30 лет различия между американским и европейским направлениями в известной степени сгладились. В Европе изучали и перенимали американский опыт в деле повышения оперативности учета, усиления контроля и образования прибыли, а в США стали больше внимания уделять точному калькулированию себестоимости.

В европейском направлении наблюдаются разные течения, к примеру, - немецкая школа, придававшая огромное значение процедурным вопросам, конструированию форм счетоводства, последовательностью записей. Она разделяет методы учета и контроля затрат производства, с одной стороны, и методы калькулирования себестоимости - с другой, а учет затрат подразделяется на учет нормативных (по немецкой терминологии - плановых) и фактических затрат.

Во французском производственном учете (по французской терминологии - в аналитическом учете), характерной чертой является широкое использование при калькулировании себестоимости статистических приемов и методов. Французская школа видела цель учета прежде всего в исчислении эффективности хозяйственной деятельности предприятий. Об этом можно прочесть у **Lasseque Pierre** : "На деле, несмотря на свое название, этот аналитический бухгалтерский учет зачастую является чисто статистическим расчетом; он не всегда использует учетные формы и приемы и даже, когда он это делает, учетные вопросы по важности в значительной степени уступают проблемам экономического анализа" /240/.

В итальянской школе преобладает юридическая трактовка бухгалтерского учета. Важной задачей учета считался контроль за

сохранностью ценностей.

В свою очередь производственный учет подразделяется на два основных метода учета затрат: позаказный и попроцессный (рис.4). Эти методы реализуются в различных системах учета затрат.

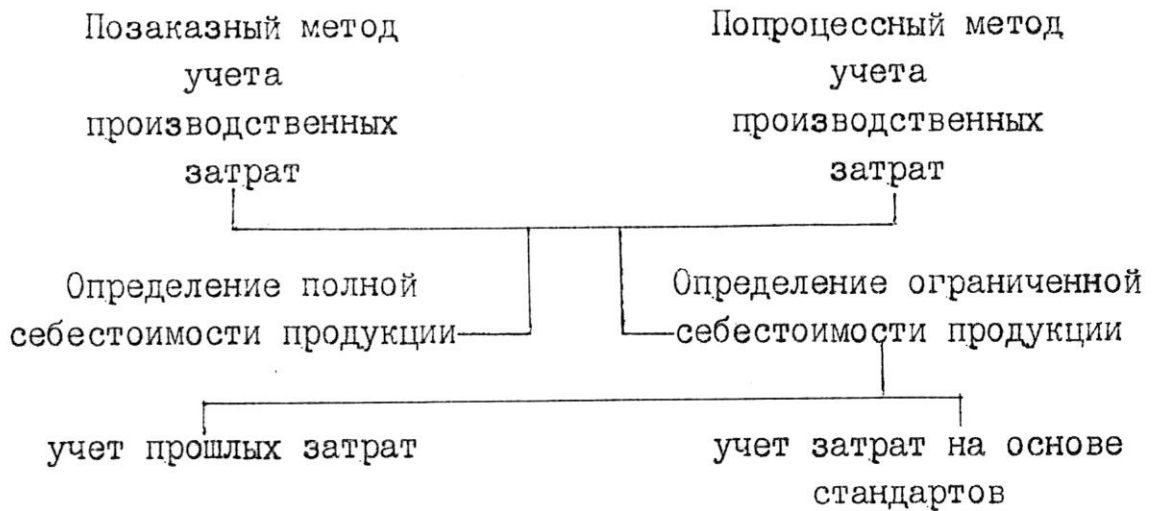


Рис.4. Классификация методов учета производственных затрат в промышленности США.

Позаказный метод учета затрат применяется в индивидуальном и мелкосерийном производстве, а попроцессный – в поточно-массовых производствах.

Оба метода учета затрат имеют существенный недостаток для управления затратами, т.к. в них основной упор делается на определение себестоимости каждого отдельного заказа или себестоимости выпущенной готовой продукции и незавершенного производства за отчетный период, а строгий текущий (повседневный) контроль за затратами производства отсутствует. Поэтому предприятия перешли к системе **standart costs**, который используется как в индивидуальном, так и в поточно-массовом производстве, причем в последнем в силу специфических особенностей применение нормирования затрат на производство гораздо эффективнее чем в индивидуальном /204/.

Standart costs не является особым методом учета затрат на производство, который стоит обособлено от позаказного и процессного методов, а выступает в качестве дальнейшего совершенствования этих двух методов и строится на их базе. Возник этот метод в конце прошлого – начале нынешнего столетия в одно время с известными системами организации труда и управления производством Тейлора, Гилберта, Эмерсона и др.

Обращение к **standart costs** связано с детализацией проводимой работы, где имеется большая вероятность того, что будут заранее обнаружены потенциальные источники возникновения неэффективных звеньев в общем комплексе затрат и как результат – определена производственная и ценовая политика до начала производства товара.

В зависимости от принятого в данной компании порядка отражения затрат выделяются системы учета:

- система учета фактических или исторических затрат;
- система **standart costs**.

В системе **standart costs** производится разработка норм-стандартов, составление стандартной калькуляции и учет фактических затрат с выделением отклонений от стандартов. Эта система рассматривается как средство управленческого контроля затрат. Особенностью ее сравнения с учетом прошлых затрат является предварительное калькулирование стандартной себестоимости и последующие выявления отклонений от нее.

Переменные затраты, с точки зрения контроля за их рациональностью, всегда требуют большего внимания, нежели постоянные, которые начисляются равными суммами за равные промежутки времени. Эта особенность лежит в основе широко используемой (с 1953г.) в странах с рыночной экономикой системы учета условно-переменных

расходов - **direct costing** , получившей в Англии наименование маржинальной себестоимости, а во Франции маржинальной бухгалтерии.

Главной особенностью ее является то, что себестоимость промышленной продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собираются на отдельном счете и при контроле за себестоимостью принимаются стандартные затраты, т.е. **direct costing** организуется в сочетании со **standart costs** . В системе **direct costing** устанавливаются стандарты на постоянные затраты, другое название - гибкие бюджеты, а в основе гибких бюджетов лежит установление различного уровня постоянных затрат для равных уровней загрузки производственных мощностей /147/.

Немецкий экономист Дитрих Бернер характеризует **direct costing** - как систему учета себестоимости, которая исходит из разделения общих издержек предприятия на постоянные, т.е. независящие от количества продукции за единицу времени, и переменные, т.е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции за единицу времени. Только последняя группа издержек, т.е. прямые расходы и переменные косвенные расходы, вовлекаются в исчисление себестоимости изделий. Это в основном относится также и к оценке запасов полуфабрикатов и готовых изделий при составлении заключительного годового баланса, а также оценке затрат, относящихся к реализованным за отчетный период изделиям. Постоянные расходы относятся за счет прибылей и убытков /204/ стр.26-27/. Следует отметить, что любое управленческое решение основывается на реализации, т.е. когда конечный результат деятельности предприятия измеряется в показателях реализации, а не производства. Разница между реализацией и переменными затратами отражается в учете.

Таким образом, система **direct costing** представляет собой группировку затрат в зависимости от их связи с объемом производства и реализации изделий и услуг, объединяющую в себе раздельный учет переменных и постоянных расходов, калькулирование себестоимости, анализ затрат и финансовых результатов. Система **direct costing** стала основой принятия краткосрочных решений в области управления затратами. "Однако организация производственного учета по этой системе связана с рядом проблем, которые вытекают из недостатков присущих ей. Во-первых, возникают трудности в классификации расходов на постоянные и переменные. Это связано с тем, что чисто постоянных или чисто переменных расходов мало. В основном они носят полупеременный характер, а кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному. Во-вторых, противники системы **direct costing** считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта, а значит, должны быть включены в его себестоимость. **Direct costing** не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства. В-третьих, ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям, например, советского учета, одной из главных задач которого до сих пор является составление точных калькуляций".

/147/.

Таким образом, разделяя мнение польских экономистов А.Яруговой и Ю.Сквороньского можно подытожить: "Из характеристик учета переменных затрат вытекает, что концепция **direct costing** должна повлиять на развитие учета затрат. Правда, переиень

его недостатков так же длин как и список его достоинств, однако реакция на **direct costing** может быть только поиском форм этого метода, свободных от его изъянов и, несомненно, обладающих его преимуществами. Уже не может быть и речи о модели, в которой бы игнорировалась связь между ростом производства и ростом затрат" /202/.

В странах с развитой рыночной структурой снижение расходов и повышение эффективности всегда находятся в центре внимания руководителей фирм. Так, например, в компании "Селанив корпорейшн" ("Celanese ") в 1986 г. отказались от классического деления затрат на переменные и постоянные, рассматривая постоянные затраты как полностью переменные. Старый подход по их мнению, приводит к тому, что производственники не занимаются вопросами снижения постоянных затрат, считая, что ответственность за этот показатель должны нести службы маркетинга. По мнению **Clark John** , нужно преодолеть убеждение, будто традиционные методы калькуляции затрат неизменны /236/.

О необходимости эксперимента по применению элементов метода **direct costing** на советских предприятиях обсуждалось еще десять лет назад /153/.

Однако первый опыт использования элементов системы **direct costing** в практике советского учета затрат начал отсчет только с января 1991 г. в акционерном обществе КамАЗ /147/.

Калькулирование затрат предприятия играет большую роль в управлении затратами, причем на различных стадиях производства и подчинено общим задачам учета и контроля за издержками производства и рассматривается как их составная часть.

Калькулирование - это совокупность приемов учета затрат на производство и расчетных процедур исчисления себестоимости

продукции или услуг определенной потребительской стоимости.

Калькуляция – часть более общего понятия калькулирования – это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости продукции, т.е. результат калькулирования.

Исчисление себестоимости – это не только калькуляция (вычисление, расчет себестоимости единицы продукции), это совокупность учетных процедур и расчетов, обеспечивающих достоверные данные для калькуляции. К ним относятся организация аналитического бухгалтерского учета производственных затрат, распределение расходов, исключение или собирание затрат и целый ряд других процедур, т.е. калькуляционный учет и калькуляция, общая совокупность способов учета и расчетных манипуляций – элементы одной системы калькулирования.

В хозяйственной практике под словом "калькуляция" понимается расчет издержек предприятия, падающих на единицу произведенной продукции.

Рассмотрим факторы присущие методу калькуляции затрат по заказам:

затраты определяются из расчета определенного коллектива той или иной выпускаемой продукции;

остается неизменным и определяется посредством последовательно осуществляемых производственных операций;

по каждому виду производимой продукции ведется учет затрат материалов и рабочей силы по фактическому расходу произведенных операций, а накладные расходы подсчитываются по каждому выполненному объекту в процентах от прямых затрат на рабочую силу (зарплату). Полученные таким образом затраты суммируются, образуя общую стоимость затрат;

проводимая система калькуляции затрат связана с выполнением

дальнейшего объема расчетных работ и требует отражения затрат по каждой производимой операции.

Разновидностью данной системы является котрактная система калькуляции затрат, применяемая строительными компаниями, в которой наиболее важным фактором является время, необходимое на выполнение всего котракта, а не время, затрачиваемое на выполнение каждой операции.

В серийном и массовом производстве применяется метод калькуляции по партиям (сериям), где каждая партия рассматривается как единое целое (как и при позаказной системе), при этом средняя величина получается путем деления каждой составляющей затрат на количество выпущенных единиц продукции.

Широкое распространение среди компаний, с точки зрения практического использования, получила система калькуляций затрат по процессам благодаря более простой технике ведения учета в сравнении с позаказной системой. Применение этого метода дает среднюю величину затрат на единицу продукции, связанных с каким-то процессом, которая может значительно отклоняться от фактических затрат. Точность полученных в результате применения указанного метода во многом зависит от точной оценки принимаемого в расчет незавершенного производства, а если потери в виде отходов производства и простоев рабочих могут оказаться не учтенными то этот метод калькуляции затрат не сможет устранить или свести их неблагоприятное воздействие до минимума.

В практике калькулирования затрат на производство существуют некоторые различия так, например, в немецком счетоводстве методы калькулирования себестоимости делятся на позаказный (метод суммирования), метод исключения и методы деления затрат, среди которых различают метод простого деления, ступенчатого и деления

с коэффициентами. Метод исключения затрат применяется при производстве сопряженных продуктов, когда себестоимость целевого продукта исчисляется путем вычета стоимости побочных продуктов из общей схемы затрат. Методы деления характерны для побочно-массовых производств, где себестоимость продукции исчисляются путем деления всех затрат на количество произведенных изделий. Разница между отдельными методами заключается в том, осуществляется ли калькулирование в целом по производству или по отдельным стадиям, используются ли при делении просто количество изделий или количество изделий, переведенных при помощи коэффициентов в условные единицы. Однако в сущности все разнообразие калькуляционных приемов в немецком учете сводится к двум основным методам: позаказному и попроцессному.

Во французском производственном учете широко используются методы калькулирования, основанные на соотношениях между затратами, образующими себестоимость изделий. Находя эти соотношения и выражая их в виде коэффициентов, баллов, так называемых эквивалентных чисел, определяют затем количество этих условных единиц, содержащихся в отдельных видах продукции. В дальнейшем общие фактические затраты распределяются между изделиями пропорционально условным единицам и т.о. находят себестоимость одного изделия. Более точным является посекционный метод, сходный с советской техникой калькулирования при журнально-ордерной форме счетоводства, когда предприятие делится на секции, по которым ведется учет затрат и последовательное закрытие счетов затрат секции, начиная с вспомогательных цехов, до тех пор пока все затраты не будут в конечном счете списаны на основные цеха, где между отдельными изделиями косвенные затраты распределяются

пропорционально тому или иному базису.

Специалисты Международного центра торговли КНИТАД в своей книге /248/ отмечают, что не существует такой системы калькуляции затрат, которая позволила бы определить затраты на единицу со стопроцентной точностью, да и не в этом состоит цель ее использования. Она состоит прежде всего в том, чтобы получить как можно более достоверную информацию об издержках, которая зачастую необходима для того, чтобы можно было произвести калькуляцию затрат на базе некоторых предположений и в дальнейшем использовать ее в работе. Таким образом, важной функцией калькуляции затрат является получение информации индикативного характера, которая может оказаться полезной в выявлении отклонений от привычных норм, заранее установленных планов и стандартов, которые кроме возможности собирать и анализировать информацию имеют возможность и распределять затраты, имеющие отношение к выполняемой ими функции.

Один из способов значительного повышения точности калькуляции издержек является применение метода нормативных затрат, который предполагает определение по всем элементам издержек нормативов затрат в расчете на единицу выпускаемой продукции, а также для каждой группы продукции или оказываемых услуг. С этими нормативными затратами сравниваются фактические затраты и анализируются причины возникновения отклонений: выявляются обнаруженные недостатки, которые доводятся до ответственных лиц предприятия, с целью принятия надлежащих мер по их устранению.

Однако использование калькуляции для контроля затрат в

производстве ограничивается ее основным недостатком — она дает "Посмертную информацию", по которой не возможно принять оперативного решения. Усредненные данные о себестоимости конечного продукта, изготавливаемого на многих участках и в разных цехах, не отражает всей картины формирования себестоимости: скрыты виновники роста затрат. Поэтому для внутрипроизводственного контроля целесообразно использовать не калькуляции, а учет прямых затрат по местам возникновения отклонений их от нормативных (запланированных). Роль калькуляции продукции ограничена и поэтому необходим переход от точного исчисления фактической себестоимости к управлению издержками производства, используя различные варианты нормирования (стандартизации) затрат по местам их возникновения и учет отклонений.

Необходимость в калькулировании, по нашему мнению, остается для целей ценообразования и предварительных расчетов предполагаемых затрат при формировании плана производства предприятия, особенно перспективного.

Как показывает мировой опыт, использование учетной информации в управлении затратами наиболее эффективно в условиях разделения бухгалтерии на две самостоятельные: финансовую (учет затрат по элементам), являющейся обязательной для всех предприятий и управленческую (учет затрат по статьям калькуляции) и, естественно, расходы тогда отражаются параллельно в двух бухгалтериях.

В экономике США, Канады и других стран выделение управленческой бухгалтерии из состава финансовой (общей) прошло в два этапа. На первом этапе, в период между двумя мировыми войнами,

самостоятельная управленческая бухгалтерия занималась проблемами определения и анализа фактической себестоимости. В этот период управленческая бухгалтерия называлась промышленной, аналитической, калькулирования себестоимости. Основной ее целью было детальное определение фактической себестоимости на основе использования методов " standart costs ", рационального включения постоянных затрат, определяющих полную себестоимость произведенной продукции. К недостаткам аналитической бухгалтерии этого периода относится многоступенчатость и трудоемкость определения фактической себестоимости и значительные затруднения ее использования в управлении производством из-за позднего получения информации.

После Второй мировой войны начался второй этап, когда возникла управленческая (аналитическая) бухгалтерия в широком смысле. Основной ее целью стало принятие краткосрочных решений в области управления производством на базе метода " standart costs ". Она предусматривает три категории центров:

1. Центры себестоимости – это группировки затрат по различным критериям, которые необязательно связаны с номенклатурой себестоимости. Критерием здесь выступает период времени, стройка, предприятие, филиал, продукт, заказ и др.

2. Центры хозяйственной ответственности – это группировки, построенные исходя из наличия ответственного руководителя и подведения результатов по центрам деятельности (отделам, цехам, службам, складам и другим подразделениям предприятия, имеющим соответствующие затраты и дающим доходы, подлежащие изменению; их продукция должна учитываться). Практика европейских стран показывает, что число таких центров затрат на предприятии может

быть от нескольких десятков до нескольких сотен. Следует заметить, что понятие "центр хозяйственной ответственности", более широкое, чем "центр затрат".

3. Центры прибыли (сегменты деятельности) – это учетные конструкции управленческой бухгалтерии, предназначенные для получения информации, необходимой для принятия стратегических решений, исходя из результатов реализации продукции по зонам страны или мира, по категориям населения. В отличие от центров хозяйственной ответственности они являются искусственно создаваемыми структурами в управленческой бухгалтерии, результаты по которым выявляются периодически (один раз в 6 месяцев, год) для принятия стратегических решений, связанных с освоением новых технологических процессов, ресурсов, проведением новых капитальных вложений, проникновением на новые рынки.

По центрам ответственности и прибыли определяется маржа или результат, исчисленный исходя из частичной себестоимости /210/.

Для принятия стратегических решений по управлению в 1975 г. возникла стратегическая бухгалтерия, основой которой явились сегменты деятельности. Сегмент деятельности – это любой тип деятельности внутри и вне предприятия, по которому можно определить полную себестоимость, объем реализации и результат. К внутренним сегментам деятельности относятся новые технологические процессы, изделия, подразделения фирмы. Внешние сегменты представлены категориями клиентов, каналами реализации, географическими секторами реализации и др. В качестве сегментов деятельности выступает и комбинация внутренних и внешних показателей, например, по-

нятие "продукты-рынки".

В разрезе сегментов деятельности стратегическая бухгалтерия определяет будущие показатели, характеризующие деятельность фирмы через несколько лет. В состав этих показателей входят прибыль, маржа (вклад внутреннего подразделения в результате работы предприятия), резервы, амортизация, цена фирмы.

Опыт развития управленческой бухгалтерии в течение 50 лет, последовательный переход от аналитической, управленческой к стратегической бухгалтерии подтверждают эффективность создания самостоятельных финансовой и управленческой бухгалтерии.

Управленческая бухгалтерия является самостоятельной и может быть организована по нескольким вариантам в зависимости от потребностей предприятия в управленческой информации и служит основой интенсивного развития экономики и принятия решений по управлению производством /212/. Однако управленческая бухгалтерия, более трудоемкая и дорогостоящая, ведется, как правило, на средних и крупных предприятиях по желанию руководства фирмы и не является обязательной, а значит и не может регламентироваться государственными органами.

Общая (финансовая) бухгалтерия большинства стран мира учитывает затраты на производство только по экономическим элементам, где занято от 8 до 10 счетов. К примеру, общенациональный план счетов бухгалтерского учета Франции, составленный на основе метода "затраты-выпуск", предусматривает восемь классов общей (финансовой) бухгалтерии, где класс 6 "Счета затрат по элементам" (№ 60-69) включает 10 счетов, каждый из которых отражает один из элементов затрат: на приобретение и изготовление материалов, услуги со стороны, прочие услуги со стороны, налоги,

2.3. Анализ опыта управления затратами на малых предприятиях России

В сегодняшних экономических условиях Российской Федерации, а также и других стран СНГ, сколько бы ни дискутировался вопрос о создании рынка, рыночной инфраструктуры, фондовых бирж, рынка ценных бумаг, здоровой финансово-кредитной системы, очевидно одно — ликвидация сверхцентрализма и государственного монополизма возможна только при условии формирования налаженного и хорошо действующего сектора свободного предпринимательства, основным стержнем которого, по нашему мнению, следует считать "малую экономику".

В отличие от стран с рыночной экономикой, где накоплен большой опыт по управлению затратами малых предприятий, отечественная экономика, особенно "малая", такого опыта накопила весьма мало.

Исследования, проведенные по достаточно представительной группе машиностроительных предприятий, позволили выявить структуру затрат по стадиям жизненного цикла и одновременно степень влияния данной стадии на суммарные затраты по всем стадиям. Эти исследования показали, что основа затрат формируется на самых ранних стадиях жизненного цикла изделия, и именно они должны вызывать особый интерес у специалистов. К сожалению, на практике ситуация складывалась по другому и главная работа по снижению затрат велась на стадии производства изделия, на которой влияние на затраты не столь велико.

Проводимые исследования не учитывали маркетинговые затраты на сбыт продукции потому, что в их учете которых не было необхо-

таксы и приравненные к ним платежи, затраты на содержание персонала, текущее управление, финансовые затраты, чрезвычайные затраты, амортизация и резервы, участие рабочих в прибылях /210/.

В финансовой бухгалтерии через соизмерение затрат с выпуском продукции определяется финансовый результат деятельности предприятия основой которого является четкое подразделение затрат по элементам прошлой и вновь созданной стоимости.

$$P = B - Z \pm O$$

где P — конечный финансовый результат работы предприятия за определенный период;

B — выпуск (реализация);

Z — затраты по экономическим элементам;

O — изменение (увеличение +, уменьшение —) запасов сырья, материалов, готовых изделий, полуфабрикатов и незавершенного производства на конец и начало периода.

По данным финансовой бухгалтерии и на основании баланса предприятия с отчетом о прибылях и убытках составляется внешняя отчетность фирмы (внутренняя обеспеченность определяется потребностями фирмы в управленческой бухгалтерии).

Анализ методов управления затратами на предприятиях зарубежных стран показал, что имеется большое их различие, которое зависит от многих факторов.

Вместе с тем, из приведенных материалов видно, что нет методов управления затратами, учитывающих особенности малых предприятий.

димости, т.к. в стране действовала плановая распределительная система.

В 1986-1987 гг. в стране были приняты меры по повышению качества выпускаемой продукции. Было бы ошибочным упрощать эту проблему, сводя ее к потерям от неисправимого и не подлежащего исправлению брака и рекламациям. Затраты, связанные с повышением качества, по нашему мнению, включают текущие и капитальные затраты в технику и технологию, предупреждающие возможность выхода некачественной продукции, затраты на содержание отделов технического контроля и маркетинга, а также потери прямые и косвенные, связанные с рекламациями, исправлением бракованной продукции, затраты по планово-предупредительному ремонту, хранение отходов и т.д. Мы считаем, что имеется настоятельная необходимость выработать методику определения затрат, связанных с качеством продукции, его повышением, прямых и косвенных потерь и т.д. Организация достоверного учета затрат в этой области позволила бы анализировать результаты деятельности предприятий, направленной на повышение качества, прогнозировать эти затраты и их структуру. Для этого, очевидно, в первую очередь надо улучшить систему учета, калькулирования, оценку реальных затрат, связанных с уровнем качества продукции.

Изучение опыта в области управления затратами таких крупных предприятий, как Волжский автомобильный завод, Сумское научно-производственное объединение им.М.В.Фрунзе, "Электромаш", Уралмашзавод, научно-производственное объединение "Квант", "Химавтоматик", Бердский радиозавод и др. дает возможность применять их результаты в новых условиях.

Под воздействием объективных факторов в стране последние два десятилетия развивались, хотя и недостаточно, системы управления, ориентированные на организационные и технико-экономические факторы влияющие на снижение затрат:

- совершенствование системы управления предприятием;
- использование экономического эффекта от внедрения достижений технического прогресса, совершенствования технологии;
- повышение производительности труда;
- улучшение качества продукции;
- оптимизация ценообразования;
- загрузка основных фондов;
- развитие концентрации, специализации и кооперирования производства;
- улучшение его географического размещения;
- рост квалификации кадров и внедрение научной организации труда.

Анализируя литературу касающуюся этой темы, мы пришли к убеждению, что необходимо продолжить и завершить разработку системы управления затратами, которая должна базироваться на следующих принципах:

- управление затратами на разных стадиях жизненного цикла товаров;
- единство подходов на разных уровнях управления предприятием;
- органическое сочетание снижения затрат с достижением высокого качества;
- упор на недопущение появления излишних затрат;

широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
 ориентация системы планирования, учета и калькулирования
 на снижение затрат, совершенствование информационного обеспече-
 ния;

повышение заинтересованности коллективов предприятия в
 снижении затрат /135/.

В условиях централизованно управляемой экономики названные
 системы управления были ориентированы не столько на уровень пре-
 дприятий, как на вышестоящие уровни управления (отрасль, мини-
 стерство, народное хозяйство). В настоящее время, по нашему мне-
 нию, такие системы могут иметь значение в управлении крупными
 предприятиями, объединениями и, естественно, должны ориентирова-
 ться на внутрипроизводственное управление.

✓ Анализ работы отечественных предприятий показывает, что ши-
 рокое распространение на практике имеет точка зрения, в соответ-
 ствии с которой внутрихозяйственный расчет должен основываться
 на тех же принципах, на которых строится хозрасчет предприятия,
 т.е. что внутрихозяйственный расчет и хозрасчет предприятий
 представляют собой единое целое, и что хозрасчет структурных
 подразделений – это составная часть хозрасчета предприятий.
 Этим обосновывается целесообразность использования во внутрихо-
 зяйственном расчете применяемых на уровне предприятия или орга-
 низации показателей: выручки, прибыли и др., т.е. хозяйственный
 механизм управления структурными подразделениями строится на ис-
 пользовании товарно-денежных отношений.

✓ Мы считаем, что внутрихозяйственный расчет подразделений,
 являясь частью единой системы экономических отношений, складываю-

щихся в результате осуществления производственной деятельности, все же во многом отличается от хозрасчета предприятия в целом. Отличие прежде всего заключается в том, что между структурными подразделениями отсутствуют товарно-денежные отношения, на основе которых строит свою деятельность предприятие. В системе внутрихозяйственного расчета стоимостные показатели служат лишь средством измерения производственных результатов. Отношения между структурными подразделениями замыкаются сферой производства, поэтому во внутрихозяйственном расчете большую роль играют натуральные показатели.

По нашему мнению, основополагающими принципами, на которых следует строить внутрихозяйственный расчет, должны стать право трудового коллектива самостоятельно распоряжаться ресурсами, экономическая ответственность за результаты деятельности, материальная заинтересованность в рациональном расходовании всех видов ресурсов. Именно на этих принципах должен основываться механизм управления, обеспечивающий положительные результаты работы структурных подразделений.

✓ В настоящее время в практике планирования и оценки деятельности предприятий используется широкий круг технико-экономических показателей. К ним относятся: объем выпуска продукции (работ, услуг), производительность труда, прибыль, рентабельность, себестоимость и др. Эти же показатели, как правило, используются и при внутрихозяйственных связях. На наш взгляд, применение единых показателей во внутрихозяйственном расчете не всегда оправдано, так как определяя правомерность применения показателя прибыли, мы исходим из того, что между структурными подразделе-

ниями распределяется не прибыль, заложенная в сметных или планово-расчетных ценах, а фактическая разница между выручкой и полной себестоимостью, учитывающей и внепроизводственные расходы общеправленческого назначения, на которые данное структурное подразделение не оказывает никакого влияния. Состав и методы формирования издержек производства структурных подразделений существенно отличаются от издержек предприятия. Если для калькулирования фактической себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо обеспечить достоверный учет и оценку затрат, исходя из фактически сложившихся условий снабжения, то в каждом хозрасчетном подразделении необходимо учитывать только те затраты, которые формируются под контролем его коллектива и зависят от фактических результатов его работы. При этом необходимо исключить влияние стоимостных факторов, не зависящих от данного хозрасчетного подразделения. Важнейшее место в системе показателей планирования и оценки деятельности структурных подразделений наряду с объемом производства должно быть отведено себестоимости выполняемых работ.

Использование наиболее универсального стоимостного показателя результатов производства создает возможность единого подхода к изменению объемов работ, услуг. При этом плановая величина этого показателя, сравнивая с фактической, должна определяться в соответствии с согласованными сроками выполнения объемов работ, услуг.

Важным элементом механизма управления является экономическая ответственность структурных подразделений за выполнение планируемых количественных и качественных показателей. Однако на

практике по существу ее не используют, что отрицательно сказывается на решении ряда практических задач в области хозяйственного расчета. Отсутствие экономической ответственности подразделений друг перед другом в конечном счете снижает эффективность всей системы внутрихозяйственного расчета.

Нам представляется, что система экономической ответственности структурных подразделений должна основываться на следующих положениях:

сфера ответственности должна определяться системой конкретных показателей, которые устанавливаются соответствующим подразделением в зависимости от характера стоящих перед ними задач;

размер материальной ответственности должен определяться суммой потерь, зависящих непосредственно от подразделения, которому предъявляется претензия; удовлетворение претензии должно осуществляться за счет уменьшения фонда потребления соответствующего подразделения;

структурные подразделения не должны нести экономической ответственности за упущения в работе органов управления предприятия.

Элементы хозрасчетного механизма управления — планируемые и фактические показатели, санкции, стимулы и др. могут успешно функционировать тогда, когда для этого имеются благоприятные организационные условия и необходимая оперативная информация об экономических результатах производственной деятельности.

По нашему мнению, в настоящее время экономический анализ и оценка работы структурных подразделений сдерживаются недостатками планирования и учета их деятельности, что по существу ограничивает возможности оперативного управления производством. В условиях централизованного бухгалтерского учета и использования традиционных способов обработки данных руководители производст-

венных подразделений получают информацию об экономических результатах деятельности позднее, чем при использовании производственно-оперативного учета.

✓ Бухгалтерский учет, безусловно, дает о состоянии дел более обширную информацию, но она отстает по времени, тогда как оперативный учет издержек производства своевременно снабжает руководителя информацией, которая позволяет ему планировать и контролировать деятельность подразделения таким образом, чтобы она была наиболее оптимальна. Поэтому система производственно-оперативного учета затрат может принести больше пользы в практической работе руководителей производственных структур. Для этого необходимо, чтобы бухгалтерский учет в полной мере использовал данные производственно-оперативного учета затрат, возникающих в процессе производства. Реализация этого предложения на практике возможна при использовании для обеих систем учета одной схемы (плана) наименования счетов.

✓ С этой точки зрения реальным шагом к совершенствованию организации управления является включение экономистов, занимающихся планированием, учетом и анализом в штаты внутрипроизводственных структур. Это позволяет приблизить функции анализа, планирования, учета и контроля к производству, создать систему управления, соответствующую целям и задачам производственных структур.

В настоящее время задачи производственного отдела предприятий зачастую ограничиваются оперативным управлением деятельности структурных подразделений. Практически это ведет к тому, что в должной мере не решаются задачи рационального расходования трудовых и материальных ресурсов, снижения совокупности затрат. Считается, что экономические показатели производственной деятельности

находятся вне сферы ответственности производственного отдела, осуществляющего управление производственным процессом.

Между тем сосредоточение функций управления производством в одном отделе может стать существенным резервом совершенствования деятельности производственных подразделений.

На предприятии "Агростроймеханизация" создан отдел управления затратами, в котором сосредоточены функции планирования и определения затрат на производство и функции управления мотивацией труда.

Управление затратами по всем стадиям жизненного цикла в том аспекте, в котором они проводились в нашей стране, по всей вероятности, имеют значение прежде всего для предприятий, имеющих научно-технические центры, научно-исследовательские и проектно-конструкторские подразделения, осуществляющие разработки новой техники. В настоящей диссертационной работе рассмотрение таких систем управления не предусматривается.

Как показывает анализ экономической литературы /44,120,168, 221/ большие возможности снижения затрат связаны с широким применением функционально-стоимостного анализа (ФСА), обеспечивающего недопущение или быстрое устранение неоправданных, излишних затрат, методов многовариантного проектирования, использованием автоматизированного проектирования новых высокоэффективных изделий и гибких производственных систем. Однако применение ФСА возможно только на крупных предприятиях и почти недостижимое для сферы малого предпринимательства.

Малый и средний бизнес, развитие которого является одним из приоритетных направлений, проходящей в стране реформы, ибо именно внутри малой экономики возникает рынок и именно малый бизнес является питательной средой для качественных изменений экономической

системы общества с рыночной экономикой, не получает до сих пор ощутимой поддержки государства.

Вместе с тем, как показал анализ, работа в этом направлении ведется. 5 августа 1992 г. Правительство Российской Федерации постановлением № 552 утвердило "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 налогообложении прибыли".

Это положение отличается от ранее действовавшего (принятого в 1991 г.) предельно конкретным определением перечня затрат, включаемых в себестоимость продукции. Детализация статей себестоимости, соответствующая западным стандартам, не только вообще приближает документ к цивилизованным нормативам такого типа, но и окажется достаточно полезной для российских предприятий.

Так, в соответствии с "Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли" себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются:

а) затраты, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства...

б) затраты, связанные с использованием природного сырья, в части отчислений на покрытие затрат по геологоразведочным... работам полезных ископаемых, затрат на рекультивацию земель... Дру-

гие виды платежей за природные ресурсы осуществляются... за счет прибыли...

в) затраты на подготовку и освоение производства...

Затраты на подготовку и освоение новых видов продукции серийного и массового производства... не относятся на себестоимость... не возмещается за счет...внебюджетных фондов финансирования НИОКР;

г) затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также улучшением качества продукции...

д) затраты, связанные с изобретательством и рационализаторством;

е) затраты на обслуживание производственного процесса по обеспечению производства сырьем, материалами, топливом, энергией, инструментом;

Модернизация оборудования, а также реконструкция объектов основных фондов в себестоимость, не включает:

и) затраты, связанные с управлением производством; оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;

к) затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров;

г) отчисления на государственное социальное страхование и пенсионное обеспечение;

р) отчисления по обязательному медицинскому страхованию;

с) платежи по обязательному страхованию имущества предприятия;

т) затраты на оплату процентов по кредитам банков и оплату процентов за приобретение материальных ресурсов в кредит в пределах ставок, установленных законодательством;

х) затраты, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хране-

нием, погрузкой и транспортировкой, рекламой;

ч) затраты на воспроизводство основных производственных фондов, включаемых в себестоимость в форме амортизационных отчислений на полное восстановление от стоимости основных фондов;

ш) износ по нематериальным активам. К нематериальным активам относятся затраты в нематериальные объекты, приносящие доход: права на использование земельных участков, патенты, лицензии. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы износа устанавливаются в расчете на 10 лет.

Затраты, образующие себестоимость, группируются по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от реализации продукции, основных средств и иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

К доходам относятся: доходы, полученные от долевого участия деятельности других предприятий и доходы по ценным бумагам. Доходы от сдачи имущества в аренду.

К расходам и потерям относятся: суммы сомнительных долгов, убытки от списания долгов, нереальных для взыскания, отрицательные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте.

Наличие подобного перечня затрат позволяет предприятиям квалифицированно определять статьи расходов, включение которых в себестоимость уменьшает подлежащую налогообложению прибыль. Документ определяет наиболее типичные для рыночной экономики виды

затрат, многие из которых до настоящего времени не были знакомы в таком качестве большинству отечественных финансистов. В частности, это относится к таким статьям, как расходы на рекламу или износ нематериальных активов, права на использование земельных участков, патентов, лицензий и другой интеллектуальной собственности. Следует отметить, что расходы на модернизацию оборудования и реконструкцию основных фондов, а также на освоение новых фидов продукции и в новом положении не включены в состав затрат, относимых на себестоимость. Исключение этих затрат из себестоимости не только увеличивает базу для налогообложения, но и сохраняет один из наиболее существенных факторов торможения процессов обновления производственных мощностей.

Следует отметить, что Положение меняет порядок отнесения на себестоимость продукции износа основных средств. Начисленная сумма износа (ранее амортизационные отчисления) основных средств относятся в кредит счета 01 "Износ основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Сумма износа по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

Вносятся изменения в части налогов, сборов и других обязательных отчислений в составе общезаводских расходов. В данную статью включается налог на имущество, налог на пользователей автомобильных дорог и с владельцев транспортных средств, земельный налог, арендная плата за землю, плата за государственную регистрацию и перерегистрацию предприятий. Согласно новому Плану счетов и инструкции по его применению на затраты производства относятся теперь недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии конкретных виновников, ранее они относились на расходы и потери за счет прибылей и убытков.

Задача предпринимателя состоит в выявлении резервов снижения издержек производства и на основе этого — устранении непроизводительных потерь и убытков, рациональном использовании материально-технических и трудовых ресурсов. Особо следует остановиться на сокращении материальных затрат. Материальные затраты составляют 40–60% от всех издержек производства и включают стоимость приобретенных со стороны сырья и материалов, топлива и энергии всех видов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, выполненных для предприятий сторонними (другими) предприятиями и организациями работ и услуг производственного характера, потери от недостачи материальных ресурсов (в пределах норм естественной убыли). Специфическим слагаемым материальных затрат является износ инструментов, приспособлений, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным фондам, износ спецодежды и других малоценных предметов.

Очевидны три основных направления снижения материальных затрат: во-первых, поиск и покупка на рынке относительно недорогого сырья и материалов; во-вторых, сокращение потерь материалов за счет недопущения их перерасхода при приемке, перевозке и хранении на складе и в производстве, а также при их непосредственном использовании; в-третьих, сокращение затрат на сырье и материалы за счет их экономии на основе упрощения и облегчения конструкций, применения новых прогрессивных видов материалов, конструкций и деталей.

Поиск и покупка на рынке относительно недорогого сырья и материалов осуществляется посредством анализа предложений поставщиков по сложившимся связям или посредством обращения на товарную биржу. Исходя из котировки цен на биржах, а также зная цены на

материалы и сырье претних поставщиков, можно сделать вывод, где и за сколько приобретать материалы.

Сырье, материалы и топливо включаются в себестоимость продукции по фактическим оптовым ценам их приобретения, включая наценки (надбавки) к оптовым ценам, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, оплату стоимости услуг товарных бирж (биржевые пошлины), в том числе брокерских услуг, таможенных пошлин. Налог на добавленную стоимость к материальным затратам на производство и реализацию продукции не относится.

Из затрат на сырье, материалы, топливо, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов по цене их возможного использования в своем производстве; эта цена может быть ниже цены приобретения, если использование отходов в своем производстве требует повышения затрат (или из единицы отходов получается меньше готовой продукции, чем из единицы исходного сырья или материала); если отходы реализуются на сторону, то они вычитаются из общей суммы материальных затрат по цене фактической реализации, которая, как правило, равна полной цене исходного материального ресурса; так происходит во всех случаях, когда отходы данного предприятия (например, немерный прокат, обрезки материалов) для другого предприятия служат полноценным материалом.

Следующий путь развития сокращения затрат — это меры по недопущению перерасхода сырья и материалов. К числу факторов, определяющих перерасход, относятся:

сверхнормативные потери при транспортировке;

небрежное обращение при производстве работ;

нарушение технологии (последовательности производства работ);

использование в производстве материалов более высоких сортов и марок, чем это предусмотрено нормами;

отступления от проектов, чертежей и смет;

переделки некачественно выполненных работ;

недостаточная обрачиваемость вспомогательных устройств (опалубка, крепления);

некачественная приемка материалов по количеству, массе, ГОСТу (по сортам, размеру);

неправильное хранение (штабелировка, ветхость помещения и т.д.);

неоправданный перерасход против производственных норм;

недостачи и хищения;

другие причины.

Сокращение затрат на сырье и материалы посредством их экономии производится за счет ряда факторов, к которым относятся:

изменение конструкций (рационализация и изобретательство);

сокращение потерь против установленных норм естественной убыли;

продление сроков обрачиваемости вспомогательных устройств (например, опалубка, крепление и т.д.) по сравнению с действующими нормами;

применение новых видов материалов (замена материалов);

другие мероприятия.

Следует также обратить внимание на проблемы снижения материальных затрат, связанных с использованием природного сырья, работами и услугами сторонних организаций, в том числе транспортных.

К затратам, связанным с использованием природного сырья, относятся отчисления на геологоразведочные и геологопоисковые работы,

на рекультивацию земель, включая всю сумму затрат на оплату работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем в пределах установленных им лимитов. Плата за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в себестоимость продукции не входит.

К затратам на работы и услуги производственного характера, выполненные для данного предприятия сторонними предприятиями и организациями, относятся в частности:

затраты на ремонт основных производственных фондов (машин и оборудования, транспортных средств и др.), выполненный специализированными сторонними предприятиями и организациями (ремонтными заводами и др.);

затраты на выполнение другими предприятиями отдельных операций по изготовлению продукции (хромирование или никелирование отдельных деталей в связи с отсутствием на своем предприятии соответствующих производств, термообработка или закалка, проверка и регулирование метрологического оборудования, весового хозяйства специализированными организациями и др.);

услуги сторонних транспортных предприятий по перевозке грузов внутри предприятия, например, сырья и материалов со своего центрального склада, доставка готовой продукции из цехов на склад предприятия.

Следующим не менее важным направлением является снижение расходов на оплату труда. В состав расходов по оплате труда, включаемых в себестоимость продукции, входят выплаты по тарифным ставкам и должностным окладам, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсиру-

щих выплат, систем премирования рабочих, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, все другие выплаты работникам по применяемым на данном предприятии формам и системам оплаты труда, в том числе вознаграждения за выслугу лет, северные надбавки и т.п.

В состав расходов по оплате труда с 1 января 1991 г. включается заработная плата шоферов легковых автомобилей, которая до введения налоговой системы выплачивалась из средств фонда социального развития предприятия.

Трудно в настоящее время в условиях инфляции и либерализации цен не повышать зарплату. Но, тем не менее, и здесь надо искать резервы. Тем более, что от расходов на оплату труда напрямую зависят отчисления на государственное социальное страхование. Они производятся по ставке 37% от расходов на оплату труда, из которых 31,6% направляется в Пенсионный фонд Российской Федерации и 5,4% в Фонд социального страхования (в будущем возможны изменения).

Отчисления производятся от расходов на оплату труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции, работ, услуг, независимо от источников финансирования расходов на оплату труда. Не начисляются страховые взносы на такие единовременные выплаты, как вознаграждения за открытия, изобретения и рационализаторские предложения и другие единовременные выплаты.

В связи с этим для снижения расходов на оплату труда и соответствующее снижение отчислений на социальное страхование следует использовать виды выплат работникам, не включаемых в себестоимость продукции. Так, следует иметь в виду, что в себестоимость товарной продукции не включается: материальная помощь, подарки, вознаграждения по итогам работы за год, оплата дополнитель-

но предоставляемых по решению трудового коллектива (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей, надбавки и пенсии, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям трудового коллектива и вкладам членов трудового коллектива в имущество предприятия, а также другие выплаты, которые производятся за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и за счет специальных источников (например, за счет средств, поступающих со стороны). Немаловажную роль играет снижение затрат на эксплуатацию машин, механизмов, станочного оборудования и транспортных расходов. Здесь очевидны три основные причины перерасхода затрат на эксплуатацию машин, механизмов, оборудования и транспортных расходов:

во-первых, резкий рост цен на энергоносители и возрастание других эксплуатационных затрат;

во-вторых, малоэффективное использование машин и оборудования (например, недостаточная загрузка машин, применение ее не по прямому назначению и т.д.);

в-третьих, приписки невыполненных механизированных и транспортных работ.

Если первую причину перерасхода (из-за резкого роста цен на энергоносители и на другие эксплуатационные затраты) ликвидировать практически невозможно (разве что уменьшить парк машин и на этом что-то сэкономить), то вторую и третью причины можно ликвидировать собственными силами.

В целях выявления резервов повышения эффективности использования машин, техники и оборудования следует проверить:

нет ли завышений в затратах на возведение временных устрой-

ств и приспособлений, которые по действующему положению относятся на эксплуатационные расходы как единовременные затраты;

не допускается ли перерасход топлива и смазочных материалов;

причины простоев машин (конкретные виновники);

выполнены ли все предусмотренные сметой ремонтные работы и не превышает ли фактическая их стоимость сметную;

правильно ли распределены расходы на эксплуатацию машин и механизмов по отдельным объектам и др.

Транспортные расходы включают в себя затраты на перевозку сырья, материалов, топлива, оборудования, готовых изделий и других грузов. Сюда входят также расходы по транспортному обеспечению административно-технического персонала предприятия и его структурных подразделений (они относятся к расходам, связанным с управлением производством), а также по перевозке работников предприятия к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых транспортом общего пользования. Сюда же относятся расходы, предусмотренные договорами с транспортными организациями (авто-транспортные предприятия) по оплате дополнительных затрат на специальные маршруты городского транспорта, введенные по заявкам как предприятий (сверх стоимости проезда, оплачиваемой работниками предприятия по действующим в данном городе, районе тарифам).

Совершенно очевидно, что в новых условиях контрольные функции учета затрат значительно усиливаются и требуют улучшения организации внутрипроизводственного учета.

Анализ деятельности малых предприятий: государственного предприятия по эксплуатации строительной техники "Агростроймеханизация", МГП "Стройресурс" кооператива "Курс", смешанных товариществ "САИС" и "АСВА", ТОО "Доминко" и "Леста" показывает,

что действовавшая система планирования и учета затрат, организация внутрихозяйственного управления затратами в рыночных условиях не эффективна и назрела необходимость в разработке рекомендаций, которые бы позволили вести анализ, планирование и учет затрат не только на уровне предприятий в целом, но и на уровне цехов и производств, участков, смен, бригад, даже отдельных рабочих мест. Учет и контроль должны осуществляться везде, где расходуются ресурсы.

2.4. Система и процесс управления затратами

Научной основой современного управления является системная методология, в соответствии с которой и объект и субъект управления рассматриваются как система.

В качестве объекта управления предприятие принимается как сложная, динамическая, производственная, социально-экономическая, техническая и организационная система, открытая воздействию внешней среды. В производственном процессе предприятия объединяются множеством различных вещественных элементов и людских ресурсов, существует множество связей между ними. Система предприятия является многоэлементным образованием, делимой в зависимости от применяемого основания (признака) деления на различные множества элементов (подсистемы).

Система управления предприятием является также сложной и делимой на подсистемы. Возможны различные варианты разделения системы управления на подсистемы. Например, выделяются целевые и функциональные подсистемы, а также подсистемы обеспечения управления правового, информационного, нормативного, технического /213/. Возможно разделение подсистем управления в зависимости от

выделяемых объектов управления: производственные процессы, материально-технические ресурсы, трудовой коллектив и др. К типу таких подсистем можно отнести управление затратами предприятий и себестоимостью продукции /131/.

Управление затратами в настоящей работе рассматривается одной из подсистем управления предприятием, которая в свою очередь в дальнейшем характеризуется как система, включающая объект и субъект управления.

Объектом управления являются затраты предприятия, которые можно конкретизировать в соответствии с изложенным в разделе 2.3 следующим образом:

Затраты предприятия, включаемые в расчеты при определении финансового результата, и различающиеся по видам деятельности и функциям предприятия;

затраты на производство, включаемые в себестоимость продукции и различающиеся по видам производств и продукции.

Объектом управления рассматривается себестоимость продукции: процесс формирования уровня затрат и их снижения.

В экономической литературе можно выделить несколько вариантов системного подхода к исследуемой проблеме.

В автоматизированных системах обработки экономической информации, называемых также автоматизированными системами управления предприятием (АСУП), используются различные принципы и признаки для выделения подсистем. В научной литературе, методических разработках и на практике встречаются АСУП с различной структурой.

В методических документах и учебной литературе /103,131/ рекомендуется подразделять АСУП на две группы подсистем: функ-

циональных (технической подготовки производства, технико-экономического планирования и др.) и обеспечивающих (информационного, программного и т.п.).

Функциональная структура АСУП, ориентированная на традиционную (функциональную) структуру управления предприятием, сложившуюся при ручной обработке данных, справедливо критикуется /131/. В научной литературе предлагается матричная модель АСУП, в которой структура обуславливается основными функциями управления и объектами управления. Рекомендуемый вариант /131/ матричной структуры АСУП выделяет одним из объектов управления: затраты на производство, а основными функциями системы управления рассматриваются:

планирование - оперативное, текущее, стратегическое;

учет - оперативно-технический, бухгалтерский, статистический;

регулирование - оперативное, текущее, перспективное.

Указанные функции составляют замкнутый контур управления, охватывающий весь его процесс.

Оптимальное управление таким синтетическим показателем, как себестоимость, по мнению ряда авторов /103,131/ возможно только в АСУП, так как для этого необходимо располагать данными о деятельности всего предприятия или даже объединения. Одновременно частные задачи управления затратами могут решаться на автоматизированных рабочих местах. Техническими средствами управления затратами должна быть современная техника в различных организационных формах ее использования.

Таким образом, управление затратами на производство и себе-

стоимость продукции рассматривается одной из подсистем АСУП.

Другим вариантом системного подхода к управлению себестоимостью, предлагаемым в литературе, является создание комплексной системы управления /25/.

В промышленности уже известен опыт разработки и функционирования некоторых систем управления: производственными процессами, качеством продукции, научно-техническим прогрессом и т.п. Использование научных основ и практического опыта управления предлагается использовать и для создания системы управления себестоимостью продукции, работ и услуг.

Создание системы, которая называется комплексной, предполагается сведение в единое целое отдельных направлений работ: планирования, учета, калькулирования себестоимости, анализа затрат и др. Таким образом, комплексность системы управления понимается как охват всех основных направлений управленческой деятельности в области затрат предприятия и себестоимости продукции, а совершенствование отдельных направлений работ (планирования, учета, анализа и т.д.) может рассматриваться как совершенствование управления.

Под комплексной системой управления себестоимостью понимается совокупность мероприятий, методов и средств, обеспечивающих координацию действий, необходимых для достижения снижения затрат на производство и сбыт продукции и на этой основе — повышения эффективности производства. Таким образом, сущность системы определяется координацией действий, методов и средств для достижения цели.

Система характеризуется как целевая, целью ее является

снижение себестоимости, которая может конкретизироваться далее: снижение материалоемкости, трудоемкости продукции, ликвидации непроизводительных расходов и др. и подчинена цели повышения эффективности производства.

Средствами достижения целей определяются:

разработка системы нормативов материальных и трудовых затрат в натуральном и стоимостном выражении;

усиление контроля оплаты труда;

формирование нормативов затрат по обслуживанию и управлению производством.

Предлагаемая система рассматривается составной частью единой системы управления производством, которая должна охватывать все стадии производства от подготовки до реализации продукции и все уровни управления: предприятие, цехи, участки, бригады, рабочие места, а также функциональные службы (отделы) предприятия.

Методическое обеспечение такой системы достигается сведением в единое целое всех многочисленных нормативных и методических материалов (документов), касающихся состава издержек, их планирования, нормирования, учета, калькулирования себестоимости, контроля затрат, анализа, оценки и стимулирования, а для этого предлагается разработать методические рекомендации по комплексной системе управления себестоимостью.

В управлении затратами и себестоимостью продукции должны участвовать различные отделы предприятия, технические и экономические, и их подразделения (подотделы, бюро). По основным функциям управление осуществляют:

планирование — плановый отдел (бюро);

нормирование – нормативный отдел (бюро);

учет и кулькулирование – бухгалтерия.

Функции анализа и контроля затрат могут выполнять плановый отдел или бухгалтерия. Нормирование затрат осуществляют технические службы: отдел главного технолога – материальных затрат, отдел главного энергетика – затрат энергии и топлива, отдел главного механика – затрат вспомогательных материалов, разработку норм трудоемкости и нормативов трудовых затрат – отдел труда и заработной платы. Разработку сметных ставок расходов по управлению и обслуживанию производства (цеховых, общезаводских и др.) – плановый отдел.

В ряде экономических изданий /10,25/ высказывается необходимость создания нормативного отдела или же бюро, на который возлагаются следующие функции: систематизация поступающих из разных отделов норм и нормативов, создание фондов нормативной информации, учет изменений норм и нормативов, контроль их своевременности и др., а также рассматривается целесообразность возложения на один из отделов координации и организации работ по управлению затратами, или же для этих целей предлагается создать специальный штабной орган, куда будут входить работники различных отделов (ответственные исполнители) с подчинением руководителю штаба (одному из заместителей руководителя).

Управление предприятием и затратами может рассматриваться на основе закономерностей кибернетики. Процесс управления с кибернетической точки зрения есть процесс преобразования информации в системе управления, поэтому можно говорить об информационной сущности процесса управления. Кибернетическая трактовка

III

системы управления является наиболее общей, так как управление рассматривается вне конкретного содержания на основе выделения информационных связей между объектом и субъектом. Связи между объектом и субъектом различаются на прямые (от субъекта управления к объекту) и обратные (от объекта к субъекту). Целем направленное управление объектами строится с помощью обратных связей.

Процесс формирования информационных связей в системе управления себестоимостью продукции, рассматриваемый на основе нормативного метода, показан на рис. 5.

В качестве информации о состоянии объекта управления здесь выступает учетно-аналитическая информация, именно она образует обратную информационную связь и служит основой для принятия управленческого решения. В процесс управления включено и прогнозирование результатов воздействия на объект управления (перспективный анализ себестоимости) /131/.

Процесс управления себестоимостью на основе нормативного метода учета затрат рассматривается и в работе М.С.Пушкаря /173/ и основные связи отделов предприятия в управлении себестоимостью продукции показаны на рис. 6.

Изменения в производстве (техника, технология, организация) ведут к изменению действующих норм и нормативов. Пересмотр норм производится отделами предприятия и доводится до отдела нормирования, который вносит изменения в нормы и нормативные калькуляции.

Информация об отклонениях от норм поступает из цехов и участков в бухгалтерию с определенной периодичностью, где она обрабатывается и в виде сводки с различной степенью детализации

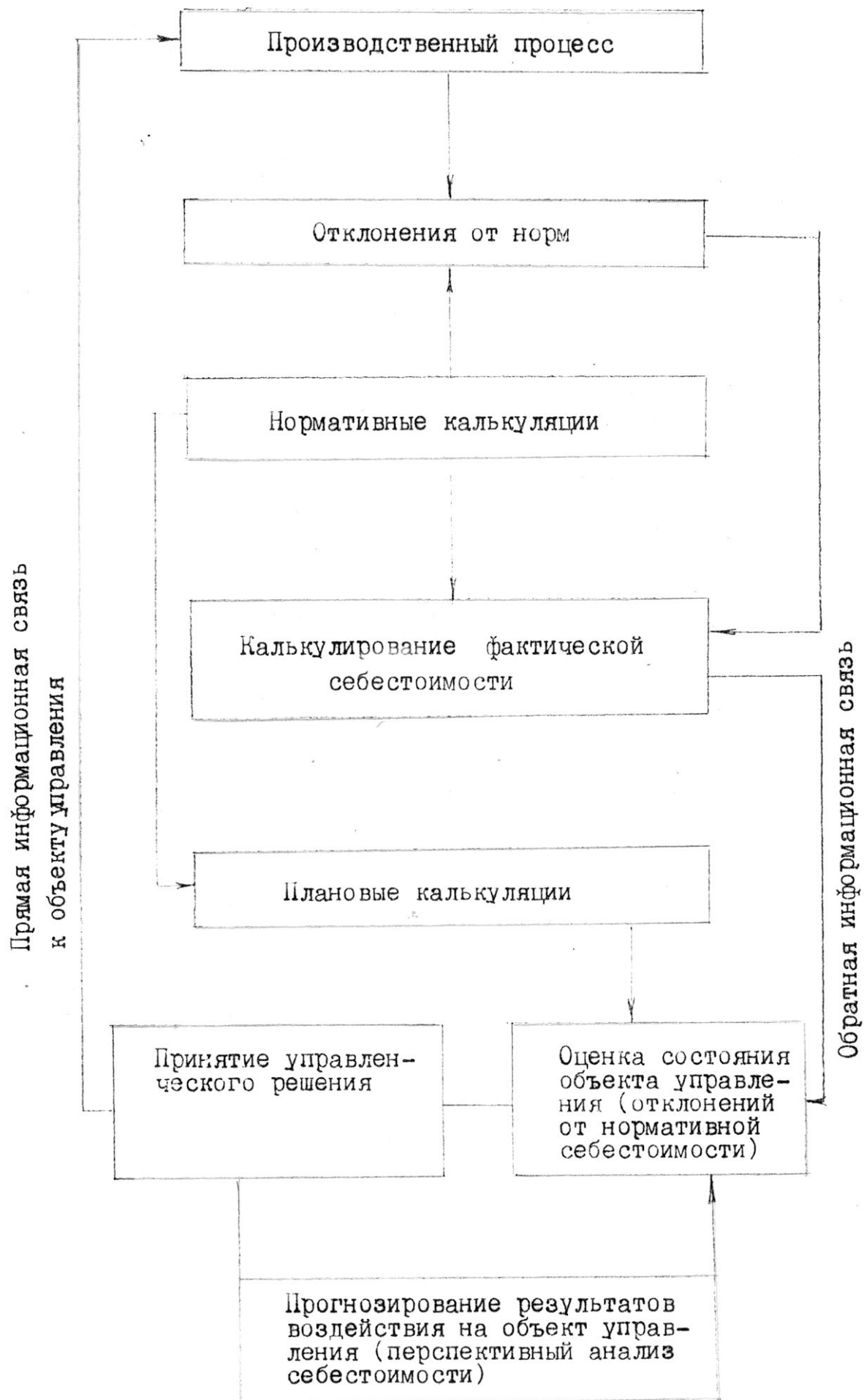


Рис.5. Процесс формирования информационных связей в системе управления себестоимостью продукции

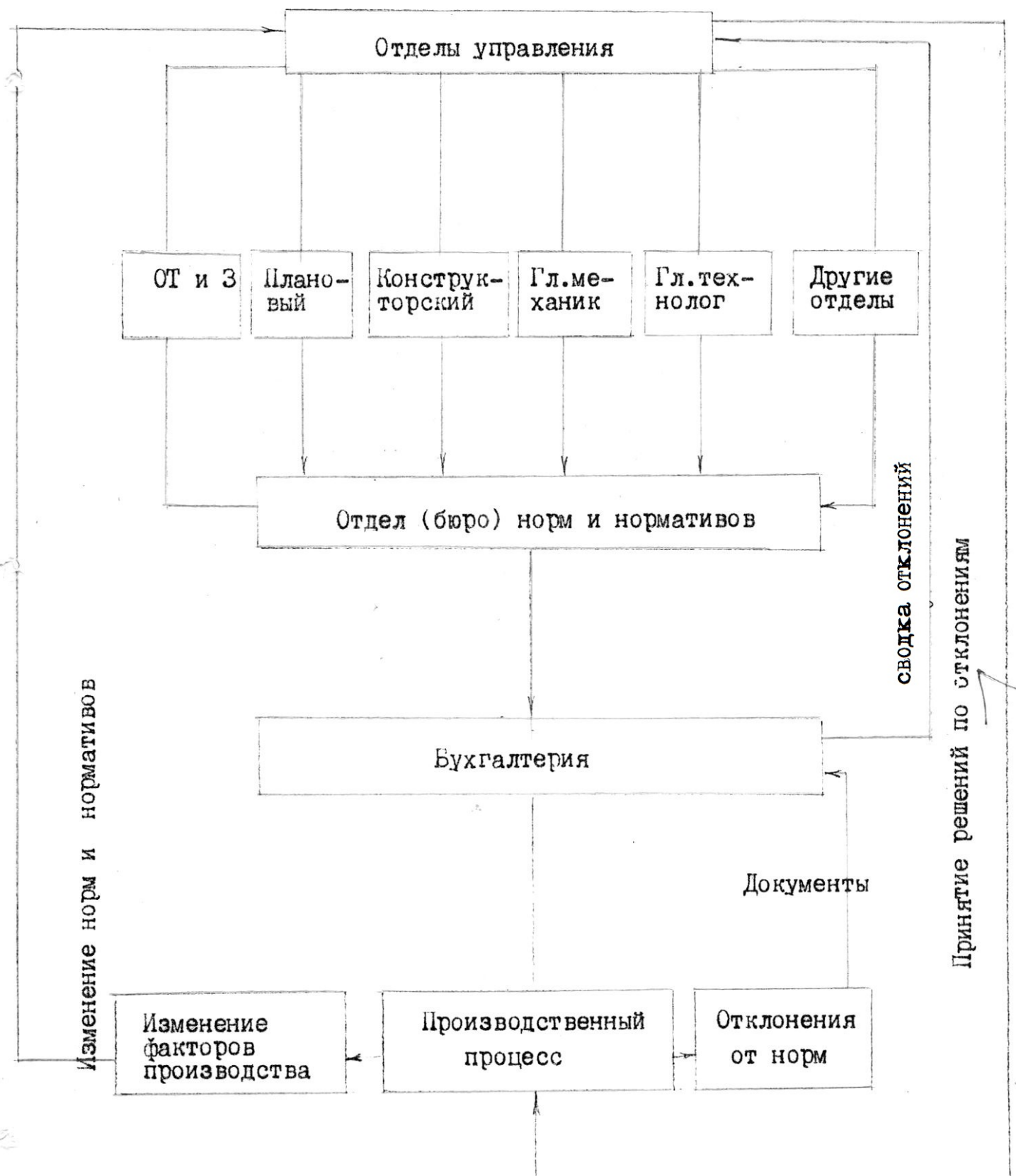


Рис.6. Основные связи отделов и служб в процессе управления себестоимостью продукции

представляется руководству, различным отделам и службам предприятия. Руководители различных уровней управления предприятием должны принять решения о внесении тех или иных изменений в производственный процесс для устранения отклонений от норм.

Необходимо разработать методику, где должна меняться роль бухгалтерии в управлении себестоимостью, также традиционно считалось, что контроль за формированием себестоимости осуществляет бухгалтерия, здесь же роль учета и бухгалтерии в целом заключается в предоставлении информации, необходимой для принятия управленческих решений, в виде отклонений от норм. На практике управленческая система взаимодействует с управляемой непосредственно, как правило, минуя бухгалтерию. Отклонения устанавливаются расчетно, лишь незначительная часть их документируется.

Принимая в целом за основу изложенные подходы, определяем систему управления затратами как целевую многоуровневую, где объект управления – затраты на производство и себестоимость продукции, работ, услуг, а субъект управления или система управления (управляющая система) характеризуется структурой элементов.

Цели системы управления затратами рассматриваются в системе целей предприятия, которые могут различаться по содержанию: производственные, социальные, экономические, научно-технические; по времени реализации: долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные; по виду управления: стратегические, тактические, оперативные; по значению: цели функционирования и цели развития предприятия. Структура целей предприятия может быть выражена через одну глобальную цель и соподчинение ей всех остальных или как совокупность равнозначных целей при условии, что предприятие рас-

сма­три­ва­ет­ся как мно­го­це­ле­вая сис­те­ма.

Если рань­ше, в ус­ло­виях ад­ми­ни­стра­тив­но­го управ­ле­ния це­ли пред­при­ятия во мно­гом за­да­ва­лись вы­ше­сто­я­щи­ми уров­ня­ми управ­ле­ния, в том чис­ле и по управ­ле­нию за­тра­та­ми в ви­де за­да­ний по сни­же­нию се­бе­сто­имос­ти срав­ни­мой то­вар­ной про­дук­ции; по сни­же­нию за­трат на 1 руб. то­вар­ной про­дук­ции, по пре­дель­но­му уров­ню за­трат и др., то в ус­ло­виях пе­ре­хо­да к ры­ноч­ным от­но­ше­ния­м у пред­при­ятий по­я­ви­лась воз­мож­ность вы­бо­ра це­лей.

Выбор и фор­му­ли­ро­ва­ние це­лей оп­ре­де­ля­ет­ся стра­те­гией пред­при­ятия и кон­крет­ны­ми ус­ло­вия­ми их ре­а­ли­за­ции на бли­жай­ший пе­ри­од. В ус­ло­виях пе­ре­хо­да к ры­ноч­ным от­но­ше­ния­м це­ля­ми пред­при­ятий мо­гут быть: рост при­бы­ли и ре­нта­бель­но­сти, под­дер­жа­ние дос­ти­гну­то­го уров­ня при­бы­ли, уве­ли­че­ние вы­пус­ка кон­ку­рен­то­спо­соб­ной про­дук­ции, по­вы­ше­ние про­из­во­ди­тель­но­сти тру­да, удо­вле­тво­ре­ние за­просов по­треб­и­те­лей, по­вы­ше­ние ка­че­ства про­дук­ции; в ча­сти из­дер­жек про­из­вод­ства: ми­ни­ми­за­ция за­трат, под­дер­жа­ние се­бе­сто­имос­ти на нор­ма­тив­ном уров­не, сни­же­ние се­бе­сто­имос­ти и ее со­став­ля­ю­щих – ма­те­ри­аль­ных, тру­до­вых за­трат и др, при этом сни­же­ние се­бе­сто­имос­ти про­дук­ции рас­си­ат­ри­ва­ет­ся как фак­тор роста при­бы­ли.

Ст­рук­ту­ра це­лей об­ра­зу­ет це­ле­вую ст­рук­ту­ру сис­те­мы управ­ле­ния за­тра­та­ми: рис. 7.

Фун­к­ции сис­те­мы управ­ле­ния за­тра­та­ми об­ра­зу­ют ее функ­ци­о­наль­ную ст­рук­ту­ру.

Под функ­цией управ­ле­ния за­тра­та­ми на­ми по­ни­ма­ет­ся вид управ­лен­че­ской де­ятель­но­сти, пред­став­ля­ю­щий со­во­куп­ность спе­ци­аль­ных дей­ствий по управ­ле­нию об­ъек­том и ха­рак­те­ри­зу­е­мый еди­нством

решаемых задач и используемой информации.

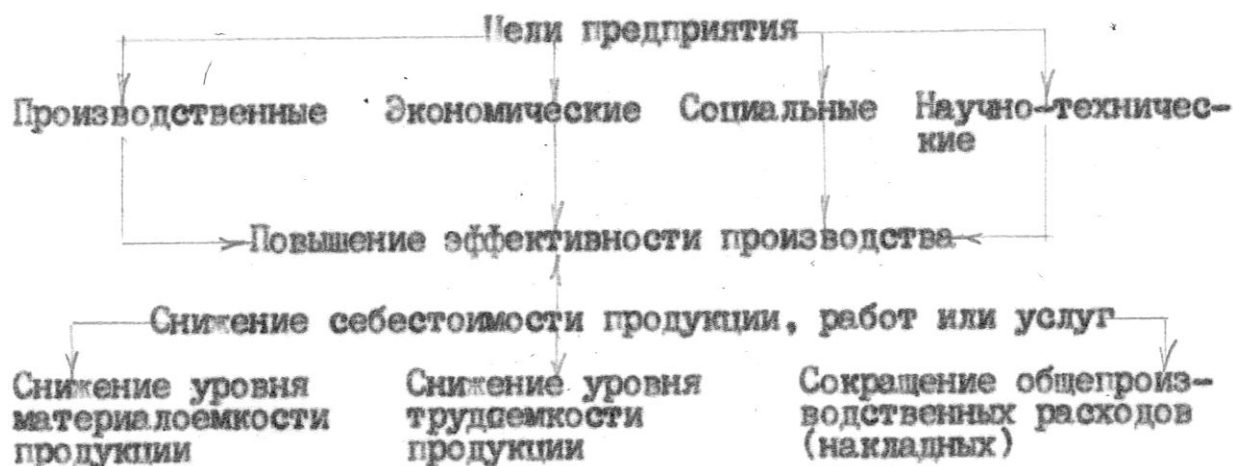


Рис.7. Структура целей управления себестоимости продукции

В отечественной экономической литературе нет единства мнений относительно состава функций управления и их определения. Наиболее отвечающим нашим целям, на наш взгляд, является представление многообразия функций управления, которые могут различаться по содержанию процесса управления (по элементам процесса и этапам управленческого цикла) и по видам самой управленческой деятельности. По элементам процесса управления могут быть выделены функции: анализ, планирование, организация, мотивация и контроль.

По нашему мнению, основными составляющими системы управления затратами, называемыми также функциями, следует считать нормирование, планирование, учет, контроль, калькулирование, анализ - выражающие специфическое содержание управленческой деятельности и представляющие собой относительно самостоятельные участки управления.

Взаимосвязи и зависимости друг от друга функций управления затратами показаны на рис.8.

Нормирование затрат служит основой планирования и учета, а калькулирование нормативной, плановой и фактической себестоимости является их завершающим этапом.

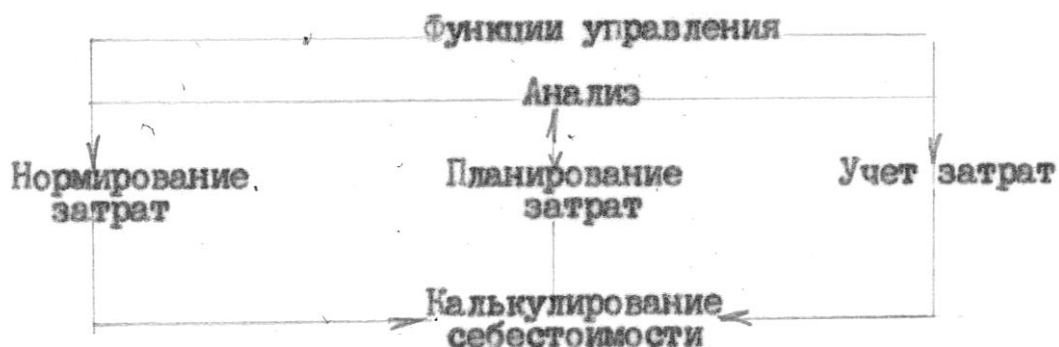


Рис.8. Структура функций управления себестоимостью продукции

Органы управления и их функции выражают организационную структуру управления себестоимостью продукции, которая показана на рис.9.

Отдел управление по экономике		
Бюро нормирования	Плановое бюро	Бухгалтерия
Создание и ведение фонда нормативной информации	Разработка плановых затрат	Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости
Составление нормативных калькуляций	Составление плановых калькуляций	Составление фактических калькуляций
Учет изменения норм и контроль за их своевременностью	Разработка ставок расходов по управлению и обслуживанию производства	Контроль и анализ затрат

Рис.9. Организационная структура управления себестоимостью

Для управления затратами может быть назначен управляющий — контролер. Такие функции могут быть даны заместителю директора по экономике (главному экономисту) или главному бухгалтеру.

На небольших предприятиях функции управляющего могут быть возложены на главного бухгалтера при четком определении функций других работников аппарата управления в части управления затратами.

С переходом к рыночным отношениям в целях перестройки организационной структуры управления на предприятиях создаются комплексные экономические отделы, объединяющие ранее действовавшие плановый, финансовый, бухгалтерию, отдел труда и заработной платы и т.п. В рамках этих отделов могут выделяться бюро, группы или отдельные работники по основным функциям управления себестоимостью продукции.

Процесс управления себестоимостью продукции на малых предприятиях в рассматриваемой системе возможен на основе нормативного метода планирования, учета и калькулирования затрат и предполагает последовательное осуществление функций:

нормирования как разработки и ведения системы натуральных и стоимостных норм и нормативов затрат;

планирования затрат на производство себестоимости всей продукции и отдельных ее видов на основе прогрессивных норм и нормативов;

учета затрат на производство и себестоимости продукции с выявлением отклонений фактических расходов от установленных норм;

калькулирования плановой и фактической себестоимости продукции на основе нормативной;

анализа норм и отклонений от норм в разрезе мест возникновения, учета и калькулирования себестоимости продукции. Схема представлена на рис.10.

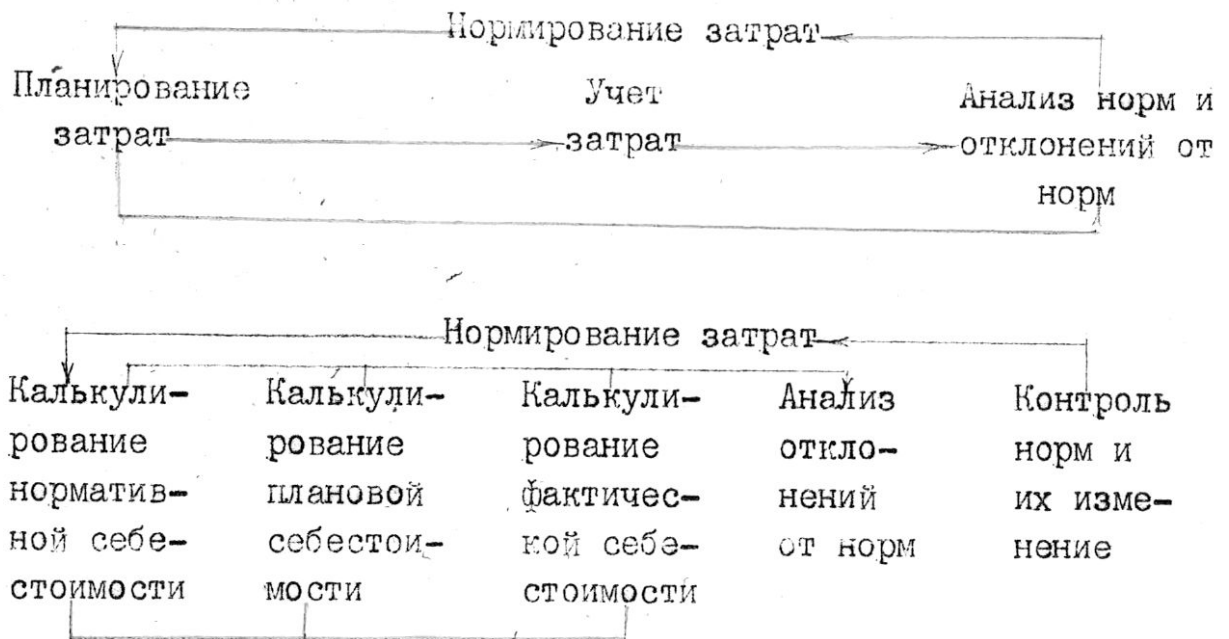


Рис.10. Модели управленческого цикла управления себестоимостью

В рассмотренной модели управления основным инструментом контроля за рациональным расходом ресурсов и формированием себестоимости продукции служат нормы и нормативы, поэтому ее можно называть нормативной.

Если классический вариант нормативного метода учета затрат, по каким-либо причинам на конкретном предприятии не применим, возможны и другие варианты управления себестоимостью продукции, предлагаемые в экономической литературе /173/.

На тех предприятиях и фирмах, где высок (свыше 80%) удельный вес материальных затрат или заработной платы, предлагается организовать учет по нормам, отклонений от норм и изменений норм только по этим статьям затрат, а там где высок удельный вес управленческих расходов (30-40% и выше), что характерно для наукоемкого производства, целесообразно составление смет расходов на управление по службам занимающимся управлением, назначением ответственных за их выполнение и предоставление соответствующей отчетности.

На большинстве предприятий возможно управление себестоимостью на основе контроля за формированием затрат по центрам затрат и сферам ответственности. Для этого рекомендуется до каждого хозрасчетного подразделения (цеха, участка, бригады) предприятия доводить показатели себестоимости — только прямые и косвенные затраты, непосредственно зависящие от деятельности хозрасчетного подразделения, а внутри них — по конкретным ответственным лицам. По центрам затрат и сферам ответственности должна быть организована система отчетности, возможно применение элементов нормативного метода. Фактические результаты должны увязываться с материальным стимулированием.

2.5. Исследование факторов влияющих на затраты субъекта хозяйствующего

Как уже отмечалось выше, затраты любого субъекта хозяйства и в том числе себестоимость продукции на всех уровнях управления и независимо от форм собственности рассматриваются как важнейшие качественные показатели деятельности субъекта предприятия, характеризующие степень использования производственных ресурсов, как один из важнейших критериев эффективности производственного процесса, используемый в оценке деятельности любой экономической структуры. Например, в уровне себестоимости отражаются экономические, научно-технические, социальные и природоохранные факторы. Поэтому весьма важно конкретно рассмотреть эти факторы.

Прежде всего факторы следует различать:

по степени воздействия (значимости влияния на результат):
основные и второстепенные (существенные и несущественные);

по степени количественного измерения: поддающиеся и неподдающиеся количественной оценке;

по времени воздействия: постоянные и временные (действующие в течение определенного периода времени);

по охвату воздействия: общие (присущие всем предприятиям) и специфические (присущие отдельным предприятиям);

по степени детализации: простые и сложные (выражающие комплекс факторов);

по характеру действия: зависящие от деятельности субъекта хозяйствования и независящие от нее;

по способу определения: прямые и расчетные;

по действию на результат: положительные, отрицательные;

по степени действия: первого, второго, -го порядка и др.

В классическом определении фактор понимается как причина, движущая сила изменения чего-либо. Различаются две группы факторов, которые могут быть выражены экономическими показателями, называемыми факторными (факториальными), и включены в факторные аналитические модели, характеризующие зависимость от их изменения результативных показателей /140/. Другие также имеют присущие им показатели, однако модель связи их с результативными показателями может отсутствовать.

Существует различное понимание факторных показателей. Согласно одной точке зрения факторные - это такие показатели, изменение значений которых рассматривается причиной изменения результативных показателей /91/.

Согласно другой - изменение результативного показателя рассматривается как функция изменения факторных показателей. Функциональная зависимость между экономическими явлениями не отождествляется с причинно-следственной. В основу экономико-математических исследований зарубежных экономистов принимаются функциональные взаимосвязи экономических феноменов, т.е.

используется функциональный подход /87/.

Факторы могут различаться по типам моделей, используемых в анализе.

В статистических исследованиях для изучения связи (зависимости) факторных и результативных показателей различаются индексные факторные модели и корреляционно-регрессионные.

Индексные факторные модели представляют собой детерминированные модели и предлагают разложение исследуемого показателя по прямым факторам, влияние которых измеряется количественно. Показатель рассматривается как произведение факторов. Возможна детализация факторов по нескольким уровням. С математической точки зрения - это функции нескольких переменных, выражающие функциональную зависимость, в которой при определенном значении одной переменной (аргумента) другая (функция) принимает строгое значение.

Факторы интенсификации производства (мероприятия научно-технического прогресса) в большинстве случаев не могут быть включены в индексные факторные модели.

Эти модели не позволяют выявлять одновременно влияние нескольких факторов.

Применение корреляционного анализа дает возможность установить наличие связи между двумя (парная корреляция) или несколькими явлениями (множественная корреляция).

Корреляционно-регрессионные модели относятся к типу стохастических, они дают возможность исследовать опосредованные причинно-следственные связи показателей деятельности субъекта с факторами и условиями производства. Моделирование ведется методами математической статистики. Эти модели позволяют установить наличие и тесноту связи между функцией и факторами, выявить ана-

литическую форму связи между изучаемыми явлениями, определить количественное влияние факторов на изменение анализируемых (результативных) показателей. Корреляционную связь между явлениями часто называют неполной или статистической в отличие от функциональной.

На рис. II представлены факторы изменения себестоимости товарной продукции, используемые в индексных моделях анализа затрат.

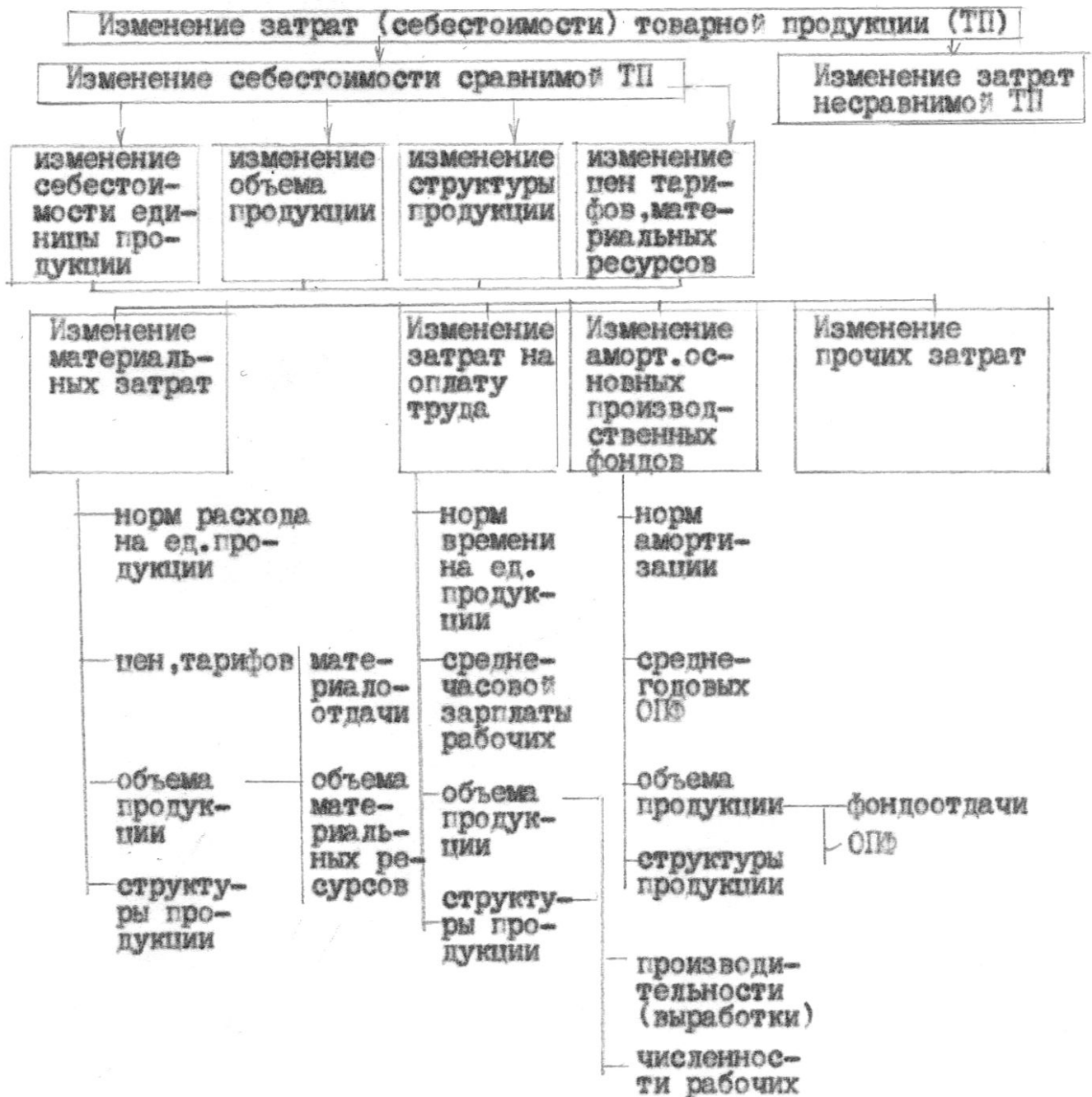


Рис. II. Факторы изменения себестоимости товарной продукции

На рис.12 даны технико-организационные факторы, которые могут быть использованы при разработке корреляционных моделей изменения себестоимости продукции.



Рис.12. Техничко-организационные факторы изменения себестоимости продукции

В уровне себестоимости продукции отражаются интенсивные и экстенсивные факторы использования всех видов ресурсов (см.рис.13), а также технико-экономические факторы.

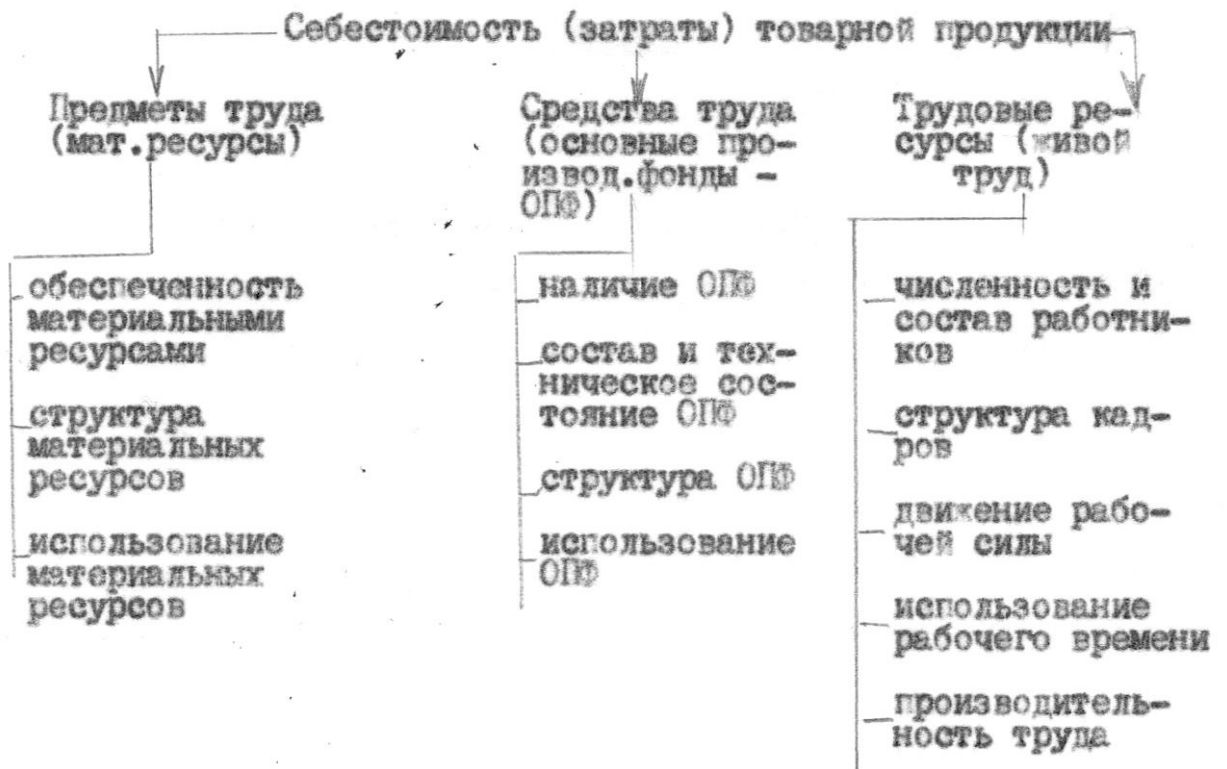


Рис.13. Факторы изменения себестоимости по видам производственных ресурсов (факторы производства)

В условиях централизованно управляемой экономики во всех звеньях производства при разработке пятилетнего и годового плана на протяжении 1970-1985 гг. применялся метод определения планового снижения себестоимости продукции по технико-экономическим факторам и соответственно получил распространение анализ по группам факторов.

Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях предусматривали планирование снижения себестоимости продукции по следующим группам факторов:

- повышение технического уровня производства;
- улучшение организации производства и труда;
- изменение объема и структуры производственной продукции;
- изменение природных условий, отраслевые и прочие факторы /157/.

Такой подход предполагает определение влияния мероприятий научно-технического прогресса на себестоимость продукции и предусматривает выполнение и учет в плане экономического эффекта от внедрения достижений науки и техники, специализации и кооперирования производства, улучшения использования природных ресурсов и других изменений в техническом и организационном уровне производства. Влияние осуществления мероприятий на изменение себестоимости продукции рассчитывалось путем сопоставления всех, только прямых или условно-постоянных расходов на единицу продукции до и после внедрения мероприятий с учетом переходящей экономики. На рис. 14 показаны технико-экономические факторы изменения себестоимости продукции.

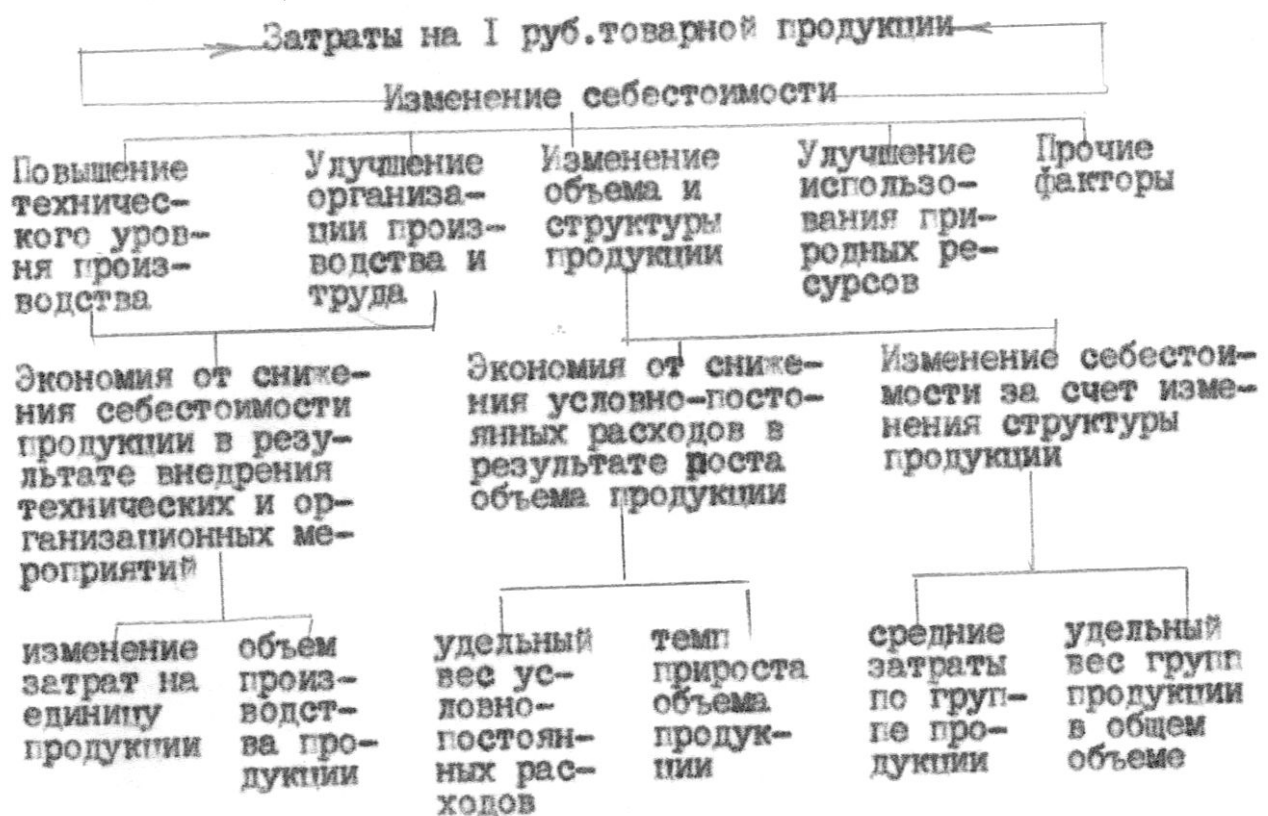


Рис. 14. Техничко-экономические факторы изменения себестоимости продукции

Факторы изменения себестоимости продукции по статьям затрат с учетом технико-экономических факторов представлены на рис. 15.

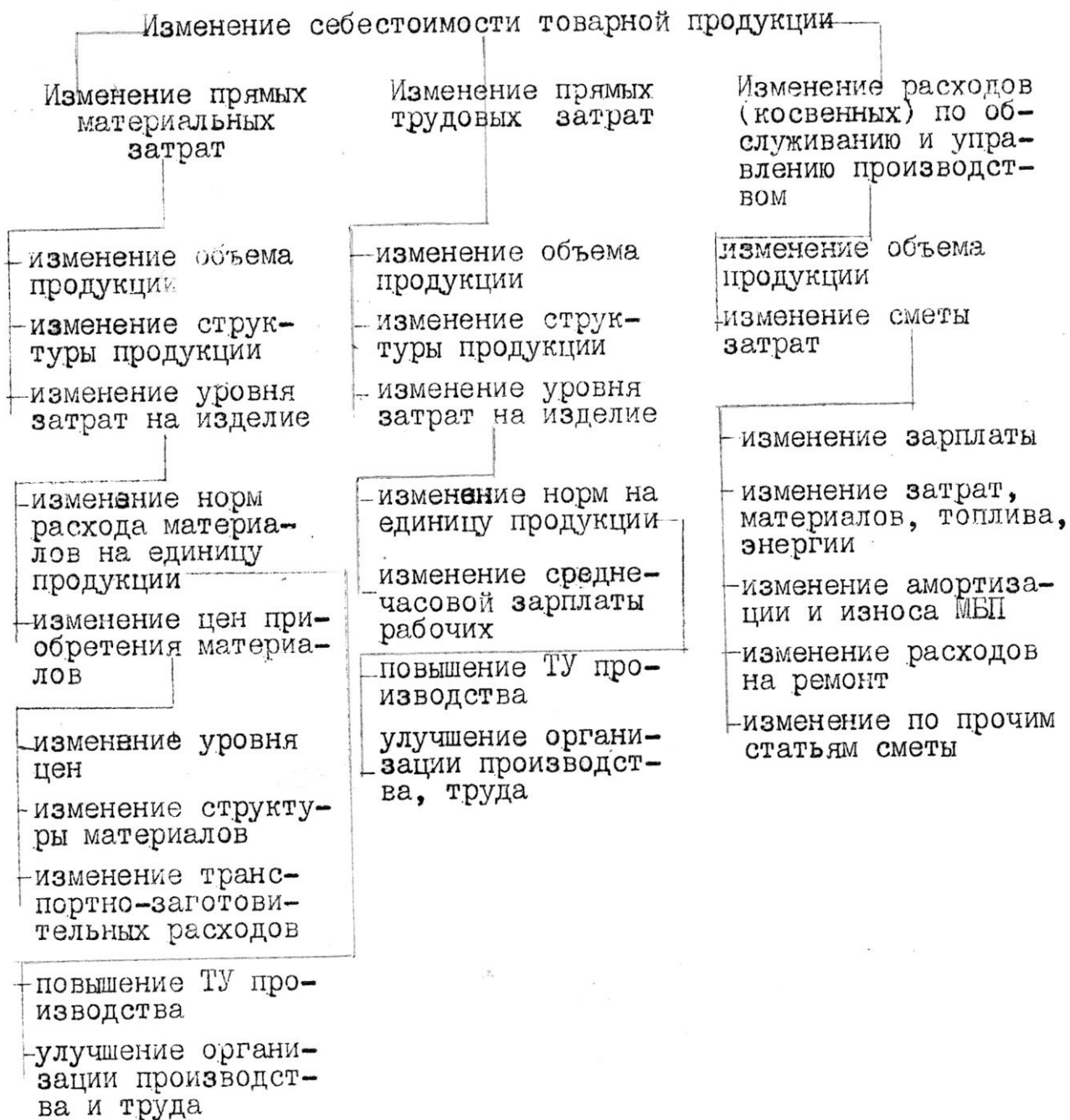


Рис. 15. Факторы изменения себестоимости продукции по статьям затрат

Под технико-экономическими факторами понимаются такие изменения в условиях хозяйствования экономических структур (в технике, организации производства, а также в объеме, структуре и качестве продукции), которые определяют изменения в себестоимости продукции, т.е. могут рассматриваться причиной таких изменений.

В экономической литературе [77,78] разграничиваются понятия "резервы", под которыми понимаются неиспользованные возможности и "пути" снижения себестоимости, которые определяют основные направления использования резервов и способы (факторы), позволяющие их конкретно реализовать. На рис.16 представлены пути и способы (факторы) снижения себестоимости продукции.



Рис.16. Пути и способы снижения себестоимости

Обобщая рассмотренный материал, классификацию факторов изменения себестоимости (см. рис. 17) можно представить по следующим признакам:

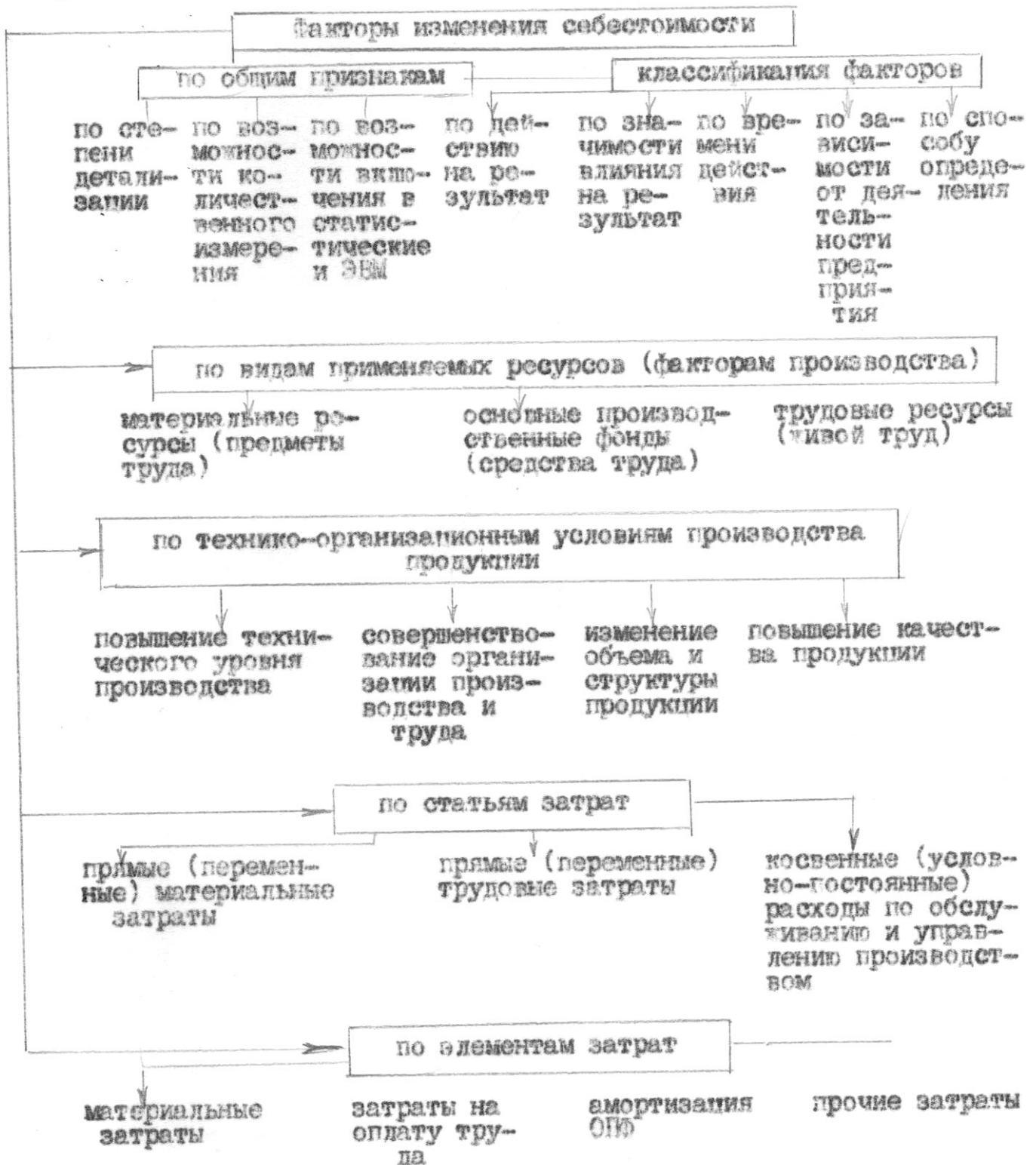


Рис. 17. Классификация факторов изменения себестоимости

общим признаком различия факторов, оказывающих влияние на результаты деятельности хозяйствующих субъектов;

по видам применяемых ресурсов или факторам производства;

по технико-организационным условиям производства продукции;

по статьям затрат;

по элементам затрат.

В условиях перехода к рыночным условиям хозяйствования особо существенным становится разграничение факторов изменения затрат – себестоимости продукции, издержек (цены) производства на контролируемые субъектом и не контролируемые им: (см. рис.18).

Усиление роли не контролируемых хозяйствующим субъектом факторов, что можно отметить в настоящее время, отрицательно сказывается на управлении затратами.

Затраты на 1 руб. товарной (произведенной) продукции – один из обобщающих показателей затрат. Факторы изменения затрат в условиях перехода к рыночным отношениям показаны на рис.18. В условиях рыночных отношений усиливается влияние изменений цен на потребляемые материально-технические ресурсы, на реализуемую продукцию, а также ставок и норм расходов, регулируемых государством. Это требует выделения соответствующих факторов. Появляется и новый фактор – изменение спроса на продукцию субъекта. Объем производства продукции хозяйствующего субъекта должен определяться в зависимости от объема продаж и других рыночных условий (см. рис.19).

Зависимость себестоимости от основных факторов и условий производства в общем виде можно выразить формулой

Издержки производства продукции

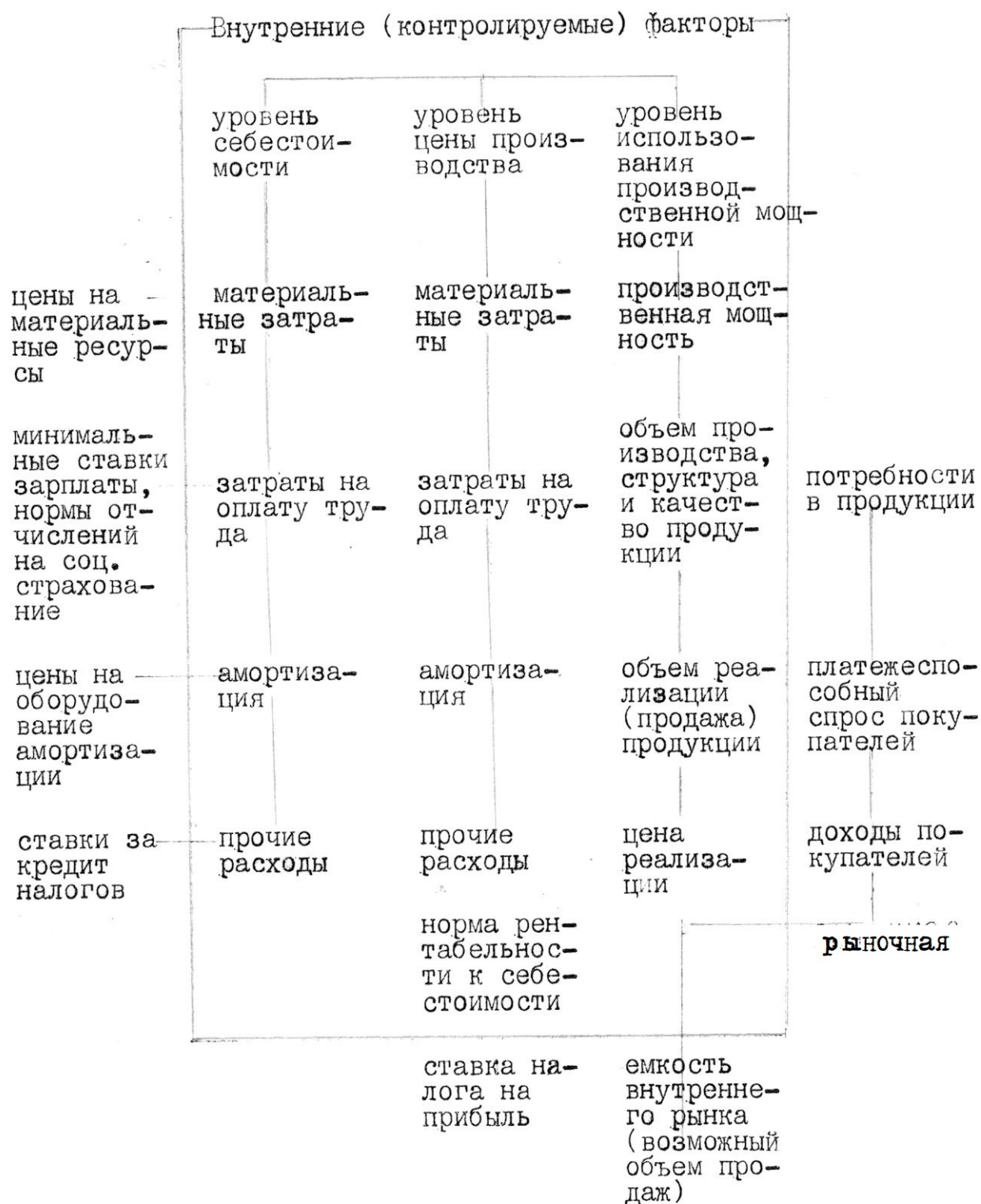


Рис. 18. Факторы образования издержек производства продукции в условиях перехода к рыночным отношениям

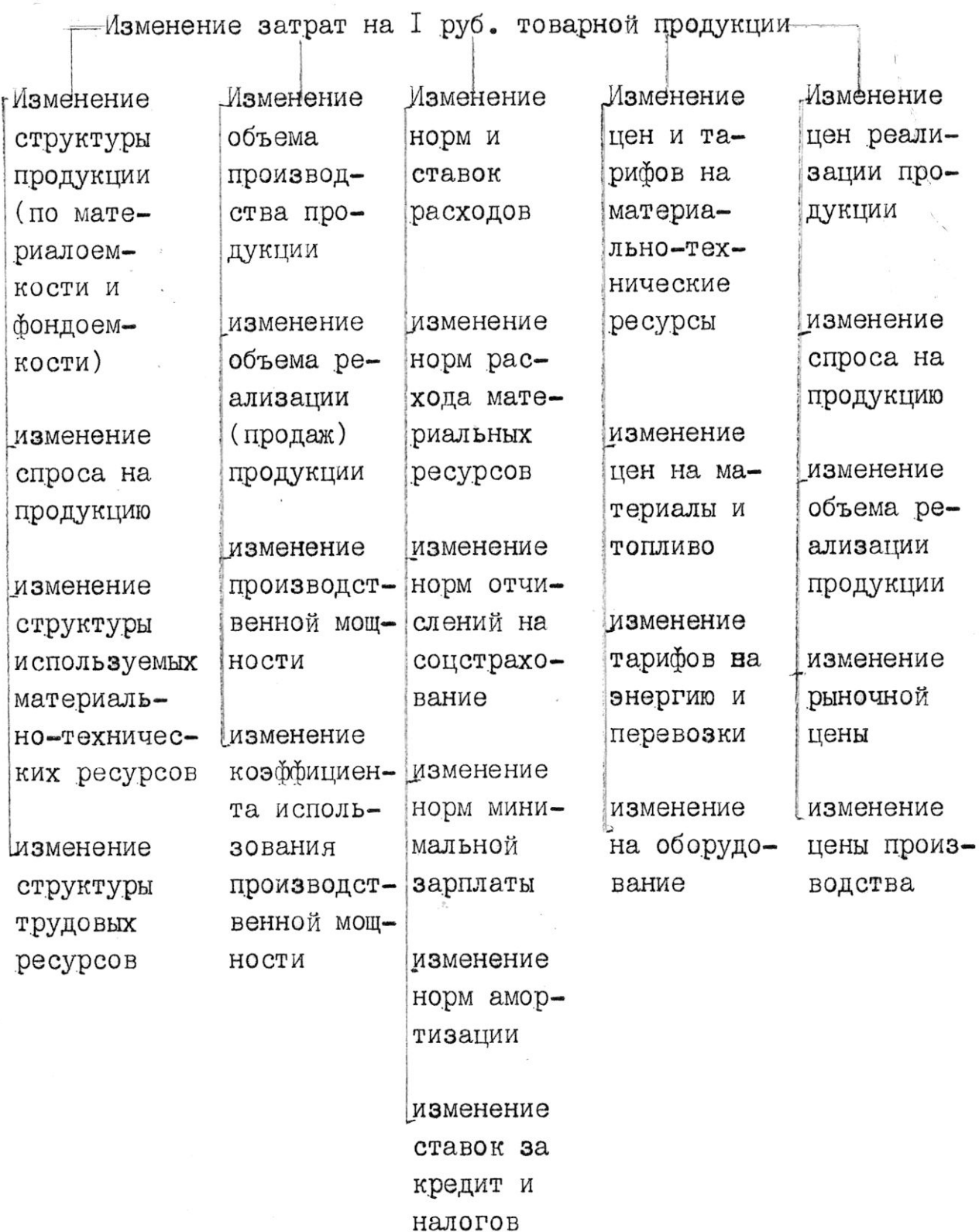


Рис. 19. Факторы изменения затрат на 1 руб. товарной продукции в условиях перехода к рыночным отношениям

Зависимость себестоимости от основных факторов и условий производства можно выразить формулой:

$$C = f(\Phi_1, \Phi_2, \Phi_3, \dots, \Phi_n)$$

где C — себестоимость продукции;
 K — объем (количество) производства продукции;
 Φ — факторы производства;
 n — количество факторов.

Под факторами понимаются элементы производства, требующиеся для изготовления товара и объединяемые в любые подходящие для целей изучения группы (например, группы мероприятий по совершенствованию техники и организации производства).

Зависимость изменения от объема производства продукции рассмотрена достаточно подробно в литературе /66,135,139,182,204,229/.

Наши исследования также показывают, что зависимость между затратами на производство (Z), объемом (количеством) производства продукции (K), переменными затратами (a) и условно-постоянными (B) выражается линейной функцией: $Z = Ka + B$.

Зависимость между теми же величинами и себестоимостью единицы продукции (C) имеет вид гиперболы: $C = a + B/K$.

Если принять:

X_j — количество изделий (работ, услуг) j -го вида;

C_j — прямые переменные затраты на единицу j -го вида;

m — количество видов продукции, работ, услуг;

Z — условно-постоянные затраты, то себестоимость единицы про-

дукции (работ, услуг) определяется:

$$C = \frac{X_1 C_1 + X_2 C_2 + \dots + X_m C_m + Z}{\sum_{j=1}^m X_j} = \frac{\sum_{j=1}^m X_j C_j + Z}{\sum_{j=1}^m X_j}$$

при условии производства однородной продукции (работ, услуг), имеющей общий измеритель (например, машино-часы). Целью управле-

ния себестоимостью является минимизация затрат на единицу продукции:

$$C = \frac{\sum_{j=1}^m X_j C_j + Z}{\sum_{j=1}^m X_j} \min$$

Как показали исследования факторов, влияющих на затраты, их воздействия имеют различные значения и в условиях малых предприятий и некоторые из них можно не учитывать в системе управления.

Глава 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1. Планирование затрат на малых предприятиях

С переходом к рыночным отношениям в стране получают развитие негосударственные формы собственности, а государственные малые предприятия получают самостоятельность. В связи с этим перед этими малыми предприятиями возникает необходимость в осуществлении планирования с учетом конъюнктуры рынка. В условиях неопределенности внешней среды малые предприятия основывают планирование своей деятельности на прогнозировании спроса заказчиков и рыночной конкуренции и соответственно повышается степень риска в принятии плановых решений.

Гибкость реагирования предприятия на изменение спроса, по нашему мнению, может обеспечиваться сокращением планового периода и корректировкой планов. Так вместо 5-летнего плана для МП может разрабатываться стратегический план на 2-3 года, скользящие прогноз и план на текущий год, корректируемые в дальнейшем каждый месяц. При их разработке предприятию необходимо ориентироваться на возможности сбыта, наличие заказов и исходя из этого планировать объемы продаж, производства продукции, прибыль, издержки производства и другие показатели.

Учитывая изложенные выше особенности функционирования малых предприятий мы считаем, что для них должны составляться стратегические, тактические, оперативные планы. При этом структура 2-3-летнего плана развития МП должна включать следующие разделы:

концепция развития (основные направления развития, цели предприятия, ресурсы и их использование);

план производственной деятельности;

финансовый план;

план инвестиций;

В годовой план текущей деятельности малого предприятия предлагается включить два раздела:

план производственной деятельности;

финансовый план.

Планирование издержек производства и себестоимости продукции должно рассматриваться составной частью производственного и финансового плана, ориентированные на расчеты прибыли от реализации продукции и общей прибыли предприятия. Структура годового плана малого предприятия представлена на рис. 20.

План производственной деятельности предприятия включает план сбыта (реализации) продукции, производственную программу, план материально-технического обеспечения, план по труду, план доходов и затрат.

Основными показателями плана мы рекомендуем принять: номенклатуру продукции (работ, услуг), объем реализации (выручку), себестоимость продукции, прибыль от производства и реализации продукции. Предлагаемая форма плана представлена в табл. 6.

Рекомендуемая форма планового расчета затрат на производство и себестоимости продукции, работ, услуг, показана в табл. 7.

Финансовый план предприятия, функционирующего в рыночных условиях, отличается по своему содержанию. Кроме плана образования и распределения прибыли, он должен включать, как правило, план денежных поступлений и выплат, план ликвидности, план расчетов и кредитный план. Для обоснования плана прибыли необходима смета затрат (по элементам). Мы предлагаем смету затрат на производство и реализацию продукции включить непосред-

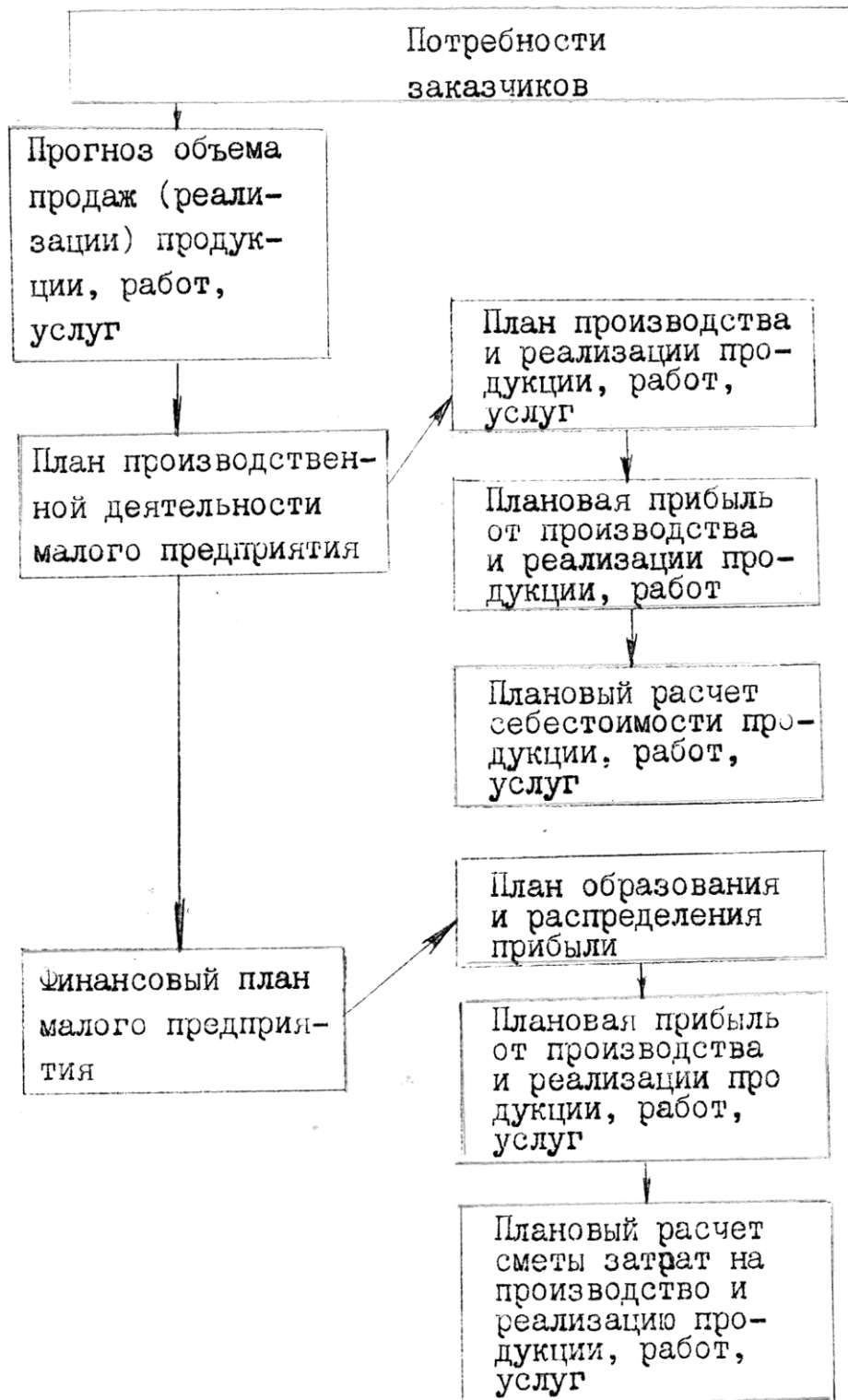


Рис. 20. Структура годового плана
малого предприятия

Таблица 6

План производства и реализации продукции,
работ, услуг на год

[illegible]

ственно одной из составных частей планового расчета прибыли. Форма плана образования и распределения прибыли представлены в табл.8.

Таблица 8

План образования и распределения прибыли
на ... год (квартал)

	План	Факт
1. Выручка от реализации продукции, работ, услуг		
2. Затраты на производство и реализацию продукции		
Материальные затраты		
Затраты на оплату труда		
Отчисления на социальные нужды		
Амортизация		
Прочие расходы		
3. Прибыль от реализации продукции, работ, услуг (стр.1-стр.2)		
4. Прибыль от прочей реализации:		
материальных ценностей		
основных средств		
5. Прибыль от реализации (стр.3-стр.4)		
6. Внереализационные результаты		
доходы на вклады предприятия		
дивиденды по акциям, принадлежащим предпр.т.		
арендная плата		
7. Прибыль общая (стр.5+стр.6)		
8. Платежи в бюджет		
9. Прибыль, остающаяся в распоряжении предпр. (стр.7-стр.8)		
10. Использование прибыли:		
производственное развитие		
социальное развитие		
поощрения		

Планирование затрат и прибыли от производства и реализации продукции должно осуществляться в соответствии с рекомендуемой нами для малого предприятия системой учета, а именно, сокращенной себестоимости.

Основной формой планирования затрат на малом предприятии могут быть сметы, которые могут разрабатываться в целом по предприятию, по отдельным подразделениям (например, по участкам предприятия), по видам затрат (например, по прямым и косвенным затратам), по видам продукции, работ или услуг.

Если на предприятии ведется учет нормативных затрат, то прямые затраты могут планироваться на основе технических норм. Косвенные затраты могут планироваться в форме сметы (накладных расходов).

Сметы затрат, как прямых, так и косвенных могут разрабатываться на основе анализа фактических затрат за прошлый период. При этом фактические показатели прошлого периода "очищаются" от разных потерь. При планировании затрат на предстоящий период необходимо учесть изменение условий производства: номенклатуры продукции, состава оборудования, технологии и организации производства и др.

Смета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) выражает её себестоимость.

Расчет себестоимости продукции (работ, услуг) может приводиться исходя из планируемой номенклатуры и калькулирования себестоимости единицы продукции, а калькуляции разрабатываются по статьям затрат.

Классификация затрат в разрезе статей калькуляции разрабатывается предприятием самостоятельно, с учетом специфики

производства, поставок сырья, материалов, используемых производственных фондов.

В условиях рыночных отношений планирование себестоимости единицы продукции должно осуществляться на основе двух подходов:

на основе затрат исходя из условий производства ;

на основе рыночной цены товара исходя из возможностей реализации.

В финансовом плане смета затрат разрабатывается по элементам на основе данных:

о материальных затратах (материалы, топливо, энергия, запчасти) исходя из плановой потребности в материальных ресурсах и стоимости их приобретения (включая транспортно-заготовительные расходы) ;

о затратах на оплату труда, исходя из численности и средней заработной платы работников, и отчислений на социальные нужды ;

об амортизации (износ) с учетом ввода основных средств и их выбытия ;

прочих расходов.

Плановые расчеты затрат и себестоимости продукции служат основой определения прибыли.

Планирование прибыли от производства и реализации продукции (работ, услуг) возможно двумя методами:

прямого счета, когда прибыль определяется как разница между доходом (выручкой) от реализации продукции и её себестоимостью ;

укрупненного или нормативного метода, где прибыль от реализации определяется умножением себестоимости реализуемой продукции на плановый норматив рентабельности (к себестоимости)

или умножением объема реализации продукции на коэффициент прибыли (к объему реализации). Мы считаем, что такие расчеты могут производиться по отдельным видам продукции (работ, услуг), их группам или по всей продукции.

Общая прибыль малого предприятия рассматривается как сумма прибыли от производства и реализации продукции (работ, услуг), прибыли от прочей реализации и внереализационных доходов и расходов и является обобщающей характеристикой деятельности предприятия, выражая её финансовый результат.

3.2. Совершенствование методов учета затрат на малых предприятиях

Изучение опыта работы малых предприятий, литературы и инструктивных материалов показывают, что МП должны осуществлять бухгалтерский учет в соответствии с общими методологическими основами, устанавливаемыми Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкцией по его применению.

Типовой План счетов по разделу "Затраты на производство" предусматривает применение следующих счетов:

- 20 - Основное производство;
- 21 - Полуфабрикаты собственного производства;
- 23 - Вспомогательные производства;
- 25 - Общепроизводственные расходы;
- 26 - Общехозяйственные расходы;
- 28 - Брак в производстве;
- 29 - Обслуживающие производства и хозяйства;
- 30 - Некапитальные работы;
- 31 - Расходы будущих периодов;
- 37 - Выпуск продукции (работ, услуг).

Вместе с тем применение всех счетов этого раздела малыми предприятиями, учитывая их относительно простую организационную структуру производства и управления нецелесообразно. Предлагаем ограничиться 2-мя счетами: 20 - Основное производство и 26 - Общехозяйственные расходы, или только одним счетом 20, так как и предлагается Рекомендациями по ведению бухгалтерского учета на малых предприятиях /175/.

Учет затрат на счете 20 может быть организован с выделением на нем затрат на управление и общехозяйственное обслуживание. При использовании счета 26 на нем могут объединяться общехозяйственные затраты и расходы по сбыту продукции. На малом предприятии может быть также использован вновь введенный счет 37 - Выпуск продукции (работ, услуг).

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета намечена возможность разделения общего (финансового) и управленческого (производственного) учета.

Группировка затрат по местам возникновения, центрам ответственности и другим признакам, а также калькуляционный учет могут осуществляться в отдельной системе счетов, состав и методика использования которой устанавливается малым предприятием исходя из особенностей производственной деятельности структуры, организации управления.

Для малых предприятий целесообразно применение единой системы счетов и организация аналитического учета затрат по местам возникновения, центрам ответственности.

Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета по разделу "Затраты на производство" предусматриваются различные варианты организации учета затрат и формирования себестоимости продукции. При этом предлагаются 2 подхода. В

первом – традиционном отражается полная производственная себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ и услуг. Во втором сокращенная себестоимость, определяемая по прямым затратам. Нами предлагается второй вариант.

Счет 37 предназначен для выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) и может служить средством контроля в системе управления затратами. Таким образом, возможны четыре варианта организации учета затрат:

исчисление традиционной полной производственной себестоимости продукции (работ, услуг) с использованием счета 37 и без него;

исчисление сокращенной производственной себестоимости продукции, ориентированной на международно признанный метод, с использованием счета 37 и без него.

На малом предприятии возможно использованием любого из 4-х вариантов, при этом более упрощенно (по сокращенному плану счетов) ведется учет затрат на производство на счете 20. Мы предлагаем для МП исчисление сокращенной производственной себестоимости продукции. Кроме того, предприятиям можно предложить введение учета затрат в соответствии с новым планом счетов в 2 этапа:

на первом этапе без использования счета 37;

на втором этапе с использованием счета 37.

Основными носителями учетно-экономической информации являются первичные документы и учетные регистры. В зависимости от способа ведения хронологических и систематических записей

в учетных регистрах различаются формы бухгалтерского учета. В настоящее время наиболее распространенными являются журнально-ордерная и машинно-ориентированные формы учета.

Малые предприятия используют различные формы бухгалтерского учета, в том числе, разные варианты журнально-ордерной формы, малым предприятиям рекомендованы также и упрощенные формы бухгалтерского учета. Упрощенная форма подразделяется на простую форму без применения регистров учета имущества и форму с применением регистров учета имущества.

Сравнительная характеристика форм бухгалтерского учета дана в табл.9.

Простую форму бухгалтерского учета рекомендуется применять малым предприятиям при отсутствии у них собственных основных средств, незначительном поступлении материалов, при осуществлении расчетов с покупателями и поставщиками сразу по факту совершения операции (отсутствует задолженность по таким расчетам на конец месяца), простом производстве с ежемесячной реализацией продукции без наличия незавершенного производства, выполнении работ по заказам.

Малым предприятиям, имеющим на балансе собственные основные средства, определенные запасы материалов, ведущим расчеты с покупателями и поставщиками с предварительной или последующей оплатой счетов рекомендуется применять форму бухгалтерского учета с использованием регистров учета их имущества. Для этого рекомендованы В ведомостей (от В-I до В-V) и одна (шахматная) — для обобщения данных ведомостей и проверки правильности записей в них по счетам. Рекомендовано также составление оборотной ведомости, на основании которой составляется бухгалтерский баланс.

Таблица 9

**Сравнительная характеристика форм бухгалтерского
учета для малых предприятий**

Формы бухгалтерского учета	Учетные регистры	Особенности записей в учет- ных регистрах	Форма обобщения итогов финансово хозяйственной де- ятельности за месяц
Журнально-ордер- ная форма учета	Журналы-ордера, вспомогательные ведомости, разра- ботанные табли- цы	Записи в ж-о либо непосред- ственно с пер- вичных докумен- тов, либо со вспомогательных ведомостей. Еже- месячное подве- дение итогов в ж-о и перенос их в Главную книгу	Главная книга Бухгалтерский баланс
Упрощенная фор- ма без исполъ- зования регис- тров учета имущества (простая)	Книга учета хоз- яйственных опе- раций -I: ведомость учета заработной пла- ты -В	Записи в книгу с первичных до- кументов в хро- нологической последователь- ности и однов- ременно по сче- там. Ежемесячно исчисление обо- ротов по всем счетам и выве- дение остатков на I-е число следующего месяца	Книга учета хо- зяйственных опе- раций. Бухгалтер- ский баланс
С использова- нием регистров учета имущест- ва	Ведомости уче- та основных средств, износа -I произ. запасов и гото- вой продукции -2, затрат на пр-во В-3, денежных ср-в и фондов -4 расчетов и про- чих опер. -5, реализ. -6, расчетов с пос- тавщик -7, зараб. платы -8 Шахматн. ведомо- сть -9	Записи в ведо- мости В-I В-В с первич- ных документов Составление шахматной ведо- мости для про- верки правиль- ности записей по счетам в ведомостях В-I В-В	Оборотная ведо- мость бухгалтерский план

Учитывая все разнообразие деятельности МП, а также особенности их производственной и организационной структуры, наличие собственного имущества или отсутствие его и др. условия, по нашему мнению, не следует ограничивать выбор предприятия какой-либо одной формой.

МП должно иметь право, выбирая ту или иную форму учета, модифицировать ее регистры применительно к своим конкретным условиям их применения. Так для малых предприятий уже использующих журнально-ордерную форму учета целесообразно внести некоторые упрощения в нее, а также изменения в связи с введением нового плана счетов.

При использовании малым предприятием простой формы учета затраты на производство и их списание на реализованную продукцию отражаются в Книге учета хозяйственных операций (форма К-1).

При использовании учетных регистров имущества применяется Ведомость учета затрат на производство (форма В-3). Ведомость используется для аналитического и синтетического учета затрат. Учет затрат организуется по производствам (структурным подразделениям) в разрезе выпускаемой продукции (работ, услуг). Мы рекомендуем использовать ведомость ф. В-3 для учета затрат на производство по счету 20 и общехозяйственных расходов по счету 26 (номенклатура которых разрабатывается МП самостоятельно).

В табл. 10 приведены типовая форма В-3, а в табл. 11 - формы ведомостей, рекомендуемые для применения на малых предприятиях.

Таблица 10

Типовая форма В-3

Ведомость учета затрат на производство

№ пп	Вид про- дукции, работ, услуг	Дебет счета 20 с кредита счетов								Остаток не- завершено- го произв.		Кредит счета 20 в дебет сче- тов				
		10 мате- риалы	69 расчеты по стра- хован.	70 расчеты по опл. труда	02 износ основ сред- ств	Всего затрат за ме- сяц	на на- чало месяц	на конец месяц	все- го			На ск- лад счет 40	Реа- лизо- вано (счет 46)	12	13	14
I	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11						

Таблица II

Ведомость учета прямых затрат на производство

150

Вид продукции работ, услуг	Оборот по дебету счета 20 с кредита счетов											Кредит счета 20 де- бет счета 46 "Реа- лиза- ция"	
	Прямые мате- риальные зат- раты		Прямые затраты на оплату труда		Прочие прямые затраты						Всего прямых затрат за ме- сяц		
	10- I	10- 2	10- 3	70	69	89	02	50	51	60			76
1. Эксплуата- ция строите- льных машин, в т.ч. экскаваторы бульдозеры краны автомоб.													
2. Работы авто транспорта													
3. Рем. работы													
Итого прямые затраты													

Таблица 12

Ведомость учета косвенных расходов (организация
и управление производством)

Статьи затрат	Обороты по дебету счета 26 с кредита счетов					Всего затрат	Кредит счета 26 дебет счета 46 "реализация"
	10	70	69	71	50	51	
Административно-управленческие расходы: зарплата АУП отчисления на соц.страхован. командировочные расходы почта, телеграф, телефон и прочие услуги связи канцтовары, подписка и т.п. содерж. служебн. а./трансп. оплата информационных, аудиторских, консультационных услуг Общехозяйственные расходы: Износ основных средств Ремонт основных средств Содержание общехозяйственных помещений (затраты на отопление, освещение, охрану)							
И Т О Г О:							

3.3. Организация внутрихозяйственного управления затратами на малом предприятии

В настоящей работе структурные подразделения предприятия рассматриваются как места возникновения затрат и центры ответственности. Для организации внутрипроизводственного управления затратами предлагается осуществлять планирование по местам возникновения затрат (структурным подразделениям), производственным участкам, бригадам малого предприятия и подразделять их на прямые и косвенные путем составления смет:

прямых затрат по производственным участкам;

накладных (общехозяйственных) расходов в целом по предприятию.

Сметы прямых затрат по участкам (табл. I3) и накладных расходов предприятия (табл. I4) разрабатываются на квартал, в том числе на каждый месяц квартала ежемесячно, подлежат уточнению и служат основанием для контроля затрат.

Сводная смета (табл. I5) составляется на квартал и предполагает 2 варианта расчета затрат по предприятию:

расчет суммы прямых затрат по участкам и накладных расходов без их распределения между участками;

распределение накладных расходов между участками и определение полных затрат по каждому участку и в целом по предприятию.

Определение общей суммы затрат по I варианту производится, если не предусматривается калькулирование себестоимости I машино-часа работы по участкам в размере их полных затрат, а только по прямым затратам.

Распределение накладных (общехозяйственных) расходов между

участками предлагается производить пропорционально прямым затратам один раз за квартал и предназначается для калькулирования себестоимости (полных затрат) I машино-часа работы машины.

Таблица 13

Смета прямых затрат производственного участка на квартал

Статьи затрат	На кварт.		I-й мес.		2-й мес.		3-й мес.	
	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт
Материалы								
Топливо								
Запчасти								
МБП								
Зар. плата рабочих								
Отчисления на соц. нужды								
Амортизация основн. ср-в (рабочих машин)								
Прочие расходы								
Итого прямые затраты								

Таблица 14

Смета накладных расходов предприятия на квартал

Статьи затрат	План			Факт		
	I-й м-ц	2-й м-ц	3-й м-ц	I-й м-ц	2-й м-ц	3-й м-ц
I	2	3	4	5	6	7
Административно-управленческие расходы						
Зарплата АУП						

I	2	3	4	5	6	7
Отчисления на соц. нужды						
Командировочные расходы						
Почтово-телегр. расходы на телефон						
канттовары						
подписка на периодические издан.						
содержание служеб. а/транспорта						
расходы на оплату информационных;						
аудиторских, консультационных услуг						
<u>Общехозяйственные расходы:</u>						
Износ основн. ср-в общехоз. назнач.						
Износ МБП						
Содержание общехоз. помещений						
(затраты на отопл., освещ., охрану)						
Арендная плата за общехоз. помещения						
Расходы на ремонт общехоз. помещений						
Сбытовые расходы: затраты на рекламу						
Итого:						

Таблица 15

Сводная смета затрат предприятия на квартал

Статьи затрат	Всего по предприятию					
	план	факт	Участок 1		Участок 2	
			план	факт	план	факт
I	2	3	4	5	6	7
<u>Прямые затраты:</u>						
Материалы, топливо, запчасти, МБП						
Зар. плата производств. рабочих						
Отчисления на соц. нужды						

I	2	3	4	5	6	7
Амортизация основных средств						
Прочие расходы						
Итого прямых затрат						
Накладные расходы (управление и другие общехозяйственные расходы)						
Итого затрат (себестоимость) на выполнение работ						

Такой вариант наших предложений был внедрен в Акционерном обществе открытого типа "Агростроймеханизация", где управление затратами посредством их контроля осуществляется на основе калькулирования себестоимости I машино-часа работы различных машин.

Такое калькулирование может осуществляться с разной периодичностью по прямым и полным затратам;

ежемесячно – по прямым затратам, ежеквартально – по полным; ежемесячно – по прямым затратам, по полным затратам – в конце года; ежемесячно – по прямым затратам, а по полным затратам – по мере потребности в такой информации.

Контроль над затратами производится путем сопоставления фактической себестоимости I машино-часа работы техники с плановой или нормативной величиной. Для этого необходима разработка плановых и отчетных калькуляций.

Исчисление себестоимости I машино-часа работы техники по прямым переменным затратам позволяет производить анализ эффек-

тивности разных видов работ, может служить обоснованием цены (за I машино-час работы) и обеспечить выбор наиболее эффективных работ. Исчисление себестоимости только по прямым переменным затратам позволяет сократить трудоемкость расчетов и сроки их выполнения, что очень важно для малого предприятия.

Для организации внутрипроизводственного управления затратами мы предлагаем использовать в качестве показателя, характеризующего результаты деятельности подразделений и всего малого предприятия, доход от производства и реализации продукции. Доход рассчитывается, как разница между выручкой от реализации и прямыми (переменными) затратами. Основные связи документов по определению затрат и результатов деятельности производственных участков и предприятия показаны на рис.21. Для разных групп малых предприятий, где исходя из особенностей их структуры и организации производства могут быть выделены различные центры первичного учета затрат.

В диссертации такой порядок выделения центров показан на примере малых предприятий имеющих преимущественно строительную и автотранспортную технику. Для таких малых предприятий можно выделить в качестве первичного центра затрат отдельную рабочую машину.

Для каждой из них открывается карточка, в которой приводятся: количество рабочих (водителей) обслуживающих машину, их почасовая оплата труда, потребляемые материалы (ГСМ, запчасти и т.п.), на основе которых исчисляется нормативная себестоимость I часа работы машины (I машино-час).

Для контроля за эффективностью использования машин началь-

Основные связи документов по определению затрат

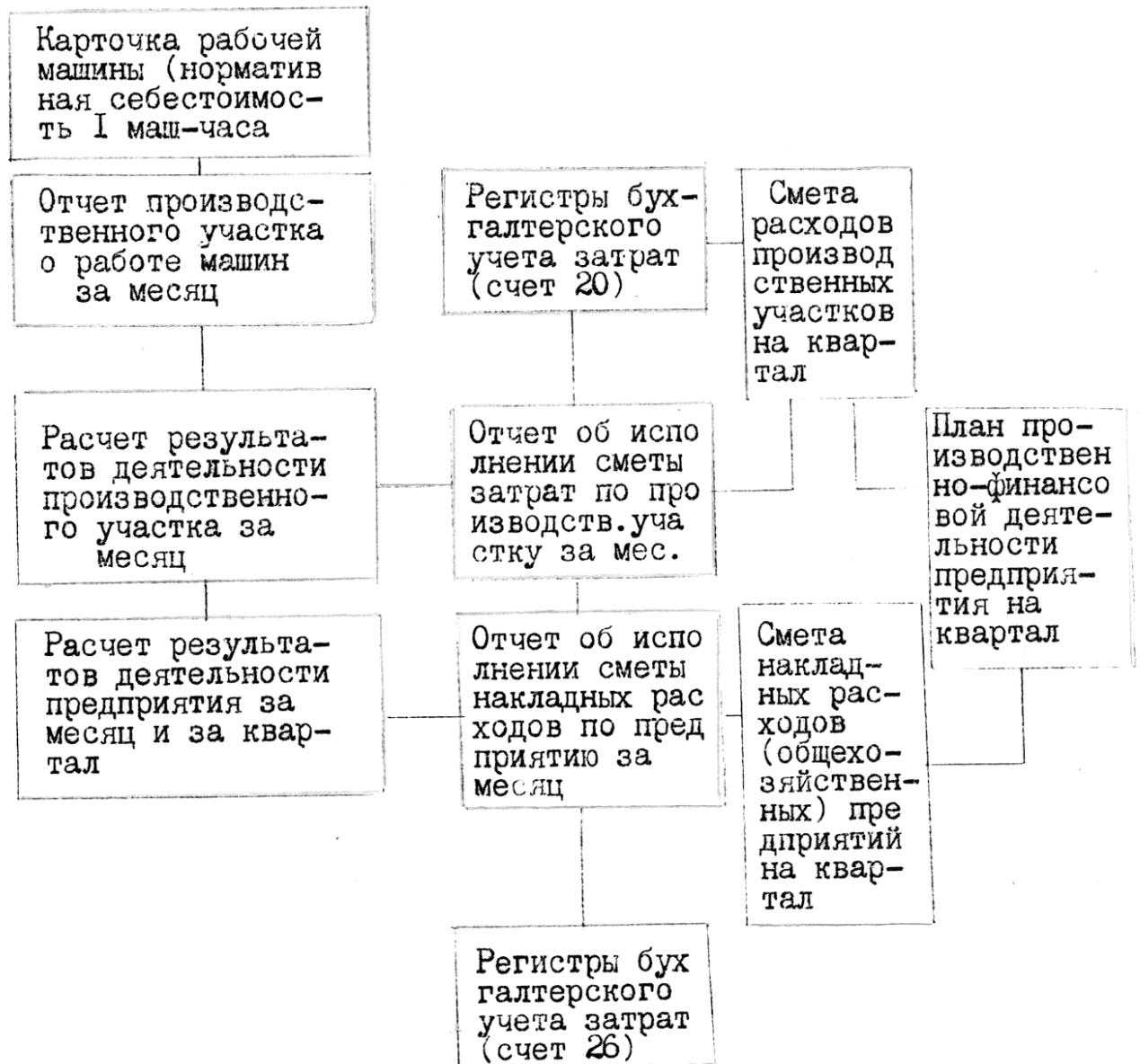


Рис. 2I Основные связи документов по определению затрат и результатов деятельности предприятия

ником производственного участка ежемесячно составляется "Отчет о работе машин" (табл.16), в котором показываются объем выполненных работ, выручка от реализации, фактические прямые переменные затраты и их отклонение от нормативных.

На основании "Отчета о работе машин" и "Отчета об исполнении сметы затрат" (по данным бухгалтерского учета) осуществляется "Расчет результатов деятельности производственного участка" (табл.17), в котором по каждой машине и в целом по участку определяется доход от производства и реализации (разница между выручкой и прямыми переменными затратами) продукции.

Расчет результатов деятельности МП за месяц (табл.18) и за квартал (табл.19) осуществляется на основе данных о доходе участков, накладных (общехозяйственных) расходов, а также других элементов образования прибыли.

Расчет результатов деятельности, производимые ежемесячно, позволяют определить доход каждого участка и его вклад (часть) в общий доход малого предприятия, а также определить на основе дохода прибыль от производства и реализации продукции (работ, услуг). Это позволяет увязать результаты деятельности производственных участков с общими результатами деятельности МП.

Расчет конечных результатов деятельности малого предприятия за квартал позволяет увязать показатели доходов производственных участков с финансовым показателем — общей прибылью МП.

Таблица 17

Расчет результатов деятельности производственных
участков за _____ месяц

Наименование рабочих машин	Выручка от реализации	Прямые перемен ные зат раты	Доход от про- изводства и реализации продукции (гр.2-гр.3)
Участок № 1 (строительные работы)			
Участок № 2 (транспортные работы)			
И т о г о :			

Таблица 18

Расчет результатов деятельности предприятия
за _____ месяц

Показатели	Участки			Общие итоги	
	№1	№2	№3	Убыток	Прибыль
Выручка от реализации продукции	ж	ж			
Прямые (переменные) расходы	ж	ж			
Доход от производства и реализации продукции	ж	ж			ж
Общехозяйственные расходы				ж	
Коммерческие (сбытовые) расходы				ж	
И Т О Г О :	-	-	-	ж	ж
Прибыль от производства и реализации продукции (итог гр.6-итог гр.5)					ж

Таблица 19

Расчет конечных результатов деятельности
предприятия за квартал

Показатели	Участки			Общие итоги	
	№1	№2	№3	Убыток	Прибыль
Доход от реализации выпол- ненных работ	ж	ж			ж
Общехозяйственные расходы				ж	
Коммерческие (сбытовые) расходы				ж	
И Т О Г О	ж	ж		ж	ж
Прибыль от реализации выполненных работ (итог гр.6-итог гр.5)					ж
Результаты от прочей реа- лизации				ж	ж
Внереализационные реализации				ж	ж
Итого прибыль (убыток)					

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы и предложения.

1. Успех деятельности предприятия, работающего в рыночных условиях, зависит в основном от издержек производства, которые являются его основой и играют ключевую роль в производстве материальных благ, а также определяют их конкурентоспособность на рынке, поэтому необходимо разрабатывать систему управления затратами на предприятии.

2. Оптимальное функционирование предприятия базирующееся на основе принципа выбора наиболее эффективных путей использования ограниченных ресурсов как людских так и воплощаемых в средствах производства всех видов, обладающих альтернативными возможностями применения составляют суть затрат предприятия, возмещая их путем обращения к проблеме экономической эффективности.

3. В диссертации обоснованы особенности функционирования МП, а именно:

мелкосерийность производства, необходимость быстрого изменения ассортимента продукции для реагирования на изменение рыночного спроса;

многопрофильность, частая сменяемость видов выполняемых работ, услуг;

необходимость гибкой высокотехнологической производственной базы, включающей оснащение специальным оборудованием и технологией;

необходимость особой гибкости в организации труда, в определении режима работы, системы оплаты труда, распределении функций между работниками;

необходимость системы информационного обеспечения в целях поиска партнеров, заключения договоров, формирования заказов и т.п.;

наличие проблем первоначального накопления средств, недостатка финансовых ресурсов для дальнейшего развития и сложности их приобретения;

необходимость формирования системы государственной поддержки, создания для этого специальных государственных органов, предоставления государством различных финансовых и налоговых льгот, реализации конкретных программ поддержки и защиты предпринимательства.

4. Основными составляющими системы управления затратами следует считать: нормирование, планирование, учет, контроль, калькулирование, анализ — выражающие специфическое содержание управленческой деятельности и представляющие собой относительно самостоятельные участки управления.

5. В условиях перехода к рыночным условиям хозяйствования особо существенным становится разграничение факторов изменения затрат на контролируемые предприятием и не контролируемые им. Усиление роли неконтролируемых МП факторов, что можно отметить в настоящее время, отрицательно сказывается на управлении затратами.

6. Малые предприятия, осуществляя планирование своей деятельности на прогнозировании спроса заказчиков и рыночной конкуренции, должны планировать затраты основываясь на базе:

затрат исходя из условий производства;

рыночной цены товара исходя из возможностей реализации.

7. Учитывая все разнообразие деятельности МП, а также особенности их производственной и организационной структуры,

наличие собственного имущества или отсутствие его и др. условия, не должны ограничивать выбор предприятия какой-либо одной формой учета затрат. МП должно иметь право, выбирая ту или иную форму учета, модифицировать ее регистры применительно к своим конкретным условиям их применения.

8. Для организации внутрипроизводственного управления затратами наиболее эффективно осуществлять планирование и контроль затрат по местам их возникновения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. О налоге на прибыль предприятий и организаций. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1/ Нормативные акты по финансам и страхованию, 1992, № 4, 14 - 23 с.

2. О налоге на имущество предприятий. Закон РСФСР от 13 декабря № 2030-1/ Нормативные акты по финансам и страхованию, 1992, № 4, 26 - 28 с.

3. О налоге на добавленную стоимость. Закон РСФСР./Ведомости съезда народных депутатов РСФСР и ВС РСФСР, 1991, № 52 ст. 1871.

4. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемость в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Утверждено Постановлением № 552 от 5 августа 1992 г./Бухгалтерский учет, 1992, № 10 17-23с.

5. Автоматизированное управление затратами на предприятии /КУСТАРЕВ В.П., БЕЛИКОВА Л.П., ПУТИНЦЕВ Л.И. Под общей редакцией КУСТАРЕВА В.П. - Л.:Машиностроение. Ленинградское отделение, 1990, 226 с.

6. АДАМОВ В. Полный хозяйственный расчет и издержки производства. Вестник статистики, 1990, № 4, 10-15 с.

7. АДАМОВ В. Себестоимость: реальность отражения затрат. Экономические науки. 1989, № 5, 67-71 с.

8. АКСЕНЕНКО А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью. Учет и анализ. М.: Экономика, 1984, 168 с.

9. АКСЕНЕНКО А.Ф., СИДОРОВ В.И. и др. Методика учета и анализа себестоимости продукции. М.: Финансы и статистика, 1987, 208 с.

10. АЛЕКСЕЕВ И. Рыночная экономика и контроль (из зарубежного опыта). Контроллинг, 1991, № 1, 70-75 с.

11. АНСОФФ И. Стратегическое управление. М.: Экономика, 1989.

12. АРЬКОВ П.Г. О нормативном методе учета. Бухгалтерский учет, 1991 № 10, 35-36 с.

13. АРЬКОВ П.Г. План счетов: необходимы перемены. Бухгалтерский учет, 1991, № 3, 56 с.

14. АРЬКОВ П.Г. Развивать теорию нормативного метода учета. Бухгалтерский учет, 1990, № 11, 38-39 с.

15. АСАУЛ А.Н. Концентрация и совершенствование технического обслуживания и ремонта строительных машин - основа повышения эффективности строительного производства /Основные технико-экономические показатели производственно-хозяйственной деятельности треста. Ленагропромспецстроймонтаж. М.: ПИТЦ Нечернозем-проспект техцентр, 1989, 26-39 с.

16. АСАУЛ А.Н. Совершенствование работы автотранспорта в тресте Ленагропромспецстроймонтаж в условиях хозрасчета /Передовой научно-производственный опыт, рекомендуемый для внедрения в строительстве объектов агропромышленного комплекса. Научно-технический информационный сборник, М. 1990, № 19, 19-20 с.

17. АСАУЛ А.Н., ИВАНОВ С.Н. Совершенствуем управление затратами. Сельское строительство. 1991, № 7, 39 с.

18. АХМАД ХАМЕЕД. Организация учета в Ираке. Бухгалтерский учет, 1990, № 8, 40-42 с.

19. БАРАНКИН В.П. Собівартість, ціны та рентабільність.
Киев: 1991, 20 с.

20. БАРАНОВ А. Малый бизнес - авангард революционной буржуазии. Коммерсант, 1991, № 6, 20 с.

БАРИЛЕНКО В.И. Анализ себестоимости в объединениях строительного комплекса. М.: Финансы и статистика, 1990, 191 с.

22. БАРКАН Д.И. Практический маркетинг. Выпуск №. "Управляем фирмой в условиях рынка: маркетинг - ключ к успеху" Ленинград. Аквилон. 1991, 48 с.

23. Басманов И.А. Теоретические основы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Автореферат диссертация на соискание ученой степени д.э.н. М.: 1970, 40 с.

24. БАШНЯНИН Г.И. Социалистическое производство: (Экономическое измерение затрат и результатов). М.: Экономика. 1990, 174 с.

25. БЕЗРУКИХ П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности. М.: Финансы и статистика. 1989.

26. БЕЛОБЖЕЦКИЙ И.А. Бухгалтерский контроль за затратами основного производства. Бухгалтерский учет. 1990, № 4, 59-65 с.

27. БЕЛОБЖЕЦКИЙ И.А. Контроль за себестоимостью и финансовыми результатами при новой системе налогообложения прибыли. Финансы в СССР, 1991, № 5, 51-60 с.

28. БЕЛОБЖЕЦКИЙ И.А. Сводный учет и контроль затрат на производство. Бухгалтерский учет, 1990, № 7, 67-72 с.

29. БЕЛОБЖЕЦКИЙ И.А. Себестоимость и налогооблагаемая прибыль: вопросы финансового контроля. Финансы, 1992, № 1, 26-29 с.

30. БЕЛОБЖЕЦКИЙ И.А. Учет и контроль незавершенного производства. Бухгалтерский учет, 1990, № 5, 64-68 с.

31. БЕЛОБЖЕЦКИЙ И.А. Учет и контроль реализации продукции. Бухгалтерский учет, 1990, № 9, 52-59 с.

32. БЕРКА К. Измерения. Понятия, теория, проблемы. М.: Прогресс, 1987 318 с.

33. БЛАНК Л.И., ЛЕВИТ Л.И. Определение расчетной себестоимости эксплуатации машин в строительстве. М.: Строиздат, 1973 69 с.

34. БОНДАРЕНКО В.А. Учет затрат в строительных кооперативах. Бухгалтерский учет, 1991, № 2 48-51 с.

35. БОРИСОВ В.М. Улучшать учет затрат на производство строительно-монтажных работ. Бухгалтерский учет, 1990, № 2 64-65 с.

36. БОРОДКИН А. О планировании и учете себестоимости продукции. Плановое хозяйство. М.: 1989, № 6 35-40 с.

37. БРАГИНСКИЙ С.В., ПЕВЗNER Я.А. Политическая экономия: дискуссионные проблемы, пути обновления. - М.: Мысль, 1991-299 с.

38. Бровина Т.М. О влиянии факторов на себестоимость продукции. Бухгалтерский учет, 1990, № 12, 29-31.

39. БРОДЕРТОН К. Мелкие предприятия стратегическое управление. Международный журнал, проблемы теории и практики управления № 2, 1991, 85-88 с.

40. БУЗЫРЕВ В.В. Противозатратный механизм в строительстве. М.: Стройиздат, Ленинградское отд., 1990, 144 с.

41. БУКАТО В.И. БАХМАТОВ С.А., БУЗЫРЕВ В.В. и др. Экономические отношения в капитальном строительстве: финансово-экономические вопросы теории и практики. Л.: Стройиздат, 1989, 400 с.

42. БУРГОНОВА Г.Н. Бухгалтерский учет на предприятиях различных организационно-правовых форм. Санкт-Петербург: НПО "АРАМИС", 1992, 180 с.

43. ВОЛКОВ Н.Г. Малые предприятия. Упрощенная форма бухгалтерского учета. Методические рекомендации. М.: МП "НИК", 1992, 177 с.

44. Всемирная история экономической мысли. М.: Мысль, 1988 т.2.

45. ГАЛЬЧИНСКИЙ А.С. К.МАРКС и развитие экономической мысли Запада. М.: Экономика, 1990, 199 с.

46. ГОДИН А. Малый бизнес за рубежом. АПК: экономика, управление, 1912, № 3, 77-79 с.

47. ГОЛОВ С.Ф., ЕФИМЕНКО В.И. Учет и контроль затрат: пути развития. Бухгалтерский учет, 1991, № 11, 8-11 с.

48. ГОНЧАРОВА Е.Н. Большое внимание учету и контролю в производстве. Бухгалтерский учет, 1990, № 7, 26-29 с.

49. ГОРБУНОВ А.А. Себестоимость строительства и пути ее снижения. М.: Стройиздат, 1988, 128 с.

50. ГОРБУНОВ А.А., АСАУЛ А.Н. Работа опытного завода металлических конструкций "Парнасский" объединения Леноблагрострой на арендном подряде. Передовой научно-производственный опыт, рекомендуемый для внедрения в строительстве объектов агропромышленного комплекса. Научно-технический информационный сборник. М.: 1991, № 7, 3-5 с.

51. ГОРБУНОВ А.А., АСАУЛ А.Н., ИВАНОВ С.Н. Интересы коллективные и личные. Сельское строительство, 1991, № 5, 39 с.

52. ГОРБУНОВ Э.О. О концепции развития малого предпринимательства в СССР. Вопросы экономики. М.: Правда, 1991, № 8, 52-61 с.

53. ГОРШКОВ М. Влияние рыночных отношений на производство. Плановое хозяйство, 1990, № 10 13-19 с.

54. ГРИШИН В.Д. Акционерные общества: финансы, коммерция, учет, ревизия. М.: Ассоциация "Мир", 1991, 334 с.

55. ГУРАЛЬНИК Я.И. Нормативный метод учета затрат в строительстве. М.: Финансы и статистика, 1989, 156 с.

56. ГУСЕВА Т.А., ПУШИС Т.Ф. Организация учета при хозрасчете. Бухгалтерский учет, 1990, № 7, 22-26 с.

57. ГУЦАЙЛЮК З.В. Учет и контроль производственных отходов М.: Финансы и статистика, 1990, 79 с.

58. ДАВЫДОВИЧ И.Е. Организация учета производственных затрат. Бухгалтерский учет, 1990, № 7, 29-32 с.

59. ДМИТРИЕВ В.К. Экономические очерки. Серия первая: опыт органического синтеза трудовой теории ценности и предельной полезности. М.: 1904.

60. ДОДОНОВ А.А. Нормативный учет: каким ему быть? Бухгалтерский учет, 1992 № 3, 43-46 с.

61. ДУБИНИНА Л.А., СТУКОВ С.А. Роль человеческого фактора во внедрении нормативного метода учета. Учет и экономический анализ в противозатратном хозяйственном механизме в противозатратном хозяйственном механизме: межвузовский тематический сборник научных трудов КГУ. Калинин, 1988, 148 с.

62. ДУДЕНКОВ Б. Малые предприятия - шаг к рынку. Вопросы экономики. М.: Правда, 1991, № 8, 69-75 с.

63. ЕРОФЕЕВА В.А. Роль учета и контроля в управлении экономикой объединений. Пути совершенствования учета и анализа себестоимости продукции. Межвузовский сборник научных трудов. Куйбышевский Государственный университет, Куйбышев, 1988, 152 с.

64. ЕФИМЕНКО В.И. Система учета в капиталистических странах: Научное издание. М.: Финансы и статистика, 1991, 240 с.
65. ЕФРЕМОВ В.А. Улучшать систему учета затрат в народном хозяйстве. Финансы СССР. М., 1987, № 6, 30-36 с.
66. ЖДАНОВА А.А. Организация и управление капиталистической промышленной фирмой. М.: Издательство Университета дружбы народов, 1987, 60 с.
67. Жегар Л. Методология и организация бухгалтерского учета на предприятиях Франции. Контроллинг, 1991, № 3, 96-110 с.
68. ЖИЗНИН С.З., КРУПКОВ В.И. Как стать бизнесменом (Американский опыт). Минск, Издательская группа "Предприниматель" ("Майнор" - "Советник" - "Полифакт"), 1990, 64 с.
69. ЗАДОРОВЫЙ З.В. Об учете затрат в новых хозяйственных условиях хозяйствования. Бухгалтерский учет, 1991, № 2, 55-57 с.
70. ЗАЛЕВСКАЯ Е.В. Методика и организация нормативного учета затрат опытных производств: автореферат на соискание ученой степени к.э.н. Киев, 1989, 23 с.
71. ЗВЕРЕНЧУК Л.Ф. Формирование бухгалтерской и систематической информации о затратах на производство продуктов строительства. Учебное пособие. М.: Московский экономико-статистический институт, 1985, 39 с.
72. ЗУБИЛЕВИЧ С.Я. Методика и организация нормативов учета затрат на производство в строительстве. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. Киев, 1986, 22 с.
73. ИВАШКЕВИЧ В.Б. Контролинг: сущность и назначение. Бухгалтерский учет, 1991, № 7, 8-12 с.
74. ИВАШКЕВИЧ В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. М.: Финансы и статистика, 1987, 288 с.
75. ИВАШКЕВИЧ В.Б. Учет затрат по местам формирования и центрам ответственности; проблемы, пути, решения. Бухгалтерский учет, 1987, № 2, 3-8 с.
76. Издержки производства (Планирование и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях народного хозяйства. Под редакцией КАНТОРА Л.М. и доцента ЗАВЕЛЮВ. Минск, высшая школа, 1974, 368 с.

77. ИГУМНОВ Ю.С., ЛУЧЕНКО К.Ф. Себестоимость и пути ее снижения в промышленности. Киев. Наукова Думка, 1986.
78. ИПАТОВ М.Н. и др. Снижение себестоимости машин. М.: Машиностроение, 1978.
79. ИЧИТОВИЧ Б.Н. Малые формы хозяйствования. М.: Экономика, 1991.
80. ИСАКОВ А.И., ПЕЙЗЕРОВИЧ П.В. Планирование себестоимости и прибыли в объединении. М.: Экономика, 1986, 63 с.
81. История экономических учений. М.: Экономика, 1961, ч. I.
82. История экономических учений. М.: МГУ, 1989, часть I, 264 с.
83. КАПЛАН Л.М. Проблемы перестройки экономики строительства при переходе к регулируемому рынку. Экономика строительства, 1991, № 2, 53-66 с.
84. КАПЛАН Л.М. Проблемы совершенствования планирования и анализа себестоимости в строительстве. Экономика строительства, 1986, № 3.
85. КАПЛАН Л.М. Учет и анализ в системе экономических методов управления строительством. Экономика строительства, 1988, № 2, 17 с.
86. КАПЛАН Л.М. Хозяйственный расчет в строительстве: опыт, проблемы. Экономика строительства, 1989, № 1, 18-30 с.
87. КАЧУРА П. Малые предприятия: сущность и трудности становления. Вопросы экономики. М.: Правда, 1991, № 8, 76-87 с.
88. КИЕВСКАЯ Е.Е. Вопросы учета затрат на механизацию строительства. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. М.: 1973.
89. КИРИЛЛОВ С.Р. Соизмерение затрат и результаты в теории планового ценообразования. М.: Наука, 1987, 188 с.
90. КОРНЕЕВ Б.Ф., ЛЬВОВА И.Н., КУРОЧКИНА И.П. Учет в хозрасчетных подразделениях. Бухгалтерский учет, 1990, № 3, 46-47 с.

91. КОВАЛЕВСКИЙ Г.В. Индексный метод и статистика, 1989, 32 с.
92. ЖОТЛЕР Ф. Основы маркетинга: пер. с англ. Общ. ред. и выступ. Е.М.ПЕНЬКОВОЙ, 1992, 736 с.
93. КЮЧЕРИН Е.А. Система контроля и внутреннего хозрасчета предприятия (объединения). Контроллинг, 1991, № 2, 3-31 с.
94. КРАМЕР Л.А. Совершенствование учета затрат по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов в управлениях механизации и строительных машин. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. Л., 1981, 18 с.
95. Краткий экономический словарь. Под редакцией БЕЛКИНА Ю.А. и др. 2-е издание. М.: Политиздат, 1989.
96. КРАЮХИН Г.А. Планирование на машиностроительном предприятии. Учебник. Высшая школа, 1981.
97. КРАЮХИН Г.А., ГУРОРЬЕ А.Д., ИКРАМОВ М.А., КУСЮОВА Т.А. Малые предприятия в условиях рынка. Ташкент. Узбекистан, 1991, 192 с.
98. КРАЮХИН Г.А., НЕЙЛИН З.Н. Техничко-экономический анализ Учебное пособие. Л.: 1977, 53-78 с.
99. КРУГЛИКОВ А.Г. Системный анализ затрат и эффективность социально-экономических и научно-технических систем. Репринт. М.: Всесоюзный научно-исследовательский институт системных исследований, 1987, 58 с.
100. КУЗНЕЦОВА Г.Г. Пути совершенствования затрат на производство в управлениях механизации. Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук, Иркутск, 1974.
101. КУЗЬМИНСКИЙ А.Н., ОСТАПОК М.Я., БАРАНОВСКИЙ В.Р. Организация учета и анализа в условиях бригадного хозрасчета. К.: Техника, 1988, 168 с.
102. КУНИВИЧЕНЕ З.А., КУНЯВИЧЮС З.К. Нормативный метод формирования себестоимости продукции. Вильнюс: ИПКSNX ЛитССР, 1988, 12 с.
103. КУСТАРЕВ В.П., БЕЛИКОВА Л.П., ХОЛОДНОВА В.П., ПУТИНЦЕВ Л.И. Автоматизированное управление затратами на предприятии. Л.: Машиностроение. Ленинградское отделение, 1990, 226 с.

104. ЛАСТОВЕЦКИЙ В. Учет себестоимости, прибыли, валового и хозрасчетного дохода. Вестник статистики, 1989, № 11, 45-49 с.

105. ЛАСТОВЕЦКИЙ В. Себестоимость и прибыль в новых условиях хозяйствования. Финансы СССР. М., 1988, № 8, 33-34 с.

106. ЛАСТОВЕЦКИЙ В.Е. Учет себестоимости и прибыли в условиях полного хозрасчета. Бухгалтерский учет. М., 1988, № 4, 26-27 с.

107. ЛАСТОВЕЦКИЙ В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. М.: Финансы и статистика, 1988.

108. ЛЕВИН В.С. Внутризаводской контроль издержек производства. М.: Финансы.

109. ЛЕВИН В.С. Внутрихозяйственный анализ издержек производства. Деньги и кредит, 1991, № 9, 40-42 с.

110. ЛЕВИН В.С. Учет изменения норм расхода материалов. Бухгалтерский учет, 1990, № 12, 35-37 с.

111. ЛЕВИНА И.И. Организация учета затрат и калькулирование себестоимости услуг на предприятиях по ремонту бытовой техники. М. 1988.

112. ЛЕНИН В.И. ПСС т.54, 150-151 с.

113. ЛЕОНТЬЕВ В. Экономические эссе. Теории, исследования, факты и политика: пер. с английского. М.: Политиздат, 1990, 415 с.

114. ЛИННИК В.Г. Нормативное планирование затрат в системе нормативного учета. "Организация и планирование отраслей народного хозяйства. Киев, 1989, вып. 94, 60-67 с.

115. ЛИТВИН Б.М., ПУШКАРЬ М.С., НАРИНСКИЙ А.С. Учет затрат и калькулирование себестоимости в строительстве. М.: Финансы и статистика, 1984.

116. ЛУКАНИН И.Н., ГОЛОВ С.Ф. Управление и учет в компаниях Бельгии. Бухгалтерский учет, 1991, № 10, 21-26 с.

117. ЛЭМСОН Р.Д. Успешное развитие мелкого бизнеса. Контроллинг, 1991, № 2, 150-156 с.

118. ЛУТОВОЙ В.А. Бухгалтерский учет на малом предприятии. Методическое пособие. В 2-х ч. М.: Аудитория фирмы "Контакт", 1992.

119. ЛЮБИМОВА В.В. Место "Мельчайшего бизнеса" в эконимике// Мировая экономика и международные отношения, 1992 № 11, 141-151 с.

120. МАЙДАНЧИК Б.И. Функционально-стоимостной анализ издержек производства, М.: 1985.

121. МАКСИМЕНКО Г.Д. Учет и контроль в ремонтно-механических цехах//Бухгалтерский учет, 1990, № 12, 37-40 с.

122. МАНЬШИН А.Ф. Большие проблемы малого бизнеса.//меркурий. Сборник деловой информации № 4-5, 1992. Торгово-промышленный М., 1992, 163-168 с.

123. Малый бизнес в Кореи// Экономика и жизнь, 1992, № 26, 15 с.

124. Малые предприятия: Опыт, проблемы/ Рук. авт. кол. ОНОПРИЕНКО В.И.. М.: Профиздат, 1991, 128 с.

125. Малые предприятия: статус и организационно-правовые формы.// Хозяйство и право, 1991, № 5, 3-21 с.

126. МАРКС К. "Капитал" МАРКС К., ЭНГЕЛЬС Ф. Соч. 2-е изд. т. 25 ч.1, т. 26 ч.1, ч.3.

127. МАРКС К., ЭНГЕЛЬС Ф. Соч. 2-е изд. т. 46 ч. 1.

128. МАРКС К., ЭНГЕЛЬС Ф. Соч. 2-е изд. т. 49.

129. МАРШАЛЛ А. Принципы политической экономии. Т.1. М.: Прогресс, 1983, т. II, III, 1984.

130. МАТЮШИН В.Н. Планирование, учет и калькулирование арендных, кооперативных и акционерных строительных предприятий (организаций). (Методические рекомендации) Учебно-научный кооператив "Финансист", 1991, 40 с.

131. МАЦКЕВИЧУС И.С., КАЛЬЧИНСКАС Г.Л. Управление затратами и АСУП. М.: Финансы и статистика, 1989, 221 с.

132. МАШЕ-СУНИЦА Л.Б. Социализм: производительность труда и производственные затраты.

133. МАШЕ-СУНИЦА Л.Б. Торговля под защитой.// ЭКО, 1991, № 2, 35-41 с.

134. МЕЛЬНИК-ХМАРЫИ В. Хозяйственный расчет против затратного подхода// Плановое хозяйство. М., 1988, № 9, 106-112 с.

135. Методы снижения издержек производства. Перевод с англ. нем. яз. Предисловие Б.И.МАЙДАНЧИКА, научная редакция Б.И.МайДАНЧИКА, Г.В.СЕРГЕЕВА М.: Экономика, 1987, 150 с.

136. МИЗИЮВСКИЙ Е.А. Особенности контроля за затратами вспомогательных производств.// Бухгалтерский учет, 1990, № 6. 54-58 с.

137. МИЗИЮВСКИЙ Е.А. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях. Корреспонденция счетов. М.: Финансы и статистика, 1992, 320 с.

138. МОЛЧАНОВ С.А. Издержки производства промышленности СССР. М.: 1926.

139. МУРАВЬЕВ А.И. Сущность и принципы функционирования рыночной экономики. Л.: ЛФЭИ, 1990, 20 с.

140. МУХИН. Бухгалтерский учет в промышленности США. М. 1965.

141. МУРАВЬЕВ А.И. Теория экономического анализа: проблемы и решения. М.: Финансы и статистика, 1989, 96 с.

142. НАРИНСКИЙ А.С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. М.: Финансы и статистика, 1988, 191 с.

143. НАРИНСКИЙ А.С. Проблемы учета и опыт прошлого.// Бухгалтерский учет, 1991. № 7, 38-40 с.

144. НАРИНСКИЙ А.С. ЛОБАШОВА Т.Ю. Учет затрат хозрасчетных бригад // Бухгалтерский учет, М., 1988, № 8, 35-37 с.

145. НИДЛЗ Б., АНДЕРСОН Г., ЮЛДВЕЛЛ Дж. Принципы учета// Бухгалтерский учет, 1991, № 6-9-11-12, 1992 № 2-3.

146. НИКОЛАЕВ В.Л. Об учете затрат в новых хозяйственных условиях хозяйствования.// Бухгалтерский учет, 1991, № 2 58-59 с.

147. НИКОЛАЕВА С.А. Система **direct costing** и возможности ее применения // Бухгалтерский учет, 1991, № 9 12-15 с.

148. НИКОЛЬСКИЙ Ю. Реклама. Школа бизнеса// Изобретатель и рационализатор, 1991, № 8.

149. НОВИЧЕНКО П.П., РЕНДУХОВ И.М. "Учет затрат на производство в агропромышленности". М. Ф. и С. 1981.

150. НОВОДВОРСКИЙ В.Д., ХОРИН А.Н. Рентабельность: показатель и анализ. // Бухгалтерский учет, 1992, № I, 12-17 с.

151. НОВОЖИЛОВ В.В. Проблемы измерения затрат и результатов при оптимальном планировании. М.: Наука, 1972, 434 с.

152. Нормативный метод учета: теория и действительность // Бухгалтерский учет. М. 1988, № 9, 6-16 с.

153. Обсуждение проблемы совершенствования учета и калькулирования себестоимости продукции // Бухгалтерский учет, 1983 № 2, 53-56 с.

154. ОНОПРИЕНЮ В. Планомерное развитие малых предприятий. // Вопросы экономики. М.: Правда, 1991 № 8, 62-68 с.

155. Организация, планирование и управление промышленным предприятием. М.: Высшая школа, 1989.

156. МЕСЮН М.Х., АЛЬБЕРТ Т.М., ХЕДОУРИ Ф. Основы менеджмента. Пер. с англ. М.: "Дело", 1992, 702 с.

157. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. М.: Экономика, 1970

158. О составе затрат и единых нормах амортизационных отчислений. М.: Финансы и статистика, 1992, 224 с.

159. ПАВЛОВ В.М., ПУШИС Т.Ф. Об организации учета на малых предприятиях. // Бухгалтерский учет, 1990, № II, 22-24 с.

160. ПАЛИЙ В.Ф. Нормативный учет. М. 1987.

161. ПАЛИЙ В.Ф. Хозрасчетный доход и себестоимость продукции: вопросы учета и контроля // Бухгалтерский учет. М. 1987, № 12, 33-37 с.

162. ПЕТРОВА В.И. Системный анализ себестоимости. М.: Финансы и статистика, 1986.

163. План счетов бухгалтерского учета утв. Минфином СССР от 1 ноября 1991 года. № 56.

164. ПОКЛАД И.И. Учет калькулирования и анализ себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1966.

165. ПОКРОВСКИЙ В.А. Просто и откровенно о рынке. М.: Знание, 1991.

166. ПОКРОВСКИЙ В.А., ВОЛКОВ О.И., ДАН-ЧИН-Ю В.М., ПОВИЛЕЙКО Р.П., ЖАРИКОВ Е.С. Предприятие: первые шаги к рынку. М.: Знание, 1991, 64 с.

167. ПОЛКОВСКИЙ Л.М., Зайдман С.А., БЕРКОВИЧ М.Е. Автоматизация учета на базе персональных ЭВМ: Произ. изд. М.: Финансы и статистика, 1991, 360 с.

168. ПОРТУГАЛ А.З. Функционально-стоимостный анализ: основы автоматизации: Произв. изд. М.: Финансы и статистика, 1991, 288 с.

169. ПРИХОДЬКО Н., АМБАРЦУМЯН Р. Роль внутрихозяйственного контроля и анализа себестоимости и повышении эффективности производства// По ленинскому пути. Ереван, 1989, № 5, 38-42 с.

170. Проблемы учета, калькулирования и анализа издержек производства. Научные труды. Ташкент, 1981.

171. ПУШИС Т.Ф., ГУСЕВА Т.А. Малая форма учета.// Бухгалтерский учет, 1991, № 8, 27-30 с.

172. Пути совершенствования учета и анализа себестоимости продукции. Сборник научных трудов / под редакцией ЛОСКУТОВА Ф.А.; Куйбышевский плановый институт, Куйбышевский государственный университет, Куйбышев, 1988, 152 с.

173. ПУШКАРЬ М.С. Бухгалтерский учет в системе управления: Научн. изд. М.: Финансы и статистика, 1991, 240 с.

174. РАЗУМОВА И.И. Мелкие фирмы в США. Экономика и управление. М.: Наука, 1989.

175. Рекомендации по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров на малых предприятиях // Экономика и жизнь, 1991, № 40.

176. Рекомендации по акционерным формам привлечения денежных средств предприятиями и организациями Нечерноземного агропромышленного комплекса РСФСР (рекомендации разработаны отделом экономики строительства при участии АСАУЛА А.Н. М.: Нечерноземпроекттехцентр 1990, 17 с.

177. Рекомендации по променению внутрипроизводственного хозрасчета в строительных организациях Нечерноземагропромстрой РСФСР (разработаны отделом экономики строительства при участии АСАУЛА А.Н. М., Нечерноземпроекттехцентр, 1989, 40 с.

178. РИКАРДО Д. Сочинения. т. 3, М. 1955-1961.

179. РИШАР Ж. Некоторые аспекты развития учета во Франции и СССР. // Бухгалтерский учет, 1991, № 5, 25-29 с.

180. РОЗЕНОВА Л. Цена как норматив затрат и результатов// Вопросы экономики, 1987, № 5, 93-100 с.

181. РЯБИКИН Я.И. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему.// Бухгалтерский учет, 1991, № 2, 25-29 с.

182. САТУБАЛДИН С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. М.: Финансы и статистика, 1980.

183. САЛЬНИКОВА В. Малый бизнес у нас и в Японии.// Деловой мир , 1992, № 26, 2 с.

184. САЛЬНИКОВА В. Россия объединяет малый бизнес.// Деловой мир , 1992, № 24, 4 с.

185. СЕЙФУЛЛАЕВ В.З., ГАСАНОВ С.М., АСАУЛ А.Н. и др. Основные направления повышения технического уровня строительного производства в организациях и на предприятиях объединения Нечерноземагропромстрой. Передовой научно-производственный опыт, рекомендуемый для внедрения в строительстве объектов АПК. Научно-технический информационный сборник.// М.: Нечерноземпроекттехстрой, 1990, 1-5 с.

186. Секреты процветания.// Хозяйство и право, 1991, № 10, 73-79 с.

187. СЕМЕНОВ А.Л., ФИЛИМОНОВ Ю.А., ШУБИНА Т.В. Сопоставительный анализ деятельности западногерманского концерна и советского предприятия.// Бухгалтерский учет, 1991, № 3, 31-36 с.

188. СЕРГЕЕВ Д.М. Группировка затрат для управления их формированием.// Бухгалтерский учет, 1990, № 5, 46-49 с.

189. СЕРЕДА В.А. Хозрасчет первичных производственных структур предприятия. Свердловск, 1980.

190. СИМАНОВСКИЙ А.Ю. Азы банковского контроля в рыночной экономике. ЭЮ, 1991, № 3, 141-149 с.

191. СЮБАРА В.В. Учет затрат в условиях аренды. // Бухгалтерский учет, 1990, № 12, 32-35 с.

192. СЮБАЛЕВА Л.А. Анализ деятельности малых предприятий. // Бухгалтерский учет, 1991, № 8, 14-15 с.

193. Совершенствование учета, контроля и экономического анализа в условиях козрасчета и самофинансирования. Сборник научных трудов. Саранск: Саратовский университет. Саранский филиал, 1990, 128 с.

194. СОЮЛОВ Я.В. Бухгалтерский учет в рыночной экономике история и современность. // Бухгалтерский учет, 1991, № 1, 22-27 с.

195. СОЮЛОВСКАЯ Г.А., СИГАРЕВА Т.С. Ресурсосбережение на предприятиях. М.: Экономика, 1990, 156 с.

196. СОЛЮ В.В., ПАТРИК А.А. Учет затрат и калькуляция себестоимости в промышленности. Киев.: Техника, 1988, 122 с.

197. Совместные предприятия // Экономика и жизнь. 1991, № 29, 7 с.

198. СТАХАНОВ Ю.А. Реализация невостребованных учетных идей: точка зрения // Бухгалтерский учет, 1991, № 7, 3-8 с.

199. СТЕПАНЧУК Н.В. Учет и анализ расходов на управление. М.: Финансы и статистика.

200. СТУЮВ С.А. Организация учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Казань, 1966.

201. СТУЮВ С.А. Проблемы дальнейшего развития системы производственного учета. Учет и экономический анализ в противозатратном хозяйственном механизме: Межвузовский тематический сборник научных трудов/ КГУ. Калинин, 1988, 148 с.

202. СТУЮВ С.А. Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988, 223 с.

203. СТУЮВ С.А. Современные методы калькулирования себестоимости. Кишинев, 1980.

204. СТУКОВ С.А. Учет и контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях. Учебное пособие. Калинин: Калининский государственный университет, 1978, 84 с.

205. СТУКОВ С.А. Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ. М. 1979.

206. СТУКОВ С.А. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему.// Бухгалтерский учет, 1991 № 2, 20-25 с.

207. СТУКОВ С.А. Экономический анализ и рынок.// Бухгалтерский учет, 1991, № 3, 27-31 с.

208. СТУПНИЦКИЙ А.И., КОПЫЛЕНКО А.Ю. Теория и практика ценообразования в капиталистическом хозяйстве. Учебное пособие.

209. Теория анализа хозяйственной деятельности. Минск. Высшая школа, 1989.

210. ТКАЧ В.И. Общонациональный план счетов бухгалтерского учета Франции// Бухгалтерский учет, 1990 № 9, 41-45 с.

211. ТКАЧ В.С. План счетов: необходимый перечень// Бухгалтерский учет, 1991, № 7, 12-18 с.

212. ТКАЧ М.В. Обсуждаем план счетов.// Бухгалтерский учет, 1990, № 11, 1 с.

213. Управление машиностроительным предприятием под редакцией ПУРТОВОЙ С.Г. и СМЕРНОВА С.В. М.: Высшая школа, 1989.

214. УРАКОВ Д.У. Проблемы учета и контроля затрат в условиях интенсификации производства. Душанбе: Донит, 1988, 160 с.

215. УСПЕНСКИЙ В.В. Себестоимость в строительстве и пути ее снижения. М.: Стройиздат, 1978, 215 с.

216. Учет и экономический анализ в условиях современных форм хозяйствования 2 часть под ред. д.э.н. А.Д.ШЕРЕМЕТА. М.: Мин.финансов СССР, 1990, 156 с.

217. УШАНОВ А.Е. Учет, анализ и рынок: взгляды на проблему.// Бухгалтерский учет, 1991, № 2, 29-33 с.

218. Формы бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий всех видов. М.: Информационно-издательское агентство ДОК и А, 1992, 96 с.

219. ФАБРИЧНОВ А.М. Проблемы издержек производства в экономическом учении К.МАРКСА. Воронеж: Воронежский университет, 1987 200 с.

220. ФРЕНКИН А.И. Опыт снижения производственных затрат в европейских социалистических странах. М.: Экономика, 1974.

221. Функционально-стоимостный анализ производства. Под редакцией Е. МАЙДАНЧИКА. М.: Финансы и статистика, 1985, 271 с.

222. ФОН БЕМ-БАВЕРК Евгений. Основы теории ценности "хозяйственных благ". Л.: 1929.

223. ХИКС Дж. Стоимость и капитал. М.: Прогресс, 1988, 192 с.

224. ХОХЛОВ Е. Цена рынка и цена затрат./ Меркурий, 1992, № 17, 3 с.

225. ЦВЕЙБАК Я.И. Учет, анализ и рынок: взгляды на одну проблему// Бухгалтерский учет, 1991, № 1, 7-15 с.

226. Цены и экономика капитализма: пер. с англ. / Общ. ред. и предисл. Е.И. и С.Б. РЫЧУОВА. М.: Прогресс, 1989, 320 с.

227. ЧЕРНИКОВ Д.С. Учет и калькулирование себестоимости эксплуатации строительных машин. М.: Стройиздат, 1971.

228. ЧУМАЧЕНКО Н.Г. Методы учета и калькулирование себестоимости промышленной продукции. М. 1963.

229. ЧУМАЧЕНКО Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. М. 1971. 237 с.

230. ШАПОВАЛЕНКО О.Г. Контроль за расходами на управление. М.: Финансы и статистика, 95 с.

231. ШЕРЕМЕТА М.И., СТОЯН В.И., СЕРЕДИНСКАЯ В.Н. Некоторые вопросы совершенствования учета затрат на производство на мебельных предприятиях бытового обслуживания населения. Тернополь: Тернопольский институт, 1989, 48 с.

232. ШУЛЬМАН С.И. Учетный аспект формирования противозатратного механизма.

233. ШУЛЬТЯЕВА З.А. Малый бизнес в условиях рынка.// Деньги и кредит, 1992, № 1 66-69 с.

234. ЯРУГОВА А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. М.: Финансы и статистика, 1991.