

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт электронного обучения

Специальность 08010965 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Кафедра экономики

ДИПЛОМНЫЙ ПРОЕКТ/РАБОТА

Тема работы: Калькуляция себестоимости продукции на малом предприятии. Учет затрат на производство.

УДК _____

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-3503	Матыцина Наталья Анатольевна		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание		
Доцент кафедры экономики	Спицына Л.Ю.	Кандидат экономических наук		

КОНСУЛЬТАНТЫ:

По разделу «Социальная ответственность»

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Феденкова А.С			

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
экономики	Барышева Г.А.	д-р экон. наук, профессор		

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт электронного обучения
Специальность 08010965 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Кафедра экономики

УТВЕРЖДАЮ:

Зав. кафедрой экономики

_____ Барышева Г.А.

« » _____ 2016г.

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

Дипломного проекта/работы

Студенту :

Группа	ФИО
3-3503	Матыцина Наталья Анатольевна

Тема работы:

Калькуляция себестоимости продукции на малом предприятии. Учет затрат на производство.	
Утверждена приказом директора ИнЭо	08.02.2016 №881/С
Срок сдачи студентом выполненной работы:	06.06.2016 года

Срок сдачи студентом выполненной работы:	20.05.2016 года
--	-----------------

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ:

Исходные данные к работе	<i>Отчетная документация за 2014-15гг. ИП Матыцина Н.А., нормативно-правовые акты, учебная литература.</i>
Перечень подлежащих исследованию , проектированию и разработке вопросов	<i>а) рассмотреть теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции, экономическую сущность затрат и себестоимости на производство продукции и их классификацию, сущность метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции, классификацию методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции, особенности калькуляции себестоимости продукции на малых предприятиях. б) дать организационно-экономическую</i>

	<i>характеристику предприятия. Калькуляция себестоимости продукции на малом предприятии. Учет затрат на производство на примере ИП Матыциной Н.А. в) предложить рекомендации по совершенствованию учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции на малом предприятии и внедрение управленческого учета на предприятии.</i>		
Перечень графического материала	<i>Таблицы: основные подходы к классификации затрат предприятия, отчет о финансовых результатах, методы учета затрат.</i>		
Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы			
Раздел	Консультант	Подпись	Дата
Социальная ответственность	Феденкова А.С.		
Названия разделов, которые должны быть написаны на русском и иностранном языках:			
1. Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции.			
2. Калькуляция себестоимости продукции малого предприятия ИП Матыцина Н.А.			
3. Совершенствования учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции на малом предприятии.			
4. Социальная ответственность			

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	16.02.2016 года
---	-----------------

Задание выдал руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент кафедры экономики	Спицына Л.Ю.			

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
З-3503	Матыцина Наталья Анатольевна		

ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА
«СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»

Студенту:

Группа	ФИО
3-3503	Матыцина Наталья Анатольевна

Институт	ИнЭО	Кафедра	Экономика
Уровень образования	Специалист	Направление /специальность	Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

<p>1. Описание рабочего места (рабочей зоны, технологического процесса, механического оборудования) на предмет возникновения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вредных проявлений факторов производственной среды (метеусловия, вредные вещества, освещение, шумы, вибрации, электромагнитные поля, ионизирующие излучения) - опасных проявлений факторов производственной среды (механической природы, термического характера, электрической, пожарной природы) - чрезвычайных ситуаций социального характера 	<p><i>Описание рабочего места на предмет возникновения:</i></p> <p>1. Подвижной состав компании состоит из современной техники, которая считается одними из наиболее лучших оборудований и транспортных средств.</p> <p>2. В работе сотрудник организации, чаще всего, страдает от подвижного положения в течение всего рабочего дня;</p> <p>2. Повышенный уровень статического электричества;</p> <p>3. Физические факторы — движущиеся машины и механизмы.</p>
<p>2. Список законодательных и нормативных документов по теме</p>	<p>1. Трудовой кодекс;</p> <p>2. Основные экологические законы РФ;</p> <p>3. Закон о социальной защите населения РФ.</p>

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

<p>1. Анализ факторов внутренней социальной ответственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> - принципы корпоративной культуры исследуемой организации; - системы организации труда и его безопасности; - развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы 	<p><i>Индивидуальный предприниматель Матыцина Н.А. уделяет большое внимание информированию коллектива об особенностях кадровой политики.</i></p> <p>1. Система нематериального стимулирования включает в себя организацию корпоративных мероприятий, спортивных соревнований, реализацию проектов, направленных на создание благоприятной эмоциональной</p>
--	---

<p>подготовки и повышения квалификации;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Системы социальных гарантий организации; - оказание помощи работникам в критических ситуациях. 	<p><i>атмосферы в организации.</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>2. Принципиально важно создать комфортные и безопасные условия труда для сотрудников.</i> <i>3. Развитие и обучение персонала, возможность карьерного роста. Обеспечение принципа равенства прав и возможностей.</i> <i>4. Все сотрудники компании ИП Матыциной Н.А. застрахованы от несчастных случаев и болезней на всей территории России.</i> <i>5. Оказание помощи работникам в критических ситуациях</i>
<p>2. Анализ факторов внешней социальной ответственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> - содействие охране окружающей среды; - взаимодействие с местным сообществом и местной властью; - Спонсорство и корпоративная благотворительность; - ответственность перед потребителями товаров и услуги(выпуск качественных товаров) -готовность участвовать в кризисных ситуациях и т.д. 	<ol style="list-style-type: none"> <i>1. Соблюдение всех необходимых условий для максимальной экологичности предоставляемых услуг.</i> <i>2. Программа КСО ИП Матыциной Н.А. также должна включать в себя направления, связанные с поддержкой деятельности органов местного самоуправления, развитием региона, которые в настоящее время разрабатываются.</i> <i>3. Одним из требований компании ИП Матыциной Н.А. ко всем партнерам и клиентам является полное соответствие их деятельности требованиям законодательства.</i> <i>4. Среди принципов бизнес-поведения компании – недопущение нарушения прав на самореализацию и развитие партнеров, клиентов и других заинтересованных социальных групп.</i> <i>5. Открытость и прозрачность бизнес-процессов для клиентов, партнеров и других социальных групп.</i>
<p>3. Правовые и организационные вопросы обеспечения социальной ответственности:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Анализ правовых норм трудового законодательства; - анализ специальных (характерные для исследуемой области деятельности) правовых и нормативных законодательных актов; - анализ внутренних нормативных документов и регламентов организации в области 	<ol style="list-style-type: none"> <i>1. Анализ специальных правовых и нормативных законодательных актов (ст. 328 ТК РФ, ч. 1 и 3 ст. 265 ТК РФ, Постановление Правительства РФ от 25.02.2000 N 163, Приказ МВД РФ от 13.05.2009 N 365, Приказ МВД РФ от 18.04.2011 N 206, Федеральные законы N 437-ФЗ и N 196-ФЗ);</i> <i>2. Анализ внутренних нормативных документов и регламентов организации (памятка для сотрудника).</i>

исследуемой деятельности	
Перечень графического материала:	
При необходимости представить эскизные графические материалы к расчётному заданию (обязательно для специалистов и магистров)	

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	12.01.2016
---	------------

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Феденкова Анна Сергеевна			

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-3503	Матьцина Наталья Анатольевна		

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа 118 с, 4 рис, 23 табл.,

79 источник, 3 прил.

Ключевые слова: себестоимость, виды себестоимости, затраты, калькуляция, классификация затрат, снижение себестоимости, организационно-экономическая характеристика.

Объектом исследования является деятельность малого предприятия ИП Матыцина Н.А., г. Тайга.

Цель работы – является разработка комплекса теоретико-методических положений и практических рекомендаций по калькулированию себестоимости продукции малых предприятий.

В процессе исследования проводились: исследования работ научных трудов отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии бухгалтерского и управленческого учета и другим экономическим наукам.

В результате исследования удалось раскрыть: экономическую сущность затрат и себестоимости на производство продукции и их классификацию, классифицировать методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, охарактеризовать особенности калькуляции себестоимости продукции на малых предприятиях, провести анализ организации калькуляции себестоимости продукции малого предприятия ИП Матыциной Н.А., разработать направления совершенствования учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции на малом предприятии.

При анализе существующей базы, касающейся теоретических основ методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было обнаружено, что понятия «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости продукции» в различных источниках рассматриваются в качестве синонимов, в других они представляют собой единое понятие «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции», в третьих предстают в качестве обособленных объектов исследования.

Научная новизна работы состоит в обосновании теоретических и организационно-методических положений по адаптации инструментария учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к особенностям деятельности малых предприятий.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что ее основные положения расширяют теоретико-методологические представления о методах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг.

Практическая значимость исследования состоит в совершенствовании системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг организаций сферы малого бизнеса.

Результатами внедрения явился акт о внедрении результатов.

Выдвинутые предложения по совершенствованию учета затрат на производство продукции могут быть успешно использованы не только в практике ИП Матыциной Н.А., но и других предприятиях, а так же органами государственной власти.

Автор дипломной работы подтверждает, что приведенный в ней расчётно-аналитический материал правильно и объективно отражает состояние исследуемого процесса, а все заимствованные из литературных и других источников теоретические, методологические и методические положения и концепции сопровождаются ссылками на их авторов.

Определения, обозначения, сокращения, нормативные ссылки

ИП – Индивидуальный предприниматель

ФЗ – федеральный закон

ПБУ – положение по бухгалтерскому учету

РСБУ – российские стандарты бухгалтерского учета

ГК РФ – гражданский кодекс Российской Федерации

НДС – налог на добавленную стоимость

НК РФ – налоговый кодекс Российской Федерации

МСФО – международные стандарты финансовой отчетности

НПФ – негосударственный пенсионный фонд

ПФ РФ – пенсионный фонд Российской Федерации

Минфин – Министерство финансов

Минюст РФ – Министерство юстиции Российской Федерации

Табл. – таблица

ФСС – фонд социального страхования

ФФОМС – федеральный фонд обязательного медицинского страхования

ст. – статья

п. – пункт

НЗП – незавершенное производство

КСО – корпоративная социальная ответственность

СМИ – средства массовой информации

Дт – дебет

Кт – кредит

ССГП – фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции

НЗПП – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода

ЗВС – затраты вспомогательных производств

ОПР – общепроизводственные расходы

ОХР – общехозяйственные расходы

ВЗО – внутризаводской оборот

ОП – отходы производства

НЗПКП – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода

ПРЗ – прямые фактические затраты на производство заказа

Оглавление

Введение.....	11
1 Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции.....	15
1.1 Экономическая сущность затрат и себестоимости на производство продукции и их классификация.....	15
1.2 Сущность метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции.....	28
1.3 Классификация методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции.....	33
1.4 Особенности калькуляции себестоимости продукции на малых предприятиях.....	44
2 Калькуляция себестоимости продукции малого предприятия ИП Матьцина Н.А.....	55
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия.....	55
2.2 Калькуляция себестоимости продукции на малом предприятии. Учет затрат на производство	60
3 Совершенствования учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции на малом предприятии	75
3.1 Выявленные проблемы в учете затрат на производство на ИП Матьцина Н.А.....	75
3.2 Внедрение управленческого учета на предприятии	77
4 Социальная ответственность	91
Заключение.....	101
Список использованных источников	107
Приложение А.....	115
Приложение Б.....	117
Приложение В.....	118

Введение

Актуальность темы выпускной квалификационной работы заключается в том, что применение той или иной системы калькулирования себестоимости зависит от особенностей отрасли, в которой осуществляется деятельность предприятия, в том числе субъекта малого бизнеса. Также при выборе метода учета затрат и калькулирования себестоимости следует руководствоваться задачами, поставленными перед управленческим учетом в конкретной организации.

В связи с всеобщей постиндустриализацией общества происходит увеличение доли малых предприятий, занятых производством продукции, характер деятельности которых отличается от сферы крупных и средних производственных предприятий.

Как следствие, действующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг перестают отвечать требованиям корректного калькулирования себестоимости, становятся не способны решать поставленные перед ними задачи. Основной причиной сложившейся ситуации можно назвать отсутствие возможности содержания большого штата бухгалтерии, часто на современных малых предприятиях работает один-два бухгалтера.

Увеличение количества малых предприятий ведет к расширению рынка и росту конкуренции. В таких условиях большей способностью к «выживанию» обладают те компании, которые умеют грамотно управлять своими затратами и, как следствие, себестоимостью и прибылью.

В настоящее время на малых предприятиях отсутствует единая концепция учета затрат и калькулирования себестоимости, не существует методических рекомендаций по учету и калькулированию себестоимости продукции и услуг. Следствием этого является применение на малых предприятиях позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости, с помощью которого предприятия рассчитывают

фактическую себестоимость продукции и услуг и оказываются практически лишены эффективных методов управления затратами, себестоимостью и, соответственно, прибылью предприятия.

Таким образом, недостаток теоретико-методических разработок по развитию системы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг сферы малого бизнеса указывает на актуальность темы дипломного исследования.

В России начало разработке теории и методологии калькулирования себестоимости было положено в конце XIX - начале XX века и связано с именами А.И. Гуляева [32], С.Ф. Иванова [40], П.И. Рейнбота [73].

Исследованиям в области методологии учета затрат и калькулирования себестоимости занимались отечественные ученые-экономисты И.А. Басманов [25], Н.Г. Чумаченко [78], С.А. Щенков [75].

Среди современных исследователей данных вопросов необходимо отметить О.И. Аверину [19], В.Б. Ивашкевича [41], О.Д. Каверину [42], В.П. Литовченко [51], Паляя [61], В.К. Скляренко [67], А.Ю. Соколова [69], А.Д. Шеремета [74].

Оценивая научный вклад названных авторов в решение проблемы, следует отметить, что многие исследования по организации и совершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг представлены в широком аспекте без привязки к размеру организаций. Данное направление учета не имеет обоснованной и современной нормативно-правовой базы. В этой связи возникает необходимость исследования организационно-методических проблем учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг применительно к сфере малого бизнеса.

Целью дипломной работы является разработка комплекса теоретико-методических положений и практических рекомендаций по калькулированию себестоимости продукции малых предприятий.

В соответствии с целью в работе поставлены и решены следующие задачи, определяющие структуру исследования:

- рассмотреть экономическую сущность затрат и себестоимости на производство продукции и их классификация;
- классифицировать методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;
- охарактеризовать особенности калькуляции себестоимости продукции на малых предприятиях;
- провести анализ организации калькуляции себестоимости продукции малого предприятия ИП Матыцина Н.А.;
- разработать направления совершенствования учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции на малом предприятии.

Предметом исследования являются методы калькулирования себестоимости продукции и услуг малых предприятий.

Объектом исследования является деятельность малого предприятия ИП Матыцина Н.А., г. Тайга.

Теоретической и методологической основой работы стали научные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии бухгалтерского и управленческого учета и другим экономическим наукам.

В процессе исследования использовались следующие методы научного познания: общенаучные (анализ, синтез, аналогия, дедукция, сравнение, группировка, обобщение, системный подход), экономико-статистические методы сбора и обработки информации и специальные учетные методы (оценка, калькуляция, счета, двойная запись).

Информационной базой исследования явились действующие в Российской Федерации законодательные акты и нормативно-правовые документы, регулирующие постановку бухгалтерского учёта затрат, официальные данные Федеральной службы государственной статистики, материалы научных конференций, семинаров, аналитические и

информационные материалы, опубликованные в российской периодической печати и представленные в компьютерной сети Интернет.

Научная новизна работы состоит в обосновании теоретических и организационно-методических положений по адаптации инструментария учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к особенностям деятельности малых предприятий.

Теоретическая значимость работы заключается в том, что ее основные положения расширяют теоретико-методологические представления о методах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг.

Практическая значимость исследования состоит в совершенствовании системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и услуг организаций сферы малого бизнеса.

1 Теоретические аспекты калькулирования себестоимости продукции

1.1 Экономическая сущность затрат и себестоимости на производство продукции и их классификация

Рыночная экономика представляет собой социально-экономическую систему, основанную на принципах свободного предпринимательства, многообразия форм собственности на средства производства, рыночного ценообразования, договорных отношений между хозяйствующими субъектами (юридическими и физическими лицами), ограниченного вмешательства государства в хозяйственную деятельность субъектов и принципе присвоения прибавочной стоимости.

Понятие прибавочной стоимости ввел К.Маркс в своем труде «Капитал», указывая на то, что данное понятие базируется на оценке стоимости как овеществлённом труде. Предполагается, что стоимость товара определяется количеством вложенного труда. Согласно Марксу, прибавочная стоимость представляет собой разницу между созданной в процессе труда новой стоимостью (превышение трудовой стоимости товара над стоимостью ранее овеществлённого труда – сырья, материалов, оборудования) и стоимостью рабочей силы (заработной платы), которая была использована для создания этой новой стоимости. По теории Маркса прибавочная стоимость проявляется в своих особых формах: предпринимательской прибыли, процентах, ренте, налогах, акцизах, пошлине [46].

Основной целью субъектов, функционирующих сегодня в рамках рыночной экономики, является получение собственной прибавочной стоимости – прибыли. Прибыль – это основной оценочный показатель хозяйственной деятельности предприятия. В общем смысле прибыль представляет собой положительную результирующую величину, образуемую при вычитании затрат на производство и реализацию продукции из выручки предприятия:

Прибыль = + (Выручка - Затраты на производство и реализацию продукции). (1)

При более детальном рассмотрении формулы (1) правомерно говорить о трех возможных вариантах финансового результата, который может получиться в процессе осуществления предпринимательской деятельности хозяйствующим субъектом:

1) если величина выручки в денежном выражении превышает величину затрат на производство и реализацию продукции, предприятие получает прибыль;

2) если величина выручки в денежном выражении равна величине затрат на производство и реализацию продукции, предприятию в таком случае удастся лишь возместить затраты на производство и реализацию продукции, прибыль получается равной нулю, иными словами – отсутствует;

3) если величина затрат на производство и реализацию продукции превышает величину выручки в денежном выражении, предприятие получает убыток.

Наибольший интерес для нас в рамках данного диссертационного исследования будет представлять категория «затраты на производство и реализацию продукции».

Анализ литературных источников показал, что большинство авторов при описании финансово-хозяйственной деятельности предприятия помимо понятия «затраты» используют такие понятия, как «расходы», «издержки» и «себестоимость». Одни ученые считают, что данные термины являются синонимами (В.Б. Ивашкевич, О.Д. Каверина), другие придерживаются точки зрения, что семантика категорий «затраты», «расходы» и «издержки» различна, при этом одна категория является в экономическом смысле частью другой категории (А.С. Бакаев, Н.Д. Врублевский, О.В. Рыбакова, А.Д. Шеремет). Рассмотрим указанные понятия подробнее, это позволит разграничить их и обеспечит единый методологический подход к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

Себестоимость продукции представляет выраженные в денежной форме текущие затраты предприятий на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции является не только важнейшей экономической категорией, но и качественным показателем, так как характеризует уровень использования всех ресурсов (переменного и постоянного капитала), находящихся в распоряжении предприятия.

Стоимость потребленных в процессе производства предметов труда (сырье, материалы, энергетические ресурсы), средств труда (перенесенная стоимость зданий, сооружений, оборудования на вновь созданный продукт) и труда (фонд оплаты труда непосредственных участников производства), а также затраты по организации и управлению производством образуют себестоимость.

Как экономическая категория себестоимость продукции выполняет ряд важнейших функций:

- учет и контроль всех затрат на выпуск и реализацию продукции;
- база для формирования оптовой цены на продукцию предприятия и определения прибыли и рентабельности;
- экономическое обоснование целесообразности вложения реальных инвестиций на реконструкцию, техническое перевооружение и расширение действующего предприятия;
- определение оптимальных размеров предприятия;
- экономическое обоснование и принятие любых управленческих решений.

Различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость.

Индивидуальная себестоимость обуславливается конкретными условиями, в которых действует то или другое предприятие (т.е. затраты на производство и реализацию продукции, произведенные на отдельном предприятии образуют индивидуальную себестоимость).

Среднеотраслевая себестоимость определяется как средневзвешенная величина из индивидуальных затрат предприятий данной отрасли и характеризует средние затраты на единицу продукции по отрасли, поэтому она относится к общественно необходимым затратам труда.

Кроме того, себестоимость подразделяют на фактическую и плановую. Фактическая себестоимость используется для анализа производственно-хозяйственной деятельности предприятий в динамике за прошедшие периоды, а плановая себестоимость - для сравнения затрат в плановом и базисном периодах.

В показателе себестоимости продукции отражается вся производственно-хозяйственная деятельность предприятия: состояние техники и технологии; степень использования основных и оборотных фондов, производственной мощности; уровень производительности труда и организации производства; методы управления, состояние снабжения и сбыта, соблюдение режима экономии.

Себестоимость продукции - основа стоимости. Снижение себестоимости продукции уменьшает ее стоимость, сокращает не только индивидуальные, но и общественно необходимые затраты на производство.

Согласно Толковому словарю по экономике (под общей редакцией д-ра экон. наук И.М. Осадчей) затраты («absorption») представляют собой «совокупные расходы на реальные товары и услуги; затраты на потребление, инвестиции и государственные расходы» [79, с. 1].

В «Современном экономическом словаре» под редакцией Б.А. Райзберга под затратами понимаются «выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции» [62, с. 114].

Оба определения отождествляют понятия расходов, затрат и издержек предприятия. Среди ученых-экономистов такую же точку зрения высказывают В.Б. Ивашкевич и О.Д. Каверина. Они считают, что понятия «затраты» и «издержки» идентичны по содержанию и являются синонимами.

Затраты – это «выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени» [41, с. 57; 42, с. 63].

Известный представитель советской бухгалтерской теории Н.А. Блатов в книге «Коммерческий словарь» также отождествляет понятия расходов и затрат: «Расходы – всякие затраты при совершении торговли и промысла; общие расходы – затраты, вызываемые деятельностью всего предприятия вообще; накладные или специальные расходы – затраты, вызываемые той или иной отраслью предприятия; эксплуатационные расходы – специальные расходы данной отрасли вместе с соответствующей долей общих расходов (иначе – издержки торговли и производства)» [26].

Другая группа ученых рассматривает категории «затраты» и «расходы» как составные части друг друга:

а) в «Толковом бухгалтерском словаре» А.С. Бакаева затраты – это «<...> часть расходов организации, связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, т.е. с обычными видами деятельности» [24, с. 45];

б) О.В. Рыбакова при толковании терминологии расходов и затрат разделяет их моментом продажи: «расходы – уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают фактическое использование сырья, материалов, труда, услуг и лишь в момент продажи предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы» [64];

в) в учебнике по управленческому учету А.Д. Шеремет отмечает, что «<...> расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации» [74].

Итак, нами были рассмотрены дефиниции понятий расходов и затрат, встречающиеся в экономической литературе. Данный анализ будет неполным без обзора нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета и составление отчетности в Российской Федерации.

Основными документами, регламентирующими ведение бухгалтерского учета в России, являются Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положения по ведению бухгалтерского учета (далее – ПБУ). В ПБУ 10/99 «Расходы организации» (далее – ПБУ 10/99) дано следующее определение расходов: расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [15].

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

б) сумма расхода может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Категория «затраты» в ПБУ 10/99 упоминается в контексте группировки расходов в бухгалтерском учете по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Основным документом, регламентирующим ведение налогового учета, является Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ).

Согласно гл. 25 «Налог на прибыль» расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода [6].

Выше нами даны трактовки понятия «расходы», регламентированные законодательными актами бухгалтерского и налогового учета. Еще одним видом учета, ведение которого в России законодательно не закреплено, является управленческий учет. Его целью является предоставление важной информации внутренним пользователям (руководителям) для принятия решений по деятельности организации. Для принятия таких решений менеджменту предприятия требуется оперативная информация, а этого бухгалтерский учёт ввиду своей периодичности, оперирования с фактическими данными и законодательного регулирования обеспечить не может. В рамках данного исследования нами будет рассматриваться именно управленческий учет, а в частности, вопросы учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, трактовки понятий «расходы», «затраты» и «издержки».

Интересную точку зрения относительно экономической сущности расходов и затрат предлагает проф. В.К. Складенко: «Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени» [67]. Как видно из определения, затраты характеризуются:

- 1) денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов;

2) целевой установкой (связаны с производством и реализацией продукции в целом или с какой-то из стадий этого процесса);

3) определенным периодом времени, т. е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени.

«Отметим еще одно важное свойство затрат: если затраты не вовлечены в производство и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то затраты превращаются в запасы сырья, материалов, запасы в незавершенном производстве, запасы готовой продукции и т. п. Из этого следует, что затраты обладают свойством запасоємкости и в данном случае они относятся к активам предприятия» [63].

Данная трактовка понятия «затраты» иллюстрируется на рисунке 1 и подчеркивает тонкую грань между активами предприятия, отражаемыми на 20х и 40х счетах бухгалтерского учета, и расходами, в которые переходят эти активы в момент реализации продукции и формирования ее себестоимости на счете 90:

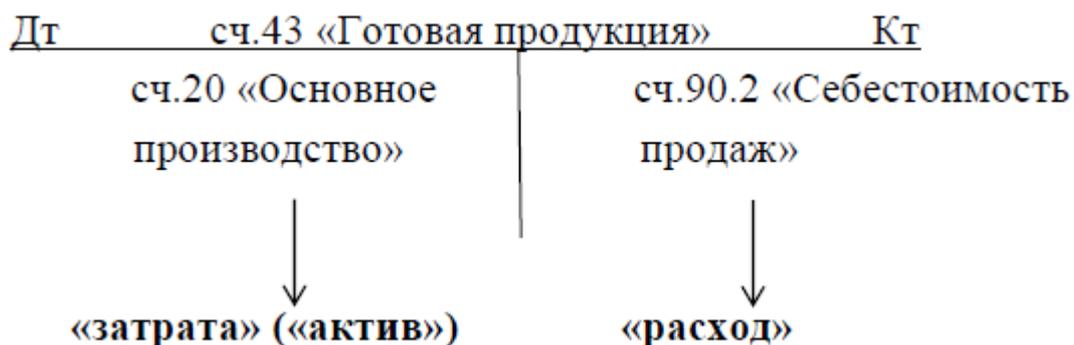


Рисунок 1 – Иллюстрация запасоємкости затрат [70]

В продолжение своего исследования В.К. Складенко дает помимо понятий расходов и затрат понятие издержек: «издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Например, издержки производства – это затраты материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу продукции. Кроме того, «издержки» включают специфические виды затрат: единый социальный налог, потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки

производства» могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях» [67].

Трактовкой категории «издержки» занимались многие ученые-экономисты. Например, в «Современном экономическом словаре» под ред. Б.А. Райзберга под издержками понимаются выраженные в денежной форме затраты, обусловленные расходом разных видов экономических ресурсов (сырья, материалов, труда, основных средств, услуг, финансовых ресурсов) в процессе производства и обращения продукции, товаров. Общие издержки складываются из постоянных и переменных затрат [62].

Наибольший вклад в толкование термина «издержки» внес К. Маркс в теории издержек производства. Эта теория основана на двух принципиальных категориях: издержки производства и издержки обращения. Издержки производства – это затраты различных видов экономических ресурсов, непосредственно связанные с производством экономических благ (сырье, труд, основные средства, услуги, финансовые ресурсы), а издержки обращения – это затраты, связанные с реализацией созданных экономических благ.

Достаточно подробно о категории издержек идет речь в статье Н.О. Черевко «Подходы к определению и разграничению понятий «затраты», «издержки», «расходы» в экономической науке», где автор дает характеристику двух основных школ издержек – марксистской и неоклассической.

Издержки производства К. Маркс рассматривает в основном с позиции образования прибавочной стоимости и прибыли. Он различает капиталистические издержки производства товара и полные затраты общественно необходимого труда на его производство [77].

Специфически капиталистические издержки производства, по К. Марксу, – это затраты капиталиста на постоянный капитал (с) и переменный (v), т. е. это материально-производственные затраты и затраты на заработную плату. От специфически капиталистических затрат К. Маркс отличает

действительные издержки производства, равные полной стоимости товара, т. е. $c+v+m$. Эти действительные издержки производства составляют общественные издержки, т. е. то, что стоило производство товаров обществу. Действительные, или общественные, издержки производства больше затрат капиталиста на величину прибавочной стоимости m . Он называет прибыль «превращенной прибавочной стоимостью», порождением всего капитала, хотя в действительности, как утверждает К. Маркс, прибавочная стоимость создается только переменным капиталом, т. е. живым трудом наемных работников [49].

Согласно теории неоклассической школы издержек они подразделяются на экономические и бухгалтерские.

Бухгалтерские издержки – это фактические денежные затраты предприятия, выплаченные поставщикам за купленные материально-производственные ценности и на заработную плату работников [50]. В основе трактовки бухгалтерских издержек лежит ретроспективный подход, они показывают фактический результат деятельности компании и служат источником составления бухгалтерской отчетности. В неоклассической теории бухгалтерские издержки носят название явных издержек.

В свою очередь, трактовка экономических издержек исходит из перспективного подхода к деятельности компании. Экономический подход, наряду с формированием издержек, предусматривает выявление путей их оптимизации. Экономические издержки представляют собой совокупность явных и неявных издержек. Неявные издержки – это альтернатива использования ресурсов, принадлежащих компании в настоящее время (например, более выгодное использование материальных ресурсов, возможность использования управленческих навыков предпринимателя при альтернативном использовании данного ресурса – работе по найму).

Неявные издержки не отражаются в бухгалтерской отчетности, т. к. не включаются в бухгалтерские издержки. Их необходимо брать в расчет при

принятии экономических решений, что позволяет эффективно использовать все вовлеченные в процесс производства ресурсы.

Ввиду существования многочисленных трактовок данных понятий, а также отсутствия единого подхода к их определению и экономической сущности представим соотношения терминов «затраты», «расходы» и «издержки» с целью обеспечения единого методологического подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

В основу концепции положен временной момент возникновения затрат, расходов и издержек в жизнедеятельности компании на рисунке 2.

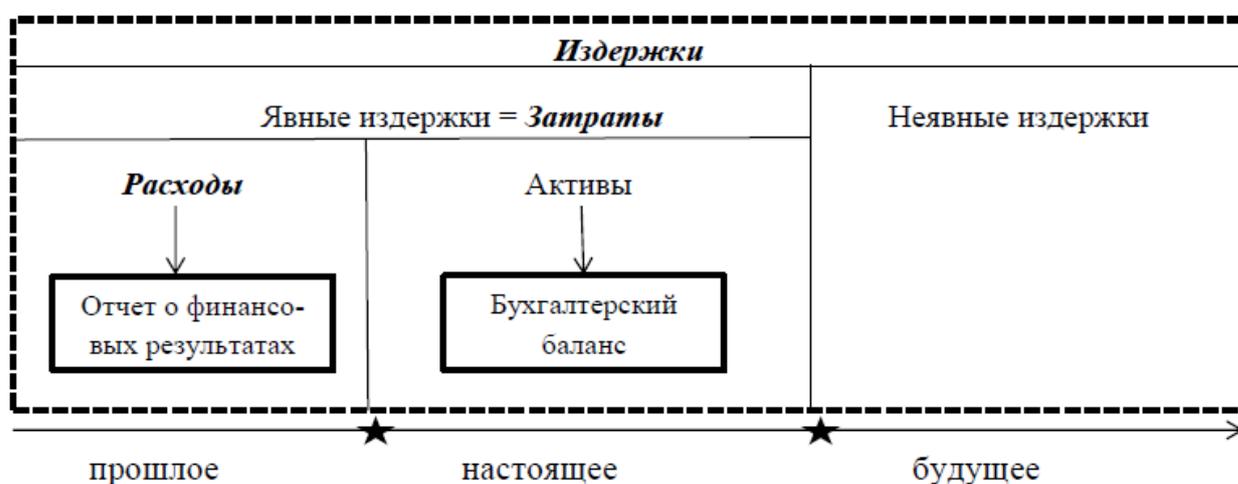


Рисунок 2 - Соотношение категорий «затраты», «расходы» и «издержки» [28]

С нашей точки зрения, издержки являются наиболее общим понятием, включающим в себя понятия затрат и расходов. В явном виде издержки существуют в виде затрат, осуществляемых компанией в прошлый или настоящий период времени, в неявном – в виде альтернативных возможностей использования имеющихся ресурсов компании в будущем.

Явные издержки представляют собой затраты компании – денежную оценку стоимости всех экономических ресурсов на производство и реализацию продукции, подтвержденные документально и отраженные по дебету счетов учета затрат. Затраты компании на основании их свойства запоемкости и в зависимости от момента отражения в отчетности будем разделять на активы и расходы. В активе бухгалтерского баланса, а

следовательно, на определенный (настоящий) момент времени в отчетности отражаются затраты, не списанные в себестоимость произведенной продукции.

Последней из рассматриваемых категорий является категория расходов – затрат экономических ресурсов, связанных с производством и реализацией продукции, подтвержденных документально и определяемых моментом реализации продукции или иным событием, приносящим доход предприятию. Расходы всегда относятся к прошедшему периоду времени и в составе бухгалтерской отчетности отражаются в отчете о финансовых результатах.

Каждая категория при данном прочтении проявляет свои, характерные только для нее особенности:

- издержки содержат в себе не только фактически осуществленные затраты, но также альтернативные возможности использования имеющихся ресурсов компании, которые не подтверждены документально, но их обязательно следует учитывать при планировании деятельности компании;

- затраты компании не связаны с моментом реализации продукции, но должны быть оформлены документально и отражены по дебету счетов учета затрат;

- расходы представляют собой затраты компании, непосредственно связанные с моментом реализации.

В целях управления затратами на производство продукции и, как следствие, себестоимостью важное значение придается экономически обоснованной классификации затрат предприятия.

В общем смысле классификация представляет собой осмысленный порядок вещей, явлений, разделение их на разновидности согласно каким-либо важным признакам.

На основании данного определения предложим собственную трактовку понятия классификации затрат: классификация затрат на производство

продукции – это разделение всей совокупности затрат предприятия на основании какого-либо экономического признака.

В приложении 1 представим основные классификации затрат предприятия, существующие сегодня в отечественной и зарубежной экономической литературе.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Экономическим элементом называют первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Как правило, типовая номенклатура статей затрат представляет собой следующий перечень:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) возвратные отходы (подлежат вычету);
- 3) покупные изделия и полуфабрикаты;
- 4) топливо и энергия для технологических целей;
- 5) заработная плата производственного персонала;
- 6) амортизация основных средств;
- 7) отчисления на социальные нужды;
- 8) затраты на подготовку и освоение производства;
- 9) общепроизводственные затраты;
- 10) общехозяйственные затраты;
- 11) потери от брака;
- 12) прочие производственные затраты;
- 13) затраты на реализацию продукции.

1.2 Сущность метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции

Широко применяемый в современной науке термин «метод» произошел от древнегреческого слова «methodos», что означает «путь исследования или познания».

Согласно Толковому словарю В.И. Даля «метод – это способ, порядок, основания; принятый путь для хода, достижения чего-либо, в виде общих правил» [34, т.2, с. 273]. Под методом в науке и научной деятельности понимается совокупность знаний, с помощью которых добываются новые знания. Метод – это способ достижения цели, решения конкретной задачи, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности.

В экономической литературе при определении способов учета затрат на производство продукции и способов калькулирования себестоимости оперируют терминами «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости продукции». В одних источниках данные понятия рассматриваются в качестве синонимов, четкая граница между ними отсутствует, в других случаях они представляются как единое понятие: «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции», в третьих – предстают в качестве обособленных объектов исследования.

Дадим краткую историческую справку. На протяжении XX в. в российском учете для обозначения совокупности приемов и процедур по текущей группировке, учету затрат, исчислению себестоимости продукции (работ, услуг) применялся единый термин «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции».

В конце 40-х гг. XX в. учет затрат и калькулирование себестоимости стали трактоваться как часть бухгалтерского учета и аналитическое развитие счета 20 «Основное производство» [28]. В послевоенное время теория калькуляции и ее связь с учетом затрат стали основной темой научного

решения ученых-экономистов. Исследуя этапы развития бухгалтерского учета в России, Я.В. Соколов указывал на существование следующих вариантов взаимосвязи учета затрат и калькуляций: «... 1) калькуляция и учет затрат тождественны; 2) калькуляция и учет затрат – независимые друг от друга процессы» [39, с. 215].

Первый подход связан с именем С.Ф. Иванова. В 1872 г. он выдвинул идею создания производственных (калькуляционных) счетов учета затрат, чтобы «иметь возможность показать не только количество выработанного материала, но и количество оставшегося в производстве, а главное – стоимость того и другого» [40, с. 140]. Его последователями были А.И. Гуляев, С.А. Щенков, А.Ш. Маргулис, С.А. Стуков.

В третьем очерке книги «Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия» С.А. Щенков отмечает: «... для того, чтобы подчеркнуть единство методов учета затрат и методов калькуляции, представляется предпочтительным употребление в этом смысле термина «метод учета себестоимости» [75, с. 68].

И.И. Поклад в монографии «Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции» под методом калькуляции понимает совокупность приемов, используемых для исчисления единицы продукции [39].

А.Ш. Маргулис в работе «Калькуляция себестоимости в промышленности» также рассматривает метод учета затрат и метод калькулирования как единый процесс исследования затрат предприятий определенных типов на производство и реализацию продукции с позиций измерения, контроля, определения себестоимости изделий и работ; он отмечает, что «искусственное обособление методов калькулирования от методов учета затрат приводит к технизации процессов исчисления себестоимости продукции и не вытекает из экономической сущности методов учета издержек» [44, с. 192].

Второй подход к взаимосвязи методов учета затрат и методов калькулирования нашел отражение в трудах советских ученых второй половины 60-х и первой половины 70-х гг. XX в. Н.Г. Чумаченко и И.А. Басманова.

Н.Г. Чумаченко полагает, что калькулирование себестоимости продукции представляет собой отдельный этап производственного учета. Более того, он указывает на необходимость обособления калькуляции от учета затрат и рассмотрения их как различных понятий. Калькуляция, согласно мнению Н.Г. Чумаченко, – только заключительный этап учета производства, она в чем-то уже, в чем-то шире учета затрат, так как вытекает из записей не только по дебету, но и по кредиту счета производства [78].

И.А. Басманов также разграничивает методы учета затрат и методы калькулирования себестоимости. Он предлагает методы учета затрат подразделять на нормативные и ненормативные, а к методам калькулирования относить нормативный метод, методы прямого исключения затрат, распределения затрат, прямого счета, суммирования и комбинированный метод [25].

Данную позицию поддерживает В.Ф. Палий в книге «Основы калькулирования»: «Основная цель учета затрат – выявить и отразить все фактические затраты на производство по многочисленным объектам учета и признакам, необходимым для управления. А калькуляционный учет ограничен целевыми установками калькулирования. Поэтому производственный учет шире системы калькулирования» [61, с. 76].

Сущность метода учета затрат и метода калькулирования вызывает споры и сегодня. Что из данных методов первично, а что вторично? Тождественны ли данные понятия или представляют собой разные процессы? Для того чтобы ответить на эти вопросы, нам необходимо найти нейтральное понятие, присущее как методу учета затрат, так и методу калькулирования себестоимости.

Положим, что таким понятием является понятие «объект», в нашем случае – «объект учета затрат» и «объект калькулирования».

Проанализировав существующие литературные источники, мы можем отметить, что в трудах отечественных ученых отсутствует однозначное определение как объекта учета затрат, так и объекта калькулирования себестоимости продукции в таблицах 1 и 2:

Таблица 1–Трактовки понятия «объект учета затрат»

Объект учета затрат		
«Группировка затрат на производство в текущем учете, дающая возможность определить себестоимость продукции» [30]	«Места возникновения расходов, т.е. отдельные цехи, производства, участки и другие структурные подразделения (в некоторых видах производства – агрегаты, фазы, переделы, поточные линии и т.д.), в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг» [31]	«Изделия, их отдельные части (конструктивные элементы, углы, детали), группы изделий, выполненные работы, совокупность однородных работ, установки, производства, процессы, фазы и стадии технологических процессов, отдельные операции» [27]

Таблица 2- Трактовки понятия «объект калькулирования»

Объект калькулирования		
«Полуфабрикат, изделие или работа, по которым определяется себестоимость единицы» [27]	«Виды продуктов, полуфабрикатов и частичных продуктов (детали, узлы) разной степени готовности, работ и услуг, имеющих потребительную стоимость, по которым необходима информация об их себестоимости» [29]	«Выпускаемые отдельные виды продукции, выполняемые виды работ и услуг или их однородные группы» [31]

В теории учета под объектами учета затрат понимают реально существующие объекты хозяйственной деятельности, составные элементы средств и фондов предприятия, которые познаются субъектом управления с помощью учета.

Под объектом калькулирования понимаются отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется. В ряде отраслей происходит

укрупнение объектов калькулирования относительно одного вида продукта или, напротив, их разукрупнение. Номенклатуру объектов калькулирования вырабатывают на предприятиях с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности, уровня специализации и кооперирования, унификации деталей и узлов в изделиях и других признаков, характеризующих принадлежность затрат.

Иными словами, объект учета затрат на производство – это реально возникающие затраты производства, сгруппированные по различным признакам для формирования показателей себестоимости, а объектом калькулирования являются конкретные единицы производимой продукции, по которым определяется искомый параметр – себестоимость.

С точки зрения авторов данной работы, взаимосвязь терминов «объект учета затрат», «объект калькулирования» и «себестоимость единицы продукции» можно представить в виде схемы, изображенной на рисунке 3:



Рисунок 3 - Взаимосвязь понятий «объект учета затрат», «объект калькулирования» и «себестоимость единицы продукции»

Для того, чтобы определить сущность метода учета затрат и метода калькулирования, нам понадобилось обратиться к методу дедукции и осуществить движение от общего понятия «метод» к частному понятию – «объект». Дефиниция понятия «объект» обоих методов позволяет сделать

вывод о том, что метод калькулирования себестоимости не тождествен методу учета затрат, а является лишь его частью.

При определенных условиях функционирования предприятия, а также с учетом специфики выпускаемой продукции (например, единичное производство) и в иных случаях объект калькулирования может быть равным объекту учета затрат.

Гипотезу о связи двух методов подтверждает исследователь В.А. Фофанов. Он указывает на то, что между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимости существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость: «это обосновывается тем, что, с одной стороны, основанием для исчисления себестоимости являются данные учета затрат, а с другой – учет затрат организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования» [72, с. 7].

Так называемые традиционные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, применяемые в отечественной практике учета, были созданы в период расцвета сферы материального производства – это попередельный, попроцессный, позаказный, нормативный методы. Зарубежные методы – стандарт-кост, директ-костинг, ABC-костинг и другие – также находят применение в деятельности российских предприятий.

1.3 Классификация методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции

Впервые с научной точки зрения об учете затрат и калькулировании себестоимости заговорил представитель французской бухгалтерской школы Жан-Густав Курсель-Сенель (1813–1892). Ему принадлежит разработка учения об учете затрат и калькуляции себестоимости, в котором впервые были сформулированы различия между учетом затрат и расчетом себестоимости. Курсель-Сенель утверждал, что учет затрат ведется ради определения себестоимости, т. е. учет себестоимости есть цель учета затрат.

В словарях финансовой тематики приводятся следующие определения себестоимости: себестоимость продукции – это 1) стоимостная цена используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию;

2) совокупность прямых издержек, связанных с производством изделия; все виды затрат, понесенных при производстве и реализации определенного вида продукции.

В книге «Генезис управленческого учета на коммерческих предприятиях» И.Е. Мизиковский, изучая теоретико-методологические проблемы управленческого учета, большое внимание уделяет сущности понятия «себестоимость»: «... анализ понятия «себестоимость» показал, что по своей имманентной сущности она представляет собой многоуровневую, сложную систему сведений, характеризующих в стоимостном выражении целенаправленное потребление ресурсов в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта» [53, с. 83].

Себестоимость продукции является важнейшим показателем деятельности экономического субъекта, непосредственно влияющим на получаемый им итоговый финансовый результат. Способ определения себестоимости продукции носит название калькулирования (от лат. «*calculation*» – счет, подсчет). Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

В России свой вклад в разработку теории и методологии калькулирования себестоимости в конце XIX в. внесли С.Ф. Иванов, Э.Э. Фельдгаузен, П.И. Рейнбот.

С.Ф. Иванов выдвинул идею создания производственных (калькуляционных) счетов учета затрат, при этом в себестоимость он включал только прямые расходы, а все «общие» затраты предлагал относить на другой специальный счет без распределения.

Э.Э. Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием, отождествляя при этом такие понятия, как «контроль» и «учет». Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандарт-костинге и нормативном учете.

П.И. Рейнбот с точки зрения правильной организации производственного учета и калькулирования себестоимости продукции предложил открывать аналитические счета не на все виды производимой продукции, а лишь на участки (цехи, мастерские и т.д.). Такие участки стали прототипами современных центров ответственности. К прямым затратам П.И. Рейнбот относил материалы, жалованье, погашение (амортизацию). Остальные расходы рассматривались как общие и один раз в конце года распределялись пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за данным подразделением. По окончании года выполнялась калькуляция путем деления прямых и части накладных расходов, относящихся к данной мастерской, на объем готовой продукции и таким образом определялась себестоимость, которую заносили в книги складского учета готовой продукции.

Первое отечественное учение о структуре себестоимости принадлежит представителю русской бухгалтерской мысли начала XX в. А.И. Гуляеву. В состав себестоимости он включал материалы, заработную плату, затраты механической и электрической силы и амортизацию, причем два последних вида расходов относил на себестоимость, если они участвовали в создании определенного вида продукции. Распределение накладных расходов рекомендовалось выполнять пропорционально заработной плате.

В настоящее время в экономической науке существует большое количество методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции. Их многообразие относится к XX – началу XXI в. и обусловлено возросшими темпами развития бухгалтерской отрасли науки, которые, в свою очередь, определяются потребностями управления хозяйствующими субъектами.

Предпосылки возникновения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости связаны с трудами швейцарского ученого Иогана Фридриха Шера (1846–1924). Рассматривая порядок учета затрат, И.Ф. Шер обратил внимание на то, что множество фабричных производств можно свести к трем:

- 1) однопродуктовые однопередельные;
- 2) однопродуктовые многопередельные;
- 3) производства с параллельным циклом и последующей сборкой.

Данная классификация производств легла в основу построения различных методов учета затрат — простого (попроцессного), попередельного и позаказного.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется на предприятиях с массовым выпуском продукции, где из исходного сырья путем последовательной обработки получается готовый продукт.

Важнейшая особенность попередельного метода состоит в том, что объектом учета затрат на производство является технологический передел, при котором затраты, образующие себестоимость продукции, учитываются по отдельным законченным технологическим переделам (фазам, стадиям) и статьям расходов. Дадим определение передела.

Передел – это совокупность технологических операций, которые завершаются выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта. Перечень переделов определяется исходя из особенностей технологического процесса. Полуфабрикаты, изготовленные в одном переделе, последовательно передаются по установленному технологическому процессу на следующий передел до превращения их в готовые изделия.

Таким образом, в попередельном методе объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела, а объектом учета затрат – передел.

Таблица 3 - Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Параметр	Характерные особенности метода	
Вид производства	Массовое, крупносерийное	
Отрасль применения	Химическое, текстильное, кирпичное, металлургическое производство	
Объект учета затрат	Передел	
Объект калькулирования	Вид или группа продукции каждого передела	
Технологические особенности	1. Сырье вводится в первом переделе, в последующих обрабатываются полуфабрикаты. 2. Готовая продукция будет получена в результате последовательного ряда переделов.	
Порядок расчета себестоимости	<p>Полуфабрикатный вариант</p> $\text{ССГП} = \text{НЗПНП} + \text{ФЗОП N-ГО ПЕРЕДЕЛА} + \text{ЗВС} + \text{ОПР} + \text{ОХР} - \text{ВЗО} - \text{ОП} - \text{НЗПКП},$ <p>где ССГП – фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции; НЗПНП – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; ФЗОП N-ГО ПЕРЕДЕЛА – фактические затраты на производство продукции каждого передела; ЗВС – затраты вспомогательных производств; ОПР – общепроизводственные расходы; ОХР – общехозяйственные расходы; ВЗО – внутривозвратный оборот; ОП – отходы производства; НЗПКП – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода</p>	<p>Бесполуфабрикатный вариант</p> $\text{ССГП} = \text{НЗПНП} + \text{МАТ1-ГО ПЕРЕДЕЛА} + \text{ЗОБР} + \text{ОПР} + \text{ОХР} - \text{ОП} - \text{НЗПКП},$ <p>где ССГП – фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции; НЗПНП – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; МАТ1-ГО ПЕРЕДЕЛА – фактические затраты на сырье и материалы первого передела; ЗОБР – затраты на обработку каждого передела; ОПР – общепроизводственные расходы; ОХР – общехозяйственные расходы; ОП – отходы производства; НЗПКП – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода</p>

Показанный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в индивидуальном или мелкосерийном производстве.

Объектом учета и одновременно объектом калькулирования в показанном методе является отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу). Каждому заказу присваивается номер, который указывается на всех документах по затратам, относящихся к данному заказу (лимитно-заборные карты и требования на материалы, маршрутные листы, карты выработки и др.).

Фактическая себестоимость изделий (работ, услуг), изготавливаемых по заказу, определяется после его выполнения.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в добывающих отраслях промышленности и в электроэнергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства. Данные отрасли характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, который состоит из последовательных непрерывных или повторяющихся операций или процессов, ограниченной номенклатуры выпуска, отсутствием или незначительными размерами незавершенного производства.

Несмотря на общие черты массового производства, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых зависят не только организация и технология производства, но и возможности учета и контроля за затратами.

В производствах, где производится один вид продукции, не возникает запасов полуфабрикатов и не образуется запасов готовой продукции (или они присутствуют в ограниченных количествах), может применяться метод попроцессного (простого) калькулирования. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости рассматривается в бухгалтерской науке как упрощенная разновидность попередельного метода.

В идеальной ситуации применения попроцессного (простого) метода, когда происходит соблюдение всех вышеперечисленных условий, себестоимость единицы продукции при попроцессном (простом) методе определяется делением суммарных затрат за отчетный период на количество произведенной за этот период продукции.

Таблица 4-Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Параметр	Характерные особенности метода
Вид производства	Единичное (индивидуальное), мелкосерийное
Отрасль применения	Строительство, судостроение, авиастроение, машиностроение, предприятия полиграфии, сферы бытовых услуг

Объект учета затрат	Заказ
Объект калькулирования	Заказ
Технологические особенности	1. Существует действительная обособленность объекта. 2. Измерение затрат по каждой завершенной партии изделий или по заказу, а не за промежуток времени. 3. Период исполнения заказа не совпадает с отчетным периодом.
Порядок расчета себестоимости	$ССГП = НЗПНП + ПРЗ + ЗВС(Б) + ОПР(Б) + ОХР(Б) - НЗПКП$, где ССГП – фактическая производственная себестоимость готовой продукции - заказа; НЗПНП – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода; ПРЗ – прямые фактические затраты на производство заказа; ЗВС – затраты вспомогательных производств согласно принятой базе распределения; ОПР(Б) – общепроизводственные расходы согласно принятой базе распределения; ОХР(Б) – общехозяйственные расходы согласно принятой базе распределения; НЗПКП – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода

Попередельный, позаказный и попроцесный (простой) методы учета затрат принято считать «традиционными». По мнению С.Т. Миермановой, «к признакам, которые позволяют их объединить в одну группу, относятся: 1) исторически сложившаяся логическая взаимосвязь построения аналитического учета затрат с технологическими особенностями производства;

2) нацеленность на калькулирование полной фактической производственной себестоимости продукции;

3) ориентированность на признак классификации затрат по способу их включения в себестоимость продукции на прямые и косвенные» [35, с. 133].

«Традиционные» методы подразумевают в своей основе учет фактических, т.е. уже осуществленных, понесенных затрат. С точки зрения управления себестоимостью продукции данные методы проявляют несостоятельность, поскольку при их применении отсутствует эффективное управление затратами. Под эффективным управлением затратами мы понимаем планирование и контроль затрат на всех стадиях производственного процесса, недопущение излишних затрат, выявление

«узких мест» и резервов снижения затрат в целях формирования достоверных показателей деятельности предприятия.

Таким требованиям отвечает нормативный метод учета затрат.

Нормативный метод в свою основу полагает калькулирование себестоимости продукции на основании предварительно определенных норм затрат перед началом производственного процесса и выявление отклонений от норм в ходе его. Сама суть нормативного метода прямо противоположна сути «традиционных» методов: при нормативном методе калькулируются планируемые, еще не понесенные, будущие затраты, а при «традиционных» – фактические, уже понесенные, прошлые.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, отпуску материалов в производство, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе норм затрат.

Применение нормативного метода неразрывно связано с определением нормативов, которые делятся на четыре типа – базовые, идеальные, достижимые и текущие.

На основании действующих норм и смет расходов по каждому изделию составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. Дальнейшее применение нормативного метода состоит в том, чтобы в учете все текущие затраты подразделить на затраты по нормам и отклонения от норм. Нормативные затраты сравниваются с фактическими затратами, анализируются расхождения данных показателей с точки зрения их причин и ответственных лиц. Положительные расхождения в нормативном методе принято называть экономией, отрицательные — перерасходом.

Нормативный метод учета затрат в России получил развитие и широкое применение в советский период – 30-е гг. XX в. Считается, что нормативный

метод возник на базе американской системы «стандарт-кост», создателем которой выступил американский экономист Чартер Гаррисон.

Таблица 5 - Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Параметр	Характерные особенности метода
Вид производства	Массовое, серийное, мелкосерийное
Отрасль применения	Обрабатывающая промышленность
Объект учета затрат	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Объект калькулирования	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Технологические особенности	1) предварительное составление калькуляции и нормативной себестоимости по каждому виду продукции (группе однородных видов продукции) на основании действующих нормативов; 2) ведение в течение отчетного периода учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости; 3) учет фактических затрат в разрезе затрат по нормам и отклонений от норм, выявление экономии или перерасхода
Порядок расчета себестоимости	$ССГП = ССНОРМ \pm ОТКЛНОРМ \pm ИЗМНОРМ$, где ССГП – фактическая производственная себестоимость готовой продукции; ССНОРМ – нормативная себестоимость готовой продукции; ОТКЛНОРМ – отклонения от норм (экономия/перерасход); ИЗМНОРМ – изменения действующих норм

Основой метода «стандарт-кост», судя по его названию, служат стандарты затрат, которые представляют собой денежное выражение количества необходимых для производства продукции материальных и трудовых затрат.

Алгоритм нормативного метода и метода «стандарт-кост» включает в себя определение нормативов (стандартов) затрат, сравнение и анализ нормативов и фактических затрат, выявление отклонений данных показателей друг от друга и установление причин, повлекших за собой возникновение таких отклонений. В отличие от нормативного метода, в методе «стандарт-кост» не осуществляется учет изменений норм (стандартов) в текущем учете, многие нормативы применяются месяцами и годами без изменений.

Таблица 6 - Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «стандарт-кост»

Параметр	Характерные особенности метода
Вид производства	Массовое, серийное, мелкосерийное
Отрасль применения	Обрабатывающая промышленность
Объект учета затрат	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Объект калькулирования	Отдельные виды продукции Группы однородных видов продукции
Технологические особенности	1) предварительное составление калькуляции и нормативной себестоимости на основании действующих стандартов; 2) учет фактических затрат в разрезе затрат по стандартам и отклонений от стандартов; 3) учет отклонений от стандартов на отдельных счетах в аналитике причин их возникновения
Порядок расчета себестоимости и финансового результата	$ССГП = СССТАНД,$ $ФРФАКТ = ВПр \pm ОТКЛСТАНД,$ где ССГП – фактическая производственная себестоимость готовой продукции; СССТАНД – стандартная себестоимость готовой продукции; ФРФАКТ – фактический финансовый результат; ВПр – валовая прибыль; ОТКЛСТАНД – отклонения от стандартов

В методе «стандарт-кост» фактическая себестоимость готовой продукции представляет собой стандартную себестоимость, незавершенное производство также оценивается по стандартной себестоимости, а отклонения от норм напрямую влияют на финансовый результат.

Отклонения от норм учитываются на отдельных счетах отклонений, которые при закрытии отчетного периода полностью списываются на финансовые результаты предприятия. Важно отметить, что неоспоримое преимущество метода «стандарт-кост» заключается в том, что обособленные счета, на которых ведется учет отклонений, представлены детальной аналитикой причин отклонений. Такое свойство метода «стандарт-кост» делает его предпочтительнее с точки зрения эффективности учета затрат и оперативного выявления причин отклонений.

Еще одним знаковым зарубежным методом учета затрат является метод исчисления неполной себестоимости продукции – «директ-костинг».

Понятие «директ-костинг» ввел в экономическую науку американский экономист Д. Харрис в 1936 г., а развитие данный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции получил во второй половине XX в.

Основополагающим принципом метода «директ-костинг» является разделение затрат на постоянные («fixed cost») и переменные («variable cost») в зависимости от объема производства.

Таблица 7 - Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции «директ-костинг»

Параметр	Характерные особенности метода
Вид производства	Массовое, серийное, мелкосерийное
Отрасль применения	Предприятия, имеющие значительное количество объектов учета
Объект учета затрат	Совокупность затрат, напрямую зависящих от объема производства Совокупность затрат, не зависящих от объема производства
Объект калькулирования	Готовая продукция
Технологические особенности	Разделение затрат на постоянные («fixed cost») и переменные («variable cost») в зависимости от объема производства
Порядок расчета себестоимости и финансового результата	$ССГП = ЗПЕР$ $ФРФАКТ = ВЫР - ССГП - ЗПОСТ$, где ССГП – фактическая производственная себестоимость готовой продукции; ЗПЕР – переменные затраты; ЗПОСТ – постоянные затраты; ВЫР – выручка от продажи продукции; ФРФАКТ – фактический финансовый результат

Себестоимость продукции в методе «директ-костинг» учитывается и планируется только с применением переменных производственных затрат, которые находятся в прямой зависимости от технического процесса и организации производства. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции и незавершенное производство на начало и конец отчетного периода.

Постоянные затраты не включаются в расчет себестоимости, а собираются на отдельном счете и по окончании отчетного периода без распределения по видам продукции списываются на финансовый результат того периода, в котором они были произведены.

С 70-х гг. XX в. в зарубежных странах начинают осваиваться новые методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, которые находят применение в ряде современных производств. Появление таких методов было обусловлено в первую очередь характерными особенностями конкретных производств, а также целью получения конкурентного преимущества в виде снижения себестоимости продукции. Широкое распространение сегодня получили следующие зарубежные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

- система «just in time» («точно в срок»);
- функционально-стоимостной анализ (ФСА);
- ABC («activity based costing»);
- метод сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking);
- концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing – LCC);
- таргет-костинг;
- кайзен-костинг.

Вышеперечисленные основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции используются в данный момент на предприятиях различных отраслей во всем мире. Нужно отметить, что современные методы редко востребованы в российской практике управленческого учета, поскольку экономика нашей страны имеет сырьевую направленность. Вследствие этого наибольшей популярностью пользуются «традиционные» методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, а также нормативный метод, стандарт-кост, директ-костинг.

1.4 Особенности калькуляции себестоимости продукции на малых предприятиях

Малое предпринимательство является одной из форм организации экономической жизни общества со своими характерными особенностями,

преимуществами и недостатками, закономерностями развития. Функционирование на местном рынке, оперативное реагирование на изменение его конъюнктуры, тесная связь с потребителями, узкая специализация в определенной нише рынка труда и услуг, уникальная возможность организовать собственное дело с относительно небольшим начальным капиталом – это, вне всякого сомнения, неоспоримые достоинства малого бизнеса, обеспечивающие устойчивость его развития. С 1 января 2008 г. вступил в действие Федеральный закон от 24.07.2007 № 209 «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (далее – Закон № 209-ФЗ) [7]. В этом Законе установлены основные направления поддержки малого предпринимательства в РФ. Данный правовой акт направлен на регулирование отношений, возникающих между юридическими лицами, физическими лицами, органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления в сфере развития малого и среднего предпринимательства. В Законе № 209-ФЗ определены понятия субъектов малого и среднего предпринимательства, инфраструктуры поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства, виды и формы такой поддержки.

Понятия «малое предпринимательство» и «среднее предпринимательство» предполагают количественную определенность, позволяющую отделить их от иных, более крупных форм хозяйствования. Однако конкретные количественные показатели не позволяют дать исчерпывающие определения малого и среднего бизнеса. В современной экономике применяются различные критерии отнесения субъектов предпринимательской деятельности к малому бизнесу. Трудности же заключаются в следующем: во-первых, объективные условия предпринимательской деятельности в различных отраслях экономики не сопоставимы; во-вторых, в разных странах существуют различия в методике расчета наиболее часто используемых показателей, таких как объем продаж, оборот, стоимость активов, размер уставного капитала и др.; в-третьих,

законодательно различаются критерии отнесения хозяйствующих субъектов к малому предпринимательству. В экономической литературе по проблемам малого бизнеса и в нормативных законодательных актах при определении субъектов малого предпринимательства, как правило, руководствуются количественными характеристиками.

Постановление Правительства РФ от 13.07.2015 N 702 увеличило размер годовой выручки для малых компаний - 800 млн руб. вместо прежних 400 млн руб. А Федеральный закон от 29.06.2015 N 156-ФЗ изменил размер доли учредителей в компании. Теперь доля сторонних организаций в уставном капитале малой фирмы может быть не более 49%. Раньше лимит составлял 25%. Средняя численность работников по-прежнему не должна превышать 100 человек. Чтобы считаться субъектом малого предпринимательства, нужно соответствовать одновременно всем трем критериям.

Критерии, по которым определяют субъект малого предпринимательства в 2016 году:

1) Выручка от реализации товаров (работ, услуг). Выручка от реализации без учета НДС за прошлый календарный год не может быть больше 800 млн руб. Критерий применим и к организациям, и к предпринимателям.

2) Состав учредителей (актуально только для организаций). Требования к долям участия в уставном капитале такие:

- суммарная доля участия в уставном капитале компании РФ, субъектов РФ, муниципальных образований, общественных, религиозных организаций, фондов не должна превышать 25%;

- суммарная доля участия сторонних организаций (иностранных и российских) должна составлять не более 49%.

3) Средняя численность работников за предшествующий календарный год средняя численность работников организации или предпринимателя не должна превышать 100 человек включительно.

От организации процесса производства зависит финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия (который в целях налогообложения корректируется в соответствии с действующим законодательством). Следовательно, огромное значение приобретает управление затратами, объемом выпуска продукции, ее качеством и конкурентоспособностью. Управление затратам на малом промышленном предприятии является сложным процессом. Он означает по своей сущности управление всей деятельностью фирмы, так как охватывает практически все производственных процессов в организации. Оптимальная организация производственно-хозяйственной деятельности предприятий базируется на процессе сбора и обработки данных о функционировании всех его подразделений. Основным источником такой информации и является учет затрат на производство продукции.

Любой хозяйствующий субъект осуществляет свою деятельность в правовой среде, установленной законодательством. Правовая среда малого бизнеса представляет собой совокупность законодательных и нормативных актов, которые определяют понятие малого предпринимательства, регулируют правила осуществления предпринимательской деятельности, формируют права и обязанности малых предприятий при взаимодействии их с иными субъектами экономики, работниками, государственными органами и общественными организациями, устанавливают ответственность за нарушение установленных норм и правил во всех областях деятельности.

Расчет себестоимости продукции на производстве определяется для разных целей, одна из которых – это ценообразование. Данная величина очень важна для предприятия, т.к. точно показывает общую сумму денежных затрат на выпуск изделия. В дальнейшем она используется для назначения самой эффективной цены при сбыте продукции. Таким образом, анализ

показателя издержек не позволит организации стать убыточной и неконкурентоспособной из-за высокой ценовой политики.

Для изготовления одной единицы изделия предприятие затрачивает некоторую сумму денег на приобретение материала (сырья), энергии, станков, топлива, заработную плату сотрудников, налоги, сбыт и т.д. Все эти расходы в итоге дают общий показатель потраченных средств, который называют себестоимость 1 штуки продукции.

Каждое предприятие на практике рассчитывают данную величину для планирования производства и учета готовой товарной массы двумя способами: по экономическим элементам затрат (себестоимость всей продукции); рассчитывают калькуляционные статьи расходов на единицу изделия.

Все средства, которые были затрачены на изготовление продукции до сдачи готовых изделий на склад, в итоге показывают чистую заводскую себестоимость. Но их нужно еще реализовать, что тоже требует затрат. Поэтому, для получения полной себестоимости к ним еще нужно добавить расходы на сбыт. Это могут быть, например, транспортные расходы, зарплата грузчиков или крана, которые участвовали в отгрузке и доставке продукции заказчику.

Методы расчета себестоимости продукции позволяют увидеть, какие деньги потрачены непосредственно в цеху и затем на выходе изделия из завода в целом для поставки заказчику. Показатели затрат важны для учета и анализа на каждом этапе.

Исходя из этих требований и представлений, различают такие виды себестоимости: цеховая; производственная; полная; индивидуальная; среднеотраслевая.

Каждая калькуляция позволяет анализировать все этапы производства. Таким образом, можно определить, где можно снизить затраты, избегая перерасхода неоправданных средств на выпуск товарной продукции.

При определении себестоимости единицы товара затраты группируют в общую калькуляцию из статей. Показатели для каждой позиции сводят в таблицу по отдельным видам расходов и суммируют.

Отраслевые производства отличаются своей спецификой выпускаемой продукции (предоставления услуг), влияющих на структуру себестоимости. Разные направления характеризуются своими особенными затратами на основное производство, которые преобладают над другими. Поэтому на них, прежде всего и обращают внимание, когда стараются снизить себестоимость, чтобы повысить рентабельность.

Каждый показатель, который включен в расчеты, имеет свою процентную долю. Все расходы группируют по статьям в общую структуру себестоимости. Позиции затрат показывают процентное соотношение в общей сумме. Это уточняет, какие из них являются приоритетными или дополнительными издержками производства.

На показатель долевых затрат влияют самые разные факторы: место положения производства; применение достижений научно-технического процесса; инфляция; концентрация производства; изменение процентной ставки банковского кредита и т.д.

Поэтому постоянной величины себестоимости не бывает даже у производителей одинаковой продукции. А следить за ней нужно очень скрупулёзно, иначе можно обанкротить предприятие. Оценка производственных издержек, указанных в статьях калькуляции, позволит своевременно снизить расходы на изготовление товарной продукции и получить большую прибыль.

В расчетах предприятий преобладает калькуляционная методика оценки себестоимости продукции, полуфабриката, услуг. Расчеты проводят на единицу товарной массы, которая изготавливается на промышленном объекте. Например, 1 кВт/ч поставки электроэнергии, 1 т металлопроката, 1 т-км транспортировки груза и т.д. Калькуляционная единица обязательно

должна соответствовать стандартным нормам измерения в натуральном выражении.

Производство продукции заключается в использовании сырья, технических устройств, привлечении обслуживающего персонала прямо задействованного в производственных мероприятиях и дополнительных материалов, механизмов и лиц, обслуживающих и руководящих предприятием. Исходя из этого, в калькуляциях статьи затрат используются по-разному. Могут включаться только прямые затраты, например, при расчете цеховой себестоимости.

Вначале для удобства расходы классифицируют по схожим признакам и объединяют в группы. Такая группировка позволяет точно рассчитать показатель издержек производства, относящихся к одной экономической составляющей себестоимости.

Поэтому расходы объединяют в отдельные классы по таким схожим свойствам: согласно принципам экономической однородности; виду выпускаемой продукции; методам добавления в себестоимость отдельных товаров; в зависимости от места возникновения; целевым назначениям; количественной составляющей в объемах производства; и т.д.

Статьи себестоимости классифицируют по общим признакам для выявления конкретного объекта или места осуществления затрат.

Классификацию производят по экономическим признакам однородности для калькулирования затрат на единицу выпускаемых изделий: основные материалы и сырье; дополнительные комплектующие; топливо; энергетические затраты; амортизация станков; зарплата; налоговые отчисления; прочие расходы.

Данный перечень экономических элементов одинаков для расчета себестоимости во всех отраслях промышленности, что позволяет обеспечить сравнение структуры расходов на изготовление товаров.

Для аналитического и синтетического учета затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг), учитываемых на счете 20

«Основное производство», применяется Ведомость учета затрат на производство по форме № В-3.

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по производствам в разрезе выпускаемой продукции (работ, услуг).

Затраты по дебету счета 20 «Основное производство» собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях, и непосредственно из отдельных первичных документов.

В одной ведомости можно вести отдельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по их видам и на управление производством (накладные расходы).

По окончании месяца и подсчета всех затрат итоговая сумма затрат на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты реализованной продукции, работ и услуг.

При списании затрат на реализованную продукцию (работы, услуги) они относятся в дебет счета 90 «Продажи». На малых предприятиях при принятии к учету готовой продукции вместо счета 43 «Готовая продукция» предусмотрено использование счета 41 «Товары».

По определении затрат на законченную производством продукцию (работы, услуги) выявляется фактическая их себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) — На склад (счет 41 «Товары»), реализацию (счет 90 «Продажи») и др.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 «Основное производство» в разрезе производств (видов продукции) как незавершенное производство. Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости по форме № В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным [27].

Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций в месяц, не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (далее – Книга учета фактов хозяйственной деятельности) по форме № К-1. Наряду с ней для учета расчетов по оплате труда с работниками малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность. Книга учета должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Малое предприятие может вести Книгу учета фактов хозяйственной деятельности в виде ведомости, открывая ее на месяц, или в форме книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В последнем случае Книга учета фактов хозяйственной деятельности должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также оттиском печати организации. Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг), может применять данную форму учета. Она предполагает его ведение в следующих регистрах бухгалтерского учета:

- 1) форма № В-1 по учету основных средств и начисленных амортизационных отчислений;
- 2) форма № В-2 по учету производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям;
- 3) форма № В-3 по учету затрат на производство;

- 4) форма № В-4 по учету денежных средств и фондов;
- 5) форма № В-5 по учету расчетов и прочих операций;
- 6) форма № В-6 (оплата) по учету реализации, если в учетной политике закреплен метод реализации «по оплате»;
- 7) форма № В-6 (отгрузка) по учету расчетов и прочих операций, если в учетной политике закреплен метод реализации «по отгрузке»;
- 8) форма № В-7 по учету расчетов с поставщиками;
- 9) форма № В-8 по учету оплаты труда;
- 10) форма № В-9 – шахматная ведомость.

Таким образом, в заключение первой главы выпускной квалификационной работы можно подвести некоторые итоги:

1. В процессе исследования теоретических аспектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было установлено, что на различных этапах развития экономики менялись содержание и состав экономических категорий «затраты», «расходы», «издержки», «себестоимость» и до настоящего времени не выработан единый подход к определению и сущности данных категорий. Себестоимость продукции - основа стоимости. Снижение себестоимости продукции уменьшает ее стоимость, сокращает не только индивидуальные, но и общественно необходимые затраты на производство. Проведенный в работе анализ существующих нормативно-правовых актов и литературных источников позволил уточнить соотношение названных экономических категорий с целью обеспечения единого методологического подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

2. При анализе существующей базы, касающейся теоретических основ методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было обнаружено, что понятия «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости продукции» в различных источниках рассматриваются в качестве синонимов, в других они представляют собой единое понятие «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости

продукции», в третьих предстают в качестве обособленных объектов исследования.

3. В исследовании проведен анализ существующих методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Обнаружено, что в российской практике зачастую применяются так называемые «традиционные» методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: попередельный, попроцессный, позаказный, а также нормативный метод. Данные методы в общем и целом оказываются эффективными только в рамках оперативного управленческого учета.

2 Калькуляция себестоимости продукции малого предприятия ИП Матыцина Н.А.

2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

Пекарня ИП Матыцина Н.А., находится по адресу: Кемеровская область, 652400 город Тайга, улица Интернациональная, 70А. Целью деятельности пекарни является получение прибыли. ОКВЭД 15.81 производство хлеба и хлебобулочных изделий. Основными видами деятельности пекарни являются следующие:

1. Производство хлебобулочных и кондитерских изделий, а так же их реализация;
2. Производство иной продовольственной продукции и ее реализация;
3. Оптовая и розничная торговля хлебобулочной продукцией.

Основные конкурентные преимущества создаваемого предприятия:

- высокий профессионализм специалиста-технолога, а также мастерство пекарей;
- наличие договоренностей о поставках высококачественного сырья;
- мероприятия по стимулированию продаж;
- ценностный подход к ценообразованию.

Главная задача, стоящая перед пекарней - расширение рынка сбыта продукции и укрепление завоеванных позиций с помощью расширения ассортимента производимых товаров.

Руководство текущей деятельностью предприятия осуществляет директор.

Перечень выполняемых функций представлен в таблице 8.

Структура системы управления организацией - упорядоченная совокупность взаимосвязанных элементов, находящихся между собой в устойчивых отношениях, обеспечивающих их функционирование и развитие как единого целого.

Таблица 8-Примерное штатное расписание пекарни ИП Матыцина Н.А. на начало 2016 г.

Должность	Функции	Кол-во
Директор	покупка сырья и материалов трудовые ресурсы организация продаж покупка товаров в твердой валюте	1
Заведующий производством	планирование и контроль производства управление производственным персоналом контроль за тех. состоянием оборудования	1
Пекари	выпечка содержание оборудования	8
Продавцы	обслуживание покупателей оформление витрин	6
Специалист по обслуживанию помещений и внутренних коммуникаций		1
Водитель		3
Уборщица		2
Бухгалтер		1
Итого:		23

Элементами структуры являются отдельные работники и службы аппарата управления; отношения между ними поддерживаются благодаря связям, которые могут носить линейный и функциональный характер.



Рисунок 4 - Организационная структура ИП Матыцина Н.А.

Организационная структура является линейно-функциональной. Основу линейно-функциональных структур составляет принцип построения и специализации управленческого процесса по функциональным подсистемам организации, по которым на каждом уровне управления формируются функциональные службы.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что для проектируемого предприятия использование линейно-функциональной структуры управления является наиболее рациональным.

Наибольший объем производства и продаж приходится на следующие виды продукции: хлеб пшеничный, батон нарезной, плетенка, булка сдобная, кекс московский, хлеб бородинский и с отрубями. Производство батона нарезного имеет наибольшую долю в общем объеме продукции, а в четвертом квартале данная статья ассортимента составила 12%.

Таблица 9 - Ассортимент выпускаемой продукции

Наименование продукции	Вес (кг)	Количество выпуска за месяц (тонн)
Хлеб «Особый»	0,6	4,26
Хлеб «Южный»	0,4	2,22
Хлеб Бородинский	0,4	5,72
Булка «Полезная»	0,4	3,75
Хлеб Диетический	0,4	2,90
Хлеб Баварский	0,3	1,44
Батон Нарезной	0,35	6,36
Батон Подмосковный	0,35	2,34
Батон с отрубями	0,35	4,98
Булка сдобная	0,1	1,34
Булка сдобная с изюмом	0,1	4,46
Плетенка с маком	0,3	4,46
Плюшка «Новомосковская»	0,1	0,75
Кекс «Московский»	0,5	1,62
Каравай «Праздничный»	1,5	3,23
Сдоба к чаю	0,1	0,85
Итого:	52,29	

Обобщая вышеизложенное, необходимо отметить следующие характеристики производства:

- номенклатура изделий постоянная; существуют только модификации выпускаемого продукта (несколько ассортиментных наименований);
- планируемый объем производства продукции составляет 3 млн. штук в год, с учетом увеличения времени работы имеющегося оборудования.
- для производства продукции используется специальное оборудование;
- связи между рабочими местами организованы по принципу прямоточности;

- рабочие - операторы, овладевшие несколькими операциями; их работа не требует высокой квалификации.

Несмотря на кризисные тенденции в экономике, усилении конкуренции в отдельных отраслях, предприятию удалось сохранить устойчивую структуру предприятия, обеспечить рост численности рабочих на предприятии, расширить ассортимент выпускаемой продукции.

Все это свидетельствует о необходимости проведения рекламной кампании на предприятии.

План производства в 2015 году перевыполнен по всем показателям, как в натуральном выражении, так и в стоимостном выражении, это объясняется в основном совершенствованием ассортимента и качества продукции.

Таблица 10-Основные технико-экономические показатели

№	Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Изменения, %
1	Производственная мощность	46500	46500	46500	100
2	Объем производства в натуральном выражении, т.	34877	35888	36094	101,2
3	Коэффициент использования производственной мощности	0,75	0,77	0,78	101,4
4	Объем товарной продукции, тыс. руб.	9591	15823	15166	95,8
5	Численность ППП, чел.	23	23	23	100
6	Выработка продукции на одного работающего, тыс. руб.	417	687	659	101,3
7	Среднемесячная заработная плата одного работающего, тыс. руб.	17257	22616	24323	112,2
9	Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс. руб.	5226,4	5331	5421,6	101,2
10	Фондоотдача, руб.	96,5	97,5	98	101

В результате проведенного анализа хозяйственной деятельности хлебопекарни, которая работает в условиях самофинансирования можно сделать следующие выводы: хлебопекарня выполнила план по объему

производства товарной продукции. В 2015 году план по объему производства выполнен на 101,2%, сверх плана, было выработано продукции на сумму 15136 тыс.руб. На перевыполнение плана производства продукции в основном оказал влияние рост производительности труда. В процессе производства продукции велика роль ОПФ. Их стоимость на хлебопекарне постоянно изменяется в связи с их совершенствованием и заменой старой техники новой. Техническое перевооружение - это постоянный процесс. Общая среднегодовая стоимость ОПФ постоянно возрастает и составила 1,2%, а фондоотдача по сравнению с планом выросла на 1%. Рассмотрим показатели по труду и заработной плате. На хлебопекарне численность работников составила 36 человек. Предприятия постоянно испытывают дефицит численности из-за тяжелых условий труда. Изменение численности сразу сказывается на уровне производительности труда и показателе фондовооруженности труда.

Общий фонд заработной платы по сравнению с планом вырос. Это объясняется тем, что фонд заработной платы увеличился в связи с постановлением о «переходе на новые сдельные расценки и тарифные ставки». На предприятии постоянно совершенствуется ассортимент продукции крупного развеса из муки первого и высшего сорта, увеличивается доля мелкоштучной продукции в общем объеме выпуска продукции. Себестоимость товарной продукции в 2015 году повысилась против плана на сумму 1119 тыс. руб. за счет увеличения объема производства.

Анализ рентабельности производства показал, что рентабельность производства увеличилась на 3%. Рентабельность производства изменилась в результате прибыли, изменения стоимости основных производственных фондов и нормируемых оборотных средств.

Проведенный анализ хозяйственной деятельности хлебозавода за 2015 год показал, что предприятие работает стабильно, хотя имеются резервы повышения эффективности производства.

2.2 Калькуляция себестоимости продукции на малом предприятии. Учет затрат на производство

Финансовые результаты характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности, это – важнейшие характеристики деятельности предприятия. Они определяют конкурентоспособность, потенциал в деловом партнерстве, оценивают, в какой степени гарантированы экономические интересы самого предприятия и его партнеров в финансовом и производственном отношении.

Данные о финансовых результатах ИП Матыцина Н.А. представлены в таблице 11.

Таблица 11-Финансовые результаты деятельности ИП Матыцина Н.А.

Показатели	2013	2014	2015	Темп роста	
				2015/13	2015/14
1. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	9591	15823	15166	158,1	95,8
2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	8466	14622	13127	155,05	89,78
3. Прибыль от продаж (+), убыток (-) от продаж, тыс. руб.	850	1201	2039	239,8	169,8
4. Проценты к уплате, тыс.руб.	215	197	174	80,77	88,25
5. Прочие расходы, тыс.руб.	745	441	355	47,69	80,64
6. Прибыль (+), убыток (-) до налогообложения (без субсидий), тыс. руб.	2047	563	1510	73,8	268,2
7. Рентабельность продаж, %					
- по прибыли от реализации продукции	8,9	7,6	13,4	150,6	176
- по прибыли до налогообложения	21,3	3,6	9,9	45,2	275
8. Уровень рентабельности, %					
- по прибыли от продаж	10,0	8,21	15,5	155	188,8
- по прибыли до налогообложения	24,2	3,9	11,5	47,5	294,8
12. Окупаемость затрат (на реализованную продукцию), %	113,3	108,2	115,5	101,9	106,7

По данным представленным в таблице 5 можно сделать вывод о снижении выручки от реализации продукции в 2015 году по сравнению с 2014 годом на 13,62 %, что связано не только с уменьшением объемов реализованной продукции, но и с колебаниями цен на продукцию. В 2014 году к 2013 году выручка увеличилась на 44,12 %.

Полная себестоимость реализованной продукции за исследуемый период увеличилась на 55,05 %, это связано не только с увеличением объема производства, но и с инфляцией, оказывающей существенное влияние на увеличение полной себестоимости. В результате чего прибыль от реализации сократилась на 2016 тыс.руб.

Окупаемость затрат свидетельствует, что ИП Матыцина Н.А. в 2013, в 2014 и в 2015 годах получало прибыль, хотя себестоимость в 2014 и 2015 гг. превышала выручку от реализации.

Спад финансовых показателей ИП Матыцина Н.А. связан не только с не совсем успешным менеджментом, но и с сокращением инвестиций в производство за счет долгосрочных и краткосрочных кредитов, размер которых на конец 2015 года составил 8607 тыс. руб., что на 11017 тыс. руб. меньше, чем в 2014 году.

Проведем калькуляция себестоимости основных позиций хлеба и хлебобулочных изделий ИП Матыцина Н.А. на 2016 год.

Хлеб «Особый»: 1 выпечка – 135 шт., вес 1 шт. – 700 гр., масса 1 выпечки – $135 \cdot 0.7 = 94.5$ кг.

Таблица 12-Продукты

Наименование	Затраты, руб.
Мука ржаная	162
Мука первого сорта	127,40
Вода	3,52
Соль	7,50
Улучшитель	133,5
Дрожжи (Сухие)	55,50

Таблица 13-Затраты

Наименование	Затраты, руб.
Электроэнергия	181,30
Заработная плата	386
ФСС	3,86
Амортизация оборудования	116
Текущий ремонт	47
Аренда здания	17
Автомашина на обслуживании	120
Итого	1361

Себестоимость 1 булки хлеба: $1361:135=10,08$ руб.

Хлеб «Бородинский»: 1 выпечка – 225 шт., вес 1 шт. – 550 гр., масса 1 выпечки– $225*0,550=123,75$ кг.

Таблица 14-Калькуляция булки

Наименование	Затраты, руб.
Мука первого сорта	421,40
Вода	4,80
Соль	6,25
Улучшитель	9
Дрожжи (Свежие)	28,80
Электроэнергия	236,80
Заработная плата	506
ФСС	56
Амортизация оборудования	152
Текущий ремонт	62
Аренда здания	22,28
Автомашина на обслуживании	157
Итого	1663

Себестоимость 1 булки хлеба: $1663:225=7,39$ руб.

Хлеб «Южный»: 1 выпечка – 225 шт., вес 1 шт. – 560 гр., масса 1 выпечки $225*0,560=126$ кг.

Таблица 15-Калькуляция хлеба высшего сорта

Наименование	Затраты, руб.
Мука высшего сорта	672
Вода	4,80
Соль	6,25
Улучшитель	4,50
Дрожжи (Свежие)	25,60
Электроэнергия	244,20
Заработная плата	515
ФСС	57
Амортизация оборудования	155
Текущий ремонт	63
Аренда здания	22,68
Автомашина на обслуживании	160
Итого	1930

Себестоимость 1 булки хлеба: $1930:225=8,58$ руб.

Батон «Нарезной»: 1 выпечка – 30 шт., вес 1 шт. – 420 гр., масса 1 выпечки $30*0,420=12,6$ кг.

Таблица 16-Калькуляция батона

Наименование	Затраты, руб.
Мука высшего сорта	70
Вода	0,44
Соль	0,75
Улучшитель	3
Дрожжи (Сухие)	14,80
Маргарин	5,62
Яйцо	9
Сахар	7,50
Ванилин	4,90
Электроэнергия	25,90
Заработная плата	51,53
ФСС	5,67
Амортизация оборудования	15,50
Текущий ремонт	6,30
Аренда здания	2,27
Автомашина на обслуживании	16
Итого	239

Себестоимость 1 булки хлеба: $239:30=7,97$ руб.

Булочки: 1 выпечка – 100 шт., вес 1 шт. – 90 гр., масса 1 выпечки $100*0,90=9$ кг.

Таблица 17-Калькуляция булочки

Наименование	Затраты, руб.
Мука высшего сорта	45,50
Вода	0,29
Соль	0,38
Улучшитель	1,50
Дрожжи (Сухие)	6,40
Маргарин	9,38
Яйцо	3
Сахар	17,50
Ванилин	2,94
Подсолнечное масло	7,60
Электроэнергия	18,50
Заработная плата	37
ФСС	4,07
Амортизация оборудования	11
Текущий ремонт	4,50
Аренда здания	1,62
Автомашина на обслуживании	11,43
Итого	186

Себестоимость 1 булочки: $186:100=1,86$ руб.

Плюшка «Новомосковская»: 1 выпечка – 32 шт., вес 1 шт. – 390 гр., масса 1 выпечки $32*0,390=12,48$ кг.

Таблица 18-Калькуляция

Наименование	Затраты, руб.
Мука высшего сорта	62,30
Вода	0,38
Соль	0,90
Улучшитель	1,50
Дрожжи (Свежие)	4,48
Маргарин	0,68
Сахар	4,50
Простокваша	3,60
Электроэнергия	18,50
Заработная плата	51
ФСС	5,61
Амортизация оборудования	15,35
Текущий ремонт	6,24
Аренда здания	2,24
Автомашина на обслуживании	15,84
Итого	195

Себестоимость 1 лаваша: $195:32=6,10$ руб.

Из данных видно, что наибольшую долю в себестоимости занимают расходы на материалы, затем на зарплату и на содержание оборудования. Но не следует забывать о расходах с меньшей долей, т.к. в сумме они могут значительно влиять на величину себестоимости. Итак, калькулирование себестоимости продукции, работ или услуг занимает доминирующее место в общей системе бухгалтерского учёта на предприятии. В условиях самостоятельного планирования предприятиями номенклатуры продукции и свободных (рыночных) цен возрастает значимость калькулирования себестоимости продукции, вырабатываемой на предприятиях. Грамотно организованный учет затрат позволяет вести оперативный анализ себестоимости по статьям затрат и принимать своевременные меры по снижению стоимости выпускаемой продукции (производимых работ, выполняемых услуг), что даёт возможность влиять на их рыночную конкурентоспособность. Необходимо повысить заинтересованность организаций в использовании учётной информации о затратах и составлении калькуляции для целей оперативного руководства и управления. Более

детальное изучение вопроса затрат на производство продукции (работ, услуг) позволит руководителям и

Бухгалтерам организаций правильно увидеть статьи расходов и умело составить отчёт о производственных затратах, а это, в свою очередь, создаст благоприятную почву для выживания и процветания предприятия в жестких условиях рыночной экономики.

Показателями эффективности отдельных видов продукции является прибыль и рентабельность.

Рассмотрим результаты от реализации основных видов продукции в ИП Матыцина Н.А. в таблице 19.

Объем реализации хлеба в 2015 году по сравнению с 2013 годом увеличился, общее увеличение составило 7805 ц. (в 5,8 раз). За счет увеличения объема реализации выручки и роста цены реализации хлеба на 0,22 тыс. руб. (на 66,67 %) выручка от реализации увеличилась на 4657 тыс. руб. (в 9,8 ра).

Таблица 19-Динамика финансовых показателей от реализации основных видов продукции пекарни

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015г.	Темп роста, %	
				2015/13	2015/14
Хлеб					
Продано - всего, ц.	1621	10103	9426	581,49	93,30
Выручка от реализации - всего, тыс. руб.	529	7205	5186	980,34	71,98
Средняя цена реализации, тыс. руб./ ц	0,33	0,71	0,55	168,59	77,15
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	246	5862	4058	1649,59	69,23
Полная себестоимость 1 ц., руб.	151,76	580,22	430,51	283,68	74,20
Прибыль (+), убыток (-) - всего, тыс.руб.	283	1343	1128	398,59	83,99
Прибыль (+), убыток (-) , руб. на 1 ц.	174,58	132,93	119,67	68,55	90,02
Уровень рентабельности, %	115,04	22,91	27,80	24,16	121,33
Батон					
Продано - всего, ц	5037	6696	4870	96,68	72,73
Выручка от реализации - всего, тыс. руб.	2216	6892	5406	243,95	78,44
Средняя цена реализации 1 ц, тыс. руб.	0,44	1,03	1,11	252,32	107,85
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	2188	5620	6143	280,76	109,31
Полная себестоимость 1ц руб.	434,39	839,31	1261,40	290,39	150,29
Прибыль (+), убыток (-) - всего, тыс.руб.	28	1272	-737	-2632,14	-57,94
Прибыль (+), убыток (-) на 1 ц, руб.	5,56	189,96	-151,33	-2722,40	-79,66

Уровень рентабельности, %	1,28	22,63	-12,00	-937,51	-53,01
Булочки					
Продано - всего, ц	540	951	539	99,81	56,68
Выручка от реализации - всего, тыс. руб.	388	1364	598	154,12	43,84
Средняя цена реализации 1 ц, тыс. руб.	0,72	1,43	1,11	154,41	77,35
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	109	296	134	122,94	45,27
Полная себестоимость 1ц. руб.	201,85	311,25	248,61	123,16	79,87
Прибыль (+), убыток (-) - всего, тыс.руб.	279	1068	464	166,31	43,45
Прибыль (+), убыток (-) на 1 ц, руб.	516,67	1123,03	860,85	166,62	76,65
Уровень рентабельности, %	255,96	360,81	346,27	135,28	95,97
Плюшки					
Продано - всего, ц	61581	71553	76186	123,72	106,47
Выручка от реализации - всего, тыс. руб.	52938	71017	69125	130,58	97,34
Средняя цена реализации 1 ц, тыс. руб.	0,86	0,99	0,91	105,55	91,42
Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	25998	68587	70767	272,20	103,18
Полная себестоимость 1 ц, руб.	422,18	958,55	928,87	220,02	96,90
Прибыль (+), убыток (-) - всего, тыс.руб.	26940	2430	-1642	-6,10	-67,57
Прибыль (+), убыток (-) на 1ц, руб.	437,47	33,96	-21,55	-4,93	-63,46

Полная себестоимость реализованной продукции в 2015 году по отношению к 2013 году увеличилась на 3812 тыс. руб. (в 16,5 раз). Уровень рентабельности за исследуемый период сократился на 87,24 %.

Объем реализации батона в 2015 году по сравнению с 2013 годом сократился в 1,03 раза (на 167 ц.). Повышение цены реализации на 0,67 тыс. руб. привело к увеличению выручки от реализации в 2,44 раза (на 3190 тыс. руб.). Полная себестоимость реализованной продукции за 2013–2015 годах увеличилась на 3955 тыс.руб. (в 2,81 раза). Стоит отметить, что производство батона в 2013 и в 2014 годах было рентабельным, а в 2015 году в результате роста себестоимости впервые получены убытки.

Объем реализации булочек за 2013-2015 годы сократился незначительно, на 1 ц. За счет сохранения объема реализации и повышения цены реализации 1 ц. овса на 0,39 тыс. руб., выручка выросла на 210 тыс. руб. Полная себестоимость 1 ц. реализованной продукции в 2015 году по

отношению к 2013 году увеличилась на 25 тыс. руб. (в 1,23 раза). Итак, высокий уровень рентабельности за анализируемый период вырос на 90,31%

Прибыль от реализации продукции зависит от объема реализованной продукции, ее себестоимости и уровня среднереализационных цен, каждый из которых может оказывать положительное и отрицательное влияние на сумму прибыли. Увеличение объема продаж рентабельной продукции приводит к пропорциональному увеличению прибыли. Если же продукция оказывается убыточной, то при увеличении объема реализации происходит уменьшение прибыли.

Себестоимость продукции и прибыль находятся в обратно пропорциональной зависимости: снижение себестоимости приводит к соответствующему росту суммы прибыли. Изменение уровня среднереализационных цен и величина прибыли находятся в прямо пропорциональной зависимости: при увеличении уровня цен сумма прибыли возрастает.

Влияние этих факторов на сумму прибыли рассмотрим в таблице 20.

В 2015 году от реализации хлеба была получена прибыль. Прибыль от реализации хлеба по сравнению с 2013 годом увеличилась на 845 тыс. руб.

Прибыль от реализации булочек в 2015 году по сравнению с 2013 годом увеличилась на 185 тыс. руб. Это произошло за счет роста цен на 907,61 руб./ц.

Таблица 20-Факторный анализ прибыли от реализации основных видов продукции

Показатели	Количество (ц)		Цена за 1 ц, руб.		Себестоимость (ц), руб.		Прибыль от реализации, тыс. руб.				Отклонение			
	Базис	Отчет.	Базис.	Отчет.	Базис.	Отчет.	Базис.	Отчет.	усл1	усл2	всего	в том числе за счет:		
												Кол-ва	Цены	Себест-ти
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Хлеб 2015/2013	1621	9426	326,34	550,18	151,76	430,51	283	1128	1645,62	3755,53	845,00	1362,62	2109,90	-2627,53
Батон 2015/2013	5037	4870	439,94	1110,06	434,39	1261,40	28	-737	27,07	3290,54	-765,00	-0,93	3263,47	-4027,54
Булочки 2015/2013	540	539	718,52	1109,46	201,85	248,61	279	464	278,48	489,20	185,00	-0,52	210,72	-25,20
Плюшки 2015/2013	61581	76186	859,65	907,32	422,18	928,87	26940	-1642	33329,29	36961,12	-28582,00	6389,29	3631,84	-38603,12

Прибыль от реализации продукции в целом по предприятию зависит от четырех факторов первого уровня соподчиненности: объема реализации продукции, ее структуры, себестоимости и уровня среднереализационных цен.

Увеличение объема продаж рентабельной продукции приводит к увеличению прибыли. Структура реализованной продукции может также оказывать и положительное, и отрицательное влияние на сумму прибыли. Если увеличится доля более рентабельных видов продукции в общем объеме ее реализации, то сумма прибыли возрастет. Напротив, при увеличении удельного веса низкорентабельной или убыточной продукции общая сумма прибыли уменьшится.

Себестоимость продукции обратно пропорциональна прибыли: снижение себестоимости приводит к соответствующему росту суммы прибыли, и наоборот. Изменение уровня среднереализационных цен прямо пропорционально прибыли: при увеличении уровня цен сумма прибыли возрастает, и наоборот.

В ИП Матыцина Н.А. применяется следующая типовая группировка затрат по элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- амортизация основных фондов;
- прочие расходы.

Стоимость материальных ресурсов на предприятии отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость, расходов на транспортировку, доставку, осуществляемых силами сторонних организаций и собственными силами. Все эти затраты собираются по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту соответствующих счетов.

Конечным итогом учета затрат на производство является составление калькуляций – исчисление себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) в ИП Матыцина Н.А. используются следующие активные счета:

- 20 «Основное производство»,
- 23 «Вспомогательные производства»,
- 25 «Общепроизводственные расходы»,
- 26 «Общехозяйственные расходы»,
- 28 «Брак в производстве»,
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,
- 44 «Расходы на продажу»

Счета 20 и 23 – калькуляционные, на них исчисляется фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) основного и вспомогательного производств.

В течение месяца прямые, элементные затраты учитываются на основании первичных документов в себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

Косвенные, комплексные расходы включаются в себестоимость продукции по-разному, в зависимости от характера и периода времени, к которому они относятся. Часть косвенных расходов, возникающих ежемесячно, учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 25 учитываются расходы по обслуживанию основного (вспомогательного) производства. К ним относятся:

- расходы по эксплуатации машин и оборудования (заработная плата вспомогательного персонала, отчисления на социальное страхование с их заработной платы, стоимость электроэнергии, смазочных материалов и т.п.);
- износ основных средств производственного назначения;

- затраты на ремонт основных средств;
- расходы по управлению (заработная плата персонала, обслуживающего производство с отчислениями на социальное страхование);
- хозяйственные расходы (отопление, освещение, содержание помещений, арендная плата за производственные основные средства) и др.

На счете 26 учитываются расходы по обслуживанию и управлению предприятием. К ним относятся:

- административно-управленческие расходы (оплата труда с отчислениями работников управления, командировочные, канцелярские, почтовые расходы и т.п.),
- общехозяйственные расходы (износ и ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, оплата труда общехозяйственного персонала с отчислениями и т.д.), продукции, количеству отработанных рабочими человеко-часов, количеству машино-часов оборудования и др.

При выборе способа распределения косвенных расходов необходимо учитывать специфику работы предприятия, в том числе уровень механизации и автоматизации отдельных участков, уровень квалификации счетных работников и другие факторы.

Для распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов составляются специальные ведомости распределения этих расходов.

Счет 28 «Брак в производстве» предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве.

По дебету счета 28 «Брак в производстве» собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного брака, расходы по исправлению и т.п.).

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной

продукции по цене по цене возможного использования, суммы, подлежащие взысканию с виновников брака).

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации.

На данном счете могут быть отражены затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания организации: жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация столовых и буфетов, бань, мастерских бытового обслуживания)

Счет 44 «Расходы на продажу» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ, услуг.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 могут быть отражены, в частности, следующие расходы: на затаривание упаковку изделий на складах готовой продукции, комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям.

В ИП Матыцина Н.А. затраты учитываются методом фактической себестоимости. Метод учета фактических затрат строится на таких принципах, как: полное и документально оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета; учетная регистрация их в момент возникновения в процессе производства; локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат; отнесение фактически произведенных затрат на объекты их учета и калькулирования; сравнение фактических показателей с плановыми. Применение этого метода позволяет, в конечном счете, определить фактическую себестоимость.

Недостатки учета фактической себестоимости:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией. Данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого производится продукция;

- в отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования бухгалтерских данных для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей. При этом обычно трудно определить, была ли себестоимость предыдущей операции высока или нет;

- данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;

- учет фактической себестоимости трудоемков, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим;

- невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Однако основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов.

Метод учета затрат выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важного принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

3 Совершенствования учета затрат и методов калькулирования себестоимости продукции на малом предприятии

3.1 Выявленные проблемы в учете затрат на производство на ИП Матыцина Н.А.

В результате проведенного исследования существующей системы учета затрат на производство на предприятии ИП Матыцина Н.А. был обнаружен ряд недостатков в системе учета, устранение которых может принести реальную экономическую выгоду как предприятию в целом, так и бухгалтерии предприятия в частности.

Основным недостатком организации калькуляции себестоимости продукции на малом предприятии ИП Матыцина Н.А. является отсутствие системы управленческого учета. Финансовый учет призван обеспечить отчетной информацией внешних пользователей: акционеров и других собственников, кредиторов, инвесторов предприятия, его персонал, поставщиков, покупателей и так далее, а управленческий учет – это сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри предприятия. Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим в принятии экономически обоснованных решений. В качестве управленческого учета предлагаю внедрение на предприятие ИП Матыцина Н.А. системы «таргет-костинг». Этот метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции соответствует отечественному нормативному методу, к сожалению, не получившему широкого распространения. Суть системы «таргет-костинг» в том, что в учет вносится то, что должно произойти, и обособленно отражаются возникшие отклонения.

Одно из основных преимуществ системы стандарт-кост – при правильной ее постановке не требуется большой бухгалтерский штат, поскольку учитываются только отклонения от стандартов. Чем стабильнее

работает предприятие, тем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится учет и калькулирование.

Так же, к выявленным недостаткам можно отнести следующие:

1. В настоящее время бухгалтерский учет на ИП Матыцина Н.А. ведется по автоматизированной форме учета с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы 1С: Предприятие 7.7.Я хотела бы порекомендовать использование 1:С «Бухгалтерия 8.0», она обеспечивает решение всех задач, стоящих перед бухгалтерской службой организации: выписку первичных документов, учет продаж и т.д. Кроме того, информацию об отдельных видах деятельности, торговых и производственных операциях, могут вводить сотрудники смежных служб предприятия, не являющиеся бухгалтерами. 1:С «Бухгалтерия 8.0» – универсальная программа массового назначения для автоматизации бухгалтерского и налогового учета, включая подготовку обязательной (регламентированной) отчетности. Это готовое решение для ведения учета в организациях, осуществляющих любые виды коммерческой деятельности: оптовую и розничную торговлю, комиссионную торговлю (в том числе субкомиссию), оказание услуг, производство и т.д.

2. Отсутствие аудиторских проверок. Предлагаю на предприятии ИП Матыцина Н.А. организовать службу внутреннего аудита в целях своевременного контроля за затратами. Создание внутреннего аудита позволяет своевременно предотвратить нерациональные производственные затраты, предоставив бухгалтеру информацию о них до начала производственного процесса и в ходе его, а не как в действующей практике – после осуществления всех затрат.

3. Также недостатком является то, что на ИП Матыцина Н.А. определение себестоимости продукции (работ, услуг) ведется в рамках российского законодательства без стандартизации норм и правил в международном масштабе, что в настоящее время является очень актуальным. Хочу порекомендовать разработку системы учета на основе

определение себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с МСФО. Себестоимость объекта калькулирования, согласно требованиям МСФО может включать в себя только прямые или переменные затраты, она может калькулироваться только на основе производственных расходов. Несмотря на различную полноту включения в себестоимость объекта калькулирования разных видов расходов, общим для этого подхода является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической сущности составляют часть текущих издержек, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки или валовой прибыли. В этом состоит основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости.

В целом хочется отметить, что система бухгалтерского учета на предприятии ИП Матыцина Н.А. составлена грамотно.

3.2 Внедрение управленческого учета на предприятии

В данном разделе дипломной работы представим общую характеристику метода калькулирования себестоимости по целевым затратам «таргет-костинг», условия его применения в ИП Матыцина Н.А.. Рассматриваются процесс установления целевой цены ИП Матыцина Н.А., основные факторы влияния. Анализируются особенности определения целевой прибыли по сравнению с традиционными подходами к планированию прибыли.

Современная мировая экономика характеризуется постоянным ростом, развитием и усложнением; не остается в стороне от этих процессов и Россия. Для того чтобы идти в ногу с происходящими процессами институциональных изменений, компаниям необходимо решать множество проблем: повышение эффективности хозяйствования в целом, увеличение производительности труда, обеспечение конкурентоспособности выпускаемой продукции и др. Все это требует принятия оптимальных

управленческих решений на основе актуальной, своевременной и достоверной информации. Особая роль в системе экономической информации справедливо отводится показателям бухгалтерского учета и статистики, которые выполняют одни и те же функции в управлении - информационную, контрольную и аналитическую, взаимно дополняют друг друга, зачастую используя одну и ту же первичную информацию, что в конечном счете позволяет более полно, конкретно и всесторонне исследовать экономические явления и процессы [1, с. 31].

Важным инструментом получения информации является управленческий учет как подсистема бухгалтерского учета, в состав которой входят учет, контроль и управление затратами предприятия, калькулирование себестоимости продукции.

Деятельность подавляющего большинства компаний ориентирована на рынок, однако далеко не все компании исчисляют себестоимость продукции, которая является зависимой переменной от рыночной цены и среднеотраслевой нормы прибыли. В этой связи калькулирование себестоимости по целевым затратам «таргет-костинг» может существенно обогатить существующие методы современного управленческого учета. Калькулирование себестоимости по целевым затратам все чаще применяется ведущими мировыми и в первую очередь японскими компаниями. В нашей стране современные технологии и инновационные практики управленческого учета, в том числе метод «таргет-костинг», внедряются недостаточно активно. Для российских организаций будет полезно ознакомиться с теоретическим и практическим опытом, связанным с исследованием и применением метода «таргет-костинг», накопленным другими странами.

Метод «таргет-костинг» был разработан в Японии и впервые применен в 60-е гг. XX в. на предприятиях компании Тойота (Toyota), а с конца 1960-х - начала 1970-х гг. данный метод начали активно перенимать многие крупные японские корпорации. Именно японские компании первыми показали свою способность эффективно управлять производственными

системами; у истоков этого подхода лежит особенность менталитета Японии, где из-за высокой плотности населения и нехватки ресурсов стало привычным бережливое отношение к вещам [2, с. 205].

Традиции предопределены обстоятельствами; одни обстоятельства связаны с особенностями характера людей, другие - с самой жизнью, ее условиями [3, с. 561]. В странах Востока (в том числе и в Японии) человек ориентирован на группу; степень подчиненности человека интересам группы по отношению к бухгалтерскому учету может служить критерием значимости профессионализма бухгалтера [4, с. 42].

Само название «таргет-костинг» появилось в 1980-х гг. и является не совсем корректным переводом на английский язык японского термина, дословно означающего «планирование себестоимости». «Таргет-костинг», скорее, является методом эффективного управления, чем калькуляции себестоимости, однако именно такой перевод позволил западным специалистам включить «таргет-костинг» в круг вопросов управленческого учета. В 1987 г. вышла книга Х.Т. Джонсона и Р.С. Каплана «Потерянная релевантность: взлет и падение управленческого учета» [5]. В ней утверждалось, что управленческий учет в том виде, в котором он существует, уже не справляется со стоящими перед ним задачами, и его необходимо совершенствовать. Начался поиск новых методов управленческого учета, особенно методов калькуляции себестоимости, и «таргет-костинг» стал рассматриваться, а затем и внедряться в США и европейских странах [6].

Метод «таргет-костинг» применяется в автомобильной промышленности, машиностроении, электронике, приборостроении и др.

Предприятия, использующие данный метод, как правило, выпускают широкий ассортимент продукции мелкими сериями. Применение метода «таргет-костинг» нацелено на повышение рентабельности производимого продукта, которое достигается тем, что на каждом этапе создания продукта организация придерживается целевых норм затрат. В основном метод «таргет-костинг» применяется и наиболее эффективен на этапе разработки и

проектирования нового продукта. Помимо этого данный метод может использоваться для снижения себестоимости уже существующего продукта и при планировании производственного процесса.

Для успешного использования метода «таргет-костинг» должна быть создана межфункциональная рабочая группа, состоящая из специалистов различного профиля и иерархического уровня компании, которая отвечает за разработку и затем сопровождает проект через все стадии создания и продажи. Инженеры-технологи определяют целевые нормативы использования материалов, потребности в рабочей силе и прочих затратах, которые становятся основой себестоимости для целей бухгалтерского учета, а также используются как база данных для планирования потребности в материалах. Для того чтобы удержаться в допустимом диапазоне себестоимости, все подразделения должны прилагать усилия и при необходимости идти на компромиссы. Межфункциональные группы могут включать представителей сторонних организаций, например поставщиков, клиентов, посредников и др. Иными словами, метод «таргет-костинг» основан на долгосрочных и взаимовыгодных отношениях со всеми участниками цепочки создания стоимости продукта.

Метод «таргет-костинг» состоит из следующих основных элементов:

- целевой цены;
- целевой прибыли;
- целевых затрат.

Под ценой продукта в ИП Матыцина Н.А. традиционно понимается его продажная цена с учетом скидок, льготных условий платежа и др. Ценообразование по методу «таргет-костинг» имеет свои особенности, поскольку принимает во внимание не только установление цены как суммы, которую уплачивает покупатель при осуществлении покупки, но и его затраты по дальнейшему владению продуктом после покупки (эксплуатация, пользование, ремонт и др.). Поэтому традиционные методы ценообразования, такие как «затраты плюс прибыль», ценообразование на основе

маржинальных (предельных) затрат, на основе объема произведенной продукции и др., либо неприменимы, либо имеют ограниченную сферу применения в условиях метода «таргет-костинг».

Традиционно в ИП Матыцина Н.А. затраты планируются, основываясь на существующих технологиях производства и исходя из возможных затрат сырья, материалов, затрат на рабочую силу и производственных накладных расходов. Затем с учетом административно-управленческих и коммерческих расходов решается, по какой цене исходя из этого можно продавать продукт на рынке. Однако стратегия, ориентированная только на технологическое лидерство, уже не обеспечивает компанию долгосрочным преимуществом. Согласно методу «таргет-костинг» формирование цен должно быть нацелено на требования рынка, и не затраты определяют уровень цен, а, наоборот, цены определяют уровень затрат. Усовершенствование характеристик и функций продукта происходит лишь в тех случаях, когда они соответствуют запросам платежеспособных потребителей. Поэтому основной вопрос заключается не в том, сколько стоит новый продукт, а сколько он должен стоить.

Японские компании, применяющие метод «таргет-костинг», в ходе установления цены на продукт руководствуются четырьмя ключевыми факторами: 1) потребностями/запроса/вкусами потребителей в отношении физических и эстетических функций товара; 2) приемлемой ценой, т.е. ценой, которую покупатели готовы заплатить за продукт, обладающий определенными свойствами и функциональными особенностями; 3) предложениями со стороны конкурентов; 4) определением целевой доли рынка для продукта [7, с. 32].

Таким образом, во внимание принимается прежде всего то, что именно потребители ожидают от продукта. Это выявляется путем проведения опросов потенциальных клиентов, позволяет учесть технические аспекты создания продукта и адекватно позиционировать данный продукт в соответствующей группе конкурентных продуктов.

После того как определяются потребности покупателя, межфункциональная рабочая группа составляет перечень различных характеристик продукта, наиболее соответствующих ожиданиям потребителя. Этот перечень предлагается потенциальным клиентам с целью выяснения того, сколько они готовы платить за продукт, обладающий подобными характеристиками.

Конкурентный анализ предполагает проведение исследований рынка, сопоставление собственного продукта со схожими продуктами конкурентов, определение затрат на их производство и продажных цен. Конкурентный анализ позволяет выявлять возможности применения различных ценовых стратегий со стороны конкурентов, их влияние на цены данной компании, а следовательно, и ее целевые затраты. Проводятся опросы потребителей по поводу того, какие характеристики продуктов конкурентов пользуются у них наибольшим успехом, и оцениваются затраты на включение подобных характеристик в собственный продукт.

И, наконец, компания определяет желаемую долю рынка и в соответствии с этим производит дальнейшую корректировку цены. Цена устанавливается на таком уровне, который дал бы наибольшее конкурентное преимущество. Если компания намерена завоевать большую долю рынка, то либо цена на продукт должна быть снижена, либо к продукту должны быть добавлены характеристики, которые выделяют продукт из множества аналогичных продуктов конкурентов.

Описанный процесс целевого ценообразования больше подходит для обновленных версий уже существующих на рынке продуктов. Особенностью метода «таргет-костинг» является то, что данный метод фокусируется именно на новых продуктах, которые очень чувствительны к ценам и продаются на высококонкурентных рынках [8, с. 129]. Для установления цены на новые продукты применяются следующие способы. Во-первых, компании могут исходить из функциональных возможностей продукта, которые добавляются или изымаются у него по сравнению с предыдущими

продуктами. Во-вторых, на корректировку цены могут влиять физические параметры (например, принципиально новый дизайн) продукта. И, в-третьих, корректировку цены осуществляют на основе характеристик продуктов конкурентов, их функциональности и цены. Разрабатывая новый продукт, компания должна изучить преимущества и недостатки тех продуктов, которые она собирается замещать.

Таким образом, с помощью различных стратегий межфункциональные рабочие группы определяют соотношение между рыночным потенциалом компании, ситуацией с конкурентами и объемом продукта, который будет востребован на рынке, и, как результат, могут предложить оптимальную целевую цену на продукт.

Согласно методу «таргет-костинг» рыночные цены определяют не только затраты, но и прибыль компании. Поэтому вторым шагом после установления целевой цены в ИП Матыцина Н.А. является определение целевой прибыли для продаваемых продуктов. При этом принимаются во внимание долгосрочная стратегия и ее взаимосвязь с краткосрочными целями компании по продажам (ассортимент продукции, объем продаж, позиция продукта на рынке и др.). Ассортиментная политика призвана определить оптимальное соотношение продуктов, одновременно находящихся на рынке, но разных по стадиям жизненного цикла. Это позволит компании обеспечить стабильные объемы продаж, достаточные для развития компании, достижения и поддержания целевого уровня прибыли. Важным критерием для определения целевой прибыли являются тенденция спроса на продукт и соотношение долей на рынке продуктов компании и ее основных конкурентов.

Целевая прибыль определяется для новых и существующих продуктов, причем акцент делается на прибыльности каждой группы схожих продуктов. Желаемые уровни прибыли переходят между продуктами одной группы в зависимости от того, на каком этапе своего жизненного цикла находится продукт и какую роль он может играть в сфере завоевания нового или

сохранения старого сегмента рынка. Например, если жизненный цикл данной группы продуктов короткий, то прибыль от таких продуктов должна быть высокой. Некоторые продукты, чтобы оставаться конкурентоспособными на рынке, требуют дополнительного инвестирования, и в этом случае целевая прибыль должна быть пересмотрена. На практике целевая прибыль нередко определяется компанией путем сопоставления показателя рентабельности активов (ROA) и/или показателя рентабельности продаж (ROS) компании с аналогичными среднеотраслевыми показателями.

Когда первые два шага метода «таргет-костинг» выполнены, рассчитываются желаемые (допустимые) затраты как разность между целевой ценой и целевой прибылью. Однако в качестве целевых они применяются нечасто, являясь, скорее, тем «идеалом», к которому необходимо стремиться. Целевые затраты должны согласовываться с реально достижимым уровнем затрат. Для этого потенциальные затраты оцениваются с учетом сложившихся в компании способов и объемов производства, существующих технологий, производственных мощностей, сроков поставок и др. После определения размеров желаемых и оценочных затрат происходит их сопоставление.

Наиболее предпочтительной является ситуация, когда оба вида затрат оказываются одинаковыми. Если величина желаемых затрат больше величины оценочных затрат, то это может означать, например, что были недооценены некоторые функциональные возможности продукта. Однако чаще встречается обратная ситуация, когда желаемые затраты меньше оценочных. Это случается, например, когда качество продукта не соответствует требованиям клиентов. Тогда для установления целевых затрат оценивается возможность и прорабатываются мероприятия по снижению затрат. Если будет сочтено, что требования к продукту невозможно удовлетворить при желаемой себестоимости, то контрольные цифры себестоимости подлежат переоценке и изменению. Таким образом, целевые затраты, как правило, попадают в промежуток между желаемыми и

оценочными затратами. Если целевые нормативы не могут быть достигнуты, компания нередко отказывается от проекта, поскольку не может получить приемлемой прибыли. Поэтому важно ставить реальные цели и правильно мотивировать персонал для достижения этих целей.

Целевые затраты, исчисляемые по целевым нормативам, концептуально отличаются от нормативных затрат, рассчитываемых в соответствии с методом «стандарт-кост». Нормативные затраты устанавливаются на основе анализа производственного процесса, т.е. являются внутренне ориентированными. Целевые затраты определяются путем анализа ситуации, сложившейся на рынке, т.е. являются внешне ориентированными. При использовании метода «стандарт-кост» затраты остаются на уровне, установленном стандартами (или бюджетами). Контроль затрат происходит посредством выявления ежемесячных отклонений фактических затрат от нормативных. Иначе говоря, основная контрольная функция метода «стандарт-кост» заключается в проверке, как следуют рабочие предписанным процедурам, что ограничивает их роль в поиске путей усовершенствования производственного процесса.

Для метода «таргет-костинг», наоборот, характерно постоянное усовершенствование нормативов затрат. Такое постоянное усовершенствование обычно используется во взаимосвязи с другими методами калькулирования себестоимости, например с методом «кайзен-костинг». Метод «кайзен-костинг» призван обеспечивать необходимый уровень себестоимости продукта и выявление возможностей снижения затрат посредством изменения производственных процессов путем повышения их эффективности.

Кроме того, целевые затраты устанавливаются для всего жизненного цикла продукта (стадии разработки, стадии внедрения на рынок, стадии роста, стадии зрелости, стадии спада). Данные затраты включают полную себестоимость продукта (производственная себестоимость продукции плюс непроизводственные расходы), а также затраты, возникающие после продажи

продукта, например затраты на поддержку продукта на рынке, стоимость послепродажного обслуживания, затраты на утилизацию и др.

В отличие от традиционных методов, которые минимизируют затраты, выраженные в продажной цене, целью метода «таргет-костинг» является минимизация затрат в течение всего жизненного цикла продукта как для производителя (затраты на разработку, производство, маркетинг, распространение и др.), так и для потребителя (затраты на владение продуктом). Жизненные циклы продукции становятся все короче, часто всего один-два года, а иногда даже менее года, а потребители требуют более новые и диверсифицированные продукты в короткие сроки [9, с. 46].

Автоматизация и компьютеризация производства, применение робототехники вытесняют традиционные производственные линии. Все эти изменения означают, что традиционные системы управления затратами, ограничивающиеся рамками компании, перестают быть эффективными. Себестоимость продукта является важнейшим фактором его конкурентоспособности, и компания должна уделять большое внимание формированию себестоимости. Обычно от 60 до 70% стоимости продукта в течение жизненного цикла определяется решениями, которые принимаются на стадиях начиная от концепции нового продукта до его разработки. Когда разработка закончена и продукт перешел на стадию производства, predeterminedены уже 85 - 90% его стоимости. После утверждения конструктивного исполнения продукта остается сравнительно небольшая свобода действий для снижения его себестоимости [10]. Поэтому формирование целевой себестоимости по методу «таргет-костинг», как правило, начинается не с производства, а с проектно-конструкторских работ, проводимых на ранних стадиях разработки продукта.

Именно в процессе разработки продукта определяется его целевая себестоимость, что позволяет избежать высоких издержек при внесении дальнейших изменений в течение жизненного цикла продукта. В этом заключается основное преимущество метода «таргет-костинг», являющегося

«предупредительным» методом, позволяющим заранее предвидеть и исправлять отклонения от намеченного курса, по сравнению с традиционным методом «стандарт-кост», являющимся «информирующим», при котором исправления происходят после выявления отклонений уже понесенных фактических затрат от нормативных. И только при регулярной плановой работе, серьезном анализе причин выявленных отклонений может быть создана реальная картина проблем [11, с. 46].

Исчисление целевых затрат должно проходить в соответствии с общей концепцией планирования компании и ее рыночной стратегии. Собственно процесс расчета целевых затрат можно разделить на два этапа. В ходе первого этапа устанавливается общая сумма целевых затрат, а на втором этапе производится калькулирование целевой себестоимости единицы продукции по статьям затрат. Без дифференциации было бы сложно эффективно управлять целевыми затратами. При разделении целевых затрат прежде всего необходимо выделить те характеристики продукта, которые в наибольшей степени соответствуют требованиям потребителей и влияют на их желание приобрести данный продукт. Следует иметь в виду, что характеристики, на которые обращают внимание потребители, не всегда совпадают с техническими характеристиками продукта.

В рамках разделения целевых затрат наиболее часто используется расчет затрат по отдельным составляющим продукта (например, составляющие автомобиля с точки зрения покупателя - ходовая часть, кузов, салон, электроника, защита картера и др.) или по функциональным возможностям продукта. Распределение затрат по составляющим продукта несложно, но осуществимо лишь в тех случаях, когда имеется реальная возможность оценить полезность каждого компонента с позиции клиента. Поэтому более предпочтительным является распределение целевых затрат по функциям продукта. Это может делаться с помощью функционального метода учета затрат (ABC-costing), что позволяет определить наиболее важные функции продукта, а также выявить функции, добавляющие и не

добавляющие стоимость, с целью дальнейшего снижения себестоимости продукта.

Метод «таргет-костинг» имеет существенные преимущества по сравнению с традиционными системами учета затрат и калькулирования себестоимости, а именно:

- согласуется с традиционными бухгалтерскими методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; целевые затраты интегрируются в общую отчетность компании. Это позволяет сделать утверждение об отсутствии существенных ограничений для применения метода «таргет-костинг» на практике;

- предназначен не только для калькулирования, но и для контроля себестоимости продукции, особенно в высокотехнологичных отраслях, где традиционные способы контроля посредством анализа отклонений утратили свою эффективность;

- используется для управления затратами; позволяет принимать меры по снижению затрат при одновременном удовлетворении потребностей клиентов;

- применим для стратегического планирования прибыли;

- в сочетании с функциональным методом учета затрат позволяет оценить затраты на создание каждой функции продукта, а следовательно, оперативно реагировать на изменения на рынке;

- обеспечивает постоянное совершенствование показателей себестоимости через процесс стоимостного проектирования с целью улучшения этих показателей на длительную перспективу;

- ориентация метода «таргет-костинг» на затраты в течение жизненного цикла продукта дает возможность оценить альтернативные варианты проекта на ранней стадии разработки.

Прежде всего следует констатировать, что метод «таргет-костинг» не является панацеей от всех проблем, возникающих в процессе хозяйственной деятельности компаний. Как уже было отмечено, он имеет как существенные

преимущества по сравнению с традиционными методами учета затрат и калькулирования себестоимости, так и ограничения в практическом использовании. Учитывая хорошую сочетаемость метода «таргет-костинг» с традиционными методами, его следует воспринимать как важное и эффективное дополнение к традиционным подходам к учету затрат и калькулированию себестоимости.

Техническое уравнение (целевая цена - целевая прибыль = целевые затраты), лежащее в основе метода «таргет-костинг», превратилось в действенный инструмент управления себестоимостью. Поскольку решения, принимаемые на этапе разработки продукта, определяют большую часть его себестоимости, управление начинается с самых ранних стадий разработки продукта. Контрольные (целевые) цифры себестоимости устанавливаются с начала формирования продукта, и при принятии решений необходимо ими руководствоваться.

Процесс установления и исчисления целевых затрат является логическим результатом выявления причин возникновения затрат и путей их сокращения до того, как они будут понесены, с одновременным поиском возможностей улучшения качества продукта и удовлетворения потребностей клиентов. Метод «таргет-костинг» обеспечивает нахождение оптимального соответствия между соотношением «функциональность - цена - качество».

Применение метода «таргет-костинг» поддерживает отказ от нежизнеспособных проектов в условиях жесткой конкуренции и ограниченности ресурсов.

Подход метода «таргет-костинг» к ценообразованию заключается в следовании принципам конкурентного ценообразования и требованиям ценовой доступности продуктов. Это выражается в корректировке базовой цены продукта в зависимости от функциональных особенностей данного продукта, его характерных черт, различного рода качественных параметров на основе оценок потребителей и с учетом деятельности конкурентов и плановых объемов выпуска и продаж.

Целевая норма прибыли согласно методу «таргет-костинг» представляет собой результат сведения воедино долгосрочного плана по ассортименту продукции, прибылям и финансовым показателям рентабельности. Исключительно важным в установлении целевого уровня прибыли является определение специфики производимых продуктов.

Детальная разработка ассортимента продукции позволяет установить баланс между продуктами, требующими значительных инвестиций и приносящими значительную прибыль, и продуктами, которые в данный момент пользуются широким спросом на рынке, но не имеют перспектив развития. Целевая прибыль рассчитывается в зависимости от жизненного цикла продукта и устанавливается для того или иного продукта исходя из того, какую долю рынка стремится получить компания и какую стратегию она использует.

Для успешного применения метода «таргет-костинг» необходимо, чтобы его философия и принципы были приняты в организации как единое целое. Глубоко укоренившиеся культурные традиции могут помешать выполнению любого, даже самого грамотно и тщательно составленного плана, а институционализированные традиции отмирают с трудом. В то же время принятие философии и принципов метода «таргет-костинг» позволяет сплотить сотрудников компании и сконцентрироваться на основных задачах. Наконец, с целью удержания и расширения рыночных позиций, внедрения на рынок обновленных и принципиально новых продуктов, максимальной экономии на затратах метод «таргет-костинг» может быть смело рекомендован российским компаниям к практическому применению. Данный метод обладает всеми качествами, позволяющими завоевать доверие российских компаний и подтолкнуть их к его активному внедрению.

4. Социальная ответственность

Корпоративная социальная ответственность – международная бизнес-практика, которая прочно вошла в корпоративное управление в конце XX века. В настоящее время внедрение мероприятий КСО становится неотъемлемой частью успешной компании.

Корпоративная социальная ответственность – это:

- 1) комплекс направлений политики и действий, связанных с ключевыми стейкхолдерами (заинтересованные стороны, на которые деятельность организации оказывает как прямое, так и косвенное влияние), ценностями и выполняющих требования законности, а также учитывающих интересы людей, сообществ и окружающей среды;
- 2) нацеленность бизнеса на устойчивое развитие;
- 3) добровольное участие бизнеса в улучшении жизни общества.

Иными словами социальная ответственность бизнеса – концепция, согласно которой бизнес, помимо соблюдения законов и производства качественного продукта/услуги, добровольно берет на себя дополнительные обязательства перед обществом.

К внутренней социальной ответственности ИП Матыщиной Н.А. можно отнести:

1. Безопасность труда работников предприятия
2. Стабильность заработной платы
3. Дополнительное медицинское и социальное страхование сотрудников
4. Развитие и обучение персонала, возможности карьерного роста. Обеспечение принципа равенства прав и возможностей
5. Оказание помощи работникам в критических ситуациях

К внешней социальной ответственности ИП Матыщиной Н.А. можно отнести:

1. Ответственность перед потребителями продукции

2. Поставщики сырья, оборудования и транспортных средств
3. Добросовестные отношения с бизнес-партнерами
4. Содействие охране окружающей среды
5. Выполнение обязательств по налоговым платежам
6. Взаимодействие с местным сообществом

Выполнение анализа эффективности программ КСО ИП Матыщиной Н.А. проводим на основании внутренней документации предприятия, отчеты и т.д.

Основные этапы анализа:

- 1) Определение стейкхолдеров организации.
- 2) Определение структуры программ КСО.
- 3) Определение затрат на программы КСО.
- 4) Оценка эффективности и выработка рекомендаций.

Стейкхолдеры – это заинтересованные стороны, на которые деятельность организации оказывает как прямое, так и косвенное влияние.

1) Определение стейкхолдеров ИП Матыщиной Н.А.

Одна из главных задач при оценке эффективности существующих программ КСО – это оценка соответствия программ основным стейкхолдерам ИП Матыщиной Н.А.

Стейкхолдеров можно разделить на четыре основных группы: потребители транспортных услуг, сотрудники организации, местные сообщества, поставщики ИП Матыщиной Н.А..

Структура стейкхолдеров ИП Матыщиной Н.А. представлена в табл. 21.

Таблица 21 – Стейкхолдеры организации

Прямые стейкхолдеры	Косвенные стейкхолдеры
1Работники	1Органы местного самоуправления
2Потребители	2Средства массовой информации
3Коммерческие партнеры	
4Поставщики запасных частей, оборудования и транспортных средств	

К заинтересованным сторонам относятся:

работники, в том числе бывшие, уволившиеся из ИП Матычиной Н.А. в связи с выходом на пенсию (неработающие пенсионеры);

пользователи рынка услуг и другие клиенты;

поставщики и различные коммерческие партнеры

органы местного самоуправления;

средства массовой информации (СМИ).

Любой работник ИП Матычиной Н.А. заинтересован в своей заработной плате и премиях, возможностях кадрового роста, условиях, на которых он нанят, социальных гарантиях, включая медицинскую страховку. Еще один важный интерес: уровень полномочий и ответственности, а также уровень удовлетворенности своей работой.

Высококвалифицированные сотрудники способствуют успеху ИП Матычиной Н.А.. Они влияют на удержание потребителя, их профессионализм и манера исполнения служебных обязанностей определяют качество взаимодействия подразделений (так называемое качество предоставления внутренних услуг). Это, в свою очередь, непосредственно сказывается на качестве обслуживания клиентов. Приверженные своей компании работники способствуют развитию даже тех организаций, в которых удержанию потребителей уделяется недостаточно внимания. И наоборот, немотивированный персонал может загубить даже прекрасно отлаженное направление работы.

Потребители. Стратегия и тактика работы с важными потребителями в ИП Матычиной Н.А. включает в себя совместные заседания для определения движущих сил изменения бизнеса, обоюдные усилия по разработке продукции и рынка, увеличению коммуникативных связей, использованию общих площадей и совместные программы обучения и обслуживания. Укрепление связей с потребителями часто дает значительную выгоду.

Поставщики материальных, информационных и иных ресурсов ИП

Матыциной Н.А., как и иные партнеры по бизнесу, имеют прямой экономический интерес в продолжение взаимовыгодной деятельности, т.е. регулярной и приносящей стабильный доход. Социальный интерес этой категории стейкхолдеров в наибольшей степени соответствует социальным запросам внутренних стейкхолдеров. Они обеспечивают подтверждение и расширение положительного имиджа ИП Матыциной Н.А. в вопросах продажи качественной, экологически безопасной продукции, отсутствие конфронтации с законодательными органами власти и финансово незаинтересованными лицами, которая может повлиять на развитие отношений в долгосрочной перспективе.

Органы муниципального управления. Хорошие отношения с местными властями и муниципальными организациями могут привести к выгодному для организации местному регулированию или снижению местных налогов. Поэтому наиболее дальновидные руководители коммерческих организаций тратят определенные средства для помощи муниципальным властям в их усилиях решения местных проблем. Спонсорство для поддержки местных социальных программ, помощь муниципальным общеобразовательным школам, учреждениям культуры, здравоохранения, правопорядка и т.д. позволяют достигать взаимопонимания и поддержки со стороны таких влиятельных для малого и среднего бизнеса стейкхолдеров, как органы муниципального управления.

Роль СМИ в концепции заинтересованных сторон предполагает, что они являются ретрансляторами мнения той или иной группы стейкхолдеров и не имеют четко выраженной собственной позиции и интересов. Однако в любом случае необходимо учитывать дополнительные затраты на формирование положительного имиджа компании, которые возникают при организации различного рода пресс-конференций, интервью и содержания корпоративных изданий и интернет-сайтов.

2) Определение структуры программ КСО

Структура программ КСО составляет портрет КСО ИП Матыциной

Н.А.. Выбор программ, а, следовательно, структура КСО зависит от целей ИП Матыциной Н.А. и выбора стейкхолдеров, на которых будет направлены программы.

КСО, реализуемые ИП Матыциной Н.А., их тип, сроки реализации, стейкхолдеров и основные ожидаемые результаты программ представлены в табл. 22.

Таблица 22 – Структура программ КСО

Наименование мероприятия	Элемент	Стейкхолдеры	Сроки реализации мероприятия	Ожидаемый результат от реализации мероприятия
Социальная ответственность в отношении сотрудников ИП Матыцина Н.А.	<ul style="list-style-type: none"> - безопасность труда работников предприятия - стабильность заработной платы - дополнительное медицинское и социальное страхование сотрудников - развитие и обучение персонала, возможности карьерного роста - обеспечение принципа равенства прав и возможностей - оказание помощи работникам в критических ситуациях 	Работники предприятия	01.01.2017 – 31.12.2019	<ul style="list-style-type: none"> - повышение уровня жизни работников на основе проводимых корпоративных программ; - совершенствование охраны здоровья и безопасности труда работников, создание максимально комфортных и безопасных условий труда; - совершенствование систем мотивации труда и компенсационных выплат - создание и поддержание качественных условий жизни для работников - развитие системы непрерывного образования работников.
Социальная ответственность в отношении потребителей с ИП Матыциной Н.А.	<ul style="list-style-type: none"> - получение качественной продукции - низкая цена - наличие гарантий - удовлетворение растущих потребностей - льготные цены постоянным потребителям - сопутствующие сервисные услуги 	Потребители	01.01.2017 – 31.12.2018	<ul style="list-style-type: none"> - обеспечение потребителей качественной продукцией от ИП Матыциной Н.А. - расширение номенклатуры и повышение качества продукции, производимой ИП Матыциной Н.А. - совместная работа с коммерческими партнерами на территории их присутствия по реализации программ социального и кадрового развития ИП Матыциной Н.А. - снижение коммерческих рисков клиентов за счет повышения эффективности взаимодействия с ИП Матыциной Н.А..

Социальная ответственность в отношении поставщиков сырья, материалов и транспортных средств и др. коммерческих партнеров	<ul style="list-style-type: none"> - получение прибыли - рост прибыли - увеличение размера предприятия и рынка сбыта - уменьшение затрат на развитие - стабильность развития ИП Матьщиной Н.А. 	Поставщики и коммерческие партнеры	01.01.2017 – 31.12.2017	<ul style="list-style-type: none"> - взаимное соблюдение договорных обязательств; - взаимное требование качества и безопасности предоставляемых товаров, работ и услуг; - взаимные требования к соблюдению принятых стандартов качества и принципов деятельности; - руководство в деловой практике принципов закрепленных в Кодексе деловой этики ИП Матьщиной Н.А.; - отсутствие обусловленной монопольным положением организации; - стимулирование развития конкуренции в сфере производства продукции для ИП Матьщиной Н.А.; - снижение коммерческих рисков партнеров за счет повышения эффективности взаимодействия с ИП Матьщиной Н.А.; - продвижение принципов корпоративной социальной ответственности в целях повышения эффективности деятельности коммерческих партнеров.
Социальная ответственность в отношении средств массовой информации	<ul style="list-style-type: none"> - открытая информация о результатах работы предприятия 	Средства массовой информации	01.01.2017 – 31.12.2017	Позитивное освещение в средствах массовой информации: газеты, журналы, Интернет
Социальная ответственность в отношении местного самоуправления	<ul style="list-style-type: none"> - вклад в экономический рост региона - вклад в местный бюджет - поддержка социальной инфраструктуры региона 	Органы местного самоуправления	01.01.2017 – 31.12.2019	участие в развитии единого территориально - экономического пространства России, укрепление потенциала внутреннего рынка страны; стимулирование национального экономического роста и социального прогресса общества; улучшение качества жизни и благосостояния населения, в том числе посредством предоставления социальных услуг; снижение влияния издержек на экономику Российской Федерации; добросовестное выполнение обязательств по уплате налогов и сборов

Анализ структуры программ КСО ИП Матыциной Н.А. показал, что следуя принципам социально ответственного, ведения бизнеса ИП Матыцина Н.А. реализует социальную политику, направленную на эффективное взаимодействие с персоналом. Организация рассматривает работников как главный ресурс, определяющий экономические результаты работы ИП Матыциной Н.А., конкурентоспособность и рыночную стоимость организации. В связи с этим обеспечение профессиональными кадрами по всем направлениям деятельности ИП Матыциной Н.А. и мотивация работников к производительному и эффективному труду выступают важнейшими целями социальной политики организации.

С развитием конкурентного сегмента рынка продукции клиенты предъявляют все более высокие требования к ассортименту и качеству предоставляемых продуктов.

Соответствие ожиданиям клиентов для ИП Матыциной Н.А. является определяющим фактором того, какую долю рынка организация будет занимать завтра.

Эффективность деятельности ИП Матыциной Н.А. во многом зависит от коммерческих партнеров, в том числе от успешности их хозяйственной деятельности, качества и безопасности предоставляемых ими товаров, работ и услуг, своевременности выполнения их договорных обязательств, а также от надежности их деловой репутации.

Осознавая, что сегодня стандарты отношений между бизнесом и обществом часто подразумевают ответственность Компании за действия своих поставщиков и подрядчиков, ИП Матыцина Н.А. ответственно подходит к их выбору.

3) Определение затрат на программы КСО

На данном этапе определим бюджет программ КСО ИП Матыциной Н.А. Важным этапом является определения вклада организации при эквивалентном финансировании или при корпоративном волонтерстве.

Сводим в таблицу основные затраты ИП Матыциной Н.А. на корпоративную социальную ответственность.

Таблица 23 – Затраты на мероприятия КСО

№	Мероприятие	Единица измерения	Цена	Стоимость реализации планируемый период
1	Социальная ответственность в отношении сотрудников ИП Матыциной Н.А.	Тыс. руб.	10	800
2	Социальная ответственность в отношении потребителей у ИП Матыциной Н.А.	Тыс. руб.	350	350
3	Социальная ответственность в отношении поставщиков сырья, материалов и др. коммерческих партнеров	Тыс. руб.	70	70
4	Социальная ответственность в отношении средств массовой информации	Тыс. руб.	10	30
5	Социальная ответственность в отношении местного самоуправления	Тыс. руб.	25	300
				ИТОГО:1550

4) Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций

На основе анализа структуры программ КСО ИП Матыциной Н.А., нами предлагается реализация следующих этапов разработки и внедрения стратегии КСО:

1. Проведение аналитических работ (анализ внутренней и внешней среды функционирования ИП Матыциной Н.А.). На данном этапе необходимо провести диагностику деятельности и существующего портфеля активов ИП Матыциной Н.А., возможных направлений инвестирования средств, проанализировать развитие внешней и внутренней среды функционирования. Эти работы позволят определить позицию исследуемого хозяйствующего субъекта в «отраслевой и рыночной системе координат», определить его сильные и слабые стороны, обозначить возможные направления развития социально ответственного поведения.

2. Определение стратегических альтернатив развития (формулировка сценариев развития КСО ИП Матыщиной Н.А.). С учетом результатов стратегического анализа определяется миссия ИП Матыщиной Н.А., а также средне- и долгосрочные цели организации, на основе которых разрабатываются альтернативные целевые программы, подразумевающие под собой взаимосвязанные блоки мероприятий, направленные на достижение поставленных целей и тем самым определяющие конкретную стратегию развития КСО.

3. Оценка и выбор оптимальной стратегии развития КСО. Сформированные вероятные сценарии развития ИП Матыщиной Н.А. должны быть проанализированы.

4. Официальное документальное оформление выбранной стратегии и закрепление лиц, ответственных за ее реализацию и достижение разработанных показателей эффективности.

5. Реализация мероприятий, входящих в утвержденные стратегией целевые программы КСО;

6. Подведение промежуточных итогов каждого этапа реализации стратегии и оценка результатов внедрения целевых программ, с внесением необходимых корректировок с учетом изменений внешней и внутренней среды предприятия ИП Матыщиной Н.А.

Заключение

В работе были поставлены и решены основные задачи, касающиеся теоретико-методологического и практического калькулирования себестоимости продукции малых предприятий. Основные выводы и предложения, вытекающие из решения поставленных задач, сводятся к следующему:

1. В процессе исследования теоретических аспектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было установлено, что на различных этапах развития экономики менялись содержание и состав экономических категорий «затраты», «расходы», «издержки», «себестоимость» и до настоящего времени не выработан единый подход к определению и сущности данных категорий.

Себестоимость продукции представляет выраженные в денежной форме текущие затраты предприятий на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции является не только важнейшей экономической категорией, но и качественным показателем, так как характеризует уровень использования всех ресурсов (переменного и постоянного капитала), находящихся в распоряжении предприятия.

Как экономическая категория себестоимость продукции выполняет ряд важнейших функций:

- учет и контроль всех затрат на выпуск и реализацию продукции;
- база для формирования оптовой цены на продукцию предприятия и определения прибыли и рентабельности;
- экономическое обоснование целесообразности вложения реальных инвестиций на реконструкцию, техническое перевооружение и расширение действующего предприятия;
- определение оптимальных размеров предприятия;

- экономическое обоснование и принятие любых управленческих решений.

В показателе себестоимости продукции отражается вся производственно-хозяйственная деятельность предприятия: состояние техники и технологии; степень использования основных и оборотных фондов, производственной мощности; уровень производительности труда и организации производства; методы управления, состояние снабжения и сбыта, соблюдение режима экономии.

Себестоимость продукции - основа стоимости. Снижение себестоимости продукции уменьшает ее стоимость, сокращает не только индивидуальные, но и общественно необходимые затраты на производство.

Проведенный в работе анализ существующих нормативно-правовых актов и литературных источников позволил уточнить соотношение названных экономических категорий с целью обеспечения единого методологического подхода к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

Издержки являются наиболее общим понятием, включающим в себя понятия затрат и расходов. В явном виде издержки существуют в виде затрат, осуществляемых компанией в прошлый или настоящий период времени, в неявном – в виде альтернативных возможностей использования имеющихся ресурсов компании в будущем.

Явные издержки представляют собой затраты компании - денежную оценку стоимости всех экономических ресурсов на производство и реализацию продукции, подтвержденных документально и отраженных по дебету счетов учета затрат. Затраты компании на основании их свойства запоемкости и в зависимости от момента отражения в отчетности будем разделяются на активы и расходы.

Расходы представляют собой затраты экономических ресурсов, связанные с производством и реализацией продукции, подтвержденные документально и определяемые моментом реализации продукции или иным

событием, приносящим доход предприятию. Расходы всегда относятся к прошедшему периоду времени и в составе бухгалтерской отчетности отражаются в отчете о финансовых результатах.

2. При анализе существующей базы, касающейся теоретических основ методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции было обнаружено, что понятия «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости продукции» в различных источниках рассматриваются в качестве синонимов, в других они представляют собой единое понятие «метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции», в третьих предстают в качестве обособленных объектов исследования.

Посредством анализа существующих литературных источников и при помощи методов аналогии и дедукции нам удалось уточнить соотношение данных терминов через понятие «объекта». Дефиниции понятий «объект учета затрат» и «объект калькулирования» обоих методов позволяет сделать вывод о том, что метод калькулирования себестоимости не тождественен методу учета затрат, а является лишь его частью.

При определенных условиях функционирования предприятия, а также специфике выпускаемой продукции (например, единичное производство) и иных случаях объект калькулирования может быть равным объекту учета затрат.

3. В исследовании проведен анализ существующих методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Обнаружено, что в российской практике зачастую применяются так называемые «традиционные» методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: попередельный, попроцессный, позаказный, а также нормативный метод. Данные методы в общем и целом оказываются эффективными только в рамках оперативного управленческого учета.

В существующих условиях хозяйствования в конкурентной рыночной среде каждое предприятие стремится к устойчивости и стабильности, а также

определению перспектив своей деятельности в обозримом будущем. Следовательно, применяемые в рамках каждого предприятия методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должны учитывать не только внутренние особенности компании, но также условия внешней среды, в которой оно функционирует.

4. ИП Матыцина Н.А. - комплекс, занимающейся производством, переработкой и сбытом хлебобулочной продукции.

В ходе анализа было выявлено следующее:

ИП Матыцина Н.А. активно обновляет основные средства, что является положительной динамикой для хозяйства.

Полная себестоимость реализованной продукции за исследуемый период увеличилась на 46611 тыс. руб. (на 55,05 %), это связано не только с увеличением объема производства, но и с инфляцией, оказывающей существенное влияние на увеличение полной себестоимости. В результате чего прибыль от реализации сократилась на 20168 тыс.руб.

Окупаемость затрат свидетельствует, что ИП Матыцина Н.А. в 2013, в 2014 и в 2015 годах получало прибыль, хотя себестоимость в 2014 и 2015 гг. превышала выручку от реализации.

Исходя из формул расчета основных показателей рентабельности ИП Матыцина Н.А., можно сделать вывод, что уровень рентабельности находится под влиянием двух основных факторов: цены реализации продукции и себестоимости продукции.

Спад финансовых показателей ИП Матыцина Н.А. связан не только с не совсем успешным менеджментом, но и с сокращением инвестиций в производство за счет долгосрочных и краткосрочных кредитов, размер которых на конец 2015 года составил 86079 тыс. руб., что на 11017 тыс. руб. меньше, чем в 2014 году.

ИП Матыцина Н.А. располагает достаточными резервами увеличения прибыли от реализации продукции, и прежде всего за счет снижения производственной себестоимости реализации, коммерческих расходов, а

также за счет возрастания удельного веса в объеме реализации более рентабельной продукции.

5. В результате проведенного исследования существующей системы учета затрат на производство на предприятии ИП Матыцина Н.А. был обнаружен ряд недостатков в системе учета, устранение которых может принести реальную экономическую выгоду как предприятию в целом, так и бухгалтерии предприятия в частности.

Основным недостатком организации калькуляции себестоимости продукции на малом предприятии ИП Матыцина Н.А. является отсутствие системы управленческого учета. В качестве управленческого учета предлагаю внедрение на предприятие ИП Матыцина Н.А. системы «таргет-костинг». Этот метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции соответствует отечественному нормативному методу, к сожалению, не получившему широкого распространения. Суть системы «таргет-костинг» в том, что в учет вносится то, что должно произойти, и обособленно отражаются возникшие отклонения.

Так же, к выявленным недостаткам можно отнести следующие:

В настоящее время бухгалтерский учет на ИП Матыцина Н.А. ведется по автоматизированной форме учета с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы 1С: Предприятие 7.7.Я хотела бы порекомендовать использование 1:С «Бухгалтерия 8.0», она обеспечивает решение всех задач, стоящих перед бухгалтерской службой организации: выписку первичных документов, учет продаж и т.д.

Отсутствие аудиторских проверок. Предлагаю на предприятии ИП Матыцина Н.А. организовать службу внутреннего аудита в целях своевременного контроля за затратами. Создание внутреннего аудита позволяет своевременно предотвратить нерациональные производственные затраты, предоставив бухгалтеру информацию о них до начала производственного процесса и в ходе его, а не как в действующей практике – после осуществления всех затрат.

Также недостатком является то, что на ИП Матыцина Н.А. определение себестоимости продукции (работ, услуг) ведется в рамках российского законодательства без стандартизации норм и правил в международном масштабе, что в настоящее время является очень актуальным. Хочу порекомендовать разработку системы учета на основе определения себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с МСФО.

В целом хочется отметить, что система бухгалтерского учета на предприятии ИП Матыцина Н.А. составлена грамотно.

Список использованных источников

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система Консультант-Плюс. URL: <http://www.consultant.ru/>
2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 30.12.2015) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система Консультант-Плюс. URL: <http://www.consultant.ru/>
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 30.12.2015) [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система Консультант-Плюс. URL: <http://www.consultant.ru/>
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 N 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2015) // «Собрание законодательства РФ», 29.01.1996, N 5, ст. 410.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 15.02.2016) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998. 5 с. 4 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.02.2016) // «Парламентская газета», N 151-152, 10.08.2000. 3 с. 1 с.
7. Федеральный закон от 24.07.2007 N 209-ФЗ (ред. от 29.12.2015) «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» // «Собрание законодательства РФ», 30.07.2007, N 31, ст. 4006
8. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система Консультант-Плюс. URL: <http://www.consultant.ru/>

9. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // «Экономика и жизнь», N 46, 2000. 4 с.

10. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // «Экономика и жизнь», N 29, 1995. 6 с.

11. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 23, 14.09.1998. 15 с.

12. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 44, 03.11.2008. 11 с.

13. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 19.07.2001 N 2806) // «Российская газета», N 140, 25.07.2001. 3 с.

14. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 26, 28.06.1999. 7 с.

15. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы

организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 26, 28.06.1999. 3-7 с.

16. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 N 119н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 13.02.2002 N 3245) // «Российская газета», N 36, 27.02.2002. 2-7 с.

17. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) // «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 35, 30.08.2010. 1-6 с.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 № 26н (ред. от 24.12.10) // «Российская газета», N 91-92, 16.05.2001. 1-7 с.

19. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / под редакцией О.И. Аверина, /2-е изд., перераб. М.: КНОРУС, 2016. 430 с.

20. Актуальные направления развития бизнес-анализа и бизнес-аудита: сборник статей / Под ред. проф. В.И. Бариленко. М.: Издательство «Русайнс», 2015. 136 с.

21. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий: учебник / под ред. В.Я. Позднякова. Москва: ИНФРА-М, 2014. 615 с.

22. Алексеева Г.И., Алавердова Т.П. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. С.Р. Богомолец. М.: МФПУ Синергия, 2014. 720 с.

23. Астахов В.П. Бухгалтерский учет от А до Я: Учебное пособие / Рн/Д: Феникс, 2013. 479 с.

24. Бакаев А. С. Толковый бухгалтерский словарь. М.: Бухгалтерский учёт, 2006. 164 с.

25. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1970. 168 с.
26. Блатов Н. А. Коммерческий словарь. СПб.: Коммерч. лит., 1912. 515 с.
27. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие / Рн/Д: Феникс, 2013. 398 с.
28. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / коллектив авторов; под ред. Е.И. Костюковой. М.: КНОРУС, 2016. 270 с
29. Вагазова Г.Р., Лукьянова Е.С. Сущность финансовых результатов деятельности предприятия [Текст] // Молодой ученый. 2015. №11.3. С. 13-15.
30. Вайтман Е. ТОП-10 способов максимально сблизить налоговый и бухгалтерский учет // Российский налоговый курьер. 2014. № 6. 6 с.
31. Великая Е.Г., Чурко В. В. Стратегический потенциал и рентабельность организации // Вектор науки Тольяттинского Государственного Университета. 2014. № 2(17). С. 7–9
32. Говдя В. В., Дегальцева Ж. В. Развитие управленческого учета в инновационной экономике // Экономика и предпринимательство. 2015. № 1 (54). С. 681- 685.
33. Григорук Н.Е. К вопросу о международной стандартизации учетно-статистической информации в сфере внешнеэкономической деятельности // Вопросы статистики. 2014. № 5. С. 31 - 40.
34. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 т. М.: Русский язык. Медиа, 2003. 2721 с.
35. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие для бакалавров / М.: Юрайт, 2014. 306 с.
36. Ерофеева В.А., Тимофеева О.В. Бухгалтерский учет: краткий курс лекций / М.: Юрайт, ИД Юрайт, 2013. 137 с.
37. Ефимова О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: учебник М.: Омега-Л, 2014. 348 с.

38. Жилкина А.Н. Управление финансами. Финансовый анализ предприятия / М.: ИНФРА-М, 2014. 331 с.
39. Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1966. 80 с.
40. Иванов С.Ф. Полная, толково и ясно изложенная, всем доступная простая и двойная торговая бухгалтерия. М., 1898. 15-29 с.
41. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2011. 576 с.
42. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. М.: Финансы и статистика, 2004. 352 с.
43. Казакова Н.А. Финансовый анализ: учебник и практикум / М.: Издательство Юрайт, 2015. 539 с.
44. Калькуляция себестоимости в промышленности: учебник / под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. М.: Финансы и статистика, 1980. 288 с.
45. Климова М.А. Бухгалтерский учет. Самоучитель: Учебное пособие / М.: ИЦ РИОР, 2009. 217 с.
46. Клишевич Н.Б. Финансы организаций: менеджмент и анализ: учебное пособие / М.: КНОРУС, 2016. 304 с.
47. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансы организаций (предприятий) / М.: Проспект, 2014. 352 с.
48. Ковалев В.В., Ковалев В.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели / М.: Проспект, 2014. 880 с.
49. Колачева Н.В., Быкова Н.Н. Финансовый результат предприятия как объект оценки и анализа // Вестник НГИЭИ. 2015. № 1(44). С. 29–35.
50. Кузнецов А.А. Роль управленческого учета в стратегии управления предприятием // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2014. № 2. С. 19-22.
51. Литовченко В.П. Финансовый анализ: учеб. пособие / М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2014. 216 с.

52. Медведева И.В. Анализ финансовых результатов организации // Молодой ученый. 2014. №21.2. С. 85-88.
53. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях. М.: Экономистъ, 2006. 199с.
54. Миерманова С.Т. Традиционные методы учета затрат в системе управленческого учета // Проблемы современной экономики. 2013. № 2. С. 132–135.
55. Миславская Н.А., Поленова С.Н. Бухгалтерский учет: Учебник / М.: Дашков и К, 2013. 592 с.
56. Мокий М.С., Азоева О.В., Ивановский В. С. Экономика фирмы: учебник и практикум / ГУУ. / 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2015. 334 с.
57. Мячева Е. С., Хромова Н.Н. Историческое развитие бухгалтерского учета финансовых результатов // Инновационное развитие России: проблемы и перспективы: сб. науч. ст. / Пенза: РИО ПГСХА, 2014. С. 31-35.
58. Наумкина А.Н., Шегурова В. П. Актуальные проблемы учета и определения финансовых результатов деятельности предприятия // Молодой ученый. 2014. № 2. С. 514–517.
59. Никитина Н.В., Янов В.В. Корпоративные финансы: учеб. пособие / 3-е изд., стер. М.: КНОРУС , 2014. 509 с.
60. Осипова И.В. , Герасимова Е.Б. Бухгалтерский учет и анализ. Сборник задач: Учебное пособие / М.: КноРус, 2013. 248 с.
61. Палий В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика, 1987. 288 с.
62. Райзберг Б.А., Лозовский, Л.Ш., Стародубцева, Е.Б. Современный экономический словарь / 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 1999. 479 с.
63. Ропотан С.В., Артеменко А. С., Скнарина Е. В. Проблемные аспекты формирования финансовых результатов организаций в современной экономике [Текст] // Молодой ученый. 2015. №8. С. 618-621.

64. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учёт и управленческое планирование. М.: Финансы и статистика, 2005. 464 с.
65. Параскан К. Н. Рентабельность предприятия и ее значение в современной экономической практике // Тотальные аспекты инновационных технологий. 2014. 88–91 С.
66. Самохвалова Ю.Н. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие / М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2015. 232 с.
67. Скляренко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками. URL: <http://elitarium.ru/> (дата обращения: 01.04.2016).
68. Сосненко Л.С., Свиридова Е.Н., Кивелиус Н.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. Краткий курс: учебное пособие / 2-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2016. 254с.
69. Соколов Я. В., Бочкарёва И.И., Быков В.А. Бухгалтерский учёт: учебник / 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2007. 776 с.
70. Таюрская Е.И. Бухгалтерский учет и анализ. Порядок формирования показателей финансовых результатов организации: учеб. пособие / «Нац. исслед. технол. ун-т «МИСиС», Каф. прикл. экономики. М.: МИСиС, 2015. 62 с.
71. Толкачева Н.А. Финансовый менеджмент: курс лекций / М.: Директ-Медиа, 2014. 144 с.
72. Фофанов, В. А. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в 2007 году. Саратов.: Ай Пи Эр Медиа, 2008. 360 с.
73. Хмельницкая О.Н. Характеристика подходов к содержанию комплексного экономического анализа финансовых результатов хозяйственной деятельности // Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономические и технические науки. 2014. №4. С.89-92.
74. Шеремет А. Д. Управленческий учёт. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. 344 с.

75. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М.: Финансы, 1973. 142 с.

76. Чалдаева Л. А. Экономика организации: учебник для СПО / 4-е изд., испр. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2015. 410 с.

77. Черевко Н.О. Подходы к определению и разграничению понятий «затраты», «издержки», «расходы» в экономической науке // Интеллект. Инновации. Ин-вестиции. 2010. № 3. С. 107–112.

78. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Госфиниздат, 1965. 124 с.

79. Экономика. Толковый словарь / Дж. Блэк; под общ.ред. д.э.н. И.М. Осадчей. М.: ИНФРА-М, Изд-во «Весь Мир», 2000. 840 с.

Приложение А

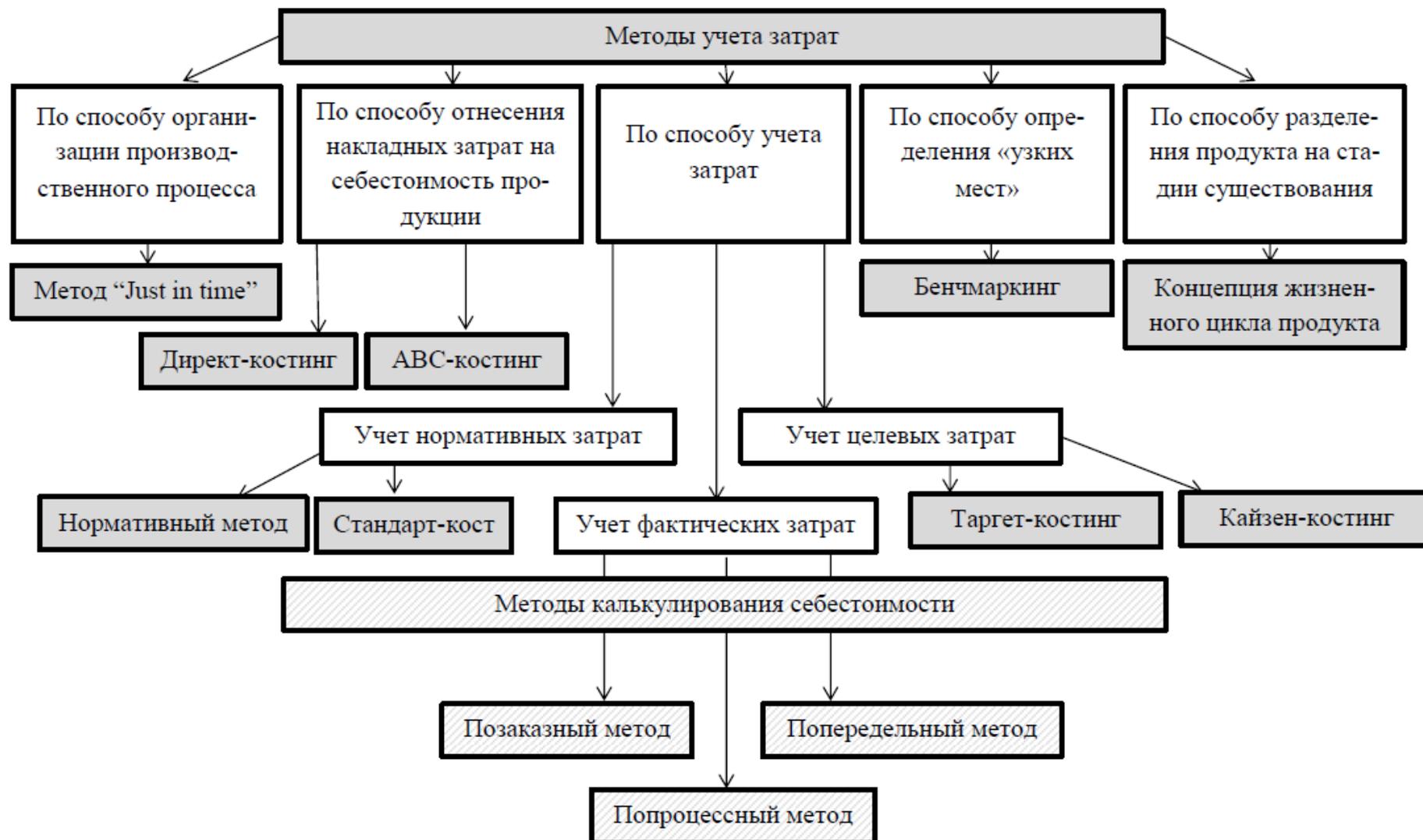
(обязательно рекомендовано справочно)

Основные подходы к классификации затрат предприятия

Автор	Признак классификации, элементы
Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. 2-е изд., пе-рераб. и доп. М.: Магистр, 2011. 576 с.	По видам издержек По местам формирования издержек (цехам, участкам, центрам ответственности) По объектам калькулирования: видам продукции, работ, услуг
Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В., Николаев Е.А. Управленческий учет: учеб. пособие. СПб.: Питер, 2013. 496 с.	По виду (экономическому содержанию) ресурсов, использование которых привело к возникновению затрат: 1) материальные затраты; 2) затраты на оплату труда; 3) отчисления на социальные нужды; 4) амортизация; 5) прочие затраты По целевому назначению По наличию причинно-следственных связей с объектами учета (управления): 1) прямые; 2) косвенные По зависимости от уровня деловой активности: 1) переменные; 2) постоянные (условно-постоянные); 3) смешанные По способу признания в качестве расходов: 1) текущие; 2) затраты последующих периодов
Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.	По отношению к объему производства По временной определенности По степени усреднения По функции управления По способу отнесения на себестоимость объектов По периоду отнесения затрат на уменьшение прибыли По ценности для управленческих решений
Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник. 5-е изд., пере-раб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 735 с.	В зависимости от характера связи расходов с определенным объектом (по способу перенесения на себестоимость объектов): 1) прямые; 2) непрямые По отношению к себестоимости продукции: 1) расходы отчетного периода; 2) себестоимость продукции В зависимости от влияния управленческого решения на величину затрат: 1) релевантные; 2) нерелевантные В зависимости от оценки альтернативных вариантов решений: 1) возможные (альтернативные) В зависимости от ситуации, для которой необходима информация о затратах: 1) маргинальные В зависимости от поведения затрат (по степени влияния объема производства на уровень затрат): 1) переменные (условно-переменные); 2) полупеременные; 3) постоянные (условно-постоянные); 4) полупостоянные В зависимости от возможности влияния на затраты: 1) возвратные; 2) безвозвратные
Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика /	По характеру: 1) прямые; 2) непрямые По поведению затрат: 1) постоянные; 2) переменные; 3) полупеременные; 4) полупостоянные; 5) ступенчатые

под ред. Я.В. Соко-лова, И.А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2005. 952 с.	Для принятия решения: 1) релевантные; 2) нерелевантные; 3) дополнительные; 4) альтернативные; 5) маргинальные
Карпова Т. П. Бухгалтерский управленческий учёт: затраты, выпуск, себе-стоимость. М.: Высш. шк., 2003. 282 с.	Затраты, информация о которых используется для калькулирования и оценки готовой продукции Затраты, на основании которых принимаются решения и осуществляется процесс планирования Затраты, используемые для целей контроля и регулирования
Палий В. Ф. Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финан-сового учёта). М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.	По степени влияния объема производства: 1) постоянные; 2) переменные По способу отнесения на себестоимость: 1) прямые; 2) накладные По периодичности вложений: 1) текущие; 2) единовременные По отношению к производственному процессу: 1) производственные; 2) непроизводственные По времени исчисления: 1) фактические; 2) плановые По степени агрегирования: 1) суммарные; 2) на единицу продукции
Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. 4-е изд. М.: Омега-Л, 2005. 576 с.	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли: 1) входящие и истекшие; 2) прямые и косвенные; 3) основные и накладные; 4) входящие в себестоимость продукции и внепроизводственные; 5) одноэлементные и комплексные; 6) текущие и единовременные Для принятия решений и планирования: 1) постоянные; 2) переменные; 3) условно-постоянные (условно-переменные); 4) затраты, принимаемые в расчет при оценках; 5) затраты, не принимаемые в расчет при оценках; 6) безвозвратные; 7) вмененные; 8) предельные; 9) приростные; 10) планируемые; 11) непланируемые Для осуществления функций контроля и регулирования: 1) регулируемые; 2) нерегулируемые
Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: учебник / Я. В. Соколов, И. И. Бочкарёва, В. А. Быков. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Проспект, 2007. 776 с.	По отношению к технологическому процессу: 1) основные; 2) накладные По отношению к объему производства готовой продукции: 1) переменные; 2) постоянные По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции: 1) прямые; 2) косвенные По функциям в процессе производства: 1) производственные; 2) коммерческие; 3) управленческие По возможности планирования: 1) планируемые; 2) непланируемые По возможности нормирования: 1) нормируемые; 2) ненормируемые По составу: 1) одноэлементные; 2) комплексные По местам возникновения: 1) понесенные по центрам затрат; 2) понесенные по центрам ответственности По отношению к отчетному периоду: 1) относимые к текущему отчетному периоду; 2) относимые к будущим ОП По юридическому признаку: 1) затраты собственников; 2) затраты только владельцев По целесообразности: 1) производительные; 2) непроизводительные По способам капитализации: 1) капитализируемые (расходы на продукт); 2) некапитализируемые (расходы за период) По бухгалтерской методологии: 1) по элементам затрат; 2) по статьям затрат

Приложение Б



Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Приложение В
(обязательно рекомендовано справочно)

Отчет о финансовых результатах
за _____ год _____ 20 15

Организация ИП Матыцина Н.А.
Идентификационный номер налогоплательщика _____
Вид экономической деятельности _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____
частная _____
Единица измерения: тыс. руб.

Наименование показателя	За 2015 год	За 2014 год.
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	15166	15823
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, тыс. руб.	13127	14622
Прибыль от продаж (+), убыток (-) от продаж, тыс. руб.	2039	1201
Проценты к уплате, тыс.руб	174	197
Прочие расходы, тыс.руб.	355	441
Прибыль (+), убыток (-) до налогообложения (без субсидий), тыс. руб.	1510	563
Текущий налог на прибыль	(90,6)	(33,8)
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
Изменение отложенных налоговых обязательств		
Изменение отложенных налоговых активов		
Прочее		
Чистая прибыль (убыток)	1419,4	529,2