

ПАВЛОДАРСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

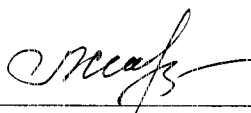
МАГИСТРАТУРА

Кафедра «Экономика»

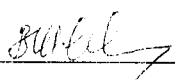
Магистерская диссертация

**УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА СОВРЕМЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ
(на примере ПМФ филиал АО «Имсталькон»)**

520850 «Экономика»

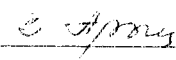
Исполнитель  Стихилияс Е.Л.
(подпись, дата)

Научный руководитель

Д.с.н., профессор  Шеломенцева В.П..
(подпись, дата)

Допущена к защите:

Зав.кафедрой «Экономика»

К.э.н., доцент  Арынова З.А.
(подпись, дата)

Павлодар, 2005

РЕФЕРАТ

Настоящая работа выполнена в объеме 115 страниц. Содержит 42 иллюстрации, 17 таблиц, 45 использованных источника литературы.

Ключевыми словами в работе явились следующие определения: управление, затраты, классификация затрат, планирование, анализ затрат, контроль отклонений, отклонения затрат, методы учета затрат и калькулирования себестоимости, позаказный метод учета затрат, нормализация финансовой отчетности, система менеджмента качества продукции, программа по снижению затрат, оперативность управления.

Объектом исследования является процесс управления затратами современного предприятия ПМФ АО «Имсталькон».

Цель работы состоит в изучении особенностей организации процесса управления затратами предприятия (на примере ПМФ АО «Имсталькон»), выявлении основных проблем и предложении проектных решений по их устранению.

В работе использовались такие методы исследования, как экономико-статистические методы обработки данных, научная абстракция, анализ и синтез, метод группировки, сравнение и др.

В ходе исследования было построено дерево проблем, существующих на предприятии и предложены возможные пути по их устранению.

По результатам исследования основными выявленными проблемами на предприятии являются:

- недоработанность компьютерной программы для более оперативного управления затратами;
- отсутствие комплексной программы по снижению затрат предприятия;
- недостаточный уровень контроля за отклонениями затрат от сметы

Для решения выявленных проблем были предложены следующие мероприятия:

- разработать дополнительные компьютерные программы с целью оперативности учета затрат и обеспечения прозрачности информации между филиалами корпорации;
- разработать комплексную программу по снижению затрат предприятия;
- присвоить структурным подразделениям статуса центров ответственности;
- ввести на головном предприятии контролера;
- разработать классификатор возможных причин и возможных виновников отклонений фактических затрат от сметной стоимости.

СОДЕРЖАНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ	4
1	РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ДОСТИЖЕНИИ ЦЕЛЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ	7
1.1	Понятие и сущность управления затратами на современном предприятии	7
1.2	Сущность, экономическая характеристика и классификация затрат предприятия	16
1.3	Методы учета и распределения затрат на предприятии	27
1.4	Международный опыт в области учёта затрат и управления	38
2	УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА СОВРЕМЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ (на примере ПМФ филиал АО «Имсталькон»)	45
2.1	Характеристика и учетная политика предприятия ПМФ АО «Имсталькон»	45
2.2	Анализ финансовой отчетности предприятия, ее нормализация	52
2.3	Порядок планирования и учета затрат на предприятии	59
2.4	Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии	76
2.5	Анализ затрат предприятия и контроль за их отклонениями	80
3	СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ СОВРЕМЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ	88
3.1	Основные проблемы управления затратами на современном предприятии	88
3.2	Мероприятия по устранению выявленных проблем предприятия по управлению затратами	94
	Заключение	100
	Список использованных источников	103
	Приложение А «Структура ПМФ филиал АО «Имсталькон»	106
	Приложение Б «Финансовая отчетность ПМФ филиал АО «Имсталькон» за 2003 год»	107
	Приложение В «Финансовая отчетность ПМФ филиал АО «Имсталькон» за 2004 год»	110
	Приложение Г «Разложение сметной стоимости и фактических затрат по объектам ПМФ филиал АО «Имсталькон» за 2003 год»	114
	Приложение Д «Разложение сметной стоимости и фактических затрат по объектам ПМФ филиал АО «Имсталькон» за 2004 год»	117

ВВЕДЕНИЕ

В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране эффективное управление затратами производства представляет собой важную и сложную задачу. Методика исчисления себестоимости существенно влияет на финансовые результаты работы, а также на управленческие решения, направленные на повышение рентабельности за счет снижения издержек производства.

В условиях снижения загрузки производственных мощностей и повышения себестоимости промышленной продукции внедрение предлагаемых методов расчета себестоимости продукции может стать важным инструментом улучшения финансового состояния предприятий и организаций.

Методологическим проблемам исчисления себестоимости промышленной продукции уделяется большое внимание в отечественной и зарубежной экономической литературе. Разные аспекты управления издержками производства (себестоимостью) рассмотрены в работах следующих авторов: М.А. Вахрушиной, В.П. Грузинова, В.И. Данилина, Н.П. Кондракова, В.Д. Новодворского, В.Л. Перламутрова, Н.Я. Петракова, А.Д. Шеремета и других, а также зарубежных ученых: К. Друри, Дж.Б. Кларка, А. Маршалла, Дж. Фостера, Дж.Р. Хикса, Ч.Т. Хорнгрена и других. Их научные исследования способствовали развитию теории и формированию обоснованной системы учета затрат, успешному применению на практике рекомендаций, направленных на повышение гибкости и полноты учета, усилению его роли в управлении производством.

Идет процесс интенсивного сближения отечественной системы учета с системой, основанной на международных стандартах.

Однако аналитический обзор представительного массива специальной литературы показал отсутствие актуальной идеи, которая послужила бы переводу экономики отечественных предприятий с затратных путей хозяйствования на путь интенсивного использования их потенциала на основе самсокупаемости и самофинансирования. Противоречивость рекомендаций по планированию и оперативному расчету издержек на производство по статьям себестоимости, а также отсутствие единой методики оценки этих затрат свидетельствуют о целесообразности и актуальности проведения исследований в области управления затратами, а следовательно, и результатами деятельности предприятий.

Актуальность темы и недостаточная проработанность отдельных вопросов управления в указанном направлении определили выбор темы, цель и задачи диссертационного исследования.

Целью исследования является рассмотрение действующей системы управления затратами на ПМФ филиал АО «Имсталькон», выявление её преимуществ и недостатков, построение дерева проблем и разработка мероприятий по совершенствованию системы управления затратами на современном этапе.

Для достижения поставленной цели сформулированы следующие задачи:

- разработать систему управления себестоимостью продукции, основанную на сочетании элементов отечественной и зарубежных методик.
- изучить сущность и значение управления затратами на современном предприятии;
- произвести обзор классификации затрат как объекта управления;
- исследовать зарубежный опыт в области учета и управления затратами на предприятиях;
- проанализировать основные теоретические положения в области управления затратами производства;
- выявить современные тенденции в теории и практике управления затратами предприятий в Республике Казахстан и зарубежных странах;
- исследовать практические возможности применения методов расчета себестоимости «Стандарт – кост» и «Директ – костинг» на предприятиях;
- провести анализ системы управления затратами на современном предприятии;
- рассмотреть характеристику ПМФ филиал АО «Имсталькон»;
- описать процесс управления затратами на ПМФ филиал АО «Имсталькон»;
- выявить существующие проблемы;
- внести предложения по решению выявленных проблем.

Объектом исследования является предприятие ПМФ филиал АО «Имсталькон», его финансовые и экономические показатели в динамике.

Предметом исследования являются вопросы управления издержками на предприятии.

Основное внимание уделено проблемам классификации производственных затрат, последовательно раскрываются основные элементы управления себестоимостью: планирование, анализ, контроль и регулирование затратами на производство продукции.

Теоретической и методологической базой исследования послужили современная экономическая теория в области учета затрат и управления ими, научные разработки и положения по проблемам организации планирования и управления издержками.

Диссертация опирается на классические и современные труды отечественных и зарубежных экономистов.

В работе использованы Законы РК, нормативные акты. Информационной базой исследования явились отечественные и зарубежные методические и справочные материалы, финансовая отчетность, положения компании ПМФ филиал АО «Имсталькон».

В процессе исследования были использованы такие общенаучные методы и приемы, как научная абстракция, анализ и синтез, экономико-статистические методы, метод группировки, сравнение и др.

Научная новизна исследования состоит в разработке и обосновании комплекса организационно-управленческих мер и методик расчета издержек

производства, способствующих повышению эффективности деятельности предприятий за счет снижения себестоимости продукции.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что оно содержит решение вопросов организации системы управления затратами на современных предприятиях. Основные идеи диссертации, ее выводы и рекомендации формулируются с учетом возможностей их практической реализации на основе анализа как теории, так и практики управления предприятием в современных условиях хозяйствования.

По теме диссертации опубликовано 3 статьи общим объемом 1,7 п.л.

Диссертация изложена на 115 страницах, включает 42 рисунка, 17 таблиц. Ее структура состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

1 РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ДОСТИЖЕНИИ ЦЕЛЕЙ ПРЕДПРИЯТИЯ

1.1 Понятие и сущность управления затратами на современном предприятии

Главный мотив деятельности любой фирмы в рыночных условиях - максимизация дохода. Реальные возможности реализации этой стратегической цели во всех случаях ограничены затратами на производство и спросом на выпускаемую продукцию. Затраты – это основной ограничитель дохода и одновременно главный фактор, влияющий на объем предложения. Достижение высоких результатов работы предприятия предполагает управление затратами на производство продукции. Это сложный процесс, который означает по своей сущности управление всей деятельностью предприятия, т.к. охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

Следует различать понятие «расходы» и «затраты» [1].

Расходы — стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение определенного периода для получения дохода. Этот период не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты ресурса. Под затратами же обычно понимают выраженные в денежной форме потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги. Как правило затраты (издержки) связаны с доходом будущих периодов и могут рассматриваться как отсроченные расходы и показываться в балансе как активы в виде запасов НЗП и готовой продукции. Таким образом, расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода. Затраты, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам и оказанным услугам выражаются в производственной себестоимости продукции.

Управление — это целенаправленное при помощи определенных способов и методов воздействие на управляемую систему с целью достижения поставленных целей.

Управление затратами также имеет свои цели и осуществляется при помощи определенной системы. Необходимость управления затратами предприятия вытекает непосредственно из той роли, которую они играют в экономике предприятия, а именно из их прямого участия в формировании прибыли предприятия.

Именно доход, в конечном итоге, выступает основным условием конкурентоспособности предприятия, позволяет предприятию осуществлять расширенное воспроизводство и реализовывать свою социальную функцию. Именно потенциал рентабельности, определяемый не в малой мере способностью предприятия контролировать свои затраты, характеризует ценность предприятия, эффективность его текущего управления. Эффективное управление затратами в современных условиях становится действенным, а иногда чуть ли не единственным способом управления доходом и повышения конкурентоспособности предприятия [2].

Цели, задачи и методы управления затратами представлены на рисунке 1.

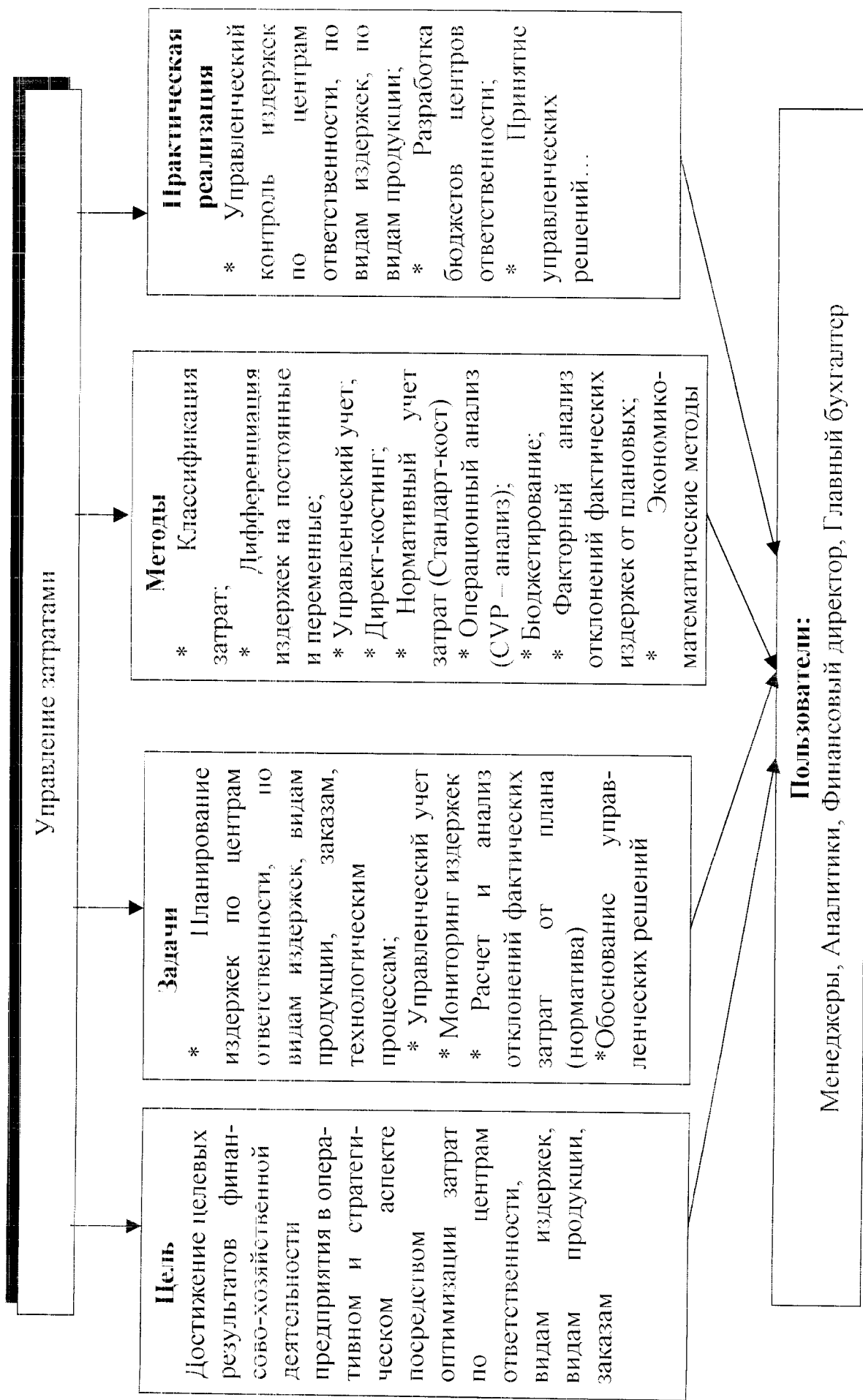


Рисунок 1 – Управление затратами

В отечественной практике под управлением затратами понимается планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Таким образом, цель управления затратами – поддержание, максимизация и оптимизация рентабельности предприятия [3].

Сокращение затрат является более эффективным инструментом увеличения дохода, чем увеличение объема продаж. По оценкам финансистов уменьшение затрат на 5-7% увеличивает доход на такую же величину как и увеличение объема продаж на 30% при неизменной. Изменение себестоимости существенно влияет на объем продаж, минимально необходимый для безубыточного функционирования предприятия, на выбор отпускных цен, на рентабельность и, как следствие, на привлечение кредитов.

Для увеличения объема продаж зачастую необходимо дополнительное финансирование производства, что в ряде случаев проблематично или связано с дополнительными затратами, продажа дополнительного количества произведенной продукции может создать трудности в силу ограничения спроса, а также привести к дополнительным издержкам на реализацию [4].

Снижение затрат на выпуск единицы продукции дает важное преимущество перед конкурентами – возможность применения более низких или гибких цен.

По мнению специалистов, управление затратами на предприятии включает моменты, представленные на рисунке 2.

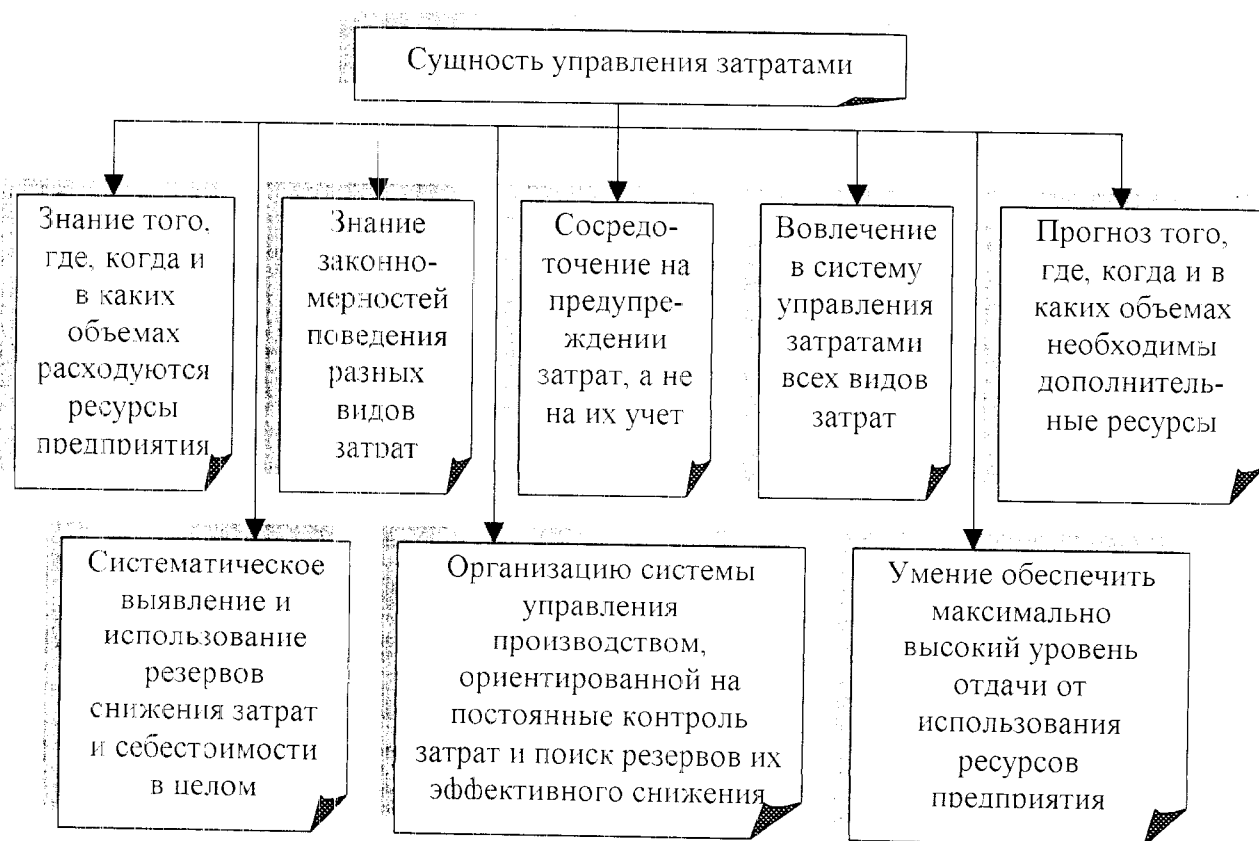


Рисунок 2 – Сущность управления затратами

Управление затратами – это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них.

Основа качественного управления заключается в определении объекта, направления и способов такого воздействия.

Управление затратами должно включать следующие процедуры: планирование, учет затрат, анализ учетной информации, принятие решений на основе результатов анализа и осуществление необходимых воздействий на затраты с целью их оптимизации [5]. Схема взаимосвязи процедур управления затратами представлена на рисунке 3.

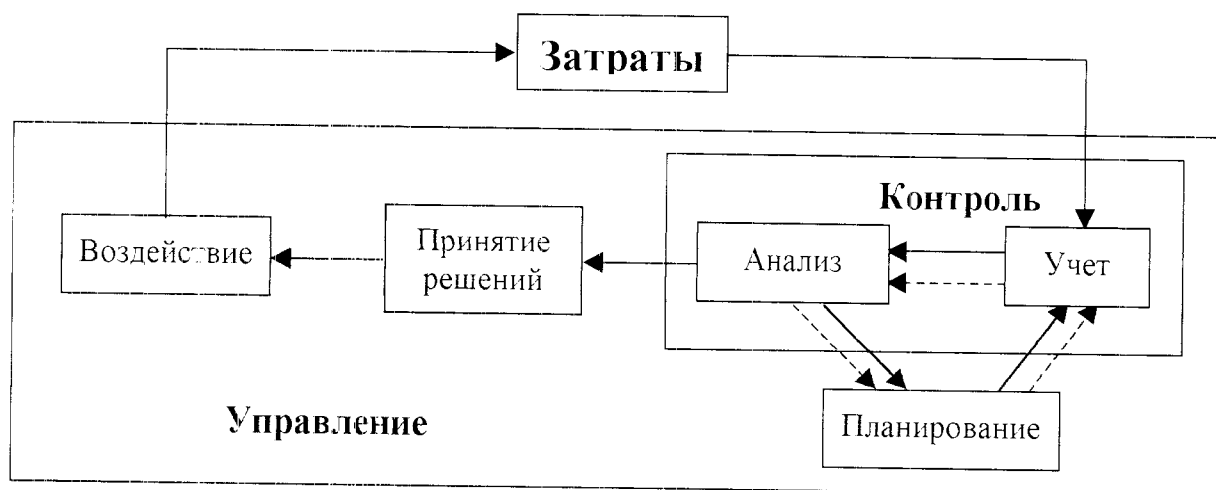


Рисунок 3 – Взаимосвязь процедур управления затратами

Важным элементом управления затратами является планирование.

Планирование – одна из важнейших функций управления, представляющая собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем для использования ресурсов и получения доходов.

Назначение планирования состоит в том, чтобы предвидеть проблемы в деятельности предприятия до того, как они возникнут, исключить вероятность поспешных решений, имеющих сиюминутную целесообразность. Планирование как особый тип процесса принятия решений охватывает деятельность всего предприятия в целом.

В настоящее время планирование деятельности предприятия стало серьезной проблемой, поскольку:

- планы и средства более не спускаются сверху, предприятие должно самостоятельно ориентироваться в условиях рынка;
- процесс планирования затянут во времени, что делает его непригодным для принятия оперативных управленческих решений;
- на многих предприятиях отсутствует система достоверной и своевременной информации о конъюнктуре рынка, о потребностях в текущих ресурсах и финансовых источниках их обеспечения;
- при планировании преобладает затратный механизм ценообразования; цены формируются без учета рыночных условий исходя из полной себестоимости и норматива рентабельности;

- экономическое планирование традиционно подготавливает такие плановые документы, большинство из которых непригодны для анализа финансовой устойчивости предприятия.

Основная цель планирования — определение необходимых для деятельности предприятия производственно-финансовых операций, их конкретизация во времени и по подразделениям предприятия, определение необходимого размера ресурсов и источников финансирования, обеспечивающих реализацию поставленных целей деятельности. Планирование себестоимости осуществляется с целью определения размеров и изыскание возможностей ее снижения. Планирование себестоимости может быть текущим и перспективным. Перспективный план разрабатывается на несколько лет. При текущем планировании (на год) уточняются перспективные планы на основе данных плановых смет и калькуляций затрат на производство. При выпуске предприятием одного вида продукции стоимость единицы является показателем, характеризующим уровень и динамику затрат на ее производство и реализацию. Промышленные предприятия, выпускающие разнородную продукцию, планируют снижение себестоимости сравнительной продукции и величину затрат на один тенге товарной продукции. Расчеты плановой себестоимости продукции используются при планировании дохода, определении мероприятий технического прогресса, а также при установлении цен. При планировании себестоимости продукции предусматривается возможное ее снижение и достижение в результате этого оптимального уровня затрат на производство. Поэтому составлению плана по себестоимости должен предшествовать анализ фактической себестоимости за отчетный период с целью выявления резервов уменьшения затрат.

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

Основные задачи учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции представлены на рисунке 4.

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

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является составной частью общей единой системы бухгалтерского учета [6].

Экономический анализ, как элемент управления затратами, находится в тесной взаимосвязи с остальными его составляющими. Он строится на информации учета, отчетности, планов, прогнозов.

Главная цель анализа – выявление возможностей более рационального использования производственных ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию и обеспечение прибыли. Результаты анализа служат основой для принятия управленческих решений на уровне руководства предприятием и являются исходным материалом для работы финансовых менеджеров.

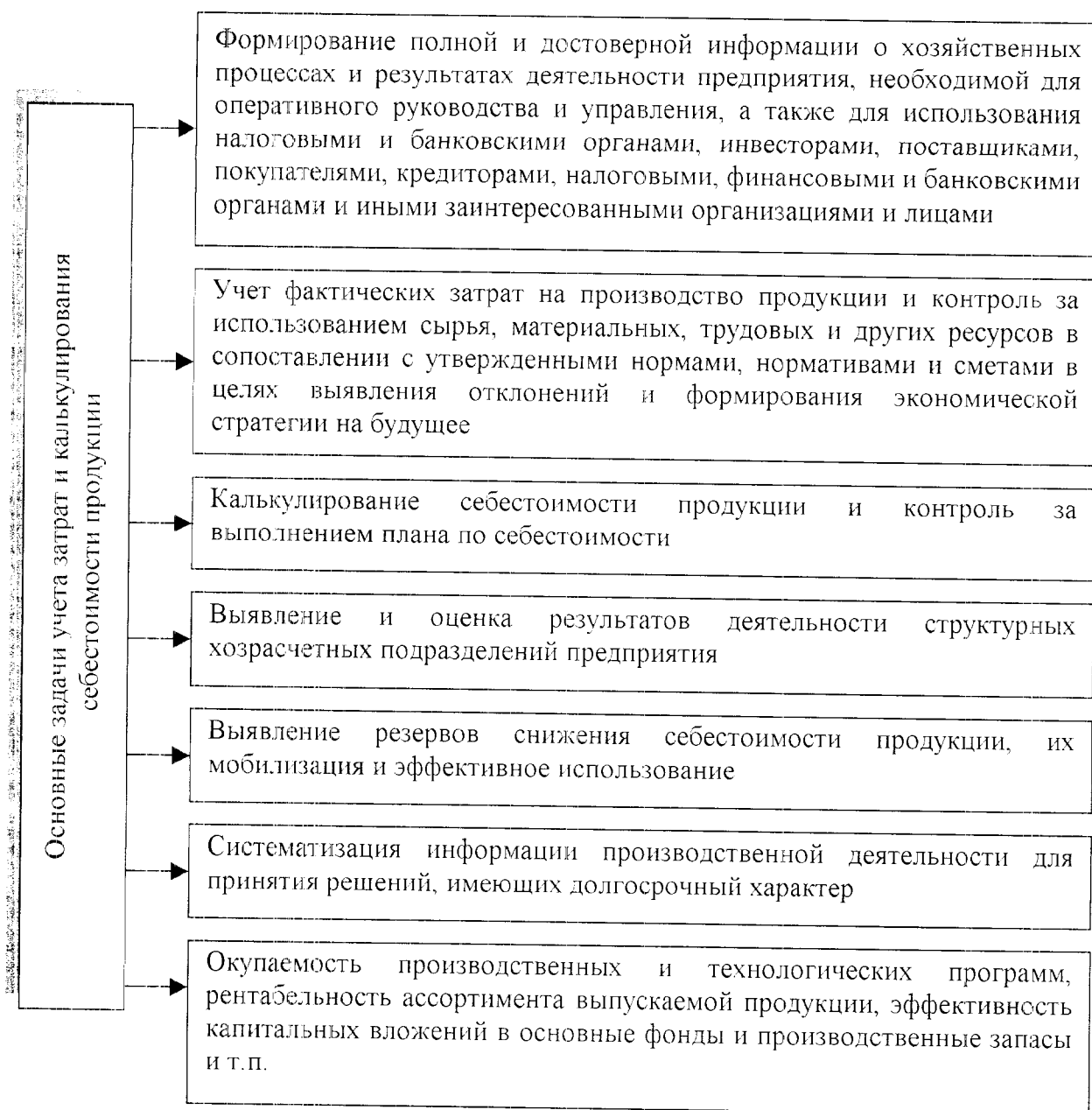


Рисунок 4 - Основные задачи учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Задачи анализа затрат на производство продукции представлены на рисунке 5.

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

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

Наряду с планированием, организацией, мотивацией и регулированием, контроль и, в частности, контроль затрат - является одной из основных функций управления, без которой остальные функции управления не могут быть полностью реализованы: планы останутся на бумаге, организация будет неэффективной и т.д..

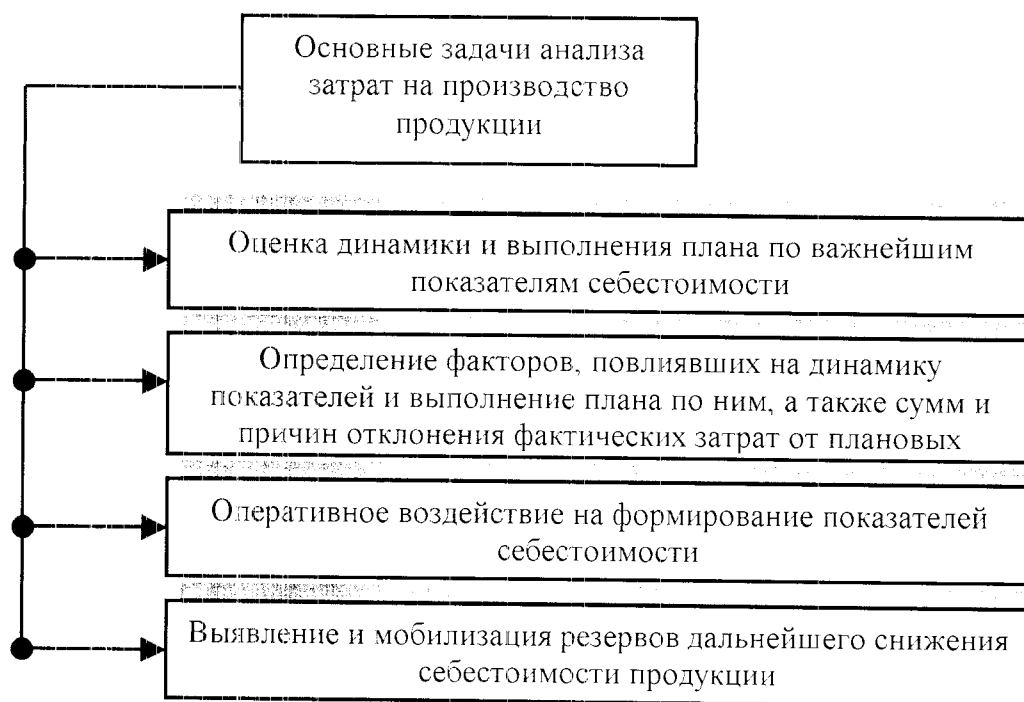


Рисунок 5 – Задачи анализа затрат на производство продукции

Субъекты, объекты, задачи, причины необходимости и процесс контроля затрат представлен на рисунке 6.

Причинами необходимости контроля затрат являются:

- неопределенность - под воздействием множества случайных факторов фактические условия, в которых действуют предприятия, могут сильно отличаться от предполагаемых. Чтобы оценить степень воздействия этих изменений и скорректировать действия предприятия, необходим специальный механизм – эту роль выполняет контроль затрат.

- предупреждение возникновения критических ситуаций - для этого необходим механизм отслеживания и своевременного предупреждения негативных тенденций, позволяющий своевременно фиксировать ошибки в планировании и прогнозировании затрат и исправлять их, прежде чем они помешают достижению поставленных целей.

- поддержание успеха - контроль способен оценить и позитивные тенденции. Благодаря контролю затрат руководитель предприятия может оперативно узнать, какие направления деятельности предприятия наиболее эффективны и перспективны, какие факторы способствуют достижению поставленных целей, и в соответствии с этим скорректировать свои действия, направив их на использование благоприятных возможностей.

- сложность - современное предприятие и его деятельность отличаются большой сложностью, руководитель не может сразу вникнуть во все проблемы - появляется необходимость в специальном механизме контроля затрат по центрам ответственности.

- децентрализация управления современным предприятием - поскольку современные предприятия являются чрезвычайно сложными системами, менеджеры структурных подразделений обладают достаточно высоким

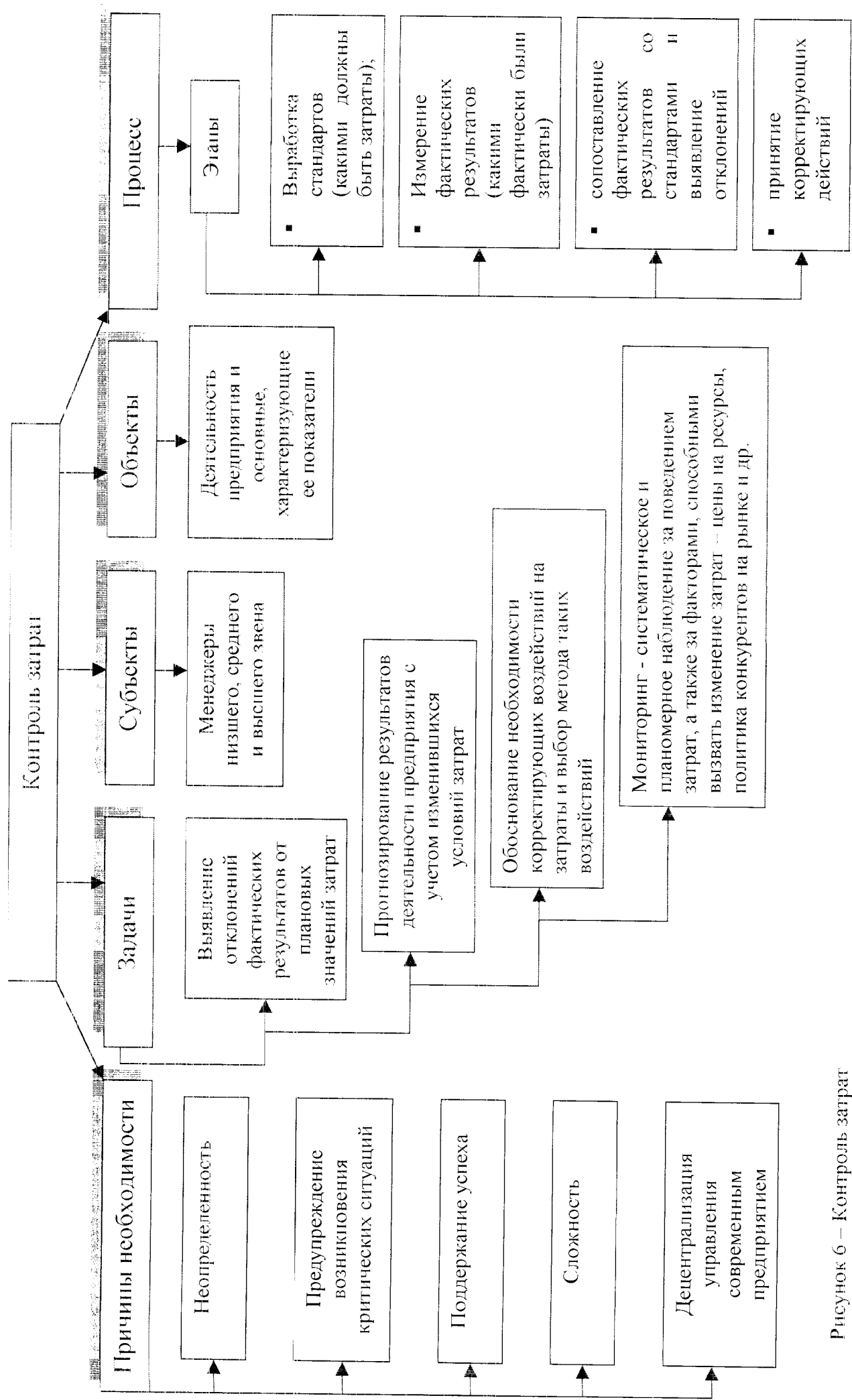


Рисунок 6 – Контроль затрат

уровнем квалификации, руководитель делегирует им полномочия – право решения части проблем. Так как ответственность не делегируется, возникает необходимость в механизме контроля, в частности, затрат.

Таким образом, для эффективного управленческого контроля затрат необходимо вначале выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, а затем воспользоваться системой управленческого учета. В результате внедрения управленческого контроля затрат руководитель предприятия получит возможность своевременно выявлять узкие места в планировании, формировании затрат и принимать управленческие решения [7].

Необходимо различать две составляющие управления затратами предприятия, которые представлены на рисунке 7.

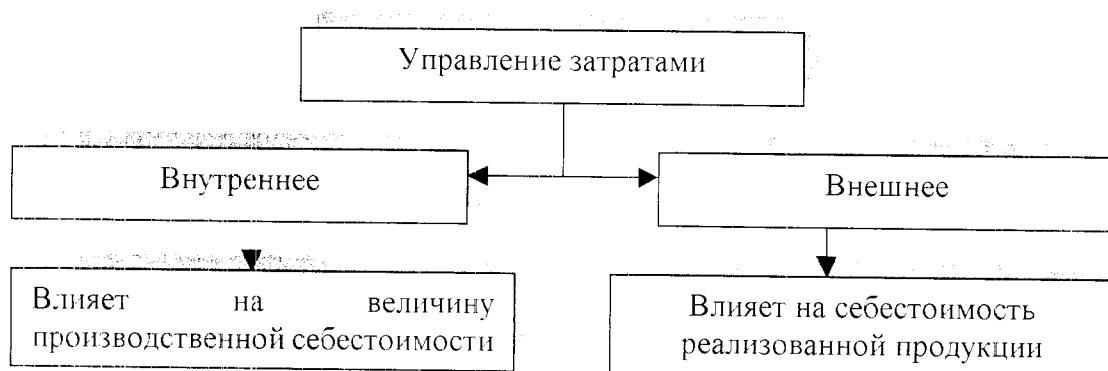


Рисунок 7 – Составляющие управления затратами

Профессиональной обязанностью менеджера является правильный выбор метода работы с затратами. Выделяют три группы техники управления затратами в зависимости от того, приносят ли они эффект в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. Эти группы представлены на рисунке 8.

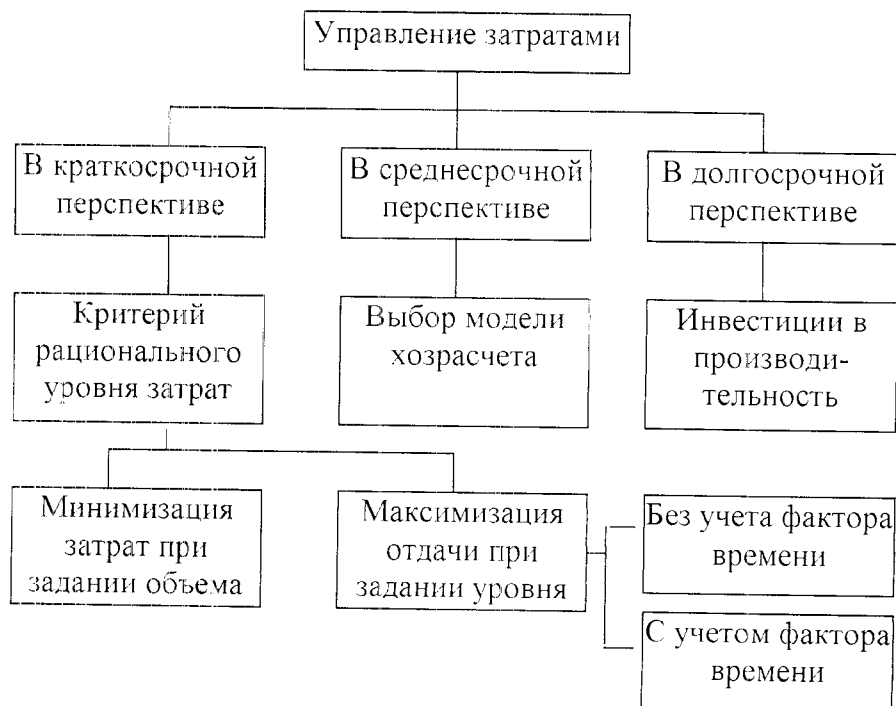


Рисунок 8 – Техника управления затратами

На короткой временной дистанции самый доступный способ управления издержками – их снижение. Снижение затрат особенно эффективно в кризисные, а в “мирное время” все зависит от выбора критерия оценки рациональности затрат. Если таковыми являются “минимизация затрат при заданном уровне продаж”, то речь пойдет о снижении издержек. А можно выбрать такой критерий, как “максимализация отдачи при фиксированном уровне затрат”. Это вовсе не означает, что затраты останутся на прежнем уровне: они могут расти, если такой рост повышает их эффективность. Просто менеджеры компаний должны заранее определить темпы роста тех или иных статей”. Необходимо иметь в виду, что увеличение отдачи при фиксированном уровне затрат требует применения более сложных инструментов, чем снижение издержек. Речь идет о таких методиках, как оптимизация складских запасов, поставки just in time (точно вовремя), различных методиках производственного планирования и управления ассортиментом.

В среднесрочной перспективе для управления затратами используется механизмы мотивации: привязав оплату труда менеджеров к результатам работы подразделения, можно повысить эффективность этой работы.

Если руководство фирмы заглядывает еще дальше, то, на первый план выходит повышение производительности. Здесь необходимы инвестиции, а, значит, затраты максимальны. Любая компания, которая, например, покупает новые производственные линии или устанавливает информационную систему, следует этому принципу. Успех в данном случае базируется на умении заниматься финансовым анализом и бизнес – планированием.

Критерием, относительно которого можно было бы оценивать эффективность управления затратами, некоторые специалисты предлагают считать снижение затратоемкости продукции предприятия. Однако, следует иметь в виду, что снижение уровня затратоемкости операционной деятельности является важной задачей, но не основной целью управления операционными затратами, так как оно может сопровождаться снижением качества продукции, отказом от производства и реализации пользующихся спросом отдельных перспективных, но затратоемких видов продукции, сменой приоритетов стратегического развития предприятия на кратковременные стратегические выгоды. Поэтому критерием можно считать оптимизацию суммы и структуры, обеспечивающую высокие темпы развития предприятия.

1.2 Сущность, экономическая характеристика и классификация затрат предприятия

Затраты, возникающие в ходе текущей производственной деятельности предприятия, являются одним из основных объектов учета и управления. Информация о производственных затратах важна для организации эффективного управления ими. Основная цель управления производственными затратами на предприятии заключается в установлении рациональности, оптимизации суммы и уровня затрат, обеспечивающих достижение предусмотренных объемов дохода.

Формирование информации о производственных затратах основано на разработке соответствующей их классификации, анализе поведения затрат, контроле и определении способов их снижения [8]. В зависимости от целей и задач управления при классификации затрат выделяют различные основания (признаки). При этом основополагающим принципом, на котором строится научно обоснованная классификация затрат, служит принцип разграничения понятий «затраты» и «расходы».

Различие между «затратами» и «расходами» касается фактора времени.

Расходы — стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы или «потрачены» в течение определенного периода для получения дохода. Этот период не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты ресурса.

Затраты — денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли (списана в расходы). В балансе они отражаются как активы.

Таким образом, расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Согласно СБУ 5, доходы — это увеличение активов, либо уменьшение обязательств в отчетном периоде. Расходы — это уменьшение активов, либо увеличение обязательств в отчетном периоде. Под затратами же обычно понимают выраженные в денежной форме потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги. Как правило затраты (издержки) связаны с выручкой будущих периодов и могут рассматриваться как отсроченные расходы и показываться в балансе как активы в виде запасов НЗП и готовой продукции.

При этом отличительным свойством, присущим нынешнему учету в Казахстане, является то, что активы — это в определенной мере затраты, которые должны стать доходами в будущем. Отсюда возникает необходимость рассмотреть, как списываются затраты, вложенные в активы, а также на финансовый результат каждого отчетного периода.

Затраты, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам и оказанным услугам выражаются в производственной себестоимости продукции.

По мере осуществления производственного процесса предприятие несет множество затрат, отражаемых на соответствующих счетах бухгалтерского учета и группируемых в рамках производственного учета по различным классификационным признакам — по месту их возникновения, носителям затрат и видам.. В теории и практике учета выделяется более 20 видов классификаций, представленных.

Себестоимость реализуемых ТМЗ признается как расход в тот отчетный период, в котором признается связанный с ним доход. Сумма любых списаний до чистой стоимости реализации (предполагаемая продажная цена в ходе обычной хозяйственной деятельности минус издержки на комплектацию и организацию продаж) и все потери ТМЗ признаются как расход в течение того отчетного периода, в котором произошло списание или был понесен убыток. (СБУ 7). Классификация затрат согласно СБУ рассмотрена на рисунке 9.

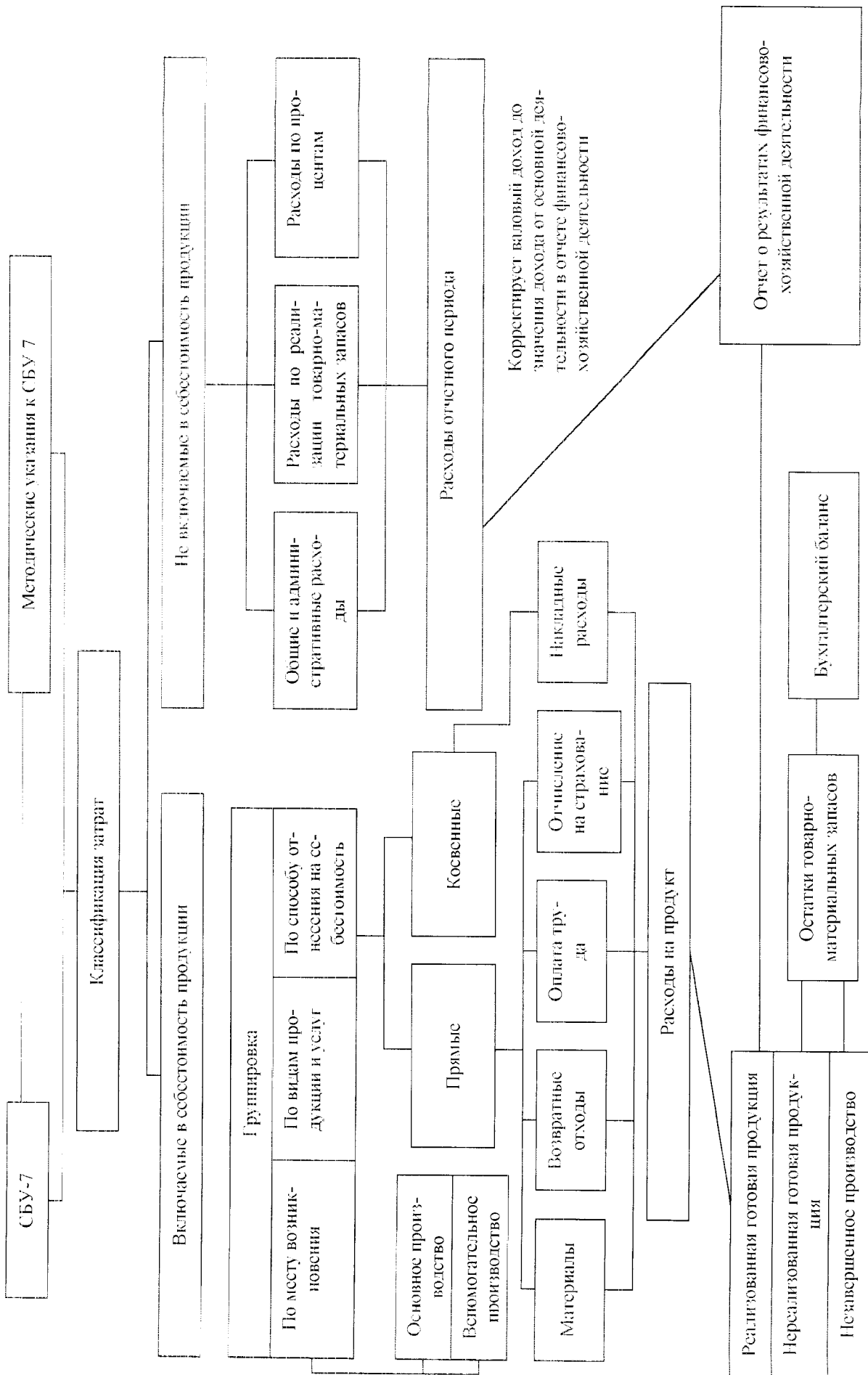


Рисунок 9 – Классификация затрат согласно СБУ

Информация бухгалтерского учета о затратах требуется для решения многих вопросов управления предприятием, поэтому необходимо создать действенную систему регистрации и классификации этой информации.

Под направлением, по которому ведется учет затрат на производство, понимается область деятельности, где требуется обособленный целенаправленный учет затрат. Это можно представить в виде рисунка 10.

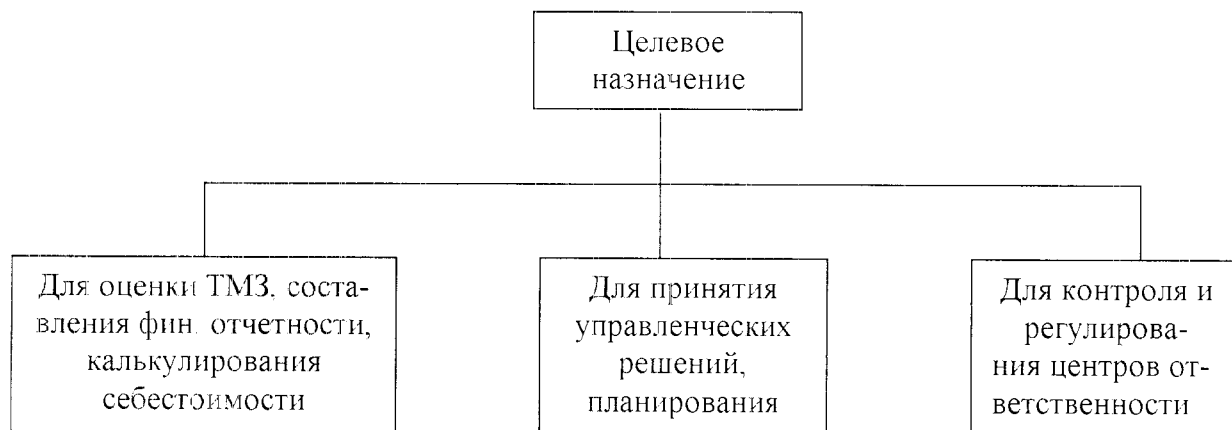


Рисунок 10 - Целевое назначение учета затрат

Достижению каждой из названных целей соответствует своя классификация затрат, рассмотренная в таблице 1.

Таблица 1 – Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Цели	Классификация затрат
1. Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученного дохода	1.1 Входящие и истекшие 1.2 Затраты на продукт и затраты отчетного периода 1.3 Прямые и косвенные 1.4 Основные и накладные 1.5 Одноэлементные и комплексные 1.6 Текущие и единовременные
2. Планирование и принятие решений	2.1 Постоянные и переменные 2.2 Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках 2.3 Безвозвратные затраты 2.4 Вмененные (упущенная выгода) 2.5 Предельные и приростные 2.6 Планируемые и не планируемые
3. Контроль и регулирование	3.1 Регулируемые 3.2 Нерегулируемые

Рассмотрим наиболее принципиальные подходы к классификации затрат в рамках каждого целевого направления учета [9].

Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы. Если эти средства (ресурсы) в течении отчетного периода были израсходованы для получения дохода и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. Таким образом, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», тогда как истекшие – тождественны понятию «расходы».

Классификация затрат в зависимости от их отнесения на период генерирования дохода нова для отечественного учета, но имеет важное методологическое значение, в том числе для оптимизации дохода от основной деятельности и чистого дохода.

Согласно СБУ 7 «Учет товарно-материальных запасов» в бухгалтерском учете необходимо различать производственную себестоимость (затраты на продукт) и затраты, признаваемые как расходы периода и не включаемые в себестоимость товарно-материальных запасов. Затраты на продукт (производственная себестоимость) распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении дохода от основной деятельности отчетного периода и запасами, поэтому затраты на продукт называют запасоемкими затратами.

Промышленное предприятие покупает сырье и производит продукцию для последующей реализации. В бухгалтерском учете должна отражаться себестоимость произведенной и реализованной продукции. Затраты на продукт становятся расходами (в качестве себестоимости реализованной продукции) только тогда, когда продукция реализована, что может случиться через несколько периодов после того, как продукция была произведена.

Расходы периода всегда относятся на месяц, квартал или год, когда они были произведены, не проходят через стадию запасов и сразу оказывают влияние на исчисление дохода от основной деятельности.

Поможет прояснить различие между затратами на продукт и затратами на период рисунок 11.

В соответствии с методическими рекомендациями к СБУ №7, под прямыми затратами понимаются расходы, связанные с производством отдельных видов продукции (на сырье, основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, основная заработная плата производственных рабочих и др.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в себестоимость продукции.

Под косвенными затратами понимаются расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые и др.), включаемые в себестоимость продукции через их распределение.

В группировке затрат по статьям прямые расходы, как правило, учитываются в разрезе элементов, а косвенные – образуют комплексные статьи (состоят из затрат, включающих в себя несколько элементов), различающиеся по их функциональной роли в производственном процессе.

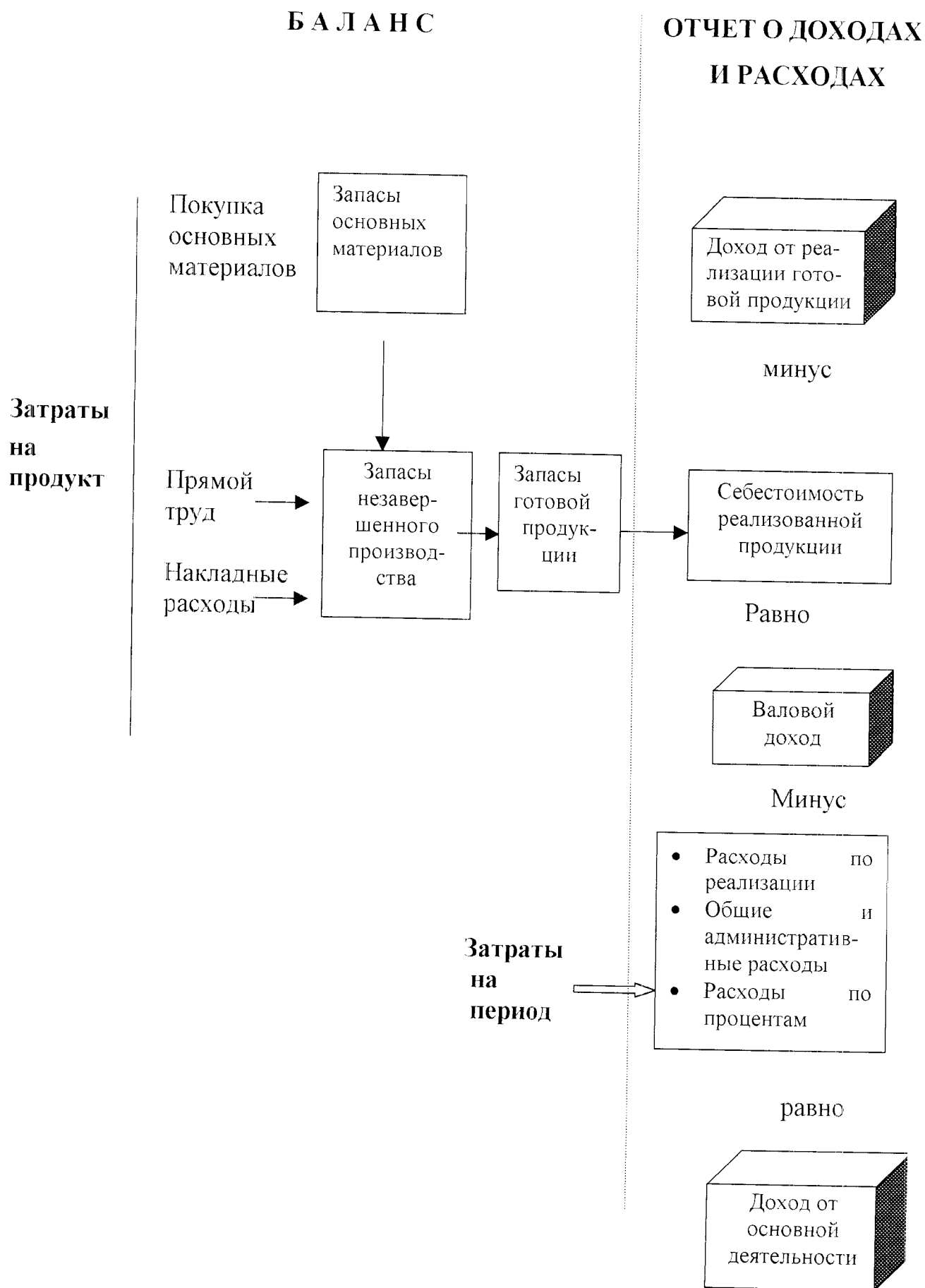


Рисунок 11 – Сравнение затрат на продукт и затрат на период

Текущая производственная деятельность предприятия сопровождается затратами различного вида и относительной значимости. Основные элементы производственных затрат можно представить в виде рисунка 12.

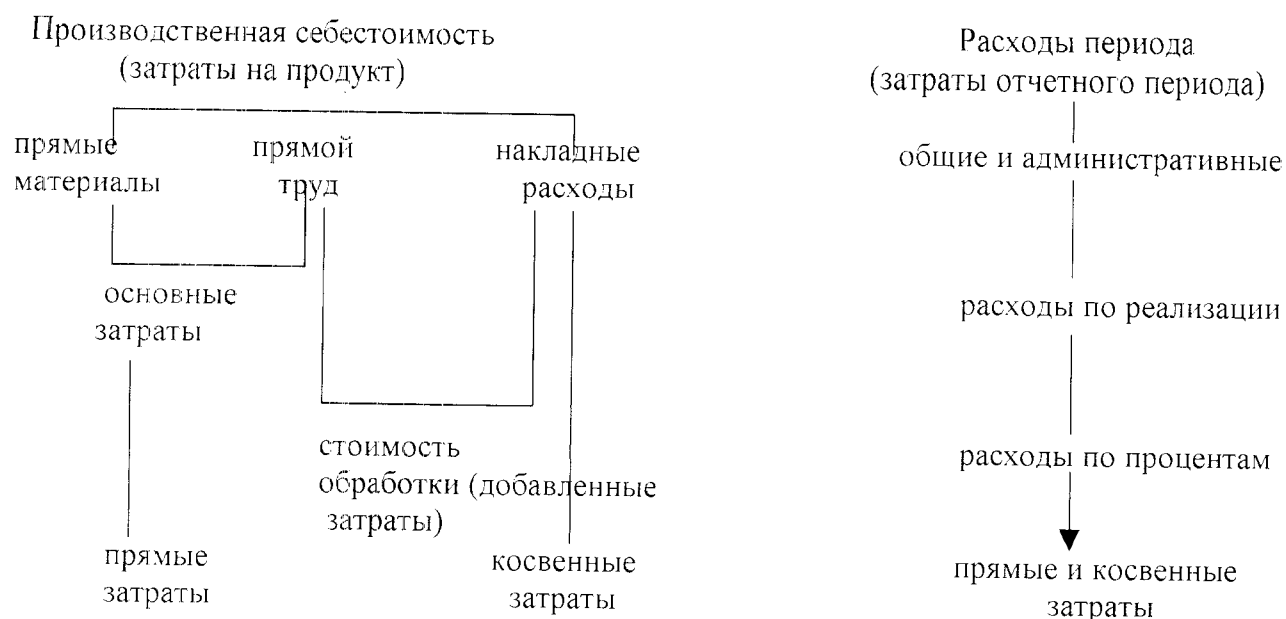


Рисунок 12 – Классификация затрат для определения себестоимости продукции и формирования дохода от основной деятельности

Прямые затраты на материалы — сырье и материалы, используемые в производственном процессе. Физически они включаются в готовый продукт, и процесс их превращения в конечную продукцию можно проследить.

Прямые затраты на заработную плату — основная заработная плата, дополнительные выплаты и отчисления в фонды социального страхования от заработной платы основных производственных рабочих, труд которых непосредственно связан с производственным процессом изготовления продукции или оказанием услуг.

Производственные накладные расходы относятся к производственной деятельности и включают три вида затрат:

- косвенные затраты на материалы — затраты на материалы, которые требуются для производственного процесса, но не становятся составной частью готового продукта;

- косвенные затраты на труд — затраты на содержание персонала, не связанного непосредственно с изготовлением продукции, но услуги которого необходимы для осуществления производственного процесса (мастера, бригадиры, начальники производственных подразделений, контролеры, кладовщики);

- другие накладные расходы — расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, общепроизводственные расходы, в частности амортизация производственных помещений и оборудования, коммунальные услуги, затраты подразделений, обслуживающих основное производство.

Прямые затраты в момент их возникновения относят непосредственно на готовый продукт (объект калькулирования) на основе первичных документов (накладных, нарядов). Косвенные затраты (производственные накладные расходы) не могут быть отнесены в момент их возникновения прямо на готовый продукт. Для этого они должны быть предварительно собраны и затем расчетным путем распределены с последующим их включением в себестоимость изделия (работ, услуг).

При принятии решения учитываются только те расходы и доходы, величина которых зависит от принимаемого решения, такие расходы и доходы называются релевантными, т.е. принимаемыми в расчет.

Релевантные финансовые затраты, анализируемые в процессе принятия решений, представляют собой будущий прирост денежной наличности, величина которого зависит от рассматриваемой альтернативы. Таким образом, в расчет должны приниматься только приростные (дополнительные) движения денежной наличности, а движения денежной наличности, которые остаются неизменными, при выборе той или иной альтернативы не являются релевантными.

Определяя релевантность, важно иметь в виду, что некоторые издержки релевантны в одном случае и иррелевантны в другом. Например, затраты на рабочую силу при временном ее избытке, или прямые материалы, если они были закуплены с избытком ранее и не могут быть использованы для других целей или проданы.

Таким образом, определение релевантности издержек зависит от обстоятельств (ситуации). В каждой ситуации необходимо следовать принципу – релевантные издержки – это будущие издержки, меняющиеся в зависимости от выбранной альтернативы действий.

Зачастую трудно оценить в стоимостном выражении все элементы решения. Факторы, которые трудно представить при помощи стоимостного измерителя, можно классифицировать как качественные факторы, и очень важно, чтобы они учитывались руководителем в процессе принятия решений. Например, моральный урон сотрудникам или потере доверия заказчика невозможно выразить в стоимостных измерителях, однако важно привлечь внимание к этой информации, так как она может повлиять на будущую доходность.

Переменные и постоянные затраты - это два основных типа издержек, каждый определяется в зависимости от того, меняются ли итоговые затраты в ответ на колебания объема.

Совокупные переменные затраты изменяются прямо пропорционально изменениям уровня производства. Например:

- материалы;
- сдельная оплата основных рабочих;
- оплата электроэнергии на технологические нужды, комиссионные;
- транспортные расходы;
- заготовительные расходы;

Совокупные постоянные затраты остаются неизменными для различных масштабов производства за определенный период времени:

- аренда;
- коммунальные платежи;
- плата за освещение и отопление;
- заработная плата специалистов и служащих;
- амортизация;
- проценты по кредиту;
- страхование.

Смешанные затраты:

- полупостоянные затраты
- полупеременные

Расходование средств на постоянные затраты, такие как оплата труда специалистов, может быть скорректировано в краткосрочном периоде в ответ на изменение уровня производства. При спаде производства может уменьшиться численность персонала, а при росте объема производства будут созданы новые рабочие места. Следовательно, в краткосрочном периоде, например за один год, затраты на оплату труда могут меняться в зависимости от изменения спроса. Эти затраты называются полупостоянным и, или ступенчато возрастающими затратами. Отличительной чертой ступенчато возрастающих затрат является то, что для конкретного периода они являются постоянными для определенного уровня производства, но в конечном итоге они возрастают или снижаются на определенную величину в какой либо критический момент. Для очень коротких периодов времени таких, как один месяц, затраты по оплате труда будут постоянными по отношению к уровню производства.

В полупеременные затраты включаются как постоянные так и переменные компоненты. Например, накладные расходы. Или затраты на материально-техническое обеспечение являются полупеременными, состоящими из запланированных (постоянных) затрат на МТО, осуществляемое при любом объеме производства и переменных затрат, которые находятся в непосредственной зависимости от объема

Безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода, - это стоимость уже приобретенных в результате ранее принятого решения ресурсов, когда выбор в пользу какой-то альтернативы не может повлиять на сумму данных затрат. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии будущих решений.

Вмененные затраты (упущенная выгода) характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого-то варианта действий требует отказа от другого (т. е. варианты являются альтернативными). Понятие «вмененные затраты» применимо только в случае ограниченности ресурсов.

Учет затрат и их распределение между продуктами не подходят для осуществления контроля за ними и их регулирования, т.к. цикл производства продукта может состоять из нескольких различных технологических процессов, за каждый из которых отвечает отдельное лицо.

Эта проблема решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств. Такой подход к учету затрат называется учетом затрат по центрам ответственности.

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на нерегулируемые он воздействовать не может. Например, затраты на материалы: если перерасход связан с нарушением технологической дисциплины, то отвечает начальник цеха; если же с плохим качеством материала, то на ковер вызовут начальника отдела МТС.

В целях управления затратами их делят по степени регулируемости на три группы, представленные в таблице 2.

Таблица 2- Классификация затрат по степени регулируемости

Группа	Характеристика	Пример	Временной горизонт
Полностью регулируемые	отражают четкую (функциональную) взаимосвязь между входом и выходом	основные материалы	короткий период
Частично регулируемые (произвольные)	отсутствует жесткая причинно-следственная связь между входом и выходом (корреляционная зависимость)	реклама	более длительный период
Слабо регулируемые (заданные)	возникают как результат обладания долгосрочными активами	амортизация	самый длительный период

Полностью регулируемые затраты возникают прежде всего в сферах производства реализации продукции. Произвольные затраты имеют место главным образом в НИОКР, маркетинге и обслуживании клиентов. Слабо регулируемые затраты возникают во всех функциональных областях [10].

Сравнение полностью регулируемых и произвольных затрат представлено в таблице 3.

Таблица 3 – Сравнение полностью регулируемых и произвольных затрат

Параметры сравнения	Полностью регулируемые	Частично регулируемые (произвольные)
Ресурсы	Материальные и трудовые ресурсы	Трудовые ресурсы
Технология	Стандартный, хорошо изученный процесс Высокая повторяемость	Нестандартный, неповторяющийся процесс Неполная информация о процессе

оборудования менеджер должен стремиться к увеличению доли крупных заказов, возможно, путем предоставления скидок за размер заказа. Если размер скидки меньше экономии от снижения затрат на оформление заказа и переналадку оборудования, доход от операционной деятельности предприятия в результате увеличится.

Другой пример: при увеличении сменности работы вследствие роста объема выпуска менеджеру следует заранее предусмотреть рост затрат на техническое обслуживание оборудования.

1.3 Методы учета и распределения затрат на предприятии

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости представляет собой единый процесс исследования издержек предприятия определенного типа с позиции измерения, осмысления и контроля, определения себестоимости изделий и работ [12].

Обычно под калькулированием понимается исчисление в постатейном разрезе себестоимости единицы продукции, отдельных её видов, работ, услуг в целом по предприятию, по его отдельным подразделениям, а также стадиям (процессам) обработки. Объект калькуляции – это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, а также работы и услуги, себестоимость которых определяют. Калькуляционная единица, себестоимость которой исчисляют, представляет собой измеритель объекта калькулирования.

В соответствии с СБУ №7 применяют следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: нормативный, позаказный и попередельный, представленные на рисунке 13.

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в зависимости от:

- вида, характера и номенклатуры выпускаемой продукции, её сложности;
- особенностей технологии и характера организации производства;
- требований эффективности управления предприятием и уровнем притязаний руководителя к информации.

Данные калькуляции фактической себестоимости продукции широко используются в управлении производством, для контроля за соблюдением принятой предприятием плановой (нормативной) себестоимости продукции и рентабельности производства, выявления резервов и путей дальнейшего снижения затрат труда и материальных ресурсов.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Современные системы учета затрат и калькулирования себестоимости являются основными элементами системы управления не только себестоимостью продукции, но и производства в целом.

1.3.1 Позаказный метод учета и калькулирования себестоимости. Позаказный метод используется на предприятиях мелкосерийного и единичного типов производства, при изготовлении уникального или выполняемого по специальному заказу изделия, а также во вспомогательных производствах.

Продолжение таблицы 3

Параметры сравнения	Полностью регулируемые	Частично регулируемые (произвольные)
Основной результат	Продукция или количественно измеримые услуги Легко измерить величину Легко проверить качество	Информация Трудно проверить величину Трудно проверить качество
Уровень неопределенности	Средний или небольшой	Высокий

Степень регулируемости затрат зависит от специфики конкретного предприятия: применяемой технологии, типа организационной структуры и зависит от следующих условий:

- длительности периода времени (при значительном периоде появляется возможность воздействовать на те затраты, которые в коротком периоде считаются заданными);

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

Для затрат любой группы существует один или несколько факторов, определяющих их величину – факторов возникновения затрат. В целях управления затратами необходимо определить:

- от каких факторов зависят данные затраты
- каковы параметры этой зависимости (коэффициенты пропорциональности).

Во многих случаях фактором возникновения затрат является объем производства [11]. Однако многие затраты не зависят от объема производства, их величина определяется иными факторами, рассмотренными в таблице 4.

Таблица 4 – Влияние различных факторов на затраты

Вид затрат	Факторы, влияющие на затраты
Арендная плата	площадь помещения
Страхование	стоимость имущества
Затраты на содержание столовой	количество работников
Затраты на возобновление заказов	количество заказов
Затраты на переналадку оборудования	количество переналадок
Затраты на техническое обслуживание оборудования и т.д.	фонд времени работы оборудования

Воздействуя на факторы, менеджер может управлять затратами. Например, для снижения затрат на оформление заказов и на переналадку



Рисунок 13 - Классификация методов учета затрат и калькулирования

Все прямые затраты учитываются в разрезе калькуляционных статей по отдельным производственным заказам. Накладные расходы учитывают по местам их возникновения в разрезе статей расходов и относят на себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной в Учетной политике базой распределения.

Следовательно, объектом учета и объектом калькулирования при этом методе является производственный заказ.

Фактическая себестоимость заказа определяется после его изготовления. До выполнения заказа все относящиеся к нему затраты учитываются как НЗП, что видно из рисунка 14.

На основе утвержденного плана производства планово-производственная служба предприятия заполняет бланк заказа (открывает заказ). Принятые к исполнению заказы регистрируют и им присваивают очередные с начала года номера, которые становятся их кодами.

Основным учетным регистром является карточка учета заказа. Требования на материалы и наряды являются основанием для соответствующих реквизитов карточки заказа. Обычно начальники цехов контролируют информацию в суммах, отраженных в этих первичных документах.

На предприятии обычно ведутся параллельно несколько заказов.

При позаказном методе применяют два способа отнесения накладных расходов на конкретный заказ:

- распределение фактических расходов;
- нормативное распределение накладных расходов.

Каждый из двух названных способов имеет свои положительные и отрицательные стороны и поэтому имеют определенные границы применения.

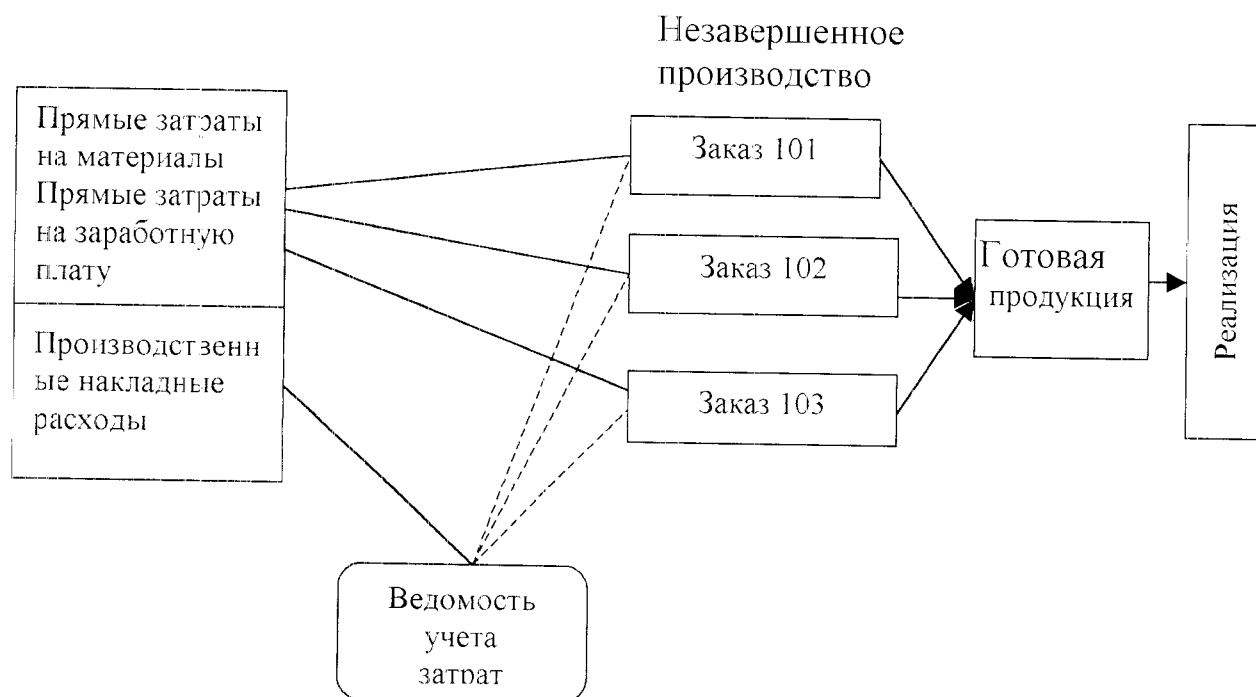


Рисунок 14 - Схема позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости

1.3.2 Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Попередельный метод фокусирует внимание на переделах и периодах времени, как основе для накопления затрат и определения затрат на единицу продукции.

Объект учета – предел (цех).

Объект калькулирования – вид или группа продукции каждого передела.

Область применения - предприятия крупносерийного и массового производства с повторяющейся, однородной по исходному сырью и характеру выпуска продукцией, которая изготавливается однородного, часто непрерывного технологического процесса (металлургия, химическая, нефтеперерабатывающая, текстильная, пищевая и др).

Передел – совокупность технологических операций, завершающаяся выработкой промежуточного продукта, полуфабриката, или получением готового продукта.

Схема попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости представлена на рисунке 15.

Для каждого передела открывается свой контрольный счет 900 «Основное производство» и для каждого передела определяются прямые и

накладные издержки. Часто труд основных рабочих и накладные расходы объединяются в стоимость обработки, «ПТ+НР=СО».

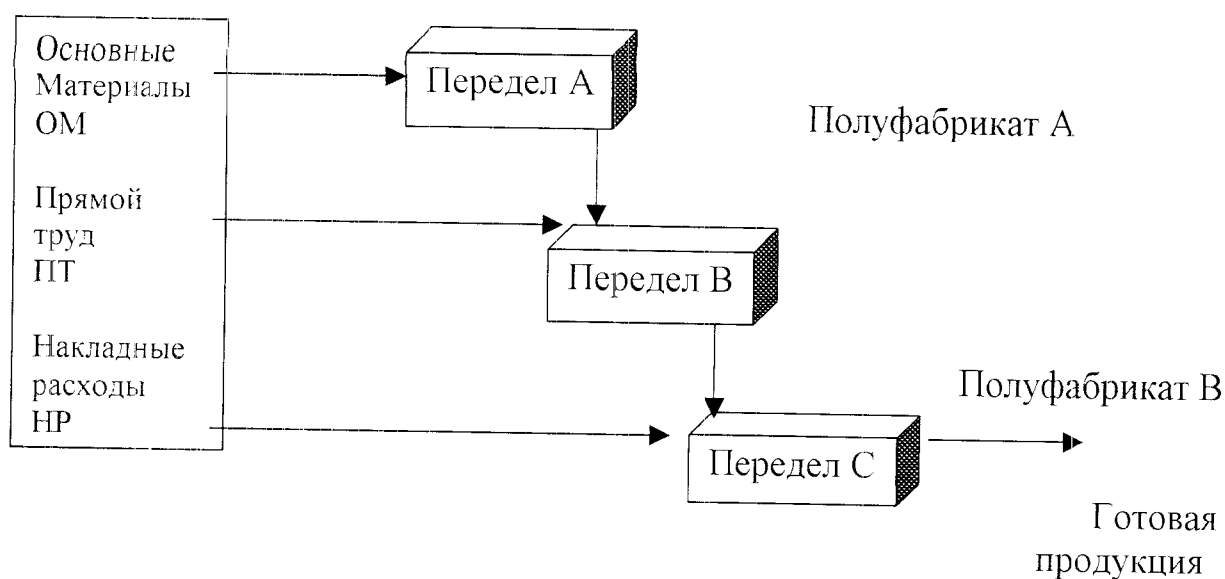


Рисунок 15 – Схема попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости

При определенных отраслевых различиях применение попередельного метода имеет ряд общих особенностей:

1) Производства как правило материалоемкие, что предполагает контроль за использованием материалов часто в виде балансов исходного сырья вышедшего продукта или полуфабриката, брака, отходов в натуральном выражении.

2) Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в другом переделе, что вызывает необходимость в их оценке и передаче в стоимостном выражении.

Формы отражения показателей внутризаводской кооперации в бухгалтерском учете зависят от того, какой вариант сводного учета затрат существует на предприятии: полуфабрикатный или бесполуфабрикатный.

Суть полуфабрикатного варианта заключается в том, что себестоимость полуфабрикатов, движущихся в процессе обработки, формируется нарастающим итогом, что видно из рисунка 16.

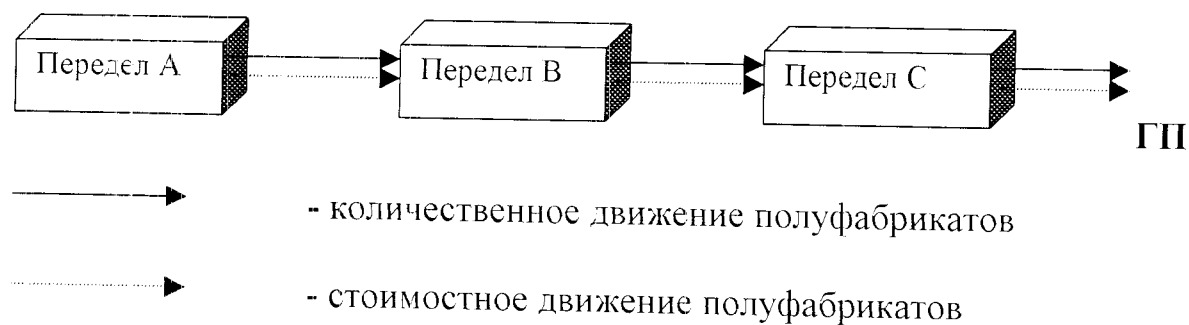


Рисунок 16 – Полуфабрикатный вариант сводного учета затрат

При бесполуфабрикатном варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех происходит, но затраты по их обработке оседают в том цехе, где возникли. То есть до конца отчетного периода учитываются по месту возникновения затрат; затем в конце месяца из каждого цеха на готовую продукцию списывается соответствующая доля затрат, относящаяся к выпущенной готовой продукции. Эта схема представлена на рисунке 17.

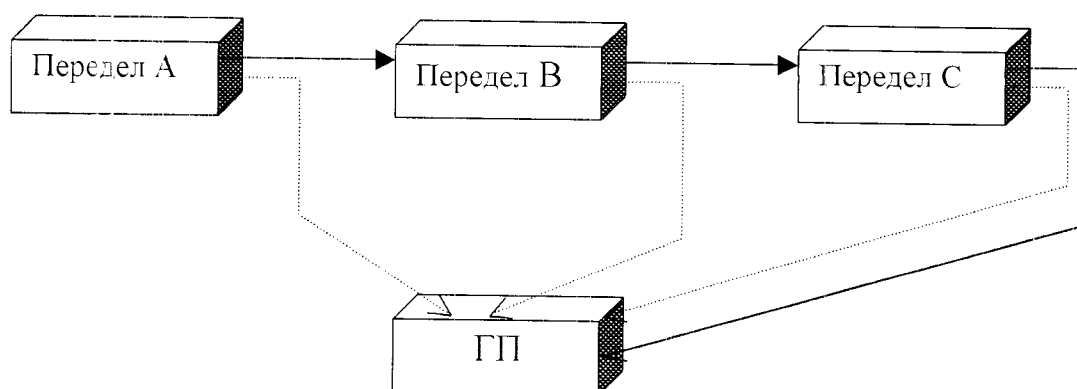


Рисунок 17 - Бесполуфабрикатный вариант сводного учета затрат

3) Учет затрат организуют по цехам (переделам), что позволяет определить себестоимость полуфабриката и организовать учет по центрам ответственности.

4) Большое значение в попередельном методе играет учет и оценка остатков НЗП. Необходимо распределить производственные затраты на готовую продукцию и НЗП на конец периода. Для этого нужно определить все затраты, вовлеченные в производство, а затем отнести их либо на готовую продукцию, либо на незавершенное производство. Проблема решается введением в качестве калькуляционной единицы эквивалентной единицы.

Эквивалентными единицами продукции считается прделанная за период работа, измеряемая в единицах продукции полностью завершенной производством. Например, если степень готовности НЗП составляет 50%, а количество физических единиц в НЗП - 500 ед., тогда количество эквивалентных единиц (в части стоимости обработки) равно 250 ($500 \cdot 0,5$).

Процесс распределения затрат осуществляется путем формирования затрат на единицу по каждому компоненту затрат – основным материалам, труду основных производственных рабочих и накладным расходам (два последних компонента часто объединяют в стоимость обработки). Для получения затрат на единицу продукции необходимо знать количество эквивалентных единиц по каждому компоненту затрат.

Основные этапы попередельного метода:

- 1) Учет общего количества единиц
- 2) Расчет эквивалентных единиц по каждому компоненту затрат
- 3) Учет общих затрат и расчет затрат на эквивалентную единицу
- 4) Отнесение затрат на завершенные единицы и единицы, находящиеся в незавершенном производстве – распределение затрат.

Для попередельной калькуляции затрат может использоваться та называемая сводная ведомость затрат на производство. В ведомости обобщаются как полные затраты, так и показатели удельной себестоимости, отнесенные на то или иное подразделение, и содержится распределение полных затрат между запасами НЗП и единицами полностью завершенной и переданной далее продукции.

Сводная ведомость охватывает все четыре этапа калькуляции, является удобной формой, при помощи которой данные о затратах докладываются руководству.

1.3.3. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости в системе управления себестоимостью представлен на рисунке 18.

В любой организации проблемой является распределение (аллокация) затрат по периодам, подразделениям, продукции или услугам, например, амортизации основных средств, услуг вспомогательного производства и т.д. Однако абсолютно правильного ответа на этот вопрос не существует.

Термин «аллокация» (распределение) в калькуляции затрат означает распределение ранее понесенных затрат на такие производственные единицы, как подразделения, отделы или производственные мощности в виде начислений на деятельность этой производственной единицы за какой-либо период.

Ч.Т.Хорнгрен и Дж. Фостер выделяют четыре основные цели, представленные в таблице 5.

Таблица 5 – Цели распределения затрат

Название цели	Примеры
Принятие экономического решения при распределении ресурсов	Распределение имеющихся в распоряжении мощностей между производством отдельной продукции. Решение о введении нового оборудования
Мотивация	Поощрение использования услуг вычислительного центра бухгалтерских или юридических отделов. Поощрение снижения роста накладных расходов
Исчисление прибыли и активов для внешних пользователей	Расчет себестоимости для акционеров и налоговых органов. Согласно учетным принципам, себестоимость включает долю распределенных косвенных расходов
Оправдание или возмещение затрат	Расчет издержек на продукцию или услуги как основы для установления «справедливых» цен. Применяется в военных заказах, здравоохранении для определения величины возмещения затрат

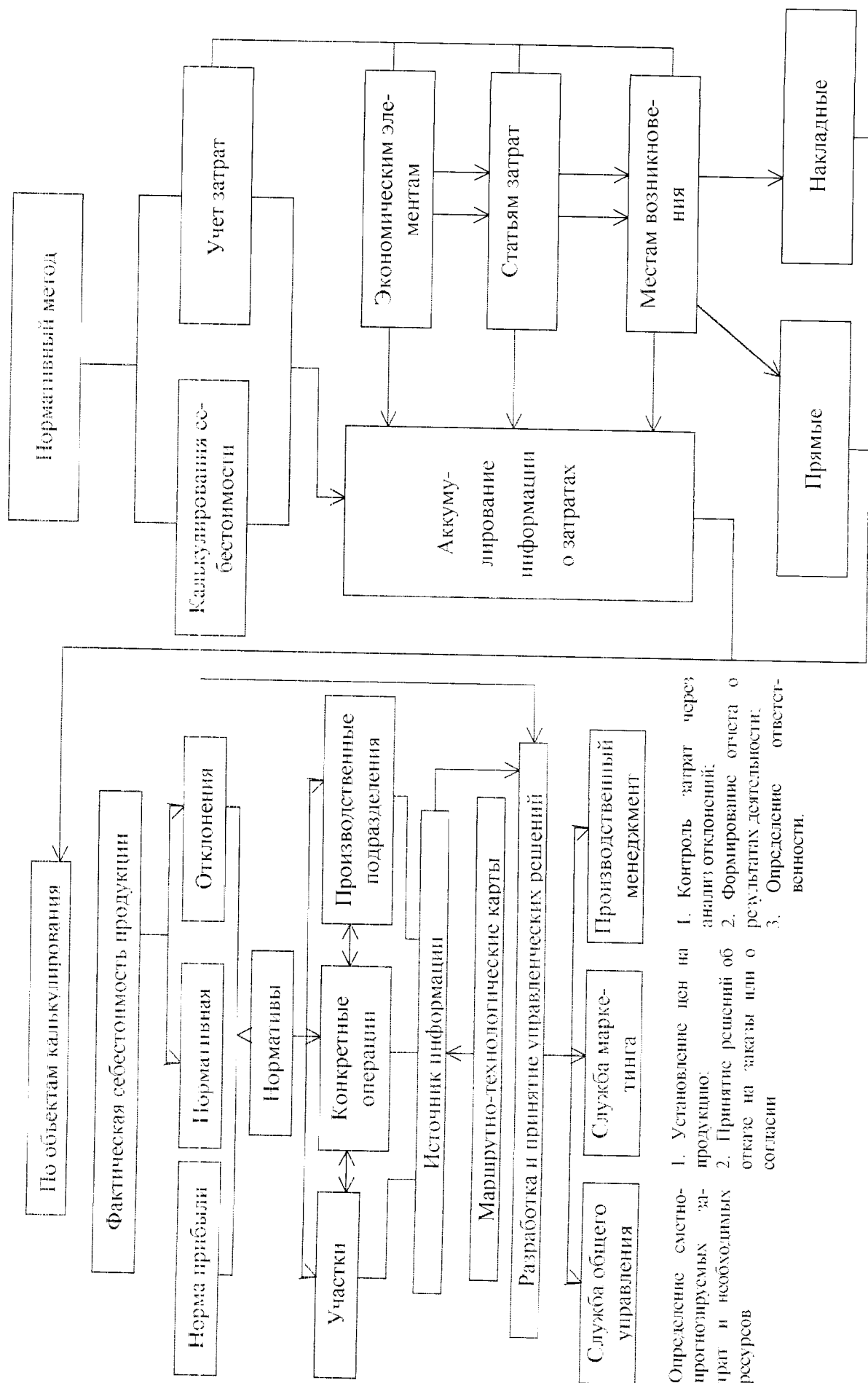


Рисунок 18 – Нормативный метод в системе управления себестоимостью

Также они определяют четыре критерия распределения затрат :

- причинно-следственный (должна быть ясна связь объекта затрат и понесенных издержек);
- достигнутый результат (например, рекламная компания создает имидж корпорации, а не индивидуального товара. Затраты по этой программе могут быть отнесены на подразделения с наибольшим уровнем продаж, а не с минимальным.);
- справедливость – это критерий, который наиболее часто используется в госзаказах, где распределение затрат является основой установления цен;
- прибыльность (например, распределение заработной платы руководства корпорации на основе прибыльности подразделений. Предполагается, что прибыльное подразделение имеет большую платежеспособность к покрытию абсорбированных корпоративных затрат).

С проблемой распределения затрат по объектам связано их разделение на прямые и косвенные.

В соответствии с методическими рекомендациями к СБУ №7, под прямыми затратами понимаются расходы, связанные с производством отдельных видов продукции (на сырье, основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, основная заработная плата производственных рабочих и др.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в себестоимость продукции. Под косвенными затратами понимаются расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые и др.), включаемые в себестоимость продукции через их распределение.

В группировке затрат по статьям прямые расходы, как правило, учитываются в разрезе элементов, а косвенные – образуют комплексные статьи (состоят из затрат, включающих в себя несколько элементов), различающиеся по их функциональной роли в производственном процессе.

В себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) в соответствии с СБУ №7 включаются:

- затраты на материалы (за исключением возвратных отходов);
- затраты на оплату труда (включая отчисления на страхование);
- накладные расходы.

Что касается первых двух видов затрат, то они выступают в роли прямых и, следовательно, прямо и непосредственно включаются в себестоимость. Поэтому не возникает проблем и вопросов: как отнести их на тот или иной вид продукции? Прямые затраты позволяют с точностью оценить ресурсы, потребляемые при производстве продукта, путем учета рабочего времени, затраченного на данный продукт, или путем отслеживания материалов, отпущенных на производство данного продукта (работ, услуг). Гораздо сложнее обстоят дела с накладными расходами. Ведь в настоящее время в структуре себестоимости многих промышленных предприятий наблюдается тенденция возрастания доли накладных расходов и снижения затрат на оплату труда производственных рабочих.

Невозможно с точностью оценить косвенные ресурсы, потребленные при производстве продукта (работ, услуг), так как мы не можем проследить

путь конкретного элемента накладных расходов в процессе производства конкретного продукта. Таким образом себестоимость продукции имеет тенденцию становится менее точной, так как доля накладных расходов в структуре затрат компании возрастает.

Как известно, накладными называются расходы, связанные с обслуживанием производства и организацией работы основных и вспомогательных цехов. Их учет ведется на счетах подраздела 93 ТПС в разрезе цехов основного и вспомогательного производства по установленной номенклатуре статей в ведомости №1 к журналу-ордеру №10 «Затраты по цехам».

Накладные расходы имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (т.е. в их составе отражаются все экономические элементы);

- при выпуске двух и более изделий эти расходы не могут быть отнесены прямо на изделие и распределяются между готовой продукцией с одной стороны, и незавершенным производством, с другой стороны, а затем между изделиями косвенным путем.

Большинство компаний относят накладные расходы на продукцию (работы, услуги), используя двухступенчатую процедуру [13]. Данная процедура представлена на рисунке 19.

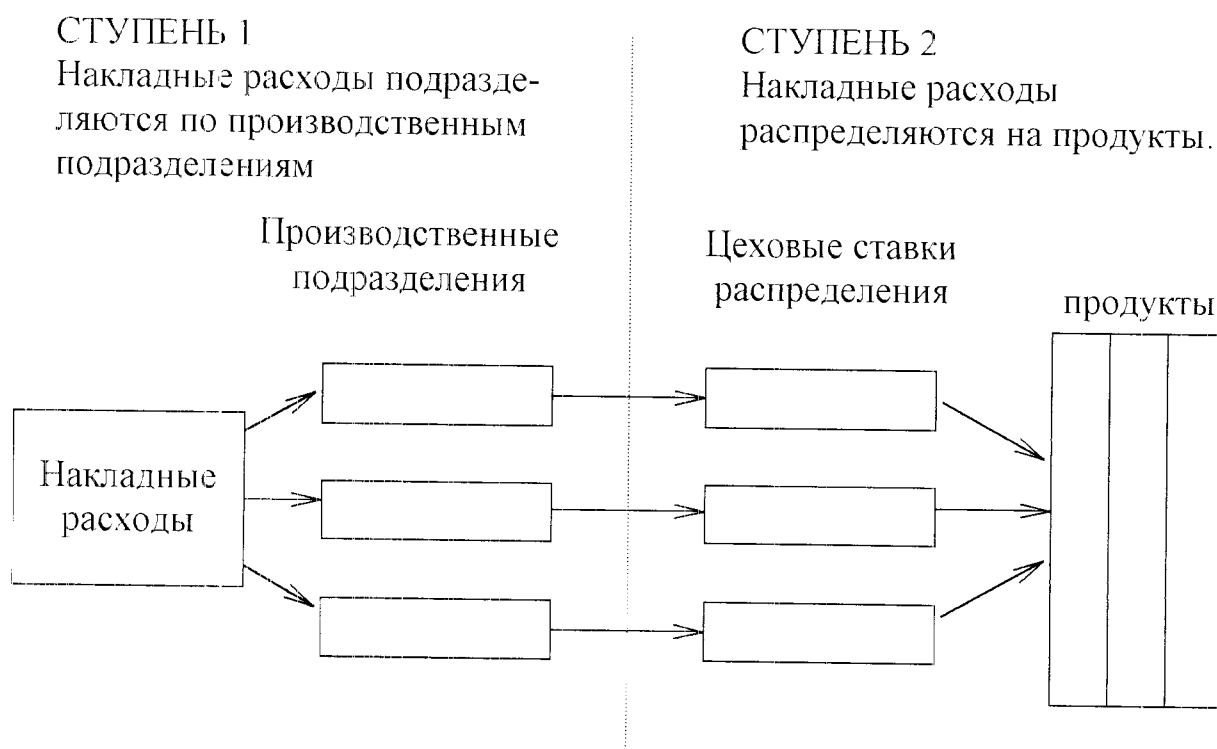


Рисунок 19 – Двухступенчатая процедура распределения накладных расходов.

На первой ступени накладные расходы распределяются по центрам затрат, в то время как на второй ступени накладные расходы, накопленные в центрах затрат, распределяются на продукцию.

Первая ступень достигает двух целей. Во-первых, расходы, расписанные по центрам затрат, используются для контроля за уровнем затрат и для оценки результативной деятельности. Накладные расходы сначала учитываются по центру затрат и анализируются по статьям расходов. Эти расходы периодически собираются в соответствующую отчетность, где также отражены сметные расходы. Разница между сметными и фактическими затратами по каждой статье расходов отражается в отчетах об исполнении сметы и обеспечивает информацию обратной связи для оценки результативности деятельности и для контроля за уровнем затрат. Во-вторых, аккумулированные центром производственных затрат расходы на второй ступени процедуры распределяются на продукцию в интересах требований финансового учета по оценке запасов.

На второй ступени выбирается основа для распределения производственных накладных расходов на продукцию. Эта основа называется базой распределения затрат. За базу распределения затрат чаще всего принимается время, фактически отработанное производственными рабочими и/или оборудованием.

Ставка накладных расходов для каждого центра производственных затрат рассчитывается делением общих затрат, распределенных на центр, на общий размер базы распределения затрат. Иногда ставки накладных расходов называют ставкой бремени. Накладные расходы распределяются на продукцию путем умножения ставки накладных расходов каждого центра на полученную на второй ступени базу распределения накладных расходов, потребленных каждым продуктом.

Проблема распределения затрат заключается в том, что невозможно сделать это каким-то универсальным способом. Можно применять альтернативные методы распределения затрат, но нельзя сказать, верны они или нет. В определенных обстоятельствах может использоваться не один метод, и, следовательно, выбор метода распределения накладных расходов часто субъективен.

Важно, чтобы соблюдался принцип выбора способа распределения косвенных расходов – максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции, что оказывает влияние на достоверность определения себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции.

К.Друри предлагает схему распределения накладных расходов, представленную на рисунке 20, она также является двухступенчатой.

Нужно отметить, что некоторые компании отказываются от первой ступени двухступенчатой процедуры распределения накладных расходов. Вместо этого вводится единая ставка распределения накладных расходов для всего предприятия, которая и распределяется на всю продукцию независимо от того, в каком цехе она была произведена. По мнению многих авторов монографий по управленческому учету, в частности К.Друри, считается, что единая ставка распределения накладных расходов – не лучший метод распределения накладных расходов, если предприятие состоит из ряда

различных центров производства, и выпускаемые продукты «потребляют» накладные расходы в разных пропорциях.

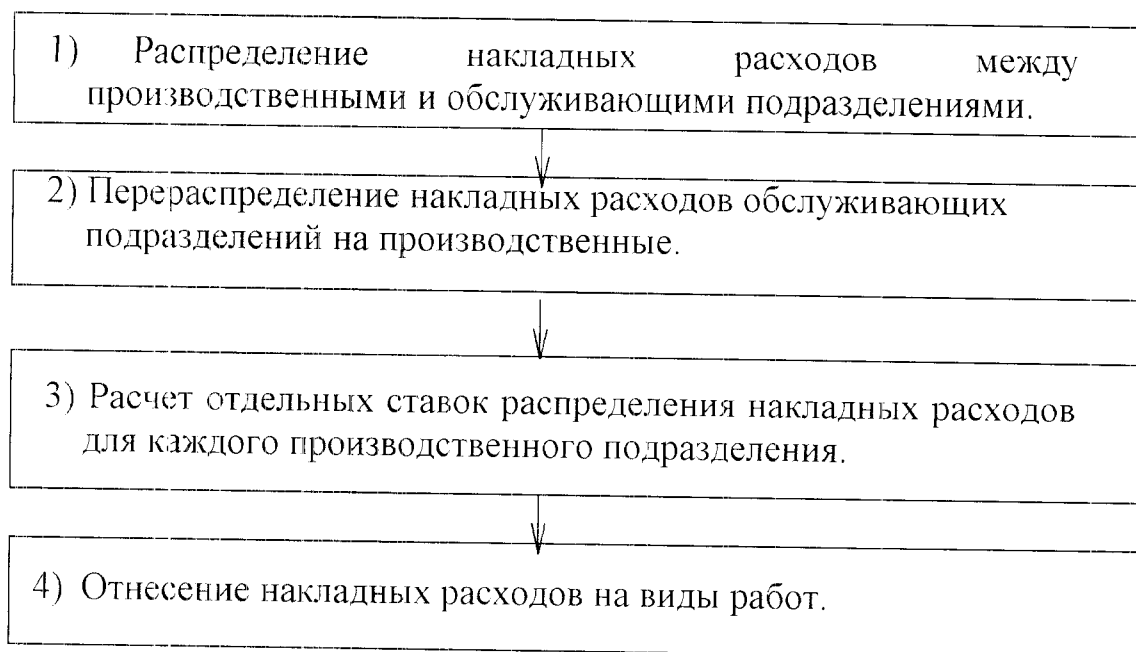


Рисунок 20 – Схема распределения накладных расходов

В соответствии с рисунком 20 необходимо в первую очередь распределить все накопленные накладные расходы на центры затрат производства. Здесь мы сталкиваемся с необходимостью установления логической базы для распределения. Наиболее распространенные базы распределения приведены в таблице 6.

Таблица 6 – Базы распределения накладных расходов

Затраты	База распределения
Арендная плата, освещение, отопление	площадь
Расходы по служащим: руководство работой, столовой, отдела учета времени и заработной платы.	численность служащих
Амортизация и страхование оборудования и станков	цена единиц оборудования и станков
Расходы, связанные с управлением запасами, снабжением, хранением, контролем и отпуском.	себестоимость или вес основных материалов

Вторым этапом мы перераспределяем накладные расходы обслуживающих подразделений на производственные. Здесь метод распределения должен быть выбран с учетом выгоды, которую

производственные подразделения получают от функционирования обслуживающих.

Когда мы рассчитываем цеховые ставки (2 ступень), то по ним мы относим накладные расходы на все продукты.

Как уже отмечалось ранее, наиболее распространенные базы распределения - время работы станков и основная заработная плата производственных рабочих. Также может использоваться метод единиц выпуска продукции, исчисление процента от использования основных материалов, исчисление процента от прямых основных затрат.

Дело в том, что расчет ставок накладных расходов на основании их фактической величины за период вызывает ряд проблем. Во-первых, расчет себестоимости продуктов должен быть отложен до завершения отчетного периода, поскольку ставка накладных расходов не может быть рассчитана раньше, но необходимы оперативные данные о себестоимости продуктов для ежемесячной оценки запасов или прибыли для установления цен реализации. Во-вторых, можно было бы полагать, что проблема расчета времени решается путем более частого подсчета накладных расходов, скажем по месяцам, но здесь следует возразить, что большая величина накладных расходов является фиксированной, производственная деятельность с каждым месяцем меняется, вызывая тем самым большие изменения ставок накладных расходов. Некоторые затраты, например, на ремонт, техническое обслуживание, отопление не равномерны в течение года. Поэтому может «прыгать» себестоимость продукции, если, например, расходы на отопление будут отнесены только на продукцию, выпущенную зимой.

Средняя годовая ставка, базирующаяся на соотношении всех накладных расходов за год, годового объема производственной деятельности, более полно отражает обычное соотношение совокупных затрат и объема продукции, чем месячная ставка. Следовательно, порядок расчета, рассмотренный выше, который применяется для исчисления цеховых ставок накладных расходов желательно основывать на расчетных, а не на фактических показателях производственной деятельности.

1.4 Международный опыт в области учёта затрат и управления

В конце 1980-х гг. специалисты стали уделять большое внимание системам калькуляции затрат и анализу прибыльности. Специалисты Купер и Каплан в серии статей остановились на ограничениях традиционных систем калькуляции затрат. Их критика была направлена на методы распределения накладных расходов на продукцию. Купер и Каплан разработали более строгий подход к отнесению накладных расходов на продукт и расчета себестоимости. Они назвали этот подход функциональным учетом затрат или учетом затрат по функциям (ABC). Считается, что ABC обеспечивает информацию о себестоимости, полезную для выработки решений [14].

Система учета затрат по функциям подчеркивает необходимость лучшего понимания накладных расходов, и поэтому уточняет причины возникновения накладных расходов и их связь с продуктами. ABC признает,

что в долгосрочном плане большинство производственных затрат являются постоянными и стремится понять причины, вызывающие изменение накладных расходов с течением времени.

Системы ABC предполагают, что затраты вызваны деятельностью и что продукты создают спрос на виды деятельности. Связь между продуктом и видом деятельности устанавливается путем отнесения на продукт затрат на все связанные с ним виды деятельности (иными словами, в соответствии с «потребностями» продукта в тех или иных видах деятельности). Тем самым системы ABC признают, что бизнес должен учитывать: факторы вызывающие необходимость в том или ином виде деятельности, затраты на виды деятельности и взаимосвязь видов деятельности с продуктом.

На основе этого метода возникли два подхода:

- когда в затраты какого-либо вида деятельности, использующего соответствующие единицы измерения, включаются только относящиеся к ним затраты производства (метод вклада ABC);

- когда полные затраты предприятия абсорбируются по единицам производства в соответствии с деятельностью каждого вида, связанного с производством этой единицы.

Авторы метода ABC отдали предпочтение второму подходу и развили его как метод создания системы возмещения (восстановления) полных затрат для производства, которая превосходит классическую систему.

Структурно системы ABC включают следующие ступени:

- 1) определение основных видов деятельности, имеющих место в компании;
- 2) создание для каждого вида деятельности центра затрат;
- 3) определение носителя издержек для каждого вида деятельности
- 4) отнесение на продукт затрат на виды деятельности в соответствии с «потребностью» продукта в этих видах деятельности.

Первая стадия – определение основных видов деятельности компании. Примеры видов деятельности включают: деятельность, связанную с производственным оборудованием (центр затрат оборудования), деятельность, связанную с трудом основных производственных рабочих (подразделения сборки), а также различные виды обеспечения, такие, как заказ, приемка, перемещение материалов, руководство подразделениями, производственное календарное планирование, упаковка и доставка продукции.

На второй стадии требуется создание центра затрат (называемого также группировкой затрат) для каждого вида деятельности. Например, совокупные затраты на наладку всех видов оборудования можно объединить в один центр затрат, к которому относились бы все затраты, связанные с наладкой или перенастройкой оборудования.

Третья стадия – определение всех факторов, которые оказывают влияние на затраты на какой-либо вид деятельности. Термин «носитель издержек» используется для обозначения событий или условий, от которых зависит величина затрат на конкретный вид деятельности. Учет затрат по функциям признает, что динамика затрат определяется ее носителями. Поэтому прослеживание накладных расходов вплоть до готового продукта требует

понимания поведения затрат для определения соответствующих носителей издержек.

Приведем несколько примеров носителей издержек, используемых системами ABC:

- количество принятых заказов для отдела приема заказов;
- количество производственных периодов для затрат на производственное планирование и наладку оборудования;
- число заказов на покупку для затрат на обеспечение деятельности отдела закупок;
- количество заказов на доставку для отдела доставки.

Для затрат, являющихся чисто зависимыми от объема производства в краткосрочном плане, системы ABC используют соответствующие носители издержек, также имеющие отношение к объему производства, в частности, часы работы основных производственных рабочих или часы работы оборудования. Например, затраты на энергию можно отнести на продукты, используя в качестве носителя издержек часы работы оборудования, поскольку время работы оборудования определяет потребление энергии.

Последняя стадия системы ABC заключается в том, чтобы проследить затраты на деятельность вплоть до готового продукта в соответствии с потребностью продукта в этом виде деятельности в процессе производства (используя в качестве показателей спроса носители издержек). Потребность продукта в конкретном виде деятельности измеряется количеством операций, которые продукт «задает» носителю издержек.

Системы ABC – это модели потребления ресурсов, а не их расходования [15]. Они стремятся смоделировать потребление ресурсов в пределах организации. Системы ABC могут также использоваться для управления и контроля затрат.

В рамках системы учета затрат по функциям управление затратами в долгосрочном плане осуществляется через контроль деятельности, являющейся причиной затрат. Другими словами, цель состоит в том, чтобы непосредственно контролировать причины затрат, а не сами затраты как таковые. Управление носителями издержек обеспечивает долгосрочный контроль затрат. Рассмотрим расходы на перемещение материалов. Их размер определяется количеством отдельных деталей (или частей), которые необходимо складировать и выдавать. Таким образом затраты на перемещение материалов должны быть отнесены на соответствующие виды продукции пропорционально количеству требуемых частей (деталей). Под этим углом зрения влияние количества деталей на себестоимость продукта очевидна, и продукты «несут» затраты пропорционально количеству частей, из которых они состоят. Следовательно, в данном случае внимание фокусируется на необходимости стандартизации деталей и сокращение их количества. Производственные затраты сократятся, если будет сокращено количество деталей. Это стимулирует проектировщиков к упрощению продукта путем снижения количества деталей, что приведет в долгосрочной перспективе к сокращению затрат на перемещение материалов. Таким образом, система калькуляции производственных затрат стимулирует управляющих к

контролированию долгосрочных затрат. Однако для управления затратами во многих случаях уместнее сосредоточить внимание на затратах на деятельность, чем на затратах на продукты.

Считается, что использование калькуляции затрат по функциям способствует лучшему пониманию руководством компании затрат и их причин. Это создает возможности для более эффективного управления затратами и для сокращения или устранения тех видов деятельности, которые не добавляют стоимости продукту. Джонсон предполагает, что знание затрат на каждый вид деятельности служит катализатором, который в конечном счете инициирует действия, необходимые для достижения конкурентоспособности. Традиционные системы информирования руководства не дают представление о реальных затратах на инспектирование, перемещение, хранение и т. д. Схематическое отражение потоков деятельности и расчет затрат на виды деятельности дают руководству представление о всей массе понесенных затрат и о лишних затратах, которые компания продолжает нести. Тем самым учет затрат по функциям стимулирует действия, направленные на повышения эффективности деятельности, например, на снижение числа перемещения материалов, улучшение производственного процесса, внедрение процедур статистического контроля качества, снижение уровня запасов. Другими словами, простое знание стоимости видов деятельности выявляет те виды, которые содержат потенциал для повышения прибыльности.

Иннес и Митчелл, изучив три компании, применяющие системы калькуляции затрат по функциям, выяснили, что ставки носителей издержек использовались в качестве показателей удельной эффективности и производительности затрат на рассматриваемый вид деятельности. Привлекательность ставок носителей затрат состоит в том, что они облечены в форму, легко доступную для понимания как руководством, так и персоналом компании. Они также являются основой для управления затратами.

До сих пор мы сравнивали системы учета затрат по функциям с традиционными системами учета затрат. Большинство публикаций, посвященных системам ABC, демонстрируют их преимущества перед традиционными системами. Однако специалисты Пайпер и Уолли утверждают, что эти публикации – яркий пример образного манипулирования для демонстрации преимуществ учета затрат по функциям: они используют традиционную систему учета затрат – «соломенное чучело», т. е. заведомо не жизнеспособную или слабую. Таким образом, достоинства предложенной системы (а именно учета затрат по функциям) наиболее ярко выражены. Однако, как утверждают эти авторы, система ABC редко сравнивают с жизнеспособной альтернативой, т. е. с подходом «в интересах принятия решения». Подход «в интересах принятия решения» состоит в сопоставлении дополнительных затрат с дополнительными доходами, возникшими в связи с конкретным продуктом. Другими словами, цель состоит в том, чтобы распределить на каждый продукт (или иной объект затрат, скажем, подразделение или территорию сбыта) только те затраты, которых можно избежать в случае установления скидки на этот продукт. Данный подход требует проведение исследования для каждого продукта с целью определения

тех затрат, которых можно избежать при установлении скидки на этот продукт.

Подход «в интересах принятия решения» более приемлем для проведения специальных исследований, когда в отношении определенного конкретного продукта или группы продуктов необходимо принять решение о начале производства, установлении цены или прекращении производства. Однако если компания производит большое количество различных продуктов, то невозможно периодически проводить специальные исследования по каждому продукту или группе продуктов с целью установления устранимых затрат в случае предоставления скидок. Например, Каплан рассматривает ситуацию, когда номенклатура производства компании включает лишь 100 продуктов, и подчеркивает трудности в определении, какой же продукт должен быть выбран для проведения специальных исследований. Он, в частности, пишет:

«Во-первых, как вы собираетесь выбрать тот продукт, который следует рассматривать как объект принятия решения? У вас имеется для рассмотрения 100 различных продуктов. А представьте все возможные их комбинации: какие два продукта, или три продукта, или группу из 10 продуктов, или группу из 20 продуктов следует проанализировать?... невозможно провести анализ приростных доходов (приростных затрат) по всем возможным комбинациям».

Таким образом, периодическое рассмотрение и отчетность по приемлемым для принятия решений доходам и затратам возможно лишь в случае простейших наборов продуктов. Для большого количества комбинаций продуктов, как утверждают Купер и Каплан, требуется система учета затрат по функциям, которая определяет долгосрочные средние производственные затраты. Полученные с помощью этой системы производственные затраты не предназначены непосредственно для выработки решений. Они привлекают внимание руководства к определенным направлениям и проблемным зонам, которые требуют более детального изучения. Таким образом, данные учета затрат, основанного на деятельности, заостряют внимание на продуктах, которые приносят убытки и которые по этой причине нуждаются в детальном специальном исследовании. Последнее поможет определить, будет ли такой продукт прибыльным в долгосрочной перспективе.

Учет затрат по функциям существует недавно, и пока еще трудно оценить его вклад в повышение эффективности управления затратами. Однако ставки носителей затрат могут считаться полезной основой для мониторинга повышения эффективности деятельности компании с течением времени (т. е. для анализа тенденций) и для сопоставления ставок носителей затрат, связанных с аналогичными видами деятельности на разных предприятиях в пределах одной компании. Применение системы калькуляции затрат по функциям позволяет лучше понять динамику затрат и потребление ресурсов, привлекает внимание к включению смет и учета по центрам ответственности в рамках системы учета затрат по функциям.

Учёт затрат на производство по системе стандарт-кост. Система стандарт-кост не является самостоятельно обособленной от других систем (методов) учета затрат на производство. В принципе предполагается сочетание

её с поперечным, позаказным, подетальным, простым и другими методами учёта производственных затрат и исчисления себестоимости продукции.

Основной особенностью системы стандарт-кост является то, что все затраты на производство рассчитываются до начала производства. Стандарты затрат применяются с использованием натуральных и стоимостных показателей. Кроме того, могут применяться специальные счета, на которых отражаются фактические затраты, и разницы между фактической и стандартной себестоимостью. Таким образом система стандарт-кост предполагает разработку стандартов на поддающиеся нормированию расходы, составление стандартной калькуляции изделий (работ, услуг) и учет фактических затрат на производство с выделением отклонений от стандартов. Изучение опыта работы западных фирм показывает, что большинство из них применяют систему стандарт-кост не в полном объеме: не используют её для оценки остатков незавершенного производства, не отражают стандартную стоимость в системном бухгалтерском учёте, не калькулируют общую стандартную себестоимость продукции по составляющим её себестоимость статьям (материалы, оплата труда и др.) Многие фирмы разрабатывают стандарты затрат и стандартную калькуляцию только для основной номенклатуры производимой продукции. Причём, эти стандарты часто устанавливаются только в натуральных единицах, без применения стоимостного измерения.

В основе функционирования системы стандарт-кост лежат стандарты (нормы и нормативы), устанавливаемые самой фирмой и меняющиеся в ходе процесса производства. Все стандарты можно подразделить на 3 группы:

- теоретические – это идеальные или совершенные стандарты, достичь которых стремится данная фирма;
- текущие – отражающие величину затрат на производство для данного времени, на который стандарт установлен;
- базисные – не меняющиеся из года в год до внесения изменений в процессе производства.

Разработка стандартов производится соответствующими службами фирмы, ответственными за статьи расходов на каждом подразделении предприятия. Подготовленные таким образом индивидуальные стандарты обобщаются бухгалтерией в картах стандартной себестоимости продукции, работ и услуг. В конце года обычно производится полный пересмотр действующих стандартов, их переутверждение. В условиях действительно строгого нормирования и наличия системы обеспечения контроля (счётчики, датчики, весоизмерительные приборы и др.) система стандарт-кост даёт желаемый результат.

Учёт затрат на производство по системе директ-костинг. При этой системе учёта производственные затраты подразделяют на затраты, являющиеся постоянными, и на затраты, которые изменяются пропорционально объёму производства. В себестоимость продукции включаются только основные прямые затраты и переменные накладные расходы. Остальные затраты списывают на счёт «Итоговый доход (убыток)». Основное внимание при анализе деятельности предприятия уделяется именно тем суммам, которые списаны на счет «Итоговый доход (убыток)», ибо их наличие говорит о

определяется по переменным расходам. Постоянные накладные расходы списываются за счет выручки от реализации продукции, образуя маржинальный доход предприятия. Таким образом, в основу директ-костинга положена система стандарт-кост, но с подразделением накладных расходов на переменные и постоянные; последние списываются за счёт выручки от реализации и, следовательно, не участвуют в формировании себестоимости продукции. Применение директ-костинга сопряжено с определенными трудностями: сложно точно распределить накладные расходы на постоянные и переменные; для калькулирования и ценообразования приходится определять полную себестоимость продукции внесистемным путём; осложняются взаимоотношения с налоговыми органами, так как затраты на производство и доход, подлежащий налогообложению, определяется расчетным путем. В то же время, подразделение затрат на постоянные и переменные усиливает контрольные и аналитические возможности учёта, способствует принятию оптимальных решений [16].

При учете по полной себестоимости в себестоимость продукции включаются все без исключения производственные издержки предприятия независимо от деления их на постоянные и переменные, прямые и косвенные.

Учет по полной себестоимости широко распространен в странах СНГ, важен для определения финансового результата предприятия, налоговых платежей, для оценки перспективности производства новых видов продукции. Достоинства и недостатки учета по полной себестоимости представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Достоинства и недостатки учета по полной себестоимости

Достоинства учета по полной себестоимости	Недостатки учета по полной себестоимости
• соответствие сложившимся в РК требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению; • корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции	• невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпуска; • утрата объектами калькуляции индивидуальности вследствие использования общих баз распределения; • включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством; в результате искажается рентабельность отдельных видов продукции (она зависит от выбора метода распределения затрат); • «перенос» постоянных затрат в составе себестоимости запасов на себестоимость реализованной продукции будущих периодов;

2 УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА СОВРЕМЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ (НА ПРИМЕРЕ ПМФ ФИЛИАЛ АО «ИМСТАЛЬКОН»)

2.1 Характеристика и учетная политика предприятия ПМФ АО «Имсталькон»

«Имсталькон» - Акционерное общество открытого типа по изготовлению и монтажу металлоконструкций, создано в 1963 году. В состав общества входят семь заводов-изготовителей металлоконструкций, 22 монтажные фирмы и специализированное проектно-конструкторское бюро. Первые заводы и монтажные участки были организованы еще в 1956 году.

АО «Имсталькон» относится к корпоративной структуре с развитой сетью структурных филиалов, одним из которых является Павлодарская монтажная фирма филиал АО «Имсталькон», зарегистрированный 19 мая 1992г.

Одно из главных достоинств данного предприятия – мощный производственный потенциал и высококвалифицированный персонал, способный решать вопросы строительно-монтажного производства любой сложности.

В современных условиях любое предприятие осуществляет свою деятельность, прежде всего, для извлечения дохода.

В связи с этим данное предприятие осуществляет в первую очередь основной вид деятельности – это производственная, в которую входит изготовление строительных металлоконструкций, легких ограждающих кровельных и стеновых панелей, электродов для сварки строительных конструкций.

Предприятие возводит каркасы промышленных, жилищно-бытовых гражданских сооружений.

Кроме того, АО «Имсталькон» выполняет реконструкцию и капитальный ремонт зданий и сооружений, а также осуществляет прокладку магистральных сетей газопроводов, нефтепроводов, монтаж и ремонт котлов, сосудов и трубопроводов, работающих под давлением.

Выше указанные виды деятельности можно представить в виде рисунка 21.

Основная номенклатура металлоконструкций предприятия ОАО «Имсталькон» представлена на рисунке 22.

Производственно-монтажная фирма оснащена современным станочным оборудованием, прогрессивными технологическими линиями и специальной оснасткой для изготовления качественной продукции.

Для бесперебойного и качественного выполнения услуг предприятия необходимо четкое делегирование обязанностей организационной структуры фирмы, что видно на ПРИЛОЖЕНИИ А.

Из приложения, следует, что неотъемлемую и главную роль в производстве играет директор, который непосредственно контролирует весь процесс: от снабжения сырья, изготовления продукции и ее реализации при

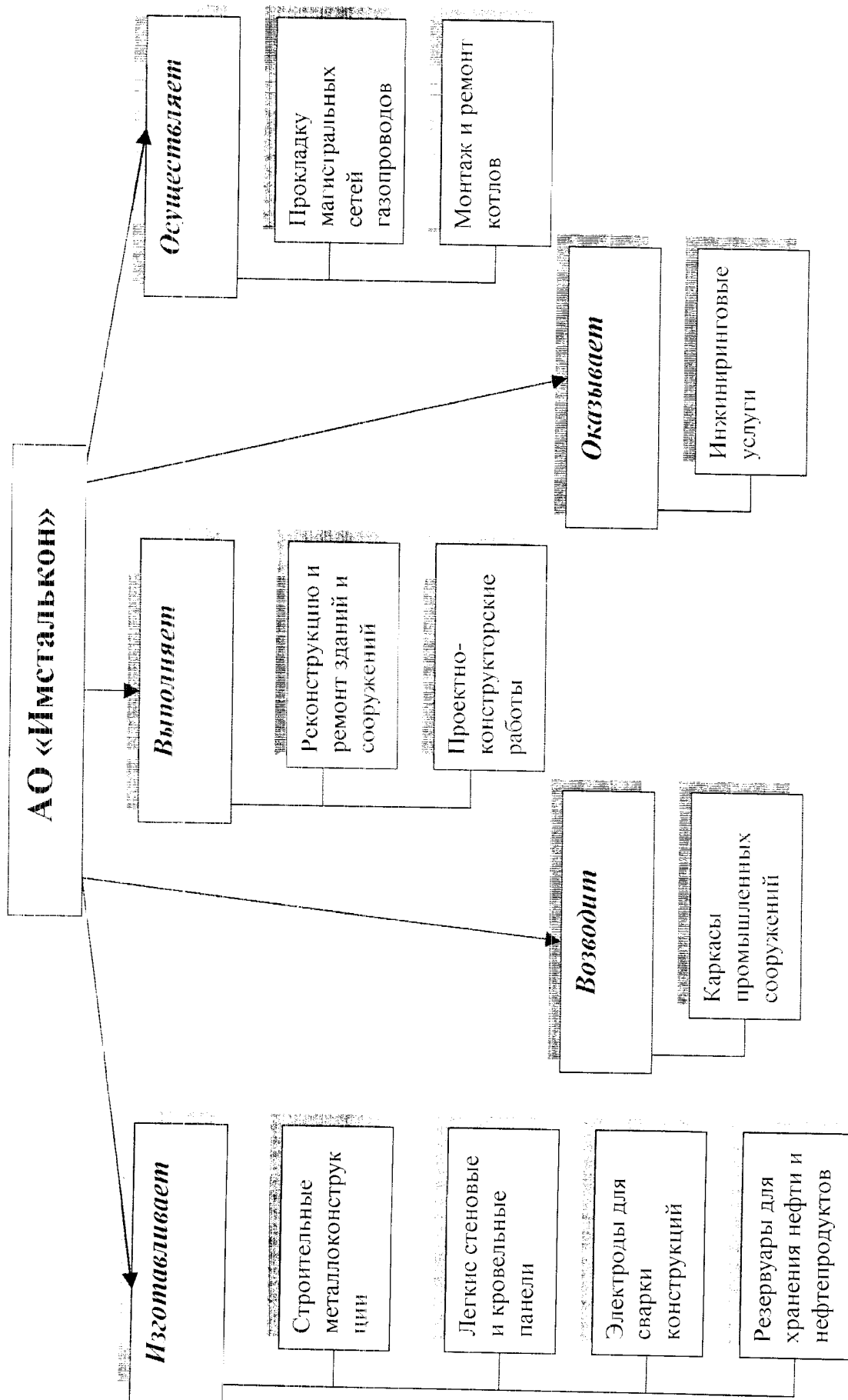


Рисунок 21 – Основные виды деятельности АО «Имсталькон»

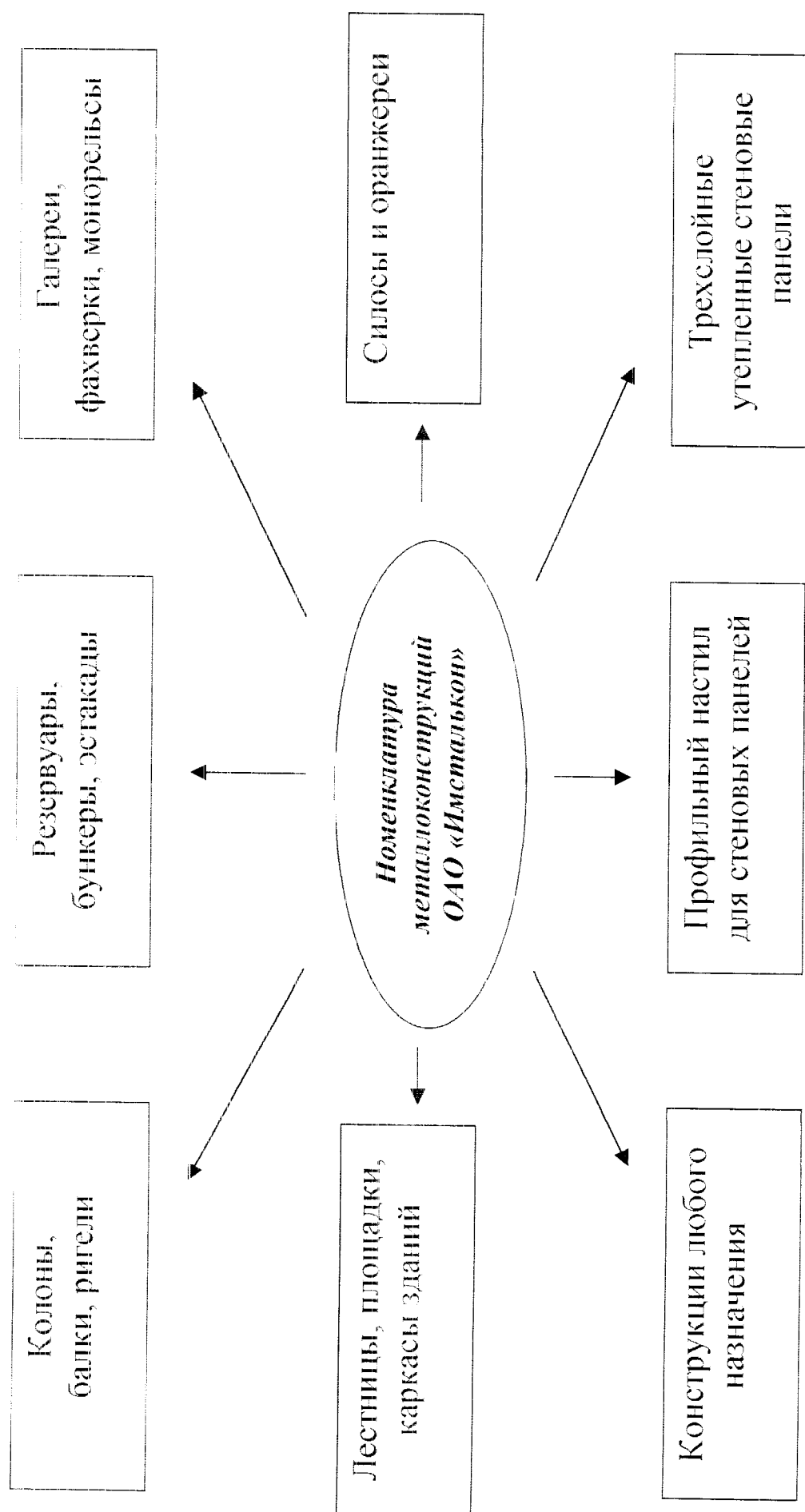


Рисунок 22 – Номенклатура металлоконструкций ГИМФ ОАО «Имсталькон»

помощи подчиненных: заместителя директора, главного инженера, главного бухгалтера, инспектора по кадрам, инженера по технике безопасности, начальника планово-технического отдела и т.д.

Главный бухгалтер отвечает за: организацию работы сотрудников службы и их перемещение; ведение бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями законодательства; достоверность всех отчетных данных; обеспечение экономического анализа для принятия управленческих решений руководством.

Суть деятельности этих отделов и подчиненных состоит в создании бесперебойной работы фирмы, от своевременной доставки сырья, материалов для производства, анализа закупочных цен, реализации готовой продукции, привлечение клиентов, оформление документов. А так же обслуживание станков, оборудования, слежение за техникой безопасности, пожарной системой.

Существование и деятельность фирмы связана не только с внутренней средой, но и с внешней средой. Внешняя среда для ПМФ ФАО «Имсталькон» складывается из нескольких групп представленных на рисунке 23.

Финансовые отношения с первой группой включают отношения с поставщиками, подрядчиками, покупателями.

Самые объемные отношения, которые связаны с участниками внешней среды - это отношения с реализацией готовой продукции и приобретение товарно-материальных запасов для промышленно-производственной деятельности.

Основными поставщиками ПМФ АО «Имсталькон» является следующая группа предприятий: ТОО «Спектрум», АО «Казахтелеком», ТОО «Водоканал и К», АО «Энергоцентр», ТОО «Топаз», ТОО «Светлана».

Основными заказчиками ПМФ АО «Имсталькон» являются: АО ТНК «Казхром» АЗФ, АО «Алюминий Казахстана», ТОО «Кастинг», ЗАО «Павлодарский ЗМК».

Основными конкурентами ПМФ АО «Имсталькон» являются: ТОО «Аркада», Казпромтехмонтаж, ТОО «Казстальмонтаж», ТОО «Сункар».

Роль финансово-экономических отношений данной группы первична, так как именно в этой сфере материального производства создается доход предприятия, фирма получает доход от реализации продукции, а в конечном итоге и чистый доход.

Организация этих отношений оказывает самое непосредственное влияние на конечные результаты производственной деятельности комбината.

Отношения с финансово-кредитной системой многообразны: прежде всего это отношения с бюджетными организациями, которые связаны с перечислением и уплатой налогов и отчислений.

Взаимосвязь фирмы с банками строится как в части организации безналичных расчетов, так и в отношении получения и погашения краткосрочных и долгосрочных кредитов. Организация безналичных расчетов оказывает непосредственное влияние на финансовое положение предприятия.

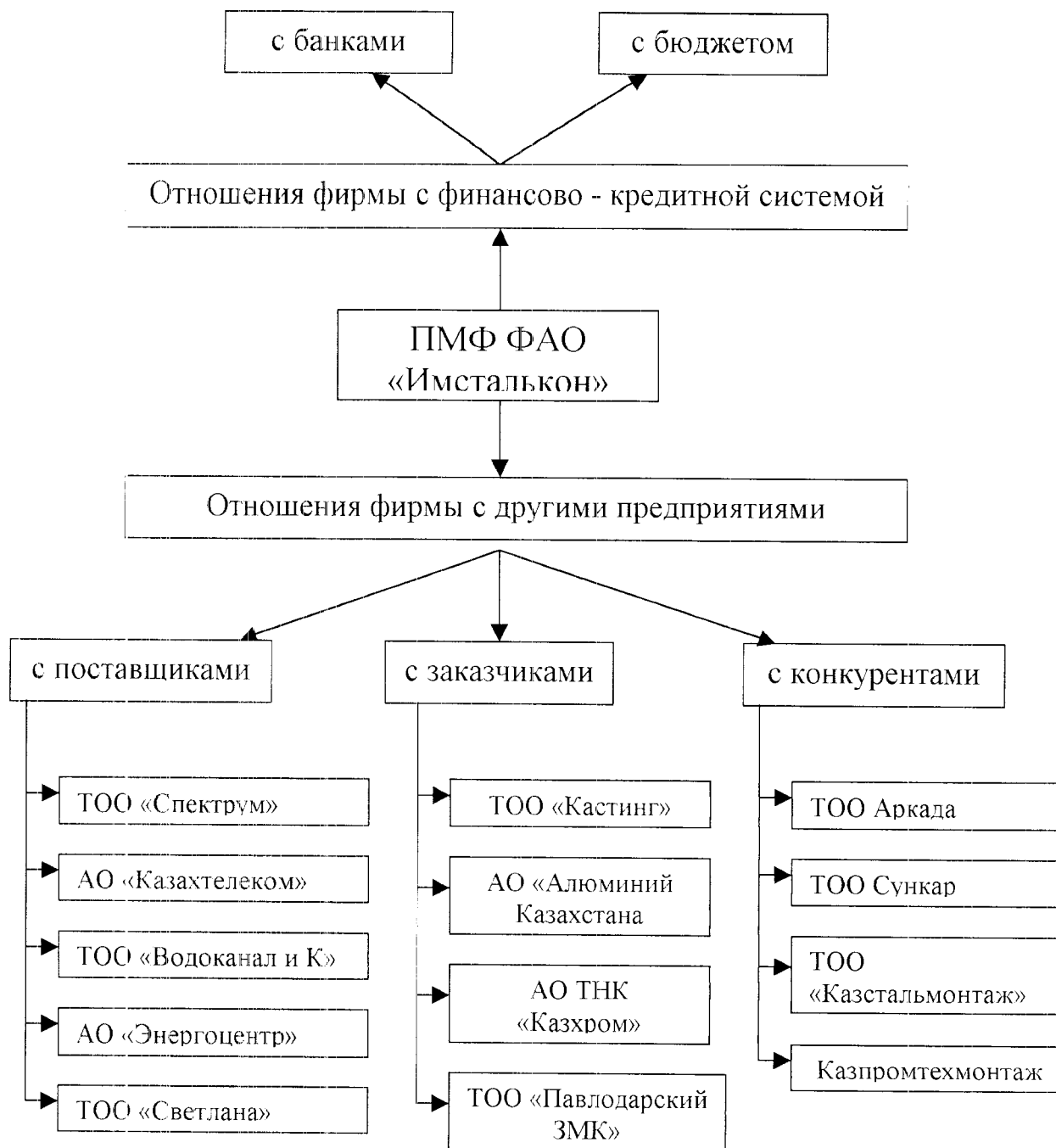


Рисунок 23 – Финансовые отношения ПМФ ФАО «Имсталькон» с внешней средой

С распадом административно-командной системы управления, переходом на рыночные отношения в Казахстане возникла необходимость формирования национальной учетной политики, ориентированной на действующие международные стандарты.

Учетная политика АО «Имсталькон» разработана в соответствии с требованиями: Указа Президента РК, имеющего силу Закона, № 2732 от 26.12.95г. «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», стандартами бухгалтерского учета РК 1-20, приказом Департамента Министерства бухгалтерского учета и аудита и Министерства финансов РК №7 от 21.05.97г., других законодательных и нормативных актов Республики Казахстан, с учетом конкретных производственно-экономических условий деятельности общества.

Правовую основу настоящего документа составляют положения, приказы, указания, инструкции и другие организационно-распорядительные документы, разработанные на основании законодательных и нормативных актов Республики Казахстан, применительно к условиям деятельности АО «Имсталькон».

Вся система учета деятельности АО «Имсталькон» условно подразделяется на следующие виды:

а) Финансовый учет - ведется на синтетических счетах подразделов 10-80 Типового плана счетов, где формируются все затраты и доходы, в процессе финансово-хозяйственной деятельности АО «Имсталькон».

б) Производственный учет - отражается на синтетических счетах подразделов 90-93 Типового плана счетов и формирует внутрифирменную калькуляционную себестоимость продукции, работ и услуг, учитывает все прямые и накладные расходы АО «Имсталькон».

Данные этого учета относятся к коммерческой тайне и предназначены для ограниченного круга управленческого состава и используются для планирования цен, доходов, расходов, оценки финансового состояния АО «Имсталькон» и прогноза текущей и перспективной деятельности.

в) Статистический учет - базируется на данных финансового учета, устанавливается (объем и формы) органами Национального статистического агентства согласно перечня по состоянию на 01.07.97 г.

д) Налоговый учет - формируется на базе конечных результатов бухгалтерского учета в соответствии с налоговым законодательством, не предусматривает альтернативных методов учета и используются при расчете налогооблагаемого дохода.

е) Управленческий учет - это сводная информация, составляемая по заданию руководства Общества по данным финансового, производственного, статистического и налогового учета, необходимая для анализа текущих и перспективных ситуаций и принятия эффективных управленческих решений.

Для регистрации и группировки фактов хозяйственно – финансовых операций АО «Имсталькон» использует рабочий план счетов, разработанный на основе типового плана и с учетом особенностей деятельности данного общества. Бухгалтерский баланс, отчет о результатах финансово – хозяйственной деятельности и отчет о движении денежных средств АО «Имсталькон» полностью соответствует требованиям стандартов бухгалтерского учета.

АО «Имсталькон» применяет СБУ 7 «Учет товарно-материальных запасов» для учёта товарно-материальных запасов, которые в момент приобретения отражаются по фактической себестоимости.

Для отнесения затрат на себестоимость применяется метод прямой и непосредственной связи с производственными процессами создания продукции, работ и оказания услуг. На расходы периода относятся все остальные затраты, которые образуются во времени вне прямой зависимости от объемов основной деятельности и не относятся на остатки товарно-материальных запасов. Списание их производится в том отчетном периоде, в

котором они произведены. Для учета и списания товарно-материальных запасов принимается нормативный метод.

Торговые скидки, возвраты переплат, затраты непроизводственного характера относятся на расходы периода. Подотчетные суммы, израсходованные для приобретения запчастей, хозяйственного инвентаря, канцтоваров и т.п. на рынках (не имеющие оправдательные документы), списываются на затраты при наличии служебной записки подотчетного лица и акта инвентаризационной комиссии (материальные ценности на склад приходятся обычным порядком).

Расход материалов на производство определяется и оформляется на основании производственно-технических норм, разрабатываемых обществом на основе типовых норм отрасли с учетом трудно устранимых потерь и отходов;

АО «Имсталькон» компенсирует затраты по использованию личного имущества работников, используемого в служебных и производственных целях при наличии договоров и расчетов, позволяющих отнести затраты на себестоимость. Организационные расходы, если они не признаны в качестве вкладов в Уставный капитал, относятся на расходы периода;

Себестоимость реализуемых товарно-материальных запасов признается как расход в тот же отчетный период, в котором признается связанный с ним доход. Общие и административные расходы, расходы на выплату процентов за кредит, а также расходы по реализации товарно-материальных запасов не включаются в себестоимость продукции и признаются как расходы в том отчетном периоде, в котором они были понесены.

Доходы признаются в бухгалтерском учете, согласно СБУ 5 «Доход» и отражаются в финансовой отчетности методом начисления на соответствующих им счетах раздела семь типового плана счетов.

Доход от любой деятельности признается при следующих условиях:

- существует вероятность получения экономической выгоды от сделки (уверенность в том, что услуги, работа, продукция будут оплачены);
- происходит переход прав собственности от продавца покупателю;
- оценка фактических или ожидаемых расходов по сделке производится с большой степенью достоверности (до заключения договора должны быть рассчитаны расходы, общая стоимость, рентабельность сделки и разделены доходы и обязательства).

Доход по договору строительного подряда признается согласно выполненным строительно-монтажным работам на отчетную дату подтвержденное актами ф-2 и ф-3. Доход не признается на основе промежуточных выплат и полученных от покупателей (заказчиков) авансов.

Доход от реализации товаров и оказания услуг не признаётся на основе выплат и полученных от покупателя авансов.

Методы учёта дохода:

- по поставке: означает признание дохода в периоде, в котором поставляется покупателям материалы, товары или услуги.
- по этапам контракта (договора). Контракт (договор) с твёрдой ценой, в котором заранее определены суммы, которые заказчик оплачивает на различных этапах контракта. Сумма дохода зависит от соотношения доли

работы, выполненной в периоде по всему объёму подряда. Признание дохода называется учётом по этапам исполнения.

Согласно СБУ 12 «Договора подряда на капитальное строительство» при проведении работ по капитальному строительству на условиях подряда или собственными силами, учет принимается в полном объеме или при проведении капитального ремонта или текущего ремонта недвижимости бухгалтерский учет организуется применительно к данному стандарту и конкретным условиям.

Используя СБУ 6 «Учет основных фондов» для учета основных средств АО «Имсталькон» делит их на две группы:

- производственного назначения;
- непроизводственного назначения.

Учет основных средств и их износа ведется на соответствующих счетах подраздела 12, 13 типового плана счетов. Для использования основных средств предусмотрены в рабочем плане счета подраздела 12. Для начисления амортизации АО «Имсталькон» применяется метод равномерного списания для группы, объекты которой предполагается эксплуатировать с равномерной степенью интенсивности за весь срок их службы.

В целях раскрытия СБУ 10 «Раскрытие информации о связанных сторонах» принимаются следующие понятия:

- отчитывающееся юридическое лицо - АО «Имсталькон»;
- структурные филиалы работают по доверенности Общества;
- филиалам передано в управление имущество;
- филиалы имеют свой расчетный счет, зарегистрированные индивидуально в налоговом комитете;
- отчитываются филиалы по местным налогам, НДС, индивидуальному подоходному налогу по месту своего нахождения;
- определение налогооблагаемого дохода производится централизованно и распределение корпоративного подоходного налога, согласно Налогового Кодекса РК;
- содержание аппарата АО «Имсталькон» включается ежемесячно в административно-хозяйственные расходы счет 821 (расходы периода) филиала;
- расходы аппарата АО «Имсталькон» утверждаются на Совете директоров, а смета подтверждается договорами;
- учет по взаиморасчетам ведется на счетах 321, 641, а взаиморасчеты по амортизации, приобретению основных средств, их продаже ведется на счетах 322, 642;
- контроль - способность сторон определяется финансовую или производственную политику филиалов.

2.2 Анализ финансовой отчетности предприятия, ее нормализация

Для характеристики финансового положения предприятия ПМФ ОАО «Имсталькон» и определении его места на рынке проведем экспресс-анализ финансовой отчетности за 2004 год (ПРИЛОЖЕНИЕ В).

Сущность экспресс-анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия состоит в отборе небольшого количества наиболее существенных и несложных в исчислении показателей и постоянное отслеживание их динамики.

Целью экспресс-анализа является простая и наглядная оценка финансового благополучия и динамика развития хозяйствующего субъекта.

Один из возможных вариантов отбора аналитических показателей для определения финансового потенциала предприятия и оценки результатов его деятельности приведен в таблице 8.

Таблица 8 – Анализ финансового состояния ПМФ филиал АО «Имсталькон»

Наименование показателя	Формула расчета	Значение показателя		
		2003	2004	Изменение
Оценка ликвидности				
Коэффициент текущей ликвидности	$\frac{\text{Тек.активы}}{\text{Тек.обязательства}}$	2,3	2,23	-0,07
Коэффициент быстрой ликвидности	$\frac{\text{Ден.ср} - \text{ва} + \text{Дебит.зад} - \text{ть}}{\text{Тек.обязательства}}$	1,08	1,41	+0,33
Коэффициент абсолютной ликвидности	$\frac{\text{Ден.средства}}{\text{Тек.обязательства}}$	0,35	0,45	+0,1
Оценка деловой активности				
Коэффициент оборачиваемост и дебитерской задолженности	$\frac{\text{Доход от реализации}}{\text{дебитор. зад} - \text{ть}}$	5,08	4,56	-0,52
Коэффициент оборачиваемост и ТМЗ	$\frac{\text{Доход от реализации}}{\text{ТМЗ}}$	3,03	5,33	+2,3
Оборачиваемос ть запасов (в днях)	$\frac{360 \times \text{ТМЗ}}{\text{Доход от реализации}}$	118,6	67,5	-51,1
Собственный оборотный капитал (тыс. тенге)	$\text{Соб.кап} - \text{л} - \text{долгоср.активы}$	28862	29971	+1109
Анализ структуры баланса				

Продолжение таблицы 8

Наименование показателя	Формула расчета	Значение показателя		
		2003	2004	Изменение
Коэффициент концентрации заемного капитала	$\frac{\text{Заемный капитал}}{\text{Авансированный капитал}}$	0,33	0,33	-
Коэффициент автономии	$\frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Авансированный капитал}}$	0,67	0,67	-
Оценка рентабельности				
Рентабельность продукции	$\frac{\text{Доход от основной деятельности}}{\text{Доход от реализации}}$	0,17	0,13	-0,04
Рентабельность собственного капитала	$\frac{\text{Доход до налогообложения}}{\text{Собственный капитал}}$	0,31	0,28	-0,03
Коммерческая маржа	$\frac{\text{Валовый доход}}{\text{Доход от реализации}}$	0,42	0,33	-0,09
Оценка вероятности банкротства				
Z – счет Альтмана	$Z_{\text{счет}} = 3,3K_1 + 1,0K_2 + 0,6K_3 + 1,4K_4 + 1,2K_5$	3,721	3,857	+0,136

Проанализируем данные таблицы 8.

В соответствии с проведенными расчетами по оценке ликвидности отметим следующее:

- значение коэффициента текущей ликвидности за весь период анализа составляло более 1. Так как данный коэффициент показывает, сколько тенге текущих активов предприятия приходится на 1 тенге текущих обязательств, можно сказать, что текущие обязательства предприятия ОАО «Имсталькон» обеспечены его текущими активами. Среднеотраслевой показатель коэффициента по аналогичным предприятиям колеблется от 0,69 до 1,95. Значение же данного коэффициента как на начало так и на конец отчетного периода значительно превышает его нормального ограничения;

- высокие значения коэффициентов быстрой и абсолютной ликвидности обусловлены наличием достаточных средств у предприятия на немедленное погашение текущих обязательств.

Согласно проведенным расчетам оценка деловой активности характеризуется как:

- не достаточно высокое значение коэффициента оборачиваемости дебиторской задолженности указывает на связывание средств в долгах и ограничивает краткосрочную ликвидность предприятия. Значение данного

показателя около 5, в то время когда ориентировочное нормативное значение равно 8. Период погашения дебиторской задолженности на конец 2004 года составил 79 дней;

- в 2003 году предприятие ОАО «Имсталькон» имело низкий показатель коэффициента оборачиваемости запасов (3,03 раза), что указывает на наличие устаревших запасов. Однако в 2004 году предприятию удалось существенно (на 51 день) сократить оборачиваемость запасов в днях и тем самым увеличить скорость оборота запасов до 5,33 раза в год.;

- тенденция сохранения положительного значения показателя собственного оборотного капитала характеризует возможность ОАО «Имсталькон» покрыть текущие обязательства за счет текущих активов и острую нехватку оборотного капитала.

Характеризуя структуру баланса можно отметить следующее:

- коэффициент концентрации заемного капитала предприятия показывает его независимость от привлеченных средств. Процент собственных средств предприятия, который характеризуется коэффициентом автономии, имеет достаточно высокое и стабильное значение. Наличие собственных средств укрепляет доверие кредиторов, поставщиков и иных лиц.

Результаты расчетов показателей рентабельности:

- рентабельность продукции предприятия снизилась в отчетном 2004 году по сравнению с предыдущим годом на 4 % и составила 13 %. Этот показатель характеризует эффективность не только хозяйственной деятельности субъекта, но и ценообразования;

- рентабельность собственного капитала за рассматриваемый период имеет высокое значение (31 % на начало периода и 28 % на конец периода), что обусловлено преобладанием собственного капитала в структуре баланса.

Для оценки вероятности банкротства предприятия использовался Z-счет Альтмана. Предприятие имеет значение данного показателя на конец 2004 года в размере 3,857. На основании статистических данных в случае, если данный показатель более 3, то вероятность банкротства предприятия ничтожно мала.

По результатам проведенного экспресс-анализа финансового состояния предприятия ПМФ ОАО «Имсталькон» можно сделать следующие выводы.

Предприятие на конец 2004 г. имеет возможность оплачивать свои текущие обязательства за счет текущих активов, что является положительным фактором, характеризующим его устойчивость на рынке.

Однако предприятию стоит принять меры к взысканию долгов, а также повысить период оборачиваемости текущих активов, так как связывание денег в запасах и дебиторской задолженности может негативно сказаться на финансово-хозяйственной деятельности.

Предприятие имеет приемлемую структуру капитала в связи с подавляющим преобладанием собственного капитала.

Рентабельность продукции предприятия за рассматриваемый период находилась на уровне, превышающем среднеотраслевые показатели, что может быть следствием правильной ценовой политики.

Вероятность банкротства предприятия ничтожно мала, так как значение определяющего показателя превышает допустимую величину 3.

Приведем нормализацию финансовой отчетности ПМФ ОАО «Имсталькон», которая заключается в проведении корректировок на непроизводственные фонды, излишние и недостающие активы, займы и кредиты в отношении аффилированных лиц. Рассматриваемое предприятие имеет на балансе ряд активов, на которые должны быть сделаны корректировки. В международной практике такие корректировки делаются для следующих видов активов:

1) недействующие активы — активы, которые не используются в основной деятельности предприятия;

2) избыточные активы возникают в случае, если предприятие имеет больше активов, чем необходимо для ведения бизнеса (например, сохраняемые для будущего расширения предприятия);

3) нехватка активов — недостаток активов или слишком большое количество обязательств для нормального функционирования.

Для оценки стоимости предприятия как действующего данные активы оцениваются отдельно по рыночной либо иной стоимости и прибавляются к стоимости, связанной с основной деятельностью предприятия.

Процедуры нормализации бухгалтерской отчетности и влияние сделанных корректировок на финансовые показатели ПМФ ОАО «Имсталькон» описаны в таблицах 9 и 10.

Таблица 9 – Нормализованный баланс ПМФ ОАО «Имсталькон» на 2004г.

Статьи баланса	Сумма, тыс. тенге
АКТИВ	
1. Долгосрочные активы	
1.1 Нематериальные активы	0
1.2 Основные средства	15650
ИТОГО по разделу 1	15650
2. Товарно-материальные запасы	
2.1 Материалы	12044
2.2 Незавершенное производство	0
2.3 Готовая продукция	2431
2.4 Товары	1983
ИТОГО по разделу 2	16458
3. Денежные средства	
3.1 Касса	0
3.2 Расчетный счет	10993
ИТОГО по разделу 3	10993
4. Дебиторская задолженность	
4.1 Авансы выданные	6643
4.2 Счета к получению	12462
4.3 Прочая дебиторская задолженность	4231
ИТОГО по разделу 4	23336
БАЛАНС	66437

Продолжение таблицы 10

Статьи	Сумма, тыс. тенге
Доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения	5725
Чистый доход	5725

Корректировки бухгалтерского баланса:

- остаточная стоимость основных средств была скорректирована (уменьшена) на сумму недействующих активов, а также на сумму списания морально устаревших основных средств после проведения переоценки;
- сумма запасов была скорректирована (уменьшена) в соответствии с данными инвентаризации запасов на складе предприятия;
- остальные статьи актива не корректировались.

Корректировки отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности:

- сумма доходов от неосновной деятельности была скорректирована (увеличена) на сумму реализации списанных основных средств; сумма расходов от неосновной деятельности была скорректирована (увеличена) на сумму затрат на выбытие основных средств.

Таблица 11 иллюстрирует изменение основных финансовых коэффициентов, рассчитанных до и после корректировок для ПМФ ОАО «Имсталькон» по состоянию на 2004 год.

В данном исследовании не проводилась трансформация финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета в связи с тем, что пользователями результатов оценки являются казахстанские собственники.

Таблица 11 – Изменение финансовых коэффициентов ПМФ ОАО «Имсталькон»

Наименование показателя	Значение до нормализации	Значение после нормализации
Коэффициент текущей ликвидности	2,23	2,44
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности	4,56	4,56
Коэффициент оборачиваемости ТМЗ	5,33	6,47
Собственный оборотный капитал (тыс. тенге)	29971	29971
Коэффициент концентрации заемного капитала	0,33	0,31
Рентабельность собственного капитала	0,28	0,21
Рентабельность продукции	0,13	0,13
Коммерческая маржа	0,33	0,33
Z счет Альтмана	3,857	4,014

2.3 Порядок планирования и учета затрат на предприятии

Деятельность предприятия основана на возмещении затрат на производство, получении дохода от реализации работ и услуг.

Это требует от работников предприятия улучшения технологии и организации производства, изыскания скрытых резервов, повышения качества работ и её конкурентоспособности.

Важную роль в этом вопросе для любого предприятия играет четкая организация производственного учета затрат, которая зависит от видов деятельности и размеров предприятия, состава цехов и принятой структуры управления, правовой формы. Учитывая это и учетную политику предприятие, определяет состав счетов в рабочем плане счетов для учета затрат.

Учет затрат на производство строительно-монтажных работ и калькулирование их себестоимости в ПМФ ФАО «Имсталькон» осуществляют с соблюдением требований стандартов бухгалтерского учета на счетах девятого раздела «Счета производственного учета» Типового плана счетов.

Счета девятого раздела производственного учета предназначены для обобщения информации о затратах организации на производство продукции (работ, услуг), а также затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами хозяйствами.

На счетах девятого раздела ПМФ ФАО «Имсталькон» осуществляет группировка затрат по местам возникновения (основное, вспомогательное производство), а также калькулирование себестоимости работ.

Для учета затрат на производство применяют комплексную систему счетов, в которую входят счета подразделов 90 «Основное производство», 92 «Вспомогательное производство», 93 «Накладные расходы», которые имеют разное назначение.

Счет 900 «Основное производство» предназначен для обобщения всех затрат на производство: одноэлементных, учтенных на счетах 901-904, и комплексных, списываемых с кредита счетов 920 «Вспомогательное производство», 930 «Накладные расходы».

Счета 901 «Материалы», 902 «Оплата труда производственных рабочих», 903 «Отчисления от оплаты труда», 904 «Накладные расходы» являются транзитными и предназначены для определения суммы затрат на производство по экономическим элементам.

Общая схема связи Т-счетов «Основного производства» представлена на рисунке 24.

Основные хозяйственные операции по учету затрат основного производства ПМФ ФАО «Имсталькон» представлены в таблице 12.

Счета 92 подраздела «Вспомогательное производство» предназначены для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства ПМФ ФАО «Имсталькон». В частности, счета данного подраздела используются для учета затрат производств, обеспечивающих: транспортным обслуживанием, ремонтом основных средств, изготовлением строительных деталей, конструкций.

Рисунок 24 – Общая схема связи Т-счетов «Основного производства»

Таблица 12 - Корреспонденция счетов по учету затрат основного производства ПМФ ФАО «Имсталькон» за 2004 год

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. тенге
	дебет	кредит	
1 Отпущены в основное производство материалы	901	201	3 946
2 Начислена заработная плата производственным рабочим	902	681	12 155
3 Произведены отчисления от оплаты труда производственных рабочих	903	635	3 230
4 Списана доля накладных расходов	904	930	5 149
5 Списаны услуги вспомогательных производств	900	920	2 306
6 Списываются на обобщающий счет затраты основного производства	900	901-904	26 786
7 На основании подписанных актов выставлены счета заказчикам на сумму выполненных работ:			
- на договорную стоимость выполненных работ	301	701	50 938
- на сумму налога на добавленную стоимость	301	633	9 703
8 Сдан по акту выполненный заказ	801	900	26 786
9 Списывается сумма общих и административных расходов на результаты финансовой деятельности	571	821	16 947
10 Списывается фактическая себестоимость заказа на счет итогового дохода (убытка)	571	801	26 786
11 Закрывается 701 счет	701	571	60 641
12 Оплачено заказчиками стоимость выполненных строительно-монтажных работ	441	301	30 000

Подраздел 92 «Вспомогательные производства» включает счета 920 «Вспомогательные производства», предназначенный для обобщения всех одноэлементных затрат вспомогательного производства, учтенных на счетах 921-924, которые являются транзитными и предназначены для определения суммы затрат на производство по экономическим элементам.

Фактические затраты на вспомогательное производство включаются в себестоимость отдельных заказов пропорционально сметным ставкам.

Бухгалтерские проводки по отнесению затрат вспомогательного производства в ПМФ ФАО «Имсталькон» представлены в таблице 13.

Для синтетического учета производственных накладных расходов используется счета 93 подраздела «Накладные расходы», который отражает следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизации и ремонту основных средств, расходы на содержание производственного помещения.

Таблица 13 – Бухгалтерские проводки по отнесению затрат на вспомогательные производства в ПМФ ФАО «Имсталькон»

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. тенге
	дебет	кредит	
1 Отпущены материалы для нужд вспомогательного производства	921	201	72
2 Отпущено топливо для нужд вспомогательного производства	921	203	576
3 Отпущены запчасти для нужд вспомогательного производства	921	205	321
4 Начислена заработная плата работникам, занятым во вспомогательном производстве	922	681	751
5 Произведены, отчисления от оплаты труда – начислен социальный налог	923	635	199
6 Начислен износ зданий вспомогательного производства	924	131	113
7 Начислен износ по оборудованию вспомогательного производства	924	132	15
8 Начислен износ по автотранспортным средствам вспомогательного производства	924	133	329
9 Списываются на обобщающий счет затраты вспомогательных производств	920	921- 924	2 306
10 Выполнены услуги для основного производства	900	920	2 306

Данный подраздел предназначен для обобщения информации всех одноэлементных затрат учтенных на счетах 931-938.

По окончании месяца сумма производственных накладных расходов, учтенных по дебету счета 930, подлежит списанию, которое производится в следующем порядке:

- списывается доля накладных расходов, относящаяся к затратам по проведению работ;

- оставшаяся сумма производственных накладных расходов списывается на затраты производства.

Бухгалтерские проводки по отнесению накладных расходов основного производства в ПМФ ФАО «Имсталькон» представлены в таблице 14.

На предприятии для определения методики учета затрат используют следующие нормативно-правовые документы: Указ Президента РК, имеющий силу закона, от 26.12.95 № 2732 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» [17]; стандарты бухгалтерского учета и методические рекомендации к ним, Типовой план счетов [18]; устав и учетная политика предприятия.

Таблица 14 – Бухгалтерские проводки по отнесению накладных расходов основного производства в ПМФ ФАО «Имсталькон»

Содержание операций	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. тенге
	дебет	кредит	
1 Отпущены материалы, отнесенные на общепеховые нужды	931	201	208
2 Отпущено топливо, отнесенное на общепеховые нужды	931	203	285
3 Отпущены запчасти, отнесенные на общепеховые нужды	931	205	119
4 Начислена заработная плата рабочим обслуживающим основное производство	932	681	3 081
5 Произведены отчисления от оплаты труда – начислен социальный налог	933	635	819
6 Начислен износ по оборудованию производственного назначения	935	132	215
7 Отражена сумма арендной платы по текущей аренде оборудования, относящаяся к текущему периоду	937	687	422
Итого накладных расходов			5 149
8 Списываются накладные расходы на обобщающий счет	930	931-938	5 149
9 Распределены накладные расходы на основное производство	904	930	5 149

Методологическая основа организации планирования и учета затрат на производстве содержится в отраслевых инструкциях и методических указаниях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В них регламентированы важнейшие принципы производства учета, в частности, касающиеся состава и классификации затрат, методов распределения по видам продукции, методов учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

На ПМФ ФАО «Имсталькон» согласно особенностям организации и технологии производства применяется позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.

В течение каждого периода проводится работа над множеством различных заказов, и все заказы имеют различные производственные требования. На каждый вновь поступивший заказ открывается карточка или ведомость учета заказа, которая является главным документом контроля над накоплением затрат по заказам. Затраты по каждому заказу учитываются отдельно. Прямые затраты включаются в затраты по заказу на основании первичных документов. Косвенные затраты распределяются косвенно,

пропорционально основной заработной плате рабочих. Себестоимость каждого заказа определяется путем суммирования всех затрат, учтенных по заказу.

В схеме организации учета затрат при позаказном методе в ПМФ ФАО «Имсталькон», представленной на рисунке 25, можно выделить четыре основных этапа:

- информация о прямых расходах субъекта в течение отчетного периода обобщаются на «транзитных» счетах;
- информация об общей величине накладных расходов субъекта собираются на счетах подраздела «Накладные расходы»;
- накладные расходы по установленным способам распределения распределяются на основное производство;
- расходы, собранные на «транзитных» счетах, списываются на счета, обобщающие информацию о фактической себестоимости выполненных работ.

Технология учета затрат представляет собой выбор формы учета и разработку собственного рабочего плана счетов, перечень учетных регистров, их построение, последовательность и технику записи, их взаимосвязь. Схема технологии учета затрат и калькулирования себестоимости строительно-монтажных работ в ПМФ ФАО «Имсталькон» представлена на рисунке 26.

ПМФ ФАО «Имсталькон» осуществлять строительно-монтажные работы посредством привлечения для этих целей специализированных строительных организации на договорных условиях (подрядным способом). В этом случае предприятие, осуществляющее капитальные вложения, выступает в роли заказчика, а строительная организация – в роли подрядчика.

Взаимоотношения между заказчиком и подрядной строительной организацией регулируются договором подряда. Договор подряда отличается от других договоров тем, что при подряде создается объект или другой материальный результат, который передается от подрядчика к заказчику, но предметом договора выступает не этот результат, а услуги по его созданию, улучшению и другие строительно-монтажные работы.

Заключению договора предшествует получение строительной организацией от заказчика специальной проектно-сметной документации, на основе которой определяют объем, сроки и порядок осуществления строительно-монтажных работ, договорную стоимость строительства.

После заключения договора на выполнение строительных, монтажных работ, приобретаются необходимые строительные материалы и главный инженер организуют выполнение работ по смете.

По окончании строительно-монтажных работ подготавливается объект к сдаче заказчику и определяется фактическая себестоимость выполненных работ.

Подписание акта выполненных работ и предоставлении документации о затратах предприятия на объект служит основанием для перечисления на расчетный счет сумму определенную в смете.

В бухгалтерии предприятия происходит отнесение затрат на соответствующие счета производственного учета, заполняются ведомости к журналу-ордеру № 10, журнал-ордер № 10 и Главная книга.

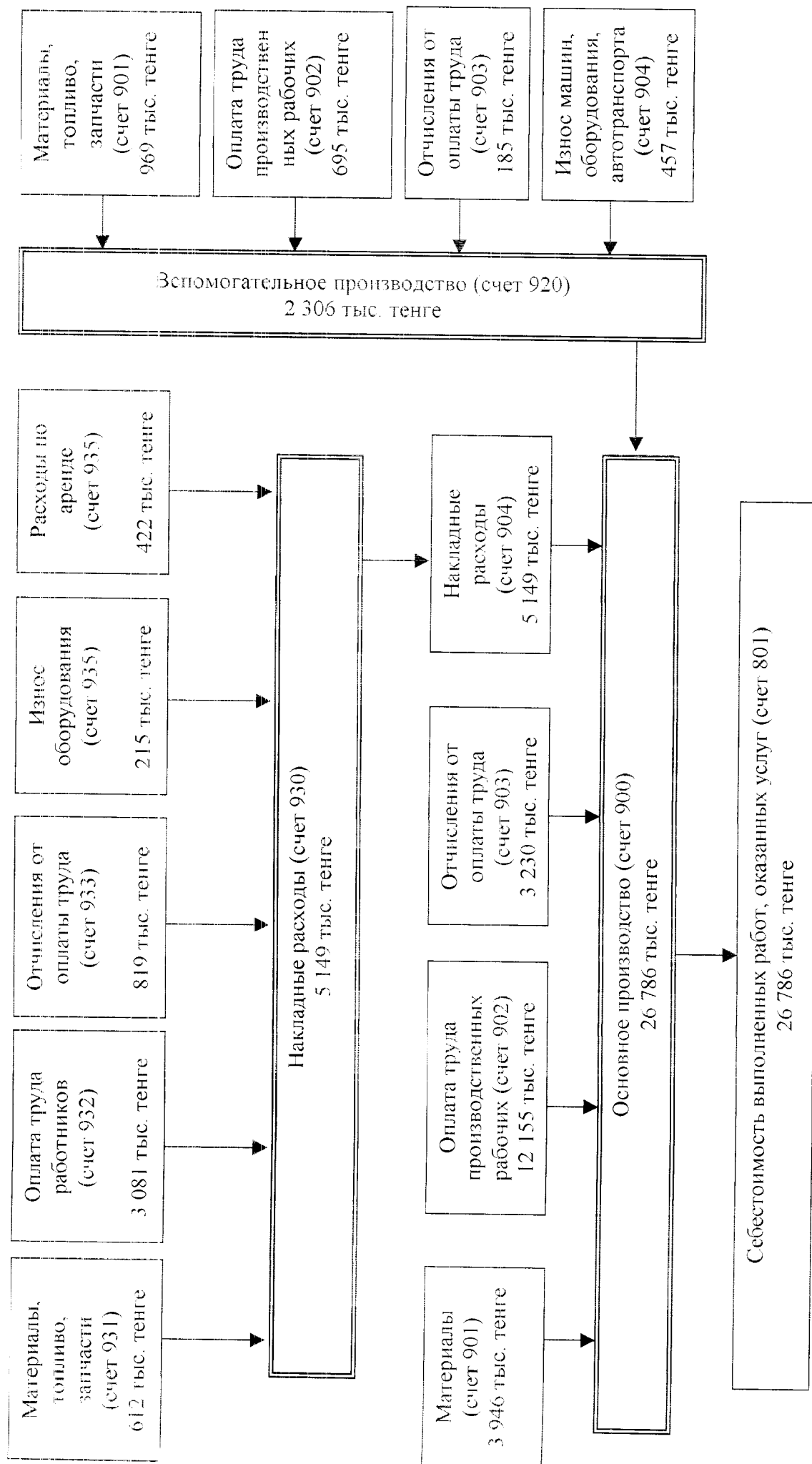


Рисунок 25 – Организация учета затрат при показном методе в ПМФ ФАО «Имсталькон»



Рисунок 26 – Технология учета затрат и калькулирование себестоимости строительно-монтажных работ в ПМФ ФАО «Имсталькон»

При составлении отчета о производственно-хозяйственной деятельности предприятия (форма № 2) из журнала-ордера № 10 переносится себестоимость выполненных работ и оказанных услуг.

Таким образом, в ПМФ ФАО «Имсталькон» используется журнально-

ордерная форма бухгалтерского учета. Основными принципами которой, являются:

- производство записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций, осуществляемое только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение в единой системе записей синтетического и аналитического учета;
- применение объединенных журналов-ордеров по счетам, экономически связанных друг с другом;
- использование регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;
- применение месячных журналов-ордеров.

Журнал-ордер № 10 предназначен для учета затрат на производство продукции (работ, услуг), расходов периода и расходов по браку в производстве. Он состоит из трех разделов:

- «Затраты отчетного периода»
- «Обороты по корреспондентским счетам»
- «Расчет затрат отчетного периода по экономическим элементам»

Первый раздел «Затраты отчетного периода» предназначен для учета операций по кредиту счетов подразделов 11 «Амортизация нематериальных активов», 13 «Амортизация основных средств», 20 «Материалы», 21 «Незавершенное производство», 34 «Расходы будущих периодов», 67 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Прочая кредиторская задолженность и начисления» и других в их взаимосвязи со счетами учета затрат отчетного периода.

Дебетуемые счета в первом разделе сгруппированы по направлениям расходов: отдельно отражаются расходы основного производства, вспомогательных производств, расходов периода и др.

Во втором разделе «Обороты по корреспондирующим счетам» отражаются кредитовые обороты по вышеуказанным счетам в корреспонденции с дебетом других возможных счетов, помимо счетов учета затрат на производство, расходов социальной сферы, расходов периода. С целью получения всей суммы оборота кредитовых счетов журнала-ордера № 10 во второй раздел переносятся соответствующие итоги оборота кредитовых счетов из раздела один «Затраты отчетного периода».

Группировка затрат по экономическим элементам производится в таблице, предусмотренной в разделе три «Расчет затрат отчетного периода по экономическим элементам». Основанием для записи в первую строку таблицы служат данные, выведенные по строке «Всего по экономическим элементам» раздела один «Затраты отчетного периода».

Основанием для записей в журнал-ордер № 10 являются данные ведомости к журналу-ордеру № 10.

Ведомость № 1 к журналу-ордеру № 10 предназначена для учета затрат на производство в разрезе цехов. По каждому отдельному цеху в ведомости отражаются все прямые и накладные расходы, относящиеся к его деятельности.

Данные расходы показываются в разрезе статей аналитического учета.

Записи о затратах каждого цеха производятся в разрезе корреспондирующих счетов по соответствующим графам. При этом расходы, отраженные в каком-либо журнале-ордере показываются в ведомости по графе «Прочие» на основе листов-расшифровок из соответствующих журналов-ордеров.

Подсчет общей суммы затрат на производство по организации в целом в разрезе корреспондирующих счетов производится в таблице «Всего по корреспондирующим счетам», предусмотренной в ведомости.

Сводные данные о затратах на производство по основному производству по корреспондирующим счетам переносятся в первый раздел журнала-ордера №10 из таблицы «Всего по корреспондирующим счетам».

Ведомость № 2 к журналу-ордеру № 10 предназначена для группировки производственных расходов по местам возникновения, а также для определения фактической себестоимости заказа по объектам.

В первые шесть граф ведомости переносятся соответствующие данные из ведомости № 1 к журналу-ордеру № 10, а также из журнала-ордера № 10. общая сумма расходов основного производства в разрезе структурных подразделений отражаются в графе семь «Итого затрат».

Суммы, подлежащие списанию в уменьшение производственных затрат, показываются в графе «Обороты по кредиту». В графе «Внутренний оборот по счету 900 «Основное производство» (исключено -, добавлено +)» отражается плановая себестоимость услуг, оказанных одним структурным подразделением другому.

Общая сумма по отдельным структурным подразделениям за вычетом списаний и с учетом внутреннего оборота отражается по графе 12 «Всего затрат, в том числе списаний и с учетом внутреннего оборота».

Для определения фактической себестоимости выполненных в отчетном периоде работ (графа 15) к сумме, показанной в графе 12, прибавляется сумма остатка незавершенного производства на начало месяца и вычитается сумма остатка незавершенного производства на конец месяца.

В ПМФ ФАО «Имсталькон» аналогично ведомости №2 к журналу-ордеру №10 ведутся: ведомости по счету 900 «Основное производство» в разрезе цехов основного производства, и ведомость по счету 920 «Вспомогательное производство» в разрезе цехов вспомогательного производства. Накладные расходы формируются в ведомости по счету 930 «Накладные расходы» и переносятся в ведомости по счетам 900, 920 в разрезе сумм относимых на эти производства.

В ведомости № 5 к журналу-ордеру № 10 отражаются расходы, учитываемые на счетах 811 «Расходы по реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг)», 821 «Общие и административные расходы», 831 «Расходы в виде вознаграждения». Порядок записей кредитовых оборотов в ведомости аналогичен порядку, изложенному в пояснении к ведомости № 1, при этом данные расходы отражаются по видам.

Суммы расходов периода, подсчитанные в итоговых строках, подлежат переносу по корреспондирующим счетам в соответствующие строки первого

раздела журнала-ордера № 10.

Организация бухгалтерского учета затрат на производство представлена на рисунке 27.

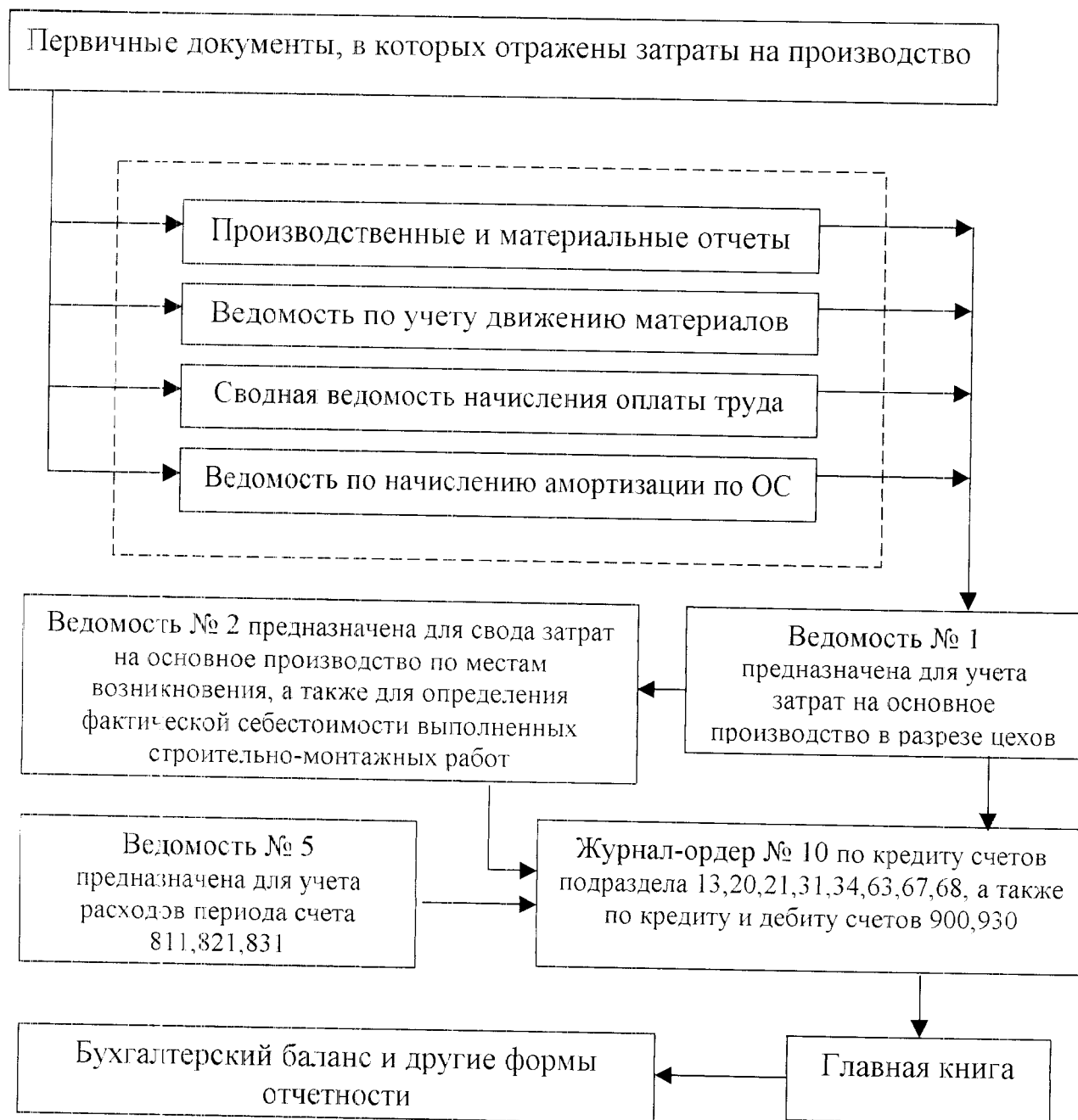


Рисунок 27 – Организация бухгалтерского учета затрат на производство строительно-монтажных работ

Особо важное значение в бухгалтерском учете имеет правильная организация аналитического учета и его своевременность. Данные аналитического учета представляют собой базу сведений или необходимую информацию для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

На ПМФ ФАО «Имсталькон» аналитический учет затрат на производство ведут в ведомостях по установленной номенклатуре объектов калькуляции и статей затрат по производствам, для исчисления фактической

себестоимости выполненных строительно-монтажных работ.

Для этого на каждый объект калькуляции (учета) открывается карточка или ведомость, в которой указываются статьи затрат и остатки незавершенного производства на начало и конец месяца, затраты за месяц. Основанием для записи в карточки служат те же документы и разработочные таблицы, что и для записи в ведомости «Затраты по цехам».

Итоги по карточкам должны быть равны записям ведомости в разрезе объектов, а сумма остатков незавершенного производства – остатку по счету 900 «Основное производство», показанному в Главной книге. По данным карточек по учету затрат на производство определяют фактическую себестоимость строительно-монтажных работ.

Исходя из принципов регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту каждого синтетического счета производятся полностью в одном каком-либо журнале-ордере. Дебетовые обороты по счетам выявляются в различных журналах-ордерах по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих счетов.

Таким образом на организацию аналитического учета затрат оказывают влияние степень централизации учета; организация учета по местам и центрам затрат, центрам ответственности; применяемый метод калькулирования себестоимости продукции; уровень механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ.

Актуальным на сегодняшний день является повышение уровня компьютеризации при управлении затратами на базе использования современных технических средств сбора, передачи, накопления, обработки и использования информации на всех стадиях жизненного цикла товара (услуги).

Система обработки данных предназначена для информационного обслуживания специалистов разных служб, принимающих управленческие решения в части управления затратами предприятия. Основная функция системы обработки данных – реализация типовых операций. При компьютеризации любых задач управления, в том числе и управления затратами, важнейшую роль играет информационное обеспечение.

Эффективность компьютеризации управления затратами находит свое отражение в целом ряде достижений:

- стоимость (трудоемкость) обработки информации снижается в несколько раз;
- улучшается качество управления, прогнозирование уровня затрат на базе применения экономико-математических методов позволяет выработать стратегическую линию поведения затрат;
- повышается качество норм и нормативов;
- устанавливается рациональный уровень затрат за счет сквозного процесса его формирования (исследование – проектирование – производство), т.е. достигается рациональное использование материальных и трудовых ресурсов;
- наблюдается рост достоверности плановых расчетов затрат, оперативности планирования;
- точность и оперативность учета затрат на производство;

- выявление отклонений фактических затрат от нормативных или плановых;
- анализ затрат на производство и др.

Качество системы управления предприятием в целом улучшается за счет выдачи информации о расходах и результатах в другие функциональные сферы и подсистемы. Реализуется эта обратная связь в оперативном режиме, что позволяет оценить эффективность действия системы (подсистемы, задачи) в ходе производства и не допустить перерасхода средств посредством регулирования или организационных решений. Это дает возможность оценивать эффективность смежных сфер управления, не по их собственной (нередко пристрастной) оценки, а по объективным технико-экономическим показателям - затратам и результатам [19].

Вот уже несколько лет на рынке бухгалтерских программ Казахстана успешно представлены программы отечественных и зарубежных производителей, такие как: «1С: Предприятие», «Галактика», «Парус», «Лука. Бизнес», «Финансы без проблем», «Дела в порядке», «Balans», «LADY.FIN», «X-Doog», «Толстый Ганс», «Финансы», «SAP R/3», каждая из которых имеет множество версий, с различной специализацией.

Одним из наиболее распространенных программ для бухгалтерии является «1С: Предприятие». В настоящее время она успешно используется на небольших и крупных предприятиях, акционерных обществах, бюджетных организациях, и в том числе в ПМФ ФАО «Имсталькон».

Система «1С: Предприятие» – это мощный инструмент автоматизации и анализа финансово-экономической деятельности предприятия. Достоинством данной программы является то, что она может поддерживать различные системы учета, различные методологии учета, использоваться на предприятиях различных типов деятельности.

Система «1С: Предприятие» состоит из трех подсистем, представленных на рисунке 28.

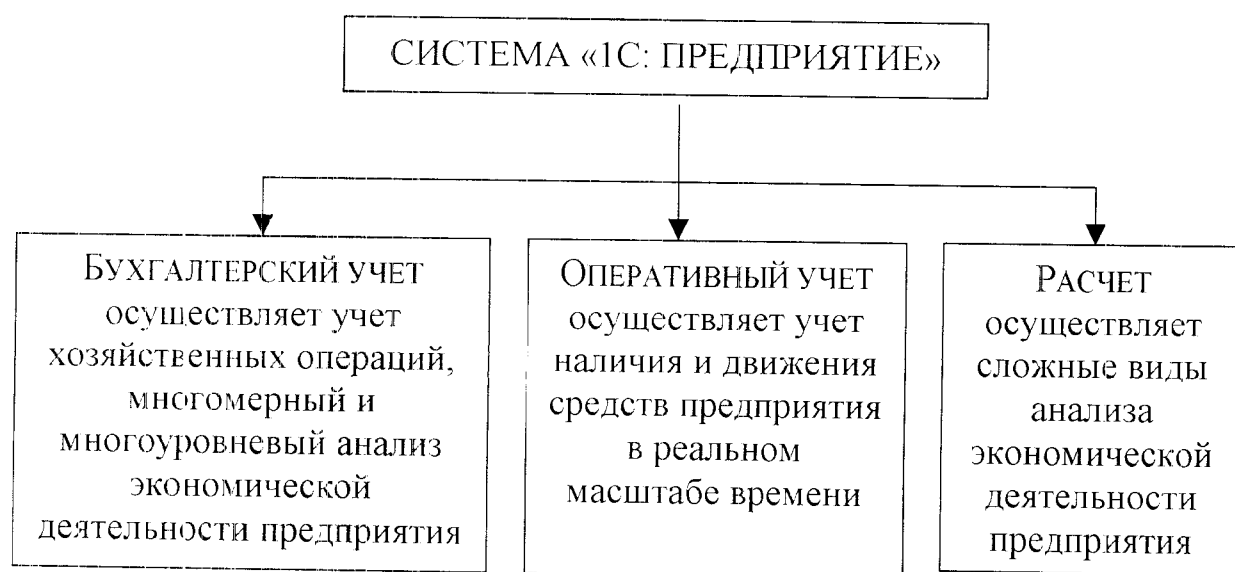


Рисунок 28 – Подсистемы программы «1С: Предприятие»

Подсистема «Бухгалтерский учет» реализует практически все виды бухгалтерского учета хозяйственных операций предприятия, а также многомерный и многоуровневый анализ экономической деятельности предприятия. Используется для автоматизации бухгалтерского учета в соответствии с любым законодательством и методологией учета.

Подсистема «Расчет» позволяет выполнять достаточно сложные виды анализа экономической деятельности предприятия. На основе данной подсистемы реализуются сложные периодические расчеты.

Подсистема «Оперативный учет» обеспечивает учет наличия и движения различных средств предприятия (материальных, товарных и др.) в режиме реального времени. Наличие в составе подсистемы аналитических функций позволяет отслеживать с её помощью взаиморасчеты с поставщиками и клиентами, динамику изменения складских запасов материалов и т.д.

Функция оперативного учета связана с необходимостью учета затрат на местах производства работ (цех 1, 2) и по местам концентрации хозяйственных функций (дирекций, бухгалтерия). Данные оперативного учета используются для текущего руководства и управления организацией (учета выработки, выпуска и реализации продукции, учета материальных запасов и т.д.)

Для учета затрат в ПМФ ФАО «Имсталькон» использует справочник «Подразделения». Форма элемента справочника содержит следующие реквизиты: код, наименование, счет затрат и вид деятельности.

Каждому новому элементу справочника программой автоматически присваивается внутренний учетный код. В реквизите «Наименование» указывается наименование структурного подразделения. В реквизите «Счет затрат» указывается счет, на котором учитываются затраты данного подразделения. В реквизите «Вид деятельности» выбором из справочника указывается тот вид деятельности, в рамках которого осуществляет свои функции данное подразделение.

Данный справочник предназначен для учета затрат на производство продукции, выполнения работ, оказания услуг в разрезе отдельных статей затрат и используется для аналитического учета на счетах 900 «Основное производство», 930 «Накладные расходы», 821 «Общие и административные расходы», 811 «Расходы по реализации товаров (работ, услуг)».

Перечень статей затрат в справочнике формируется ПМФ ФАО «Имсталькон» самостоятельно с любой степенью детализации. Каждый элемент данного справочника описывается значениями реквизитов: наименование и элемент затрат. В реквизите «Наименование» указывается конкретная статья аналитического учета.

Все затраты, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), классифицируются по экономическим элементам, представленным на рисунке 29. Элементы затрат включают следующие элементы:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления от оплаты труда;
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

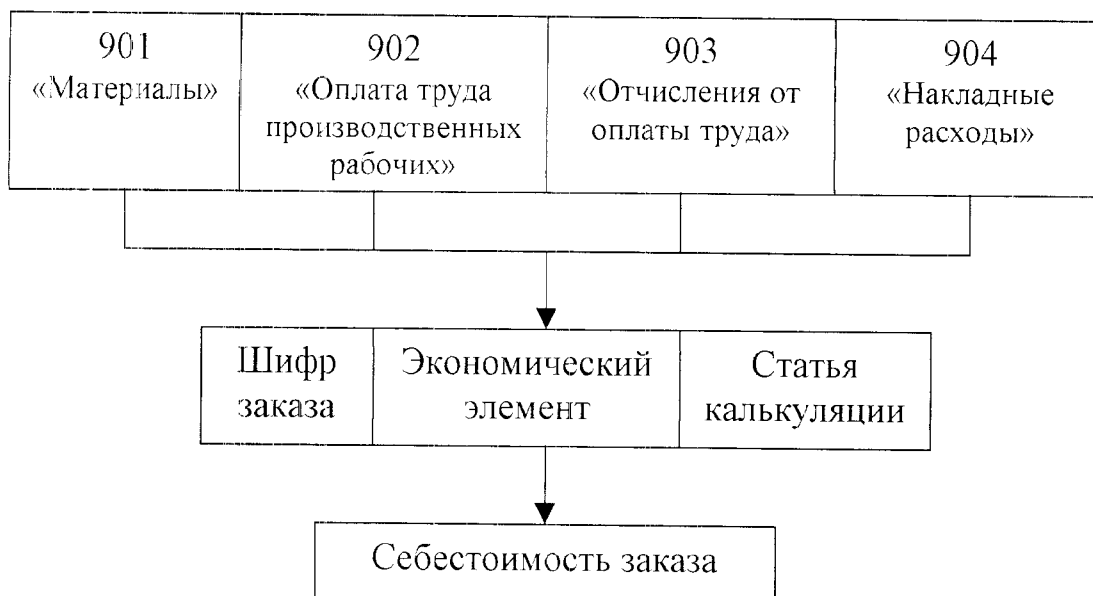


Рисунок 29 – Классификация затрат по экономическим элементам в «1С: Предприятие»

Вся информация по затратам вводится в журнал операций в виде бухгалтерских проводок. Таким образом, все операции по учету затрат оформляются в виде конкретной корреспонденции счетов. Статью затрат выбирают из списка, при вводе типовой операции.

Учет производственных затрат в ПМФ ФАО «Имсталькон» организован в разрезе заказов, с помощью документов, представленных на рисунке 30.

Документы «Поступление материалов» и «Передача материалов в производство» оприходуют материалы на счет 201-208, списывают их со счетов 201-208 и передают на счет 901.

Документ «Выпуск готовой продукции» используется в ПМФ ФАО «Имсталькон» для расчета себестоимости с целью точного определения расхода материалов на каждый заказ. В нем определяются, какие материалы пошли на изготовление заказа. При проведении этого документа списываются материалы со счетов 201-208 и соответствующая сумма отражается на счете 901, а затем приходится готовая продукция по дебету счета 221 и по кредиту счета 900.

При отражении документа «Передача готовой продукции на склад» автоматически формируются бухгалтерские проводки (Дт-201, Кт-900), соответствующие поступлению товаров на склад готовой продукции. На счете 900 накапливается сумма изготовления заказа в текущем месяце по плановой себестоимости.

В конце месяца или в начале следующего месяца делается расчет себестоимости заказа. Предварительно на счета 902, 903, 904 заносятся все суммы, которые войдут в себестоимость (зарплата производственных рабочих, накладные расходы и т. д.).

Документ «Расчет себестоимости готовой продукции» формируется на конец расчетного месяца. Этот документ отражает дебетовые обороты по счетам 901, 902, 903, 904 и кредитовый оборот по счету 900.

Осуществление заказа производится с использованием затрат (прямые

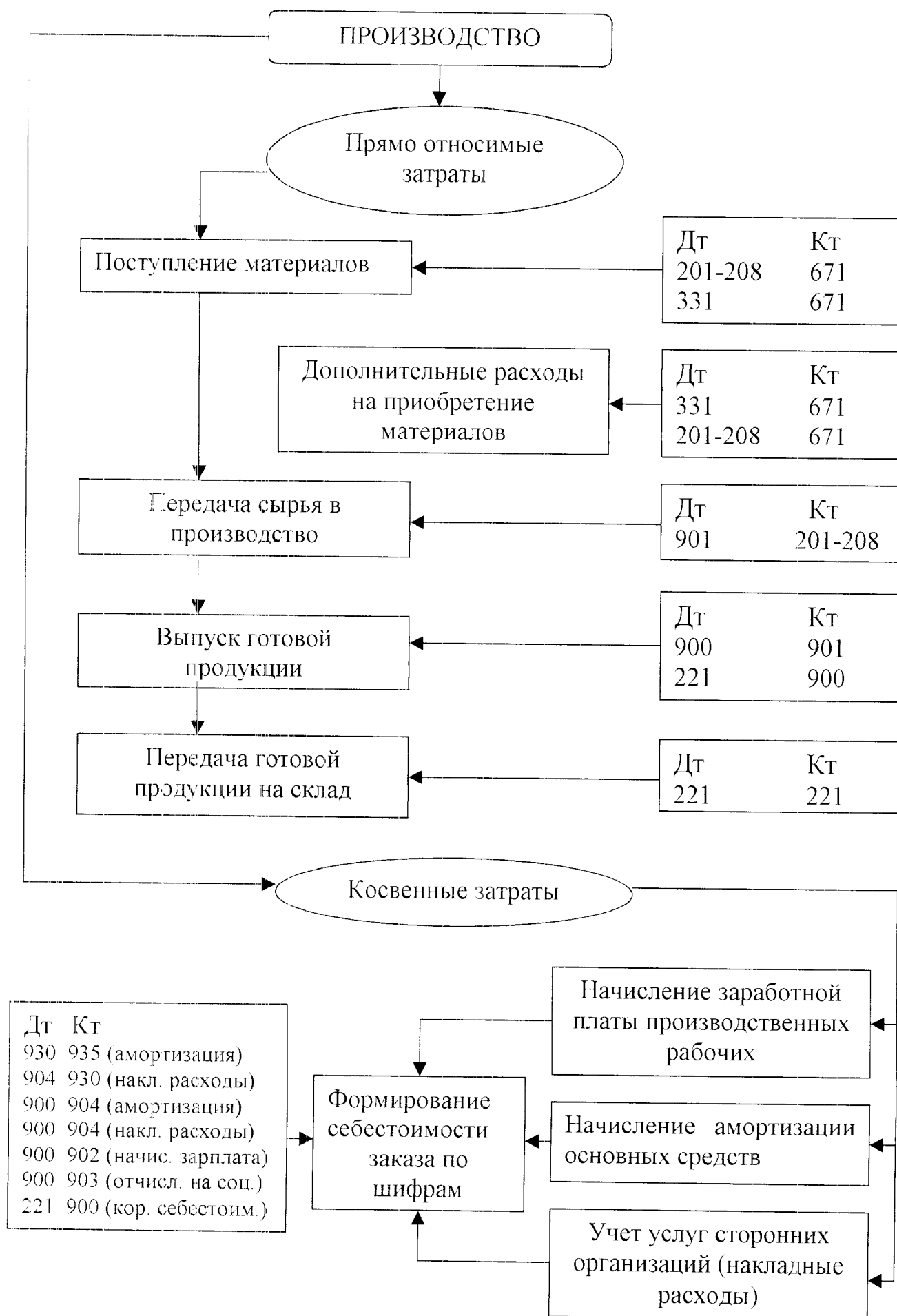


Рисунок 30 – Формирование себестоимости в «1С: Предприятие» на ПМФ
 ФАО «Имсталькон»

затраты), списываемых в производство в момент завершения заказа (затраты на материалы), по нормам установленным в справочнике «Номенклатура».

Косвенные расходы накапливаются в течение месяца на бухгалтерских счетах. Поэтому полная себестоимость заказа определяется после его выполнения, когда накладные расходы ПМФ ФАО «Имсталькон» распределены пропорционально объему выполненных работ. При этом общие затраты накапливаются на 930 счете, а потом переносятся на 904 счет по каждой статье отдельно.

Каждый месяц в ПМФ ФАО «Имсталькон» выполняется списание накладных расходов.

Для автоматизации распределения накладных расходов используется режим типовых операций. Каждая проводка типовой операции выполняет списание накладных расходов на определенную статью.

При ведении аналитического учета по счету 904 в ПМФ ФАО «Имсталькон» все суммы, проходящие по этому счету, «помечены» конкретным объектом аналитики, то есть статьей затрат.

Заккрытие 904 счета, то есть описание остатка на 900 счет, проводится раздельно для каждого объекта аналитики. Итоговые результаты по счету программа формирует автоматически как сумму «итого» по каждому объекту аналитики.

Для того чтобы оценить затраты по каждому направлению, договору, достаточно посмотреть оборотно-сальдовую ведомость по счету 900 в разрезе аналитики.

Для формирования данного документа в ПМФ ФАО «Имсталькон» используется отчет «Оборотно-сальдовая ведомость по счету» для 900 счета. Этот документ получают либо из меню «Отчетность», либо как расшифровку строки оборотно-сальдовой ведомости по счету 900 (Ведомость по субконто). В каждой строке документа содержится информация о суммах затрат по конкретной статье (обороты счета 900 по конкретным субконто).

Для того чтобы получить информацию о составе затрат по каждой статье, формируется отчет «Анализ счета по субконто».

В данном документе ведется информация о корреспонденциях 900 счета с другими счетами (901, 902, 903, 904 и т.д.) по каждой статье субконто отдельно. Суммы данных корреспонденции будут являться затратами на данную статью.

Для получения подробной информации обо всех затратах по данной статье строится карточка 900 счета по конкретному субконто. Данный документ содержит все проводки по затратам этого направления деятельности.

«Анализ субконто» формирует для объекта аналитики полную картину, собирая ее со всех счетов и выдается в виде оборотной ведомости по каждому счету, по которому проходили операции с выбранным объектом аналитики.

На основании имеющейся информации о суммах затрат по каждому заказу, выполняется калькулирование себестоимости продукции. Для этого в ПМФ ФАО «Имсталькон» составляется отчет, выдающий себестоимость продукции по каждому заказу.

2.4 Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового учета.

Существуют различные методы учета затрат на производство, и калькулирования себестоимости продукции применение которых, определяется с учетом особенностей производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Методы учета затрат и калькулирования можно сгруппировать по трем признакам: по объектам учета затрат, по полноте учитываемых затрат и по оперативности учета и контроля за затратами. Классификация методов учета затрат представлена на рисунке 31.

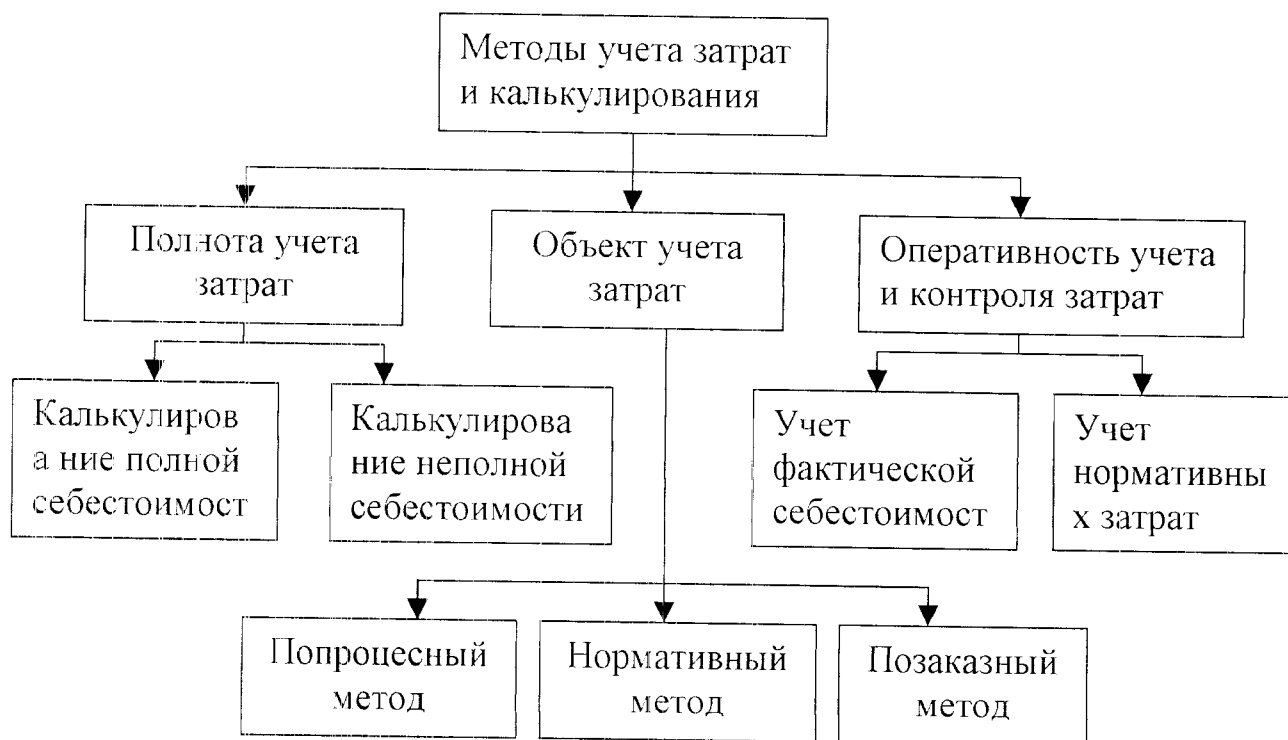


Рисунок 31 - Классификация методов учета затрат и калькулирования

Метод позаказной калькуляции затрат - метод калькулирования затрат определенного заказа, где отдельная работа выполняется в соответствии с особыми требованиями заказчика, и срок исполнения каждого заказа относительно небольшой.

Сущность позаказного метода учета затрат заключается в следующем: все прямые основные затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Схема позаказного метода учета затрат представлена на рисунке 32.

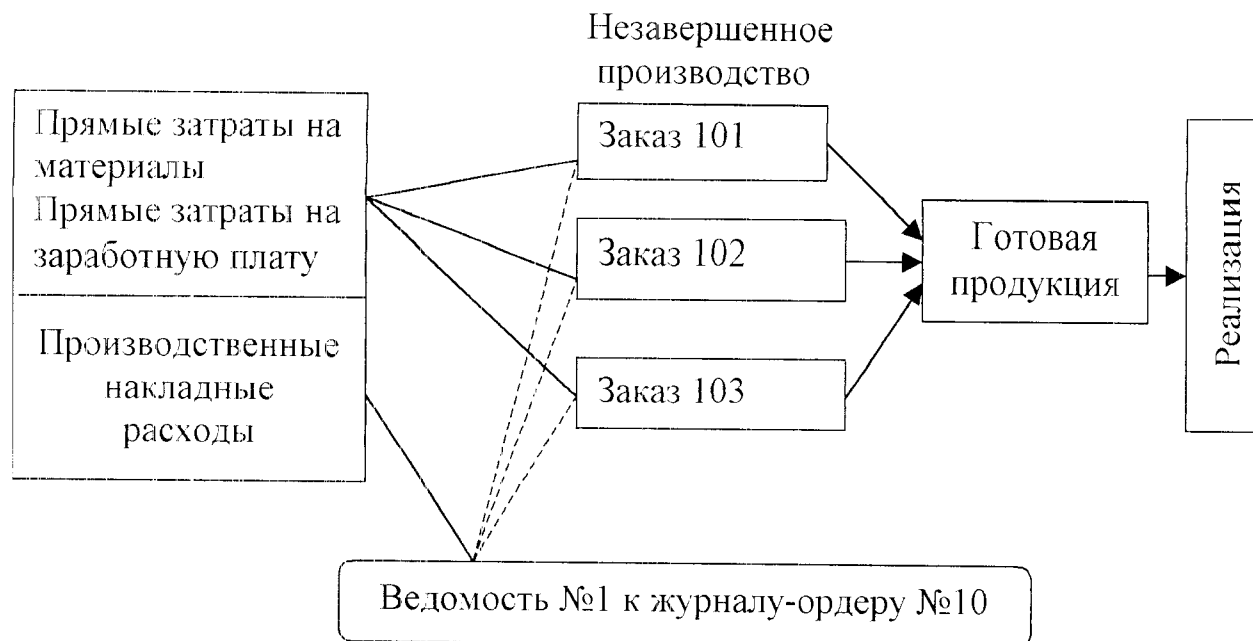


Рисунок 32 - Схема позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости

Остальные затраты учитываются по местам возникновения расходов, по их назначению и по статьям и включают в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Следовательно, объектом учета затрат и объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

Позаказный метод калькуляции затрат применяется в организациях, где материалы на технологические цели, основную заработную плату рабочих и общепроизводственные накладные расходы легко связать с конкретной продукцией (услугой). Этот метод используется в строительстве, типографиях, мебельном производстве, машиностроении, при выполнении ремонтных работ, а также ПМФ ФАО «Имсталькон».

Заказ открывается на основе утвержденной сметы производства в планово-техническом отделе ПМФ ФАО «Имсталькон» на специальных бланках заказа, которые затем поступают в цеха-изготовления металлоконструкций и на участки для выполнения заказа, а затем в бухгалтерию. Каждому заказу присваивают код, который проставляют в карточке учета затрат на производство и на всех документах по расходу материалов, начислению заработной платы рабочим и др. Себестоимость заказа состоит из суммы затрат, связанных с его изготовлением.

Основные особенности, характеризующие данный метод в ПМФ ФАО «Имсталькон» заключаются в том, что данные обо всех понесенных затратах аккумулируются и отражаются по отдельным объектам заказа. Затраты собираются по каждому заказу, а не за промежуток времени. Ведется только один счет незавершенного производства, который расшифровывается ведением отдельных карточек учета затрат по каждому заказу, находящемуся в производстве.

Таким образом основным учетным документом является в ПМФ ФАО «Имсталькон» «Карточка учета затрат на выполнение заказа», которая заполняется в индивидуальном порядке для всех заказов и регулярно корректируется в соответствии с любыми затратами, возникающими в связи с конкретным заказом. Требования на материалы и наряды являются основанием для соответствующих реквизитов карточки заказа. Группируют затраты по заказам и исчисляют фактическую себестоимость каждого заказа в карточках учета производства. Эта карточка может также включать сравнительные данные любой предварительной оценки, сделанной перед началом работы над заказом.

Схема позаказной калькуляции затрат представлена на рисунке 33.

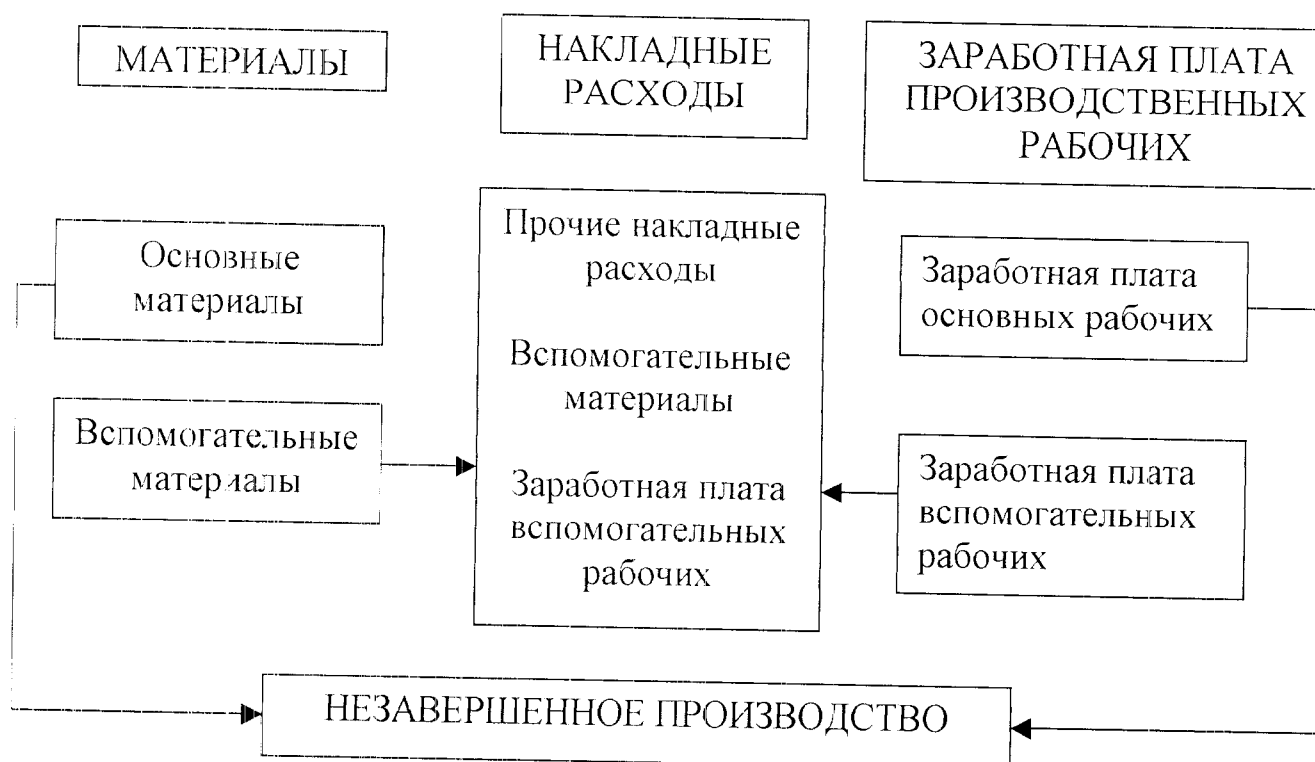


Рисунок 33 – Схема составления позаказной калькуляции

В аналитическом учете затраты участков и цехов ПМФ ФАО «Имсталькон» отражаются в разрезе отдельных заказов по утвержденной номенклатуре, статей калькуляции, а затраты основных материалов, технологического топлива и энергии – в разрезе установленных групп. Накладные (косвенные) расходы учитываются по месту их производства и ежемесячно относятся на себестоимость отдельных заказов принятым способом распределения.

Материалы, используемые для выполнения каждого заказа, учитываются в соответствии с требованиями на отпуск материалов, выписываемых начальником участка, отвечающим за выполнение заказа. Отпущенные материалы оцениваются в ПМФ ФАО «Имсталькон» по средневзвешенной стоимости. Прямые затраты материалов в соответствии с требованиями их на выпуск списываются на соответствующие заказы и отражаются в карточках заказа аналитического учета счета «Незавершенное

производство».

Для регистрации фактических затрат труда используют в ПМФ ФАО «Имсталькон» хронометражные карты или наряды. Прямые затраты на оплату труда прослеживаются для каждого отдельного заказа или продукции и учитываются на карточке каждого заказа. Косвенные затраты на оплату труда отражаются на счете «Накладные расходы».

В отличие от материалов и затрат труда накладные расходы не требуют составления специальных документов. В силу своей природы накладные расходы не могут быть непосредственно отнесены на заказы или изделия. Поэтому с помощью нормативного коэффициента на себестоимость относится расчетное значение накладных расходов. На каждый заказ в ПМФ ФАО «Имсталькон» начисляется своя доля производственных накладных расходов по мере прохождения заказа через различные производственные центры затрат. Начисление проводится в соответствии с установленной в учетной политике базой распределения производственных накладных расходов - прямыми затратами рабочего времени.

После окончания выполнения заказа и его технической приемки ПМФ ФАО «Имсталькон», планово-техническим отделом выписывается и рассылается цехам, участкам и бухгалтерии извещение о закрытии заказа, после чего прекращаются какие бы то ни было расходы по данному заказу.

В конце отчетного периода подытоживают суммы по счетам «Накладные расходы» и «Списанные накладные расходы». Затем эти счета закрывают, корректируя разницу пропорционально сальдо счетов «Незавершенное производство», «Готовая продукция», «Себестоимость реализованной продукции», если сумма корректировок значительна. Если же сумма корректировок невелика, то ее корректируют за счет счета «Итоговый доход (убыток)».

Последовательность учета операций при позаказном методе учета затрат и калькулировании продукции ПМФ ФАО «Имсталькон» представлена на рисунке 34.

Во избежание искажения себестоимости заказа, оставшиеся материалы, выписанные, но не использованные по законченному заказу, сдаются на склад, при этом дебетуются счета подраздела 20 «Материалы» и кредитуются счет 901 «Материалы» 90 подраздела «Основное производство».

Фактическая себестоимость при позаказном методе ПМФ ФАО «Имсталькон» определяется после окончания заказа (43 733 тыс. тенге), до этого все затраты составляют незавершенное производство.

Таким образом, система позаказного учета и калькулирования себестоимости характеризуется:

- аккумулялирование данных обо всех понесенных затратах и отнесение их на отдельные виды работ или партии готовой продукции;
- аккумулялирование затрат по каждой завершенной партии, а не за промежутки времени;
- ведением в главной книге счета «Основное производство», по дебетовому остатку которого показывается величина незавершенного производства.

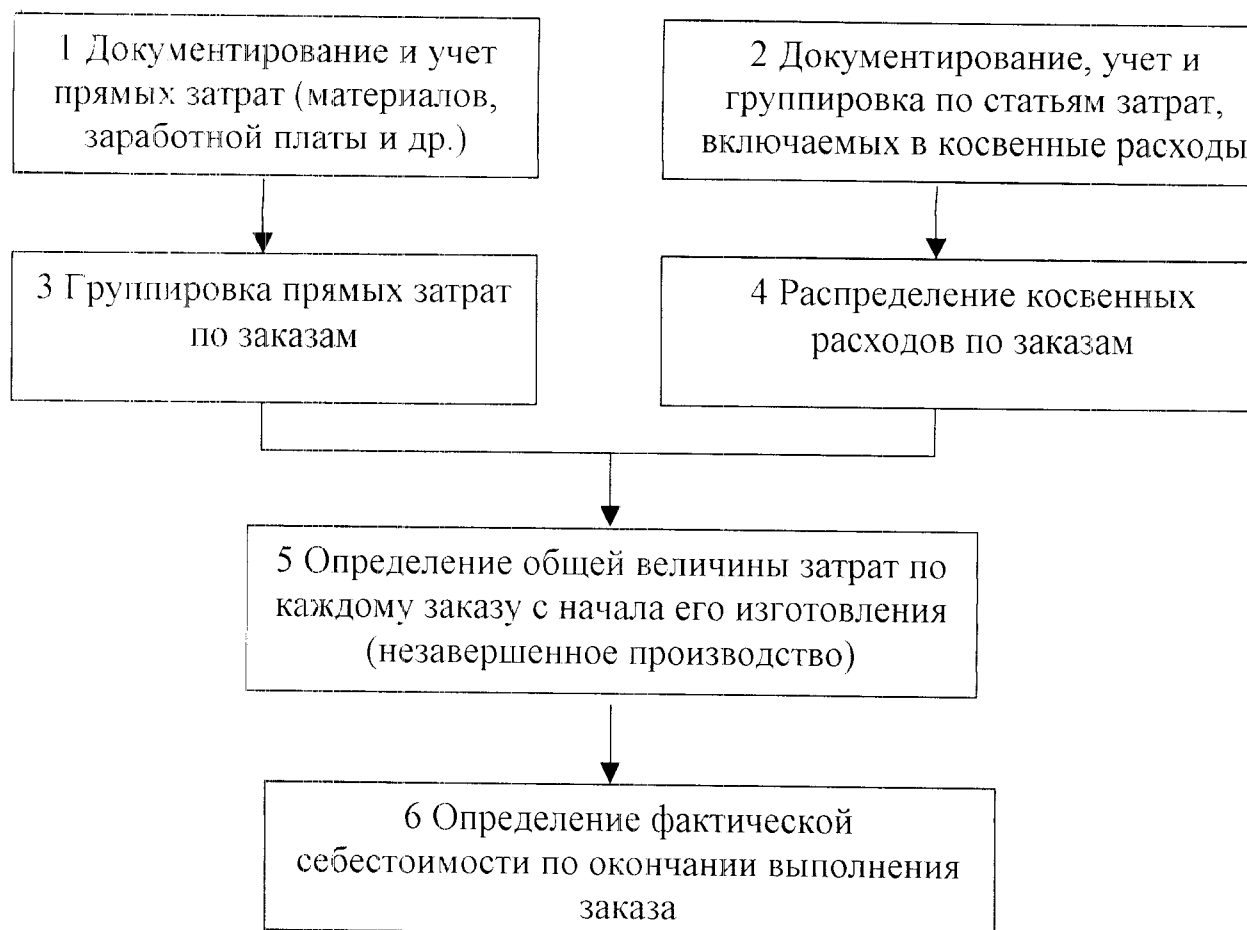


Рисунок 34 – Последовательность учета операций при позаказном методе

2.5 Анализ затрат предприятия и контроль за их отклонениями

В условиях хозяйственной самостоятельности предприятий, сложности их ориентации в рыночных условиях существенно возрастает роль анализа как инструмента для принятия различных управленческих решений. С его помощью своевременно оцениваются складывающиеся хозяйственные ситуации с формированием себестоимости производимой продукции, вовремя вскрываются отрицательные причины и недостатки в работе, внутрихозяйственные резервы улучшения использования производственных ресурсов и оперативно принимаются управленческие решения по устранению отрицательных причин и мобилизации выявленных резервов снижения себестоимости продукции.

В процессе проведения оперативного анализа издержек производства необходимо выявлять и изучать не все факторы, влияющие на себестоимость продукции, а только основные, решающие в данном звене производства, которые вызывают существенные отклонения от программы формирования себестоимости производимой продукции. Такой подход вызывается той же необходимостью своевременного принятия наиболее эффективных в данных ситуациях решений, которые позволили бы быстро устранить отрицательные причины и создать благоприятные условия для закрепления и развития положительных причин.

прошлой или будущей способности распорядиться экономическими ресурсами в интересах достижения определенной цели. Управление себестоимостью и анализ затрат имеют дело с рассчитанными на будущее, или запланированными, затратами равно как и с прошлыми затратами.

По данным ПМФ филиал АО «Имсталькон нами был проведен анализ себестоимости продукции, результаты которого предлагаем к рассмотрению.

Анализ себестоимости продукции был проведен с целью решения следующих задач:

1. определение динамики по основным показателям себестоимости;
2. определение причин изменения себестоимости по факторам, по статьям калькуляции;
3. выявление и оценка неиспользованных возможностей снижения себестоимости и разработка мер по мобилизации резервов снижения себестоимости.

Источниками анализа послужили данные финансовой отчетности предприятия за 2003 год, представленные в ПРИЛОЖЕНИИ Б, данные финансовой отчетности предприятия за 2004 год, представленные в ПРИЛОЖЕНИИ В, разложение сметной стоимости и фактических затрат по объектам за 2003 и 2004 год, представленные в ПРИЛОЖЕНИИ Г и Д.

Важнейшим аспектом управления затратами является сопоставление фактических затрат со сметными. Разность между фактическими и нормативными затратами называется отклонением. Отклонение рассчитывают отдельно по каждому объекту учета затрат: центру ответственности, виду продукции, заказу и др. Цель анализа отклонений – определение и детальная оценка каждой причины, каждого фактора, которые привели к возникновению отклонений, установление ответственности за произошедшее. Современное выявление и анализ причин отклонений позволяет своевременно принимать необходимые меры по устранению нежелательных и укреплению благоприятных тенденций. Для выявления отклонений фактических затрат от сметной стоимости по объектам на предприятии ПМФ филиал АО «Имсталькон был проведен анализ по экономическим элементам за 2003 и 2004 годы, представленный в таблице 15.

Таблица 15 – Анализ затрат по экономическим элементам ПМФ филиал АО «Имсталькон, тыс. тенге

Элементы	2003г.			2004г.		
	смета	факт	отклонение	смета	факт	отклонение
Материалы	18538	17554	984	31679	27099	4580
Зарплата	44710	37645	7065	61791	50819	10972
Механизмы	33153	10115	23038	43878	17968	25910
Автотранспорт	2041	3803	-1762	6183	5452	731
Накладные расходы	33150	35315	-2165	39498	34271	5227
ИТОГО:	131594	104433	27161	183029	135609	47420

На основании таблицы 15 можно проследить динамику изменения элементов себестоимости продукции и сделать следующие выводы.

- общая сметная стоимость в 2004 году увеличилась по сравнению с 2003 годом на 51435 тыс. тенге. Это свидетельствует о том, что предприятие в 2004 году сработало лучше, т.к. больше было заключено договоров на выполнение работ, а следовательно увеличился планируемый доход предприятия;

- фактические затраты в 2004 году по сравнению с 2003 годом увеличились на 31176 тыс. тенге. Этот показатель не говорит об ухудшении деятельности предприятия и увеличении затрат, так как нужно учитывать специфику данного предприятия. Увеличение фактических затрат в целом по предприятию само по себе ничего не говорит, но если сравнить этот показатель с доходом предприятия, который тоже в отчетном периоде увеличился, то становится ясно, что фактические затраты возросли из-за увеличения объема деятельности предприятия;

- несмотря на отрицательное отклонение в 2003 году по автотранспорту (на сумму 1762 тыс. тенге) и накладным расходам (на сумму 2165 тыс. тенге), в целом за год сумма отклонения получилась положительной, что свидетельствует о том, что отклонения по остальным элементам себестоимости перекрывают отрицательное значение этих показателей. Предприятие сумело изыскать резервы для снижения заложенных в смете затрат.

Сравнивать между собой суммы фактических затрат на производство продукции и сметную стоимость нецелесообразно из-за специфики работы предприятия. Как уже говорилось выше, деятельность предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон» заключается в выполнении капитального ремонта и капитального строительства на объектах. Выполнение работ происходит на основании заключенных договоров, которые заключаются на 1 год и не пролонгируются на следующий. Таким образом, из года в год объекты и характер работ на них не повторяются, что затрудняет анализ затрат в динамике. На предприятии ПМФ филиал АО «Имсталькон» сравнение сметных затрат с фактическими затратами проводится в конце каждого месяца. По результатам сравнения выявляются причины отклонений. Возможные причины отклонений фактических затрат от сметной стоимости рассмотрены на рисунке 36.

К числу наиболее ответственных задач, которые ставит перед собой экономист при анализе себестоимости, справедливо отнесено изучение состава затрат или, иначе, структуры себестоимости. Это вопрос, изучение которого имеет особо важное практическое значение.

Под структурой себестоимости понимаются ее состав по элементам или статьям и их доля в полной себестоимости. Она находится в движении, и на нее влияют следующие факторы:

- специфика (особенности) предприятия. Исходя из этого различают: трудоемкие предприятия (большая доля заработной платы в себестоимости продукции); материалоемкие (большая доля материальных затрат); фондоемкие (большая доля амортизации); энергоемкие (большая доля топлива и энергии в структуре себестоимости);

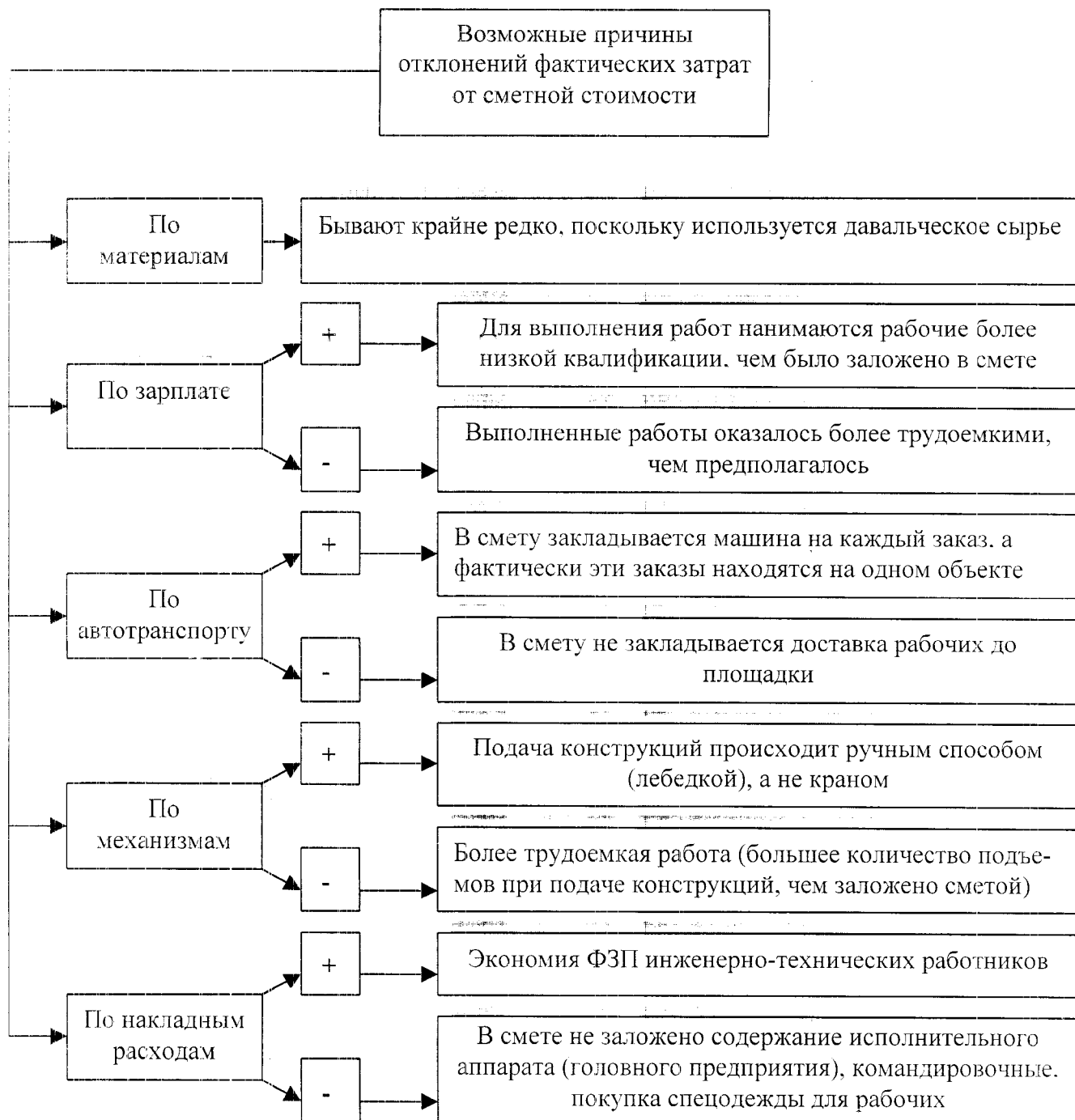


Рисунок 36 – Возможные причины отклонений фактических затрат от сметной стоимости в ПМФ филиал АО «Имсталькон»

- ускорение научно-технического прогресса. Этот фактор влияет на структуру себестоимости многопланово. Но основное влияние заключается в том, что под воздействием этого фактора доля живого труда уменьшается, а доля овеществленного труда в себестоимости продукции увеличивается;

- географическое местонахождение предприятия;

- инфляция и изменение процентной ставки банковского кредита.

Можно сказать, все они, безусловно, оказывают свое воздействие на структуру себестоимости.

Систематический анализ структуры затрат на предприятии имеют очень важное значение, в первую очередь для управления издержками с целью их минимизации, выявления основных резервы по их снижению и разработки конкретных мероприятий по их реализации на предприятии. На каждом предприятии структура затрат должна анализироваться как в поэлементном, так и в постатейном разрезе.

Особенность исследуемого предприятия заключается в том, что оно является трудоемким и большую часть в себестоимости занимает заработная плата рабочих. Структура затрат предприятия в 2003 году представлена на рисунке 37.

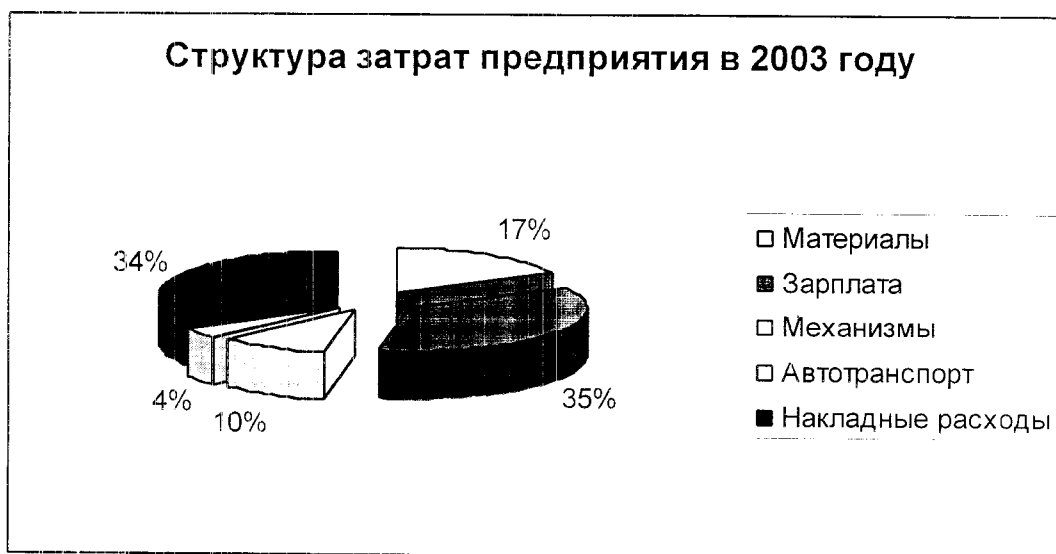


Рисунок 37 – Структура затрат предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон» в 2003 году

Структура затрат предприятия в 2004 году представлена на рисунке 38.

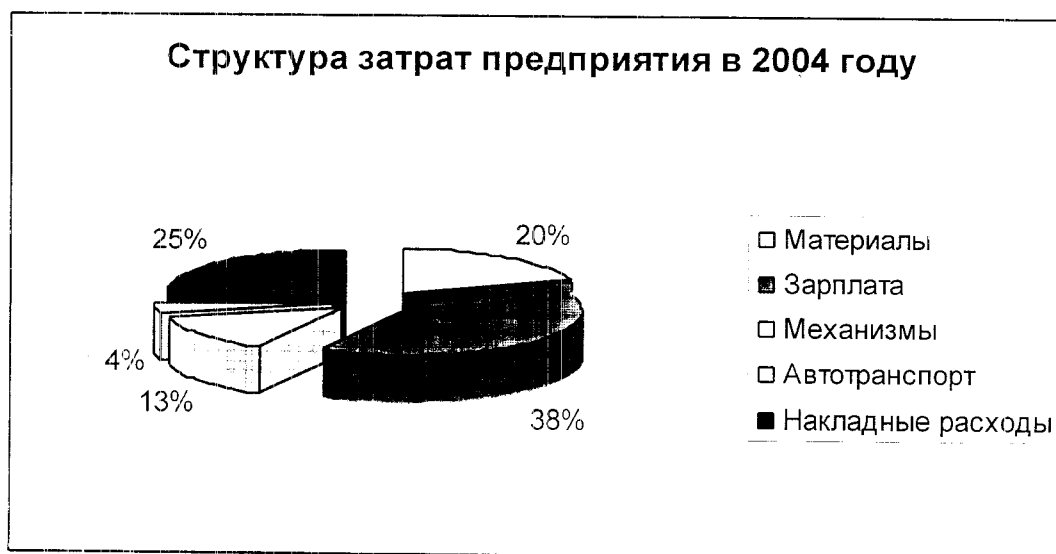


Рисунок 38 – Структура затрат предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон» в 2004 году

За последние годы (2003 – 2004г.) структура затрат в целом по производству ПМФ филиал АО «Имсталькон» существенно не изменилась, о чем свидетельствуют данные, приведенные на рисунках 28 и 29 и таблицы 16.

Таблица 16 – Структура затрат на ПМФ филиал АО «Имсталькон», %

Статьи затрат	2003 год	2004 год	Изменение
Материалы	17	20	3
Зарплата	35	38	3
Механизмы	10	13	3
Автотранспорт	4	4	-
Накладные расходы	34	25	-9
Итого:	100	100	

Анализ данных этой таблицы позволяет определить: что доля материальных ресурсов увеличилась на 3% и в 2004 году составляет 17%. Как можно заметить произошло увеличение заработной платы в структуре на 3% и в 2004 году это составило 38%. Рост заработной платы повышение материальных затрат за 2004 год говорит о том, что объемы производства увеличились за год, так как заработная плата рабочих зависит от сделанной работы. Влияние трудовых затрат в общем по производству занимает ключевое место, это означает, что ПМФ филиал АО «Имсталькон» является трудоемким предприятием и основной резерв снижения себестоимости лежит здесь. Доля накладных расходов в общей структуре затрат снизилась на 9%. Это говорит о снижении общеадминистративных расходов и расходов по обслуживанию головного предприятия.

Также для анализа необходимо рассмотреть разложение сметной стоимости и фактических затрат за 2003 и 2004 годы. Разложение сметной стоимости и фактических затрат за 2003 год представлено на рисунке 38.



Рисунок 38 - Разложение сметной стоимости и фактических затрат за 2003 год

Разложение сметной стоимости и фактических затрат за 2003 год представлено на рисунке 39.



Рисунок 39 - Разложение сметной стоимости и фактических затрат за 2004 год

Несмотря на некоторые отрицательные отклонение от сметы, предприятие всегда получает доход, поскольку в смету на каждый заказ закладывается 8% рентабельности, которые оплачивают заказчики. При отрицательных отклонениях от сметы работники планово-экономического отдела доказывают, что тарифы по сметам слишком низкие. Обоснование увеличения тарифа направляют в Бюро независимой ценовой экспертизы, который рассматривает новые предложенные тарифы и выносит решение.

Перед предприятием стоит ряд проблем, несмотря на то, что предприятие рентабельно. Доход по сравнению с предыдущим годом, увеличился на 39% (в 2003 году он составлял 131594 тыс. тенге, а в 2004 году – 183029 тыс. тенге). Это произошло не за счет снижения себестоимости, а за счет увеличения объема заказов в текущем году, что говорит об улучшении деятельности предприятия. Предприятие в состоянии само финансировать свою деятельность и развитие.

На каждом предприятии необходимо повысить качество управления и анализа себестоимостью. В условиях обострения конкурентной борьбы побеждают те предприятия, чьи работники обладают более глубокими знаниями основ финансово-экономического анализа, умеют сделать на основе анализа правильные выводы, сформулировать нужные рекомендации для решения кардинальных вопросов развития предприятия.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ СОВРЕМЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

3.1 Основные проблемы управления затратами на современном предприятии

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

Типичными проблемами, с которыми сталкивается большинство предприятий, в том числе и ПМФ филиал АО «Имсталькон», в области управления затратами, являются:

- отсутствие "прозрачности" системы учета затрат, позволяющей установить причины их возникновения и определить их экономически оправданную величину;
- недостаточный уровень ответственности и мотивации персонала на снижение уровня затрат и повышение эффективности деятельности компании;
- низкая оперативность получения фактической информации о текущей деятельности филиалов и компании в целом (расчеты, наличие финансовых ресурсов и т.п.);
- недостаточная эффективность и несистематичность процедур планирования доходов, расходов и финансовых потоков;
- недостаточная связь между филиалами и головным предприятием и т.д.

Анализ деятельности предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон» и его системы управления затратами позволил выявить некоторые проблемы, представленные как «дерево проблем» на рисунке 40.

Актуальным на сегодняшний день является повышение уровня компьютеризации при управлении затратами на базе использования современных технических средств сбора, передачи, накопления, обработки и использования информации на всех стадиях жизненного цикла товара (услуги).

Система обработки данных предназначена для информационного обслуживания специалистов разных служб, принимающих управленческие решения в части управления затратами предприятия. Основная функция системы обработки данных – реализация типовых операций. При компьютеризации любых задач управления, в том числе и управления затратами, важнейшую роль играет информационное обеспечение.

Эффективность компьютеризации управления затратами находит свое отражение в целом ряде достижений:

- стоимость (трудоемкость) обработки информации снижается в несколько раз;
- улучшается качество управления, прогнозирование уровня затрат на базе применения экономико-математических методов позволяет выработать стратегическую линию поведения затрат;
- повышается качество норм и нормативов;

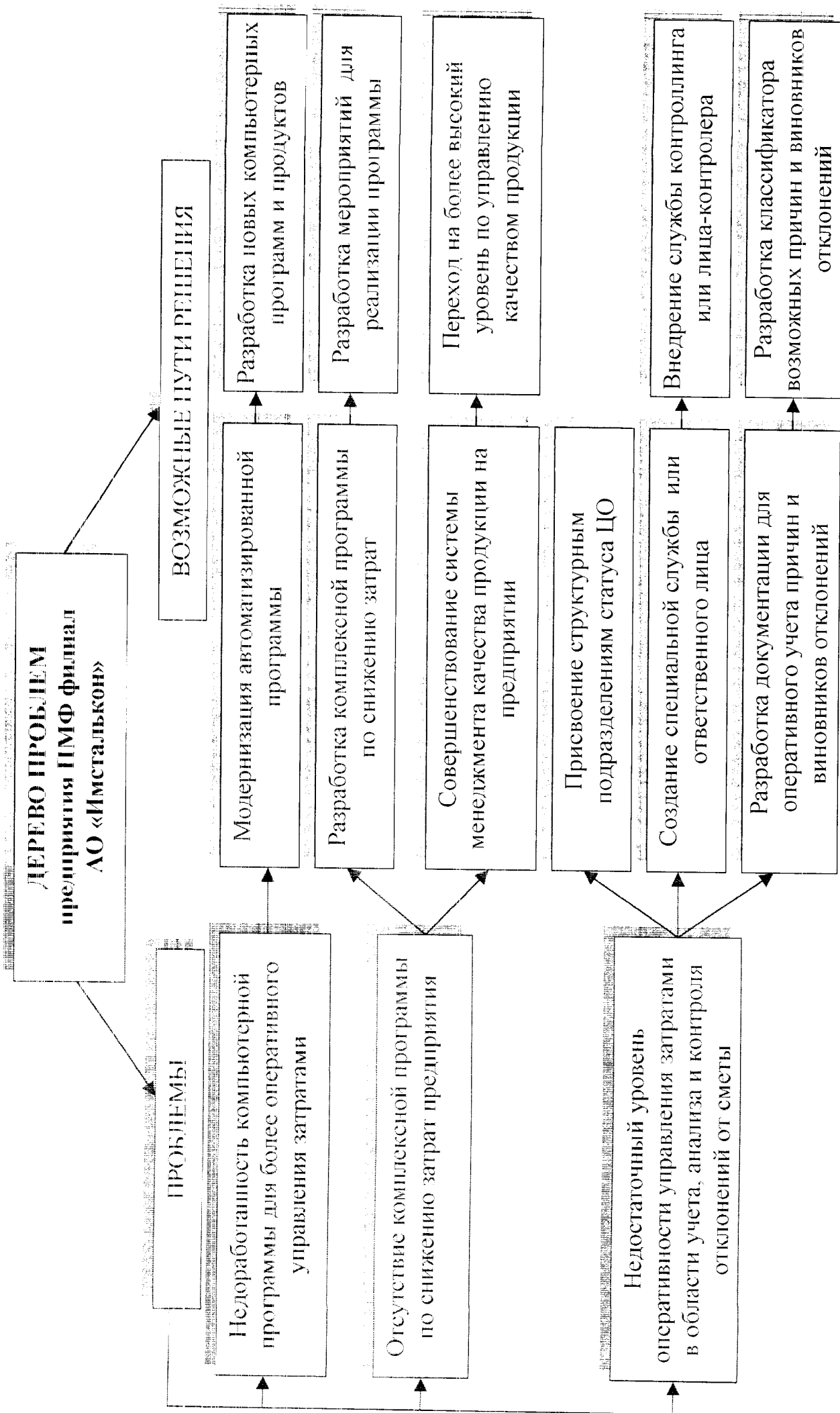


Рисунок 40 – Дерево проблем предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон»

- устанавливается рациональный уровень затрат за счет сквозного процесса его формирования (исследование – проектирование – производство), т.е. достигается рациональное использование материальных и трудовых ресурсов;
- наблюдается рост достоверности плановых расчетов затрат, оперативности планирования;
- точность и оперативность учета затрат на производство;
- выявление отклонений фактических затрат от нормативных или плановых;
- анализ затрат на производство и др.

Качество системы управления предприятием в целом улучшается за счет выдачи информации о расходах и результатах в другие функциональные сферы и подсистемы. Реализуется эта обратная связь в оперативном режиме, что позволяет оценить эффективность действия системы (подсистемы, задачи) в ходе производства и не допустить перерасхода средств посредством регулирования или организационных решений. Это дает возможность оценивать эффективность смежных сфер управления, не по их собственной (нередко пристрастной) оценки, а по объективным технико-экономическим показателям - затратам и результатам.

Вот уже несколько лет на рынке бухгалтерских программ Казахстана успешно представлены программы отечественных и зарубежных производителей, такие как: «1С: Предприятие», «Галактика», «Парус», «Лука. Бизнес», «Финансы без проблем», «Дела в порядке», «Balans», «LADY.FIN», «X-Doog», «Толстый Ганс», «Финансы», «SAP R/3», каждая из которых имеет множество версий, с различной специализацией.

Одним из наиболее распространенных программ для бухгалтерии является «1С: Предприятие». В настоящее время она успешно используется на небольших и крупных предприятиях, акционерных обществах, бюджетных организациях, и в том числе в ПМФ филиал АО «Имсталькон».

Система «1С: Предприятие» – это мощный инструмент автоматизации и анализа финансово-экономической деятельности предприятия. Достоинством данной программы является то, что она может поддерживать различные системы учета, различные методологии учета, использоваться на предприятиях различных типов деятельности.

Также на предприятии ПМФ филиал АО «Имсталькон» в планово-техническом отделе применяется компьютерная программа «SUN».

По договорам с заказчиками на изготовление какого-либо вида металлоконструкций производится чертеж изделия в компьютерной программе «AutoCad», которая позволяет наглядно увидеть в объеме будущее изделие. После того, как металлоконструкция или другой вид изделия будет представлен на компьютере в готовом виде, инженеру-сметчику необходимо составить смету и обчислить затраты на производство данного вида изделия. Для выполнения этой части трудоемкой работы и используется компьютерная программа «SUN», которая сама обчисливает все виды затрат по представленному чертежу для его изготовления, и составляет смету по заказу.

Однако, несмотря на применение таких современных программных продуктов, у предприятия еще имеются некоторые трудности.

Во-первых, на предприятии нет автоматизированной компьютерной связи между бухгалтерией и планово-техническим отделом. Отсутствие данной связи затрудняет прозрачность работы обоих отделов и затормаживает информационные потоки для оперативного учета затрат в бухгалтерии и разнесении проводок по сметам, составленным в планово-техническом отделе по отдельным заказам.

Во-вторых, на предприятии наблюдается низкая оперативность получения фактической информации о текущей деятельности филиалов и компании в целом (расчеты, наличие финансовых ресурсов и т.п.); недостаточная связь между филиалами и головным предприятием и т.д.

Для решения проблемы снижения затрат производства продукции на предприятии должна быть разработана общая концепция (программа), которая должна ежегодно корректироваться с учетом изменившихся на предприятии обстоятельств. Эта программа должна носить комплексный характер, т.е. должна учитывать все факторы, которые влияют на снижение издержек производства продукции.

Содержание и сущность комплексной программы по снижению издержек производства зависят от специфики предприятия, текущего состояния и перспективы его развития. Но в общем плане в ней должны быть отражены моменты, представленные на рисунке 41.



Рисунок 41 - Сущность комплексной программы по снижению затрат производства

Для предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон» наиболее актуальными являются последние три мероприятия по снижению затрат производства. Предприятие не может существенно повлиять на материальные

ресурсы с целью более рационального их использования, поскольку выполнение капитальных работ и капитального строительства по заказам происходит из материалов заказчика, т.е. давальческого сырья.

Кроме того, комплексная программа по снижению издержек производства должна иметь четкий механизм ее реализации. Следует также подчеркнуть, что планирование и реализация только отдельных мероприятий по снижению издержек производства хотя и дают определенный эффект, но не решают проблемы в целом. Мероприятия по снижению затрат для предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон» будут рассмотрены в пункте 3.2.

Снижения затрат предприятия можно также добиться, введя в действие систему менеджмента качества продукции.

Многие фирмы имеют системы качества, соответствующие международным стандартам. В современных условиях именно сертификат на систему качества служит решающим фактором для заключения контракта на поставку продукции. Успешная реализация качественного продукта потребителю является главным источником существования любого предприятия. Качество является задачей номер один в условиях рыночной экономики, где произошли подлинные революции в этой области. Именно с помощью современных методов менеджмента качества передовые зарубежные фирмы добились лидирующих позиций на различных рынках.

Между качеством и эффективностью производства существует прямая связь. Повышение качества способствует повышению эффективности производства, приводя к снижению затрат и повышению доли рынка. Система качества важна при проведении переговоров с зарубежными заказчиками, считающими обязательным условием наличие у производителя системы качества и сертификата на эту систему, выданного авторитетным сертифицирующим органом. Система качества должна учитывать особенности предприятия, обеспечивать минимизацию затрат на разработку продукции и ее внедрение. Потребитель желает иметь уверенность, что качество поставляемой продукции будет стабильным и устойчивым. В 1987 г. Международной организацией по стандартизации (ИСО) при участии США, Канады, ФРГ были разработаны и утверждены пять международных стандартов серии 9000 (по системам качества), в которых были установлены требования к системам обеспечения качества продукции, в том числе к разработке продукции, изготовлению, к организации контроля и испытаний продукции, к ее эксплуатации, хранению и транспортированию. Международные стандарты ИСО 9000 по системам качества включают пять наименований:

1. ИСО 9000 “Общее руководство качеством и стандарты по обеспечению качества. Руководящие указания по выбору и применению”.
2. ИСО 9001 “Система качества. Модель для обеспечения качества при проектировании и (или) разработке, производстве, монтаже и обслуживании”.
3. ИСО 9002 “Система качества. Модель для обеспечения качества при производстве и монтаже”.
4. ИСО 9003 “Система качества. Модель для обеспечения качества при окончательном контроле и испытаниях”.

5. ИСО 9004 “Общее руководство качеством и элементы системы качества. Руководящие указания”.

Система управления качеством продукции должна удовлетворять требованиям к:

9001 — требования к системе контроля и испытаний продукции, сертификации надежности.

9002 — требования к системе организации производства.

9003 — требования к системе управления качеством от проектирования до эксплуатации.

Система управления качеством включает:

1. Задачи руководства (политика в области качества, организация).
2. Система документации и планирования.
3. Документация требований и их выполнимость.
4. Качество во время разработки (планирование, компетентность, документация, проверка, результат, изменения).
5. Качество во время закупок (документация, контроль).
6. Обозначение изделий и возможность их контроля.
7. Качество во время производства (планирование, инструкции, квалификация, контроль).
8. Проверка качества (входные проверки, межоперационный контроль, окончательный контроль, документация испытаний).
9. Контроль за испытательными средствами.
10. Корректирующие мероприятия.
11. Качество при хранении, перемещении, упаковке, отправке.
12. Документирование качества.
13. Внутрифирменный контроль за системой поддержания качества.
14. Обучение.
15. Применение статистических методов.
16. Анализ качества и систем принимаемых мер.

Контролируемые показатели качества устанавливаются в зависимости от специфики продукции.

Таким образом, обеспечение качества продукции - это совокупность планируемых и систематически проводимых мероприятий, создающих необходимые условия для выполнения каждого этапа петли качества, чтобы продукция удовлетворяла требованиям к качеству.

Обеспечение качества продукции связано с затратами. Схема производства работ и оказания услуг предприятием позволяет конкретизировать принцип гарантии качества и увидеть когда, т. е. на каком этапе деятельности, и где, в каком подразделении, он реализуется. Поскольку за каждый этап и подразделение несет ответственность руководитель, становится ясно, кто отвечает за качество продукции. То, что мы подразумеваем под гарантиями, есть технологические, санитарно-эпидемиологические, экономические и иные показатели качества, которые и обеспечивают удовлетворение запросов потребителя.

Эти показатели имеют качественное выражение и включают в себя

плановые, фактические и критериальные качества продукции.

На предприятии ПМФ филиал АО «Имсталькон» используется система менеджмента качества согласно международному стандарту ИСО 9001, имеет сертификат качества, выданный в Бельгии. В нашей фирме выделяют следующие этапы деятельности в области обеспечения качества: планирование выпуска изделий, подготовка производства, производство, производственный контроль, реализация, проверка качества. При этом гарантией качества на перечисленных этапах являются определенные обязанности и действия управляющего.

Эффективное управление затратами предприятия невозможно без строго и регулярного контроля за уровнем затрат на производство. Как показал анализ системы управления затратами, на предприятии «ПМФ филиал АО «Имсталькон» наблюдается недостаточный уровень оперативности управления затратами в области учета, анализа и контроля отклонений от сметных показателей. Анализ по системе отклонений от сметных издержек производства дает возможность увидеть причины и факторы, вызвавшие изменения ускорить принятие правильных решений. Ответственность за процесс анализа и контроля за издержками на предприятии несет заместитель главного бухгалтера. Выполнение заместителем главного бухгалтера данных функций нецелесообразно, поскольку помимо этих обязанностей он ведет расчеты с бюджетом и обеспечивает связь с головным предприятием.

3.2 Мероприятия по устранению выявленных проблем предприятия по управлению затратами

Немного выше были рассмотрены основные проблемы в области управления затратами на основании проведенного анализа и разработано дерево проблем предприятия. В соответствии с выявленными проблемами необходимо рассмотреть возможные пути их решения.

Как уже говорилось, актуальным на сегодняшний день является повышение уровня компьютеризации при управлении затратами на базе использования современных технических средств сбора, передачи, накопления, обработки и использования информации на всех стадиях жизненного цикла товара (услуги).

Однако, несмотря на применение таких современных программных продуктов, у предприятия еще имеются некоторые трудности.

Для их решения предприятию необходимо разработать дополнительные компьютерные программы.

Во-первых, с целью оперативности учета затрат и обеспечения прозрачности информации предлагается наладить параллельную автоматизированную связь между бухгалтерией и планово-техническим отделом. Для этого необходимо ввести локальную сеть, которая бы объединила бы компьютерные программы бухгалтерии и планово-технического отдела. При помощи этой связи наладятся информационные потоки бухгалтерская служба будет быстрее и оперативнее вести учет затрат и разносить проводки по сметам, составленным в планово-техническом отделе.

Во-вторых, с целью оперативность получения фактической информации о текущей деятельности филиалов и компании в целом (расчеты, наличие финансовых ресурсов и т.п.) необходимо наладить компьютерную связь между филиалами и головным предприятием.

Для этого предлагается разработать проектно-вычислительный комплекс. Информационные потоки по этой связи будут проходить через систему Internet. Этот комплекс будет формировать информацию по заказам в целом по всей корпорации. Доступ к этой системе будет открыт только для филиалов корпорации. Войдя на сайт головного предприятия филиалы смогут владеть информацией о затратах и финансовых результатах филиалов в других городах. Филиалы смогут использовать информацию для составления смет по типовым заказам, то есть не составлять смету, а использовать готовую смету другого филиала.

Также филиалы смогут получать информацию о финансовом положении других филиалов для определения своего дохода, так как доходы филиалов распределяются пропорционально между акционерами предприятия.

Практический опыт организаций, которые приняли решение о необходимости разработки, внедрения и последующей сертификации системы управления качеством, доказывает, что без использования современного программного обеспечения выполнить тот объем задач, который определяется соответствующими международными стандартами (ISO, OHSAS, HACCP) к организациям, создающим таковую систему, практически невозможно. Решением данной проблемы может стать автоматизация с помощью программы «ИСОратник».

Программа «ИСОратник», представляет из себя интегрированный многозадачный программный комплекс-инструмент для тех организаций, которые поставили своей целью создание, внедрение и эффективную поддержку Системы управления качеством с последующей ее сертификацией на соответствие требованиям международных стандартов (ISO 9001-2000, 14001-1996, OHSAS 18001-1999, HACCP).

Программа состоит из следующих модулей: «Документы», «Процессы», «Тренинги», «Аудиты», «HACCP», каждый из которых помогает выполнить вышеупомянутые программные требования MC ISO.

Применение автоматизированной системы управления менеджментом качества «ИСОратник» позволит руководству предприятия сделать процессы, протекающие на предприятии более прозрачными. Кроме того, программа позволяет иметь заинтересованным лицам возможность удаленного доступа, что позволит руководству осуществлять контроль за процессами из любой точки мира.

Другой проблемой на предприятии является отсутствие комплексной программы по снижению затрат на предприятии. Для ее этой проблемы необходимо разработать комплексную программу по снижению затрат предприятия, один из вариантов которой представлен на рисунке 42. Комплексная программа по снижению издержек производства должна иметь четкий механизм ее реализации.

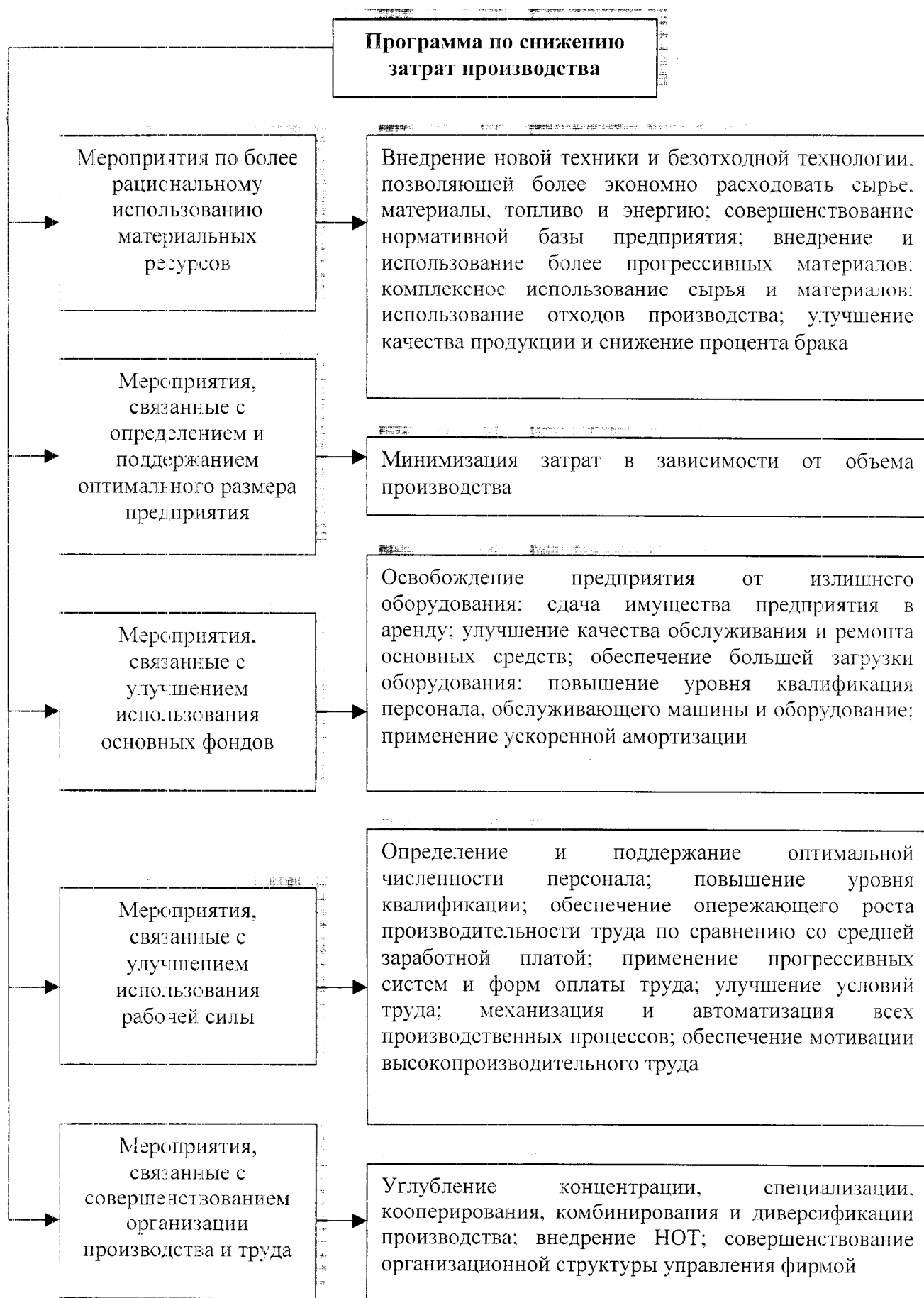


Рисунок 42 - Содержание и сущность комплексной программы по снижению затрат производства

Как уже говорилось выше, для предприятия ПМФ филиал АО «Имсталькон» актуальными являются последние три мероприятия по снижению затрат производства. Предприятие не может существенно повлиять на материальные ресурсы с целью более рационального их использования, поскольку выполнение капитальных работ и капитального строительства по заказам происходит из материалов заказчика, т.е. давальческого сырья. Кроме того, предприятие имеет оптимальную организационную структуру.

Третьей проблемой на предприятии является недостаточный уровень оперативности управления затратами в области учета, анализа и контроля отклонений от сметы. Для решения этой проблемы предлагаются следующие пути.

Присвоение структурным подразделениям статуса центров ответственности. Управление издержками производства по центрам затрат и центрам ответственности предусматривает осуществление следующих мер:

- закрепление всех элементов затрат за производственными подразделениями;
- наличие системы санкций к виновникам неблагоприятных отклонений;
- система управления затратами по каждому подразделению должна обеспечивать заинтересованность в том, чтобы не быть виновником отклонений.

Необходимо также разработать положение о функционировании центров ответственности на предприятии, механизме создания и распределения его фонда оплаты труда, основанном на принципах хозяйственного расчета.

Эффективное управление затратами предприятия невозможно без строго и регулярного контроля за уровнем затрат на производство. Как показал анализ системы управления затратами, на предприятии «ПМФ филиал АО «Имсталькон» наблюдается недостаточный уровень оперативности управления затратами в области учета, анализа и контроля отклонений от сметных показателей. Анализ по системе отклонений от сметных издержек производства дает возможность увидеть причины и факторы, вызвавшие изменения ускорить принятие правильных решений. Ответственность за процесс анализа и контроля за издержками на предприятии несет заместитель главного бухгалтера. Это является нецелесообразным.

Для анализа и контроля необходимо в корпорации на головном предприятии внедрить службу контроллинга или лица-контролера.

Контроллинг - это набор методик, направленных на совершенствование учетной политики и управленческой практики предприятий, исходя из финансовых критериев успешности функционирования предприятия. С помощью его могут быть решены следующие традиционные проблемы учета и управления:

- Низкая платежная дисциплина структурных подразделений;
- Неконтролируемая дебиторская задолженность;
- Слабое управление затратами: отсутствие четкого понимания структуры затрат и их целесообразности;

- Неверное определение прибыльности филиалов и видов бизнеса;
- Нехватка оборотных средств;
- Уплата необоснованно высоких налогов в местный и федеральный бюджеты.

Созданная на предприятии служба контроллинга или лицо-контролер должна заниматься прежде всего учетом и анализом затрат и результатов хозяйственной и финансовой деятельности предприятия.

Фактические данные для анализа должны поставляться контроллеру бухгалтерией всех филиалов корпорации. Статистические выкладки, плановые данные и результаты сравнения фактических значений показателей с плановыми величинами контроллер получает из плановой и финансовой служб филиалов. На основании проведенных расчетов контроллер предлагает высшему руководству фирмы рекомендации по сокращению затрат и увеличению прибыльности и рентабельности производства. Эти рекомендации служат обоснованием для выбора управленческих решений. Так, контроллер не отвечает за ведение финансовой и производственной бухгалтерии, процессы финансирования, управление денежными потоками, уплату налогов и страхование. Кроме того, контроллер не занимается контрольно-ревизионной деятельностью. Интенсивность операций контроллера по надзору за исполнением смет заметно преобладает в оперативной области. Это характерно для многих крупных предприятий. Краеугольными камнями как оперативного, так и стратегического контроллинга являются системы информационного обеспечения, учета и анализа, планирования, контроля.

Ответственность за четкость прохождения информационных потоков, полноту и точность представленных во внутренней отчетности сведений несет служба центрального контроллинга и контроллеры на местах.

Но главным образом в практической деятельности предприятий контролинг реализует себя как аппарат управления затратами. Для этого используется специальный учетный и аналитический инструментарий: директ-костинг, расчет точек безубыточности, определение ценовой политики, анализ взаимосвязей между объемом производства, себестоимостью и прибылью и т. д. На основе этого для предприятия предлагается применять многоступенчатую схему формирования сумм покрытий, а в конечном итоге и прибыли предприятия. Такой подход повышает действенность внутреннего контроля за эффективностью работы центров прибыли и ответственности, так как в этом случае вклад того или иного уровня управления в формирование производственного результата становится более наглядным. Процедура контроллинга не только касается управление издержками производства, но и затрагивает другие сферы управления предприятием. Он является набором методик, направленных на совершенствование учетной политики и управленческой практики предприятий, исходя из финансовых критериев успешности функционирования предприятия. Контролинг не только позволяет считать затраты по-новому, более естественно, но и стимулирует высшее руководство думать в финансовых категориях, перемещая технологическое управление непосредственно к производственному процессу.

Анализ по системе отклонений от сметных затрат производства дает возможность увидеть причины и факторы, вызвавшие изменения ускорить принятие правильных решений. Для контроля и анализа отклонений на предприятии должен быть разработан классификатор возможных причин и возможных виновников отклонений, один из вариантов которого представлен в таблице 17. Каждому отклонению присваивается пятизначный код: первые три цифры – код центра ответственности, где выявлены причины, последние две цифры – код виновника отклонений.

Таблица 17 - Пример классификатора причин отклонений

Величина отклонения	Выявленные причины отклонения	Центр ответственности, определяющий причины отклонений	Код центра ответственности	Центр ответственности – виновник отклонений	Код центра ответственности и виновника

На основании полученных данных менеджер может принимать решения по устранению нежелательных отклонений и усилению благоприятных тенденций.

Например, если затраты предприятия увеличились из-за роста цен на приобретаемые ресурсы, следует проанализировать возможности перехода на менее дорогостоящие материалы, уменьшения норм расхода дорогостоящих материалов, или, возможно, просто искать других поставщиков, предлагающих товар по более низким ценам.

Если же причиной роста суммарных затрат стал рост объема производства, вызванный высоким рыночным спросом на продукцию предприятия, скорее всего, следует постараться стимулировать дальнейший рост объемов, либо, если производственные мощности или опасность обострения конкуренции не позволяют этого сделать, повысить цены на продукцию, увеличив тем самым прибыль предприятия.

Наряду с суммарными величинами отчеты об исполнении смет должны указывать те статьи, по которым отмечены особо плохие и особо хорошие результаты. Для пояснения таких статей может приводиться расшифровка, показывающая причины возникновения отклонений, принятые меры, а также другая необходимая информация.

В заключении следует отметить, что предложенные пути решения проблем, имеющих на предприятии, являются одним из направлений, позволяющих улучшить систему управления затратами на предприятии ПМФ АО «Имсталькон».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной магистерской диссертации рассмотрена система управления затратами на предприятии. Достижение высоких результатов работы предприятия предполагает управление затратами на производство продукции. Это сложный процесс, который означает по своей сущности управление всей деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов.

Следует отметить, что система управления затратами в современных условиях играет очень большую роль в деятельности предприятия любого масштаба, тем более такого, как ПМФ филиал АО «Имсталькон». Необходимость управления затратами предприятия вытекает непосредственно из той роли, которую они играют в экономике предприятия, а именно из их прямого участия в формировании дохода предприятия. Именно доход, в конечном итоге, выступает основным условием конкурентоспособности предприятия, позволяет предприятию осуществлять расширенное воспроизводство и реализовывать свою социальную функцию. Эффективное управление затратами в современных условиях становится действенным, а иногда чуть ли не единственным способом управления доходом и повышения конкурентоспособности предприятия.

Управление – это целенаправленное при помощи определенных способов и методов воздействие на управляемую систему с целью достижения поставленных целей.

Под управлением затратами понимается планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Таким образом, цель управления затратами – поддержание, максимизация и оптимизация прибыльности предприятия.

Управление затратами включает следующие процедуры:

- планирование;
- учет затрат;
- анализ учетной информации;
- принятие решений на основе результатов анализа;
- осуществление необходимых воздействий на затраты с целью их оптимизации.

При помощи хорошо налаженной системы управления затратами руководитель предприятия получает возможность своевременно выявлять узкие места в планировании, формировании затрат и принимать управленческие решения.

В результате проведенного анализа системы управления затратами на предприятии ПМФ филиал АО «Имсталькон» в рамках магистерской диссертации:

- рассмотрена теоретическая часть управления затратами на предприятиях;
- рассмотрена система планирования, учета, анализа и контроля затрат

предприятия;

- оценена система управления затратами на предприятии;
- построено дерево проблем, существующих на предприятии в настоящий момент;
- предложены возможные пути решения существующих проблем.

Теоретические вопросы в магистерской диссертации подкрепляются примерами из практики реально существующего предприятия – Павлодарской монтажной фирмой филиала АО «Имсталькон».

«Имсталькон» - Акционерное общество открытого типа по изготовлению и монтажу металлоконструкций, создано в 1963 году. В состав общества входят семь заводов-изготовителей металлоконструкций, 22 монтажные фирмы и специализированное проектно-конструкторское бюро. Первые заводы и монтажные участки были организованы еще в 1956 году.

АО «Имсталькон» относится к корпоративной структуре с развитой сетью структурных филиалов, одним из которых является Павлодарская монтажная фирма филиал АО «Имсталькон», зарегистрированный 19 мая 1992г.

Для оценки финансового положения компании был проведен экспрес – анализ деятельности компании, который позволил сделать вывод о том, что предприятие имеет ликвидный баланс, о чем свидетельствуют коэффициенты ликвидности (например, коэффициент абсолютной ликвидности равен 0,45).

«Отчет о доходах и расходах» показывает наличие дохода (чистый доход составляет 27902 тыс.тенге) и свидетельствует о положительной рентабельности предприятия.

Одной из проблем предприятия является недоработанность компьютерной программы для более оперативного управления затратами.

Модернизация автоматизированной системы и разработка новых программных продуктов позволит устранить данную проблему.

Во-первых, с целью оперативности учета затрат и обеспечения прозрачности информации предлагается наладить параллельную автоматизированную связь (локальную сеть) между бухгалтерией и планово-техническим отделом. Данная локальная связь позволит:

- объединить компьютерную программу бухгалтерии «1С: Бухгалтерия» и планово-технического отдела «SUN»;
- наладить информационные потоки между отделами;
- быстрее и оперативнее бухгалтерии вести учет затрат и разносить проводки по сметам, составленным в планово-техническом отделе.

Во-вторых, необходимо наладить компьютерную связь между филиалами и головным предприятием. Для этого предлагается разработать проектно-вычислительный комплекс связи. Информационные потоки по этой связи будут проходить через систему Internet. Это позволит:

- оперативно получать фактическую информацию о текущей деятельности филиалов и компании в целом (расчеты, наличие финансовых ресурсов, финансовое положение и т.п.);
- формировать информацию по заказам в целом по всей корпорации;
- использовать готовые сметы других филиалов по типовым заказам.

Другой проблемой на предприятии является отсутствие комплексной программы по снижению затрат на предприятии. Для решения этой проблемы в диссертации был предложен один из вариантов такой комплексной программы и механизм ее реализации.

Также для снижения затрат на предприятии предлагается далее совершенствовать систему менеджмента качества продукции. Решением данной проблемы может стать автоматизация с помощью программы «ИСОратник». Предложенная программа необходима для того, чтобы выполнить тот объем задач, который определяется соответствующими международными стандартами (ISO).

Применение автоматизированной системы управления менеджментом качества «ИСОратник» позволит:

- сделать процессы, протекающие на предприятии более прозрачными для руководства предприятия;
- иметь заинтересованным лицам возможность удаленного доступа;
- осуществлять руководству контроль за процессами из любой точки мира.

Следующей проблемой на предприятии является недостаточный уровень оперативности управления затратами в области учета, анализа и контроля отклонений от сметы.

Основные пути по решению проблемы сводятся к следующему:

- присвоить структурным подразделениям статус центров ответственности;
- ввести на головном предприятии должность контролера, который бы занимался анализом отклонений фактических затрат от сметной стоимости по филиалам корпорации и их контролем;
- разработать классификатор возможных причин и возможных виновников отклонений.

Таким образом, мы завершили работу по рассмотрению системы управления затратами на предприятии ПМФ филиал АО «Имсталькон». Были предложены возможные пути решения существующих на предприятии проблем в области управления затратами. При внедрении предложенных мероприятий предприятие может существенно повысить уровень управления финансово – хозяйственной деятельностью.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг: Учебник. – М.: Омега-Л, 2003.- 280 с.
- 2 Веснин В.Р. Основы менеджмента: Учебник.- М.: Институт международного права и экономики. Издательство «Триада, Лтд», 1998г.- 384с.
- 3 М.А. Вахрушина. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 1999.- 485с.
- 4 Герчекова И.Н. Менеджмент: Учебник.- М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1994.-685с.
- 5 И.А. Гущина. Бюджетирование в системе управленческого учета // Финансовый менеджмент, 2002, №4, с. 24-26
- 6 С.А. Бороненкова. Управленческий анализ. – М.: «Финансы и статистика», 2002.- 369с.
- 7 Дюсембаев К.Ш. Аудит и анализ финансовой отчетности: Учебн. Пособие/ К.Ш. Дюсембаев, С.К. Егембердиева, З.К. Дюсембаев. – Алматы: «Каржы-каражат», 1998. –512с.
- 8 Ефимова О.В. Годовой бухгалтерский отчет: раскрытие информации// Бухгалтерский учет 1999. №2. с. 18-22.
- 9 Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Контролинг на предприятиях ФРГ// Бухгалтерский учет 2000. № 10. с. 39-43.
- 10 Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Перевод с англ. – М.: Информационно - издательский дом «Филинь», 1996. – 344с.
- 11 Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.- 655с.
- 12 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебник / Пер. с англ. – М.: Аудит, 1997.- 543с.
- 13 Кнорринг В.И. Искусство управления: Учебник. – М.: Издательство БЕК, 1998.-288с.
- 14 Князев С.Н. Управление: искусство, наука, практика: Учеб. Пособие/ С.Н. Князев. – Мн.: Армита-Маркетинг, менеджмент, 2002.-512с.
- 15 Ковалева А.М., Лапуста М.Г., Скамай Л.Г./ Финансы фирмы: Учебник. –М.: ИНФРА – М, 2000.-456с.
- 16 Контроллинг как инструмент управления предприятием / Под ред. Н.Г. Данилочкиной.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.-279с.
- 17 Лебедев К. Понятие, состав и правовой режим дебиторской задолженности// Хозяйство и право 1999. № 4. с. 55-58.
- 18 Лебедев К. Понятие, состав и правовой режим кредиторской задолженности// Хозяйство и право 1999. № 11. с. 54-56
- 19 Литвак Б.Г. Разработка управленческого решения: Учебник.-4-е изд., испр.- М.: Дело, 2003.- 392с.
- 20 Методические рекомендации к стандарту бухгалтерского учета 7 «Учет товарно-материальных запасов»// Бухгалтер 2001. № 12. с. 12-18.

- 21 Ю.А. Мишин. Управленческий учет: Управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография.- М.: Дело и сервис, 2002.- 580с.
- 22 Мильман С.И. Управление качеством в системе управления предприятием// Методы менеджмента качества 2003, № 11, с. 45-47
- 23 Мескон М.Х., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ.- М.: «Дело», 1992.- 702с.
- 24 Нестеров В., Важнов А. Управленческий учет как основа для принятия эффективных решений. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 1998. – 243с.
- 25 Николаева С.А.. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993.- 354с.
- 26 Николаева О.Е., Шмакова Т.В. Управленческий учет. – М.: Эдиторная УРСС, 2002. – 320с.
- 27 Никифоров А.Д. Управление качеством: Учебное пособие для вузов. – М.: Дрофа, 2004. – 720с.
- 28 Общий менеджмент/ Под ред. А.Казанцева. – М., 1999. – 251с.
- 29 Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. - М., 1994.- 400с.
- 30 М.З. Пизенгольц. О содержании управленческого учета. Бухгалтерский учет // 2000, №19, с. 60-66
- 31 Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии/ Изд. 3-е, доп. и перераб. – Алматы: Центраудит Казахстан, 2002. –728с.
- 32 Словарь – справочник менеджера. – М., 1996, с.48
- 33 Современный Казахстан: цифры и факты. – Алматы: 1998. – 112с.
- 34 Стандарты бухгалтерского учета, методические рекомендации, Генеральный план счетов: Сборник документов. – Алматы: Раритет, 2000.-321с.
- 35 Фалмер, Роберт М. Энциклопедия современного управления. – М., 1999. - 220с.
- 36 Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем./ Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800с.
- 37 Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400с.
- 38 Черевков А. Обмен данными «1С: Предприятие» 7.7 между организациями и филиалами с помощью почтовых программ// Бухгалтер плюс компьютер 2001, № 11, с. 18-20
- 39 Ипполитова Н. Отчеты в программе «1С: Предприятие» 7.7// Бухгалтер плюс компьютер 2001, № 1, с. 8-9.
- 40 Искандарян Р.А. Новое программное обеспечение для управления предприятиями// Методы менеджмента качества 2003, № 9, с. 16-17.
- 41 Швец В.Е. Сильные и слабые стороны компаний, или Как двигаться к успеху// Методы менеджмента качества 2003, № 10, с. 9-11.

42 Шейхов М.О. Контроллинг - как маркетинговый инструмент эффективного управления малым и средним бизнесом // Материалы с сайта Информконтакт, 2000

43 Шнейдман Л.З. На пути к международным стандартам финансовой отчетности// Бухгалтерский учет 1998, № 1, с. 20-23.

44 Т.И. Матвеева. Анализ себестоимости продукции. Учебное пособие.- М.: Финансы, 1990.- 338с.

45 Слуцкий М.Л. Управленческий анализ. – СПб.: Питер, 2002. – 144с.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б
(справочное)

107

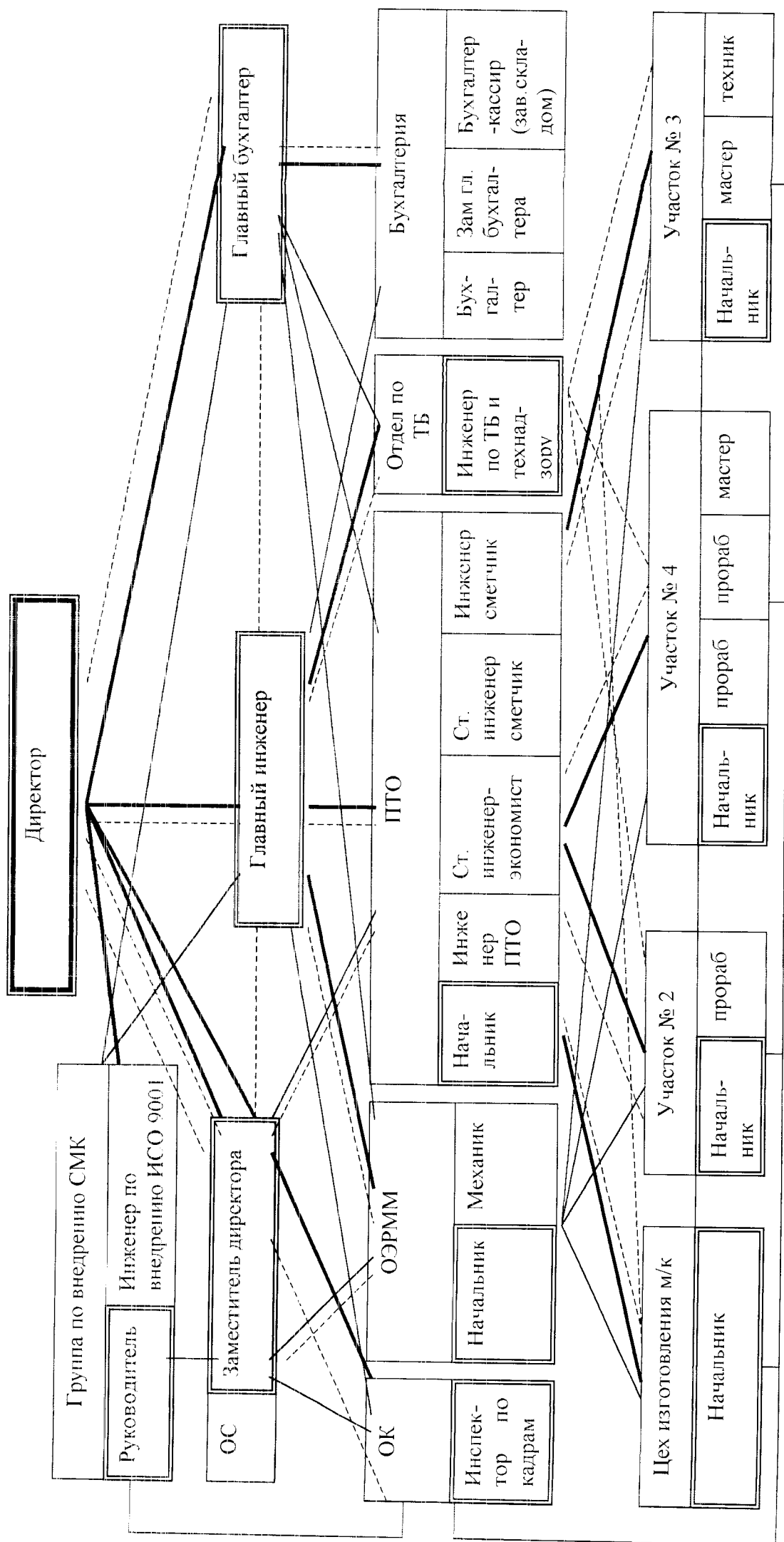
Форма 1

Утверждена
приказом министра финансов РК
от 24 июня 2003г. № 241

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС
за 2003 год

Наименование организации__Павлодарская Монтажная фирма филиал ОАО Имсталькон____
Код деятельности организации____строительство____
Организационно-правовая форма_____
Юридический адрес организации__РК__г.Алматы

ПРИЛОЖЕНИЕ А
(обязательное)
Структура ПМФ ОАО «Иметалькон»



Условные обозначения:

- связи функционального подчинения
- функциональные связи с др. подразделениями
- связи административного подчинения

	код.стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал (501-503)	1 5 0	5 337	5 337
Неоплаченный капитал (511;1)	1 6 0		
Изъятый капитал (521)2	1 7 0		
Дополнительный оплаченный капитал (531)	1 8 0		
Сумма переоценки (дополнительный неоплаченный капитал) всего	1 9 0	18 428	18 428
в том числе:			
основных средств (541)	1 9 1	18 428	18 428
инвестиций (542)	1 9 2		
прочих активов (543)	1 9 3		
Резервный капитал (551,552)	2 0 0		84
Нераспределенный доход (непокрытый убыток) (561,562)3	2 1 0	24 739	28 314
в том числе:			
отчетного года (561)4	2 1 1		3 575
Итого собственного капитала (стр.150+стр.160+стр.170+стр.180+стр.190+стр.200+стр.210)	2 2 0	48 504	52 163
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы	2 3 0		
в том числе:			
займы банков (601)	2 3 1		
займы от внебанковских учреждений (602)	2 3 2		
прочие (603)	2 3 3		
Отсроченный корпоративный подоходный налог (632)	2 4 0		
Итого долгосрочных обязательств (стр.230+стр.240)	2 5 0		
V. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные займы и овердрафт (601-603)	2 6 0		
Текущая часть долгосрочных займов (601-603)	2 7 0		
Краткосрочная кредиторская задолженность всего	2 8 0	2 502	2 240
в том числе:			
счета и векселя к оплате (603,671)	2 8 1	578	753
дивиденды к выплате (621,623)	2 8 2	1 910	1 473
авансы полученные (661-663)	2 8 3	14	14
Расчеты с бюджетом (631,633-639)	2 9 0	904	2 920
Кредиторская задолженность дочерним (зависимым) организациям и совместно контролируемым юридическим лицам (641-643)	3 0 0	18 628	26 364
Прочая кредиторская задолженность и начисления всего	3 1 0	2 285	3 172
в том числе:			
гарантии и условные обязательства (651,652)	3 1 1		
расчеты с персоналом по оплате труда (681)	3 1 2	1 334	1 810
прочие (682-685,687)	3 1 3	689	896
доходы будущих периодов (611)	3 1 4		
расчеты по НПФ (686)	3 1 5	262	466
Итого текущих обязательств (стр.260+стр.270+стр.280+стр.290+стр.300+стр.310)	3 2 0	24 319	34 696
БАЛАНС (стр.220+стр.250+стр.320)		72 823	86 859

1 По строке 160 сумма указывается со знаком "-"

2 По строке 170 сумма указывается со знаком "-"

3 По строке 210 убыток указывается со знаком "-"

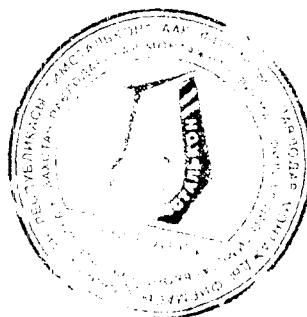
4 По строке 211 убыток указывается со знаком "-"

Руководитель

М.П.

Главный бухгалтер

Страница 1 из 1



	код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
А К Т И В Ы			
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы (101-106) всего	0 1 0		37
В том числе гудвилл (105)	0 1 1		
Амортизация нематериальных активов (111-116)	0 2 0		
Балансовая (остаточная) стоимость нематериальных активов (стр.010-стр.020) всего	0 3 0		37
В том числе гудвилл	0 3 1		
Основные средства всего	0 4 0	45 491	48 510
В том числе:			
земля (121)	0 4 1	67	67
здания и сооружения (122)	0 4 2	14 864	14 864
машины и оборудование, передаточные устройства (123)	0 4 3	18 715	20 392
транспортные средства (124)	0 4 4	10 820	11 552
прочие основные средства (125)	0 4 5	1 025	1 635
незавершенное строительство (126)	0 5 0		
Износ основных средств (131-134)		26 958	27 755
Балансовая (остаточная) стоимость основных средств (стр.040-стр.050) всего	0 6 0	18 533	20 755
В том числе:			
земля	0 6 1	67	67
здания и сооружения	0 6 2	7 718	7 381
машины и оборудование, передаточные устройства	0 6 3	4 242	5 310
транспортные средства	0 6 4	6 120	7 067
прочие основные средства	0 6 5	386	930
Инвестиции всего	0 7 0		
В том числе:			
инвестиции в дочерние организации (141)	0 7 1		
инвестиции в зависимые организации (142)	0 7 2		
инвестиции в совместно контролируемые юридические лица (143)	0 7 3		
инвестиции в недвижимость (144)	0 7 4		
долгосрочные финансовые инвестиции (401-403)	0 7 5		
Долгосрочная дебиторская задолженность всего	0 8 0		
В том числе:			
счета к получению (301, 303)	0 8 1		
векселя полученные (302)	0 8 2		
задолженность дочерних (зависимых) организаций			
совместно контролируемых юридических лиц (321-	0 8 3		
прочая дебиторская задолженность (341-343)	0 8 4		
расходы будущих периодов (341-343)	0 8 5		
Итого долгосрочных активов (стр.030+стр.060+стр.070+стр.080)	0 9 0	18 533	20 792
II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ			
Товарно-материальные запасы всего	1 0 0	19 961	12 999
В том числе:			
материалы (201-208)	1 0 1	15 056	10 655
незавершенное производство (211-213)	1 0 2		
товары (221-223)	1 0 3	4 905	2 344
Краткосрочная дебиторская задолженность всего	1 1 0	23 336	26 103
В том числе:			
счета к получению (301-303)	1 1 1	12 462	17 458
векселя полученные (302)	1 1 2		
дебиторская задолженность дочерних (зависимых) организаций, совместно контролируемых юридических лиц (321-323)	1 1 3		
расходы будущих периодов (341-343)	1 1 4		
авансы полученные (351-353)	1 1 5	6 643	5 065
прочая дебиторская задолженность (331-334)	1 1 6	4 231	3 580
Краткосрочные финансовые инвестиции (401-403)	1 2 0		
Деньги (411, 421-424, 431-432, 441, 451, 452)	1 3 0	10 993	26 965
Итого текущих активов (стр.100+стр.110+стр.120+стр.130)	1 4 0	54 290	66 067
БАЛАНС (стр.060+стр.140)		72 823	86 859

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал (501-503)	1 5 0	5 337	5 337
Неоплаченный капитал (511)1	1 6 0		
Изъятый капитал (521)2	1 7 0		
Дополнительный оплаченный капитал (531)	1 8 0		
Сумма переоценки (дополнительный неоплаченный капитал) всего	1 9 0	18 428	18 428
в том числе:			
основных средств (541)	1 9 1	18 428	18 428
инвестиций (542)	1 9 2		
прочих активов (543)	1 9 3		
Резервный капитал (551,552)	2 0 0	84	
Нераспределенный доход (непокрытый убыток) (561,562)3	2 1 0	28 314	51 970
в том числе:			
счётного года (561)4	2 1 1		23 656
Итого собственного капитала (стр.150+стр.160+стр.170+стр.180+стр.190+стр.200+стр.210)	2 2 0	52 163	75 735
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы	2 3 0		
в том числе:			
займы банков (601)	2 3 1		
займы от небанковских учреждений (602)	2 3 2		
прочие (603)	2 3 3		
Отсроченный корпоративный подоходный налог (632)	2 4 0		
Итого долгосрочных обязательств (стр.230+стр.240)	2 5 0		
V. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные займы и овердрафт (601-603)	2 6 0		
Текущая часть долгосрочных займов (601-603)	2 7 0		
Краткосрочная кредиторская задолженность всего	2 8 0	2 240	6 831
в том числе:			
счета и векселя к оплате (603,671)	2 8 1	753	486
дивиденды к выплате (621,623)	2 8 2	1 473	
авансы полученные (661-663)	2 8 3	14	6 345
Расчеты с бюджетом (631, 633-639)	2 9 0	2 920	7 626
Кредиторская задолженность дочерним (зависимым) организациям и совместно контролируемым юридическим лицам (641-643)	3 0 0	26 364	61
Прочая кредиторская задолженность и начисления всего	3 1 0	3 172	4 620
в том числе:			
гарантии и условные обязательства (651,652)	3 1 1		
расчеты с персоналом по оплате труда (681)	3 1 2	1 810	3 287
прочие (682-685,687)	3 1 3	896	633
расходы будущих периодов (611)	3 1 4		
расчеты по НПФ (686)	3 1 5	466	700
Итого текущих обязательств (стр.260+стр.270+стр.280+стр.290+стр.300+стр.310)	3 2 0	34 696	19 138
БАЛАНС (стр.220+стр.250+стр.320)		86 859	94 873

1 По строке 160 сумма указывается со знаком "-."

2 По строке 170 сумма указывается со знаком "-."

3 По строке 210 убыток указывается со знаком "-."

4 По строке 211 убыток указывается со знаком "-."

Руководитель _____

М. П.

Главный бухгалтер _____

Страница 1 из 1

ПРИЛОЖЕНИЕ В (справочное)

Форма 1
Утверждена
приказом министра финансов РК
от 24 июня 2003г. № 241

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС за 2004г.

Наименование организации____Павлодарская Монтажная фирма филиал АО Имсталькон____

Вид деятельности организации____строительство

Организационно-правовая форма_____

Юридический адрес организации____ Р.К. г.Павлодар.

	код.стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
А К Т И В Ы			
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы (101-106) всего	0 1 0	37	37
В том числе гудвилл (105)	0 1 1		
Амортизация нематериальных активов (111-116)	0 2 0		6
Балансовая (остаточная) стоимость нематериальных активов (стр.С10-стр.С20) всего	0 3 0	37	31
В том числе гудвилл	0 3 1		
Основные средства всего	0 4 0	48 510	48 697
В том числе:			
земля (121)	0 4 1	67	67
здания и сооружения (122)	0 4 2	14 864	14 864
машины и оборудование, передаточные устройства (123)	0 4 3	20 392	20 702
транспортные средства (124)	0 4 4	11 552	10 564
прочие основные средства (125)	0 4 5	1 635	2 500
незавершенное строительство (126)	0 5 0		
Износ основных средств (131-134)		27 755	30 080
Балансовая (остаточная) стоимость основных средств (стр.040-стр.050) всего	0 6 0	20 755	18 617
В том числе:			
земля	0 6 1	67	67
здания и сооружения	0 6 2	7 381	7 044
машины и оборудование, передаточные устройства	0 6 3	5 310	4 702
транспортные средства	0 6 4	7 067	5 163
прочие основные средства	0 6 5	930	1 641
Инвестиции всего	0 7 0		
В том числе:			
инвестиции в дочерние организации (141)	0 7 1		
инвестиции в зависимые организации (142)	0 7 2		
инвестиции в совместно контролируемые юридические лица (143)	0 7 3		
инвестиции в недвижимость (144)	0 7 4		
долгосрочные финансовые инвестиции (401-403)	0 7 5		
Долгосрочная дебиторская задолженность всего	0 8 0		
В том числе:			
счета к получению (301, 303)	0 8 1		
векселя полученные (302)	0 8 2		
задолженность дочерних (зависимых) организаций, совместно контролируемых юридических лиц (321-323)	0 8 3		
прочая дебиторская задолженность (341-343)	0 8 4		
расходы будущих периодов (341-343)	0 8 5		
Итого долгосрочных активов (стр.030+стр.060+стр.070+стр.080)	0 9 0	20 792	18 648
II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ			
Товарно-материальные запасы всего	1 0 0	12 999	28 022
В том числе:			
материалы (201-208)	1 0 1	10 655	25 410
незавершенное производство (211-213)	1 0 2		
товары (221-223)	1 0 3	2 344	2 612
Краткосрочная дебиторская задолженность всего	1 1 0	26 103	14 647
В том числе:			
счета к получению (301-303)	1 1 1	17 458	4 239
векселя полученные (302)	1 1 2		1 000
дебиторская задолженность дочерних (зависимых) организаций, совместно контролируемых юридических лиц (321-323)	1 1 3		
расходы будущих периодов (341-343)	1 1 4		
авансы полученные (351-353)	1 1 5	5 065	3 077
прочая дебиторская задолженность (331-334)	1 1 6	3 580	6 331
Краткосрочные финансовые инвестиции (401-403)	1 2 0		
Деньги (411, 421-424, 431, 432, 441, 451, 452)	1 3 0	26 965	33 556
Итого текущих активов (стр.100+стр.110+стр.120+стр.130+стр.140)	1 4 0	66 067	76 225
		86 859	94 873

**ОТЧЕТ
О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ
за 2004г.**

Наименование организации Павлодарская монтажная фирма филиал АО "Имсталькон"

Вид деятельности организации строительство

Организационно-правовая форма частная

Юридический адрес организации Р.К. г.Павлодар

Наименование показателей	Код строки	За предыдущий период	За отчетный период
1	2	3	4
Доход от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	0 1 0	134 648	217 784
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	0 2 0	74 025	135 663
Валовой доход (стр.010- стр.020)	0 3 0	60 623	83 121
Расходы периода всего	0 4 0	32 473	39 689
расходы по реализации	0 4 1		
общие и административные расходы	0 4 2	32 473	39 689
расходы на выплату вознаграждения	0 4 3		
Доход (убыток) от основной деятельности (стр.030 - стр.040)	0 5 0	28 150	43 432
Доход (убыток) от неосновной	0 6 0		
Доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения (стр.050 + стр.060)	0 7 0	28 150	43 432
Расходы по корпоративному подоходному налогу	0 8 0	10 205	15 530
Доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения (стр.070 - стр.080)	0 9 0	17 945	27 902
Доход (убыток) от чрезвычайных ситуаций	1 0 0		
ЧИСТЫЙ ДОХОД (УБЫТОК) (СТР.090+СТР.100)	1 1 0	17 945	27 902

отчисл.АО - 3212

Руководитель _____ М.П.

передан фонд-

46

дивиденды - 1080

Главный бухгалтер _____

№ п/п	Шифр	Объект	Всего объем		Материалы		Зарплата		Механизмы		А/транспорт		Накладные расходы	
					всего	%	всего	%	всего	%	всего	%	всего	%
			откл. +/-	536	-15			263		114		-10		185
4	20123-5	Энерго Участок	смета	788	0	0		375	47	126	16	5	1	282
			факт	585	4	1		321	47	61	10	35	6	165
			откл. +/-	203	-4			54		65		-30		117
5	20123-3	Цех Слесария	смета	3527	195	6		1615	46	553	16	74	2	1090
			факт	3107	66	2		1010	33	556	18	133	4	1342
			откл. +/-	420	129			605		-3		-59		-252
6	20123-10	Центральная Ремонтная Здания и Сооружений	смета	228	0	0		91	40	60	26	4	2	73
			факт	161	3	2		85	53	31	19	3	2	39
			откл. +/-	67	-3			6		29		1		34
		Итого Аллюминий Казахстана	смета	38711	375	1		17280	45	6690	17	564	1	13802
			факт	30036	983	3		13141	44	3358	11	918	3	11636
			откл. +/-	8675	-608			4139		3332		-354		2166
III		Рудник "Керетгас"												
1	201203	Склад взрывчатых материалов	смета	895	0	0		363	41	197	22	0	0	335
		Алюминевый завод	факт	828	6	1		381	46	127	15	0	0	314
			откл. +/-	67	-6			-18		70		0		21
2	201092	Автомобиль.боксы	смета	1884	13	1		861	46	267	14	1	0	742
		Алюминевый завод	факт	1652	23	1		801	48	61	4	13	1	755
			откл. +/-	232	-10			60		206		-12		-13
3	201102	Дробильно Сортировочная Фабрика	смета	3618	181	5		1837	51	247	7	38	1	1315
			факт	3713	255	7		1622	44	404	11	65	2	1367
			откл. +/-	-95	-74			215		-157		-27		-52
		Итого по руднику "Керетгас"	смета	6397	194	3		3061	48	711	11	39	1	2392
			факт	6193	284	5		2803	45	592	10	78	1	2436
			откл. +/-	204	-90			258		119		-39		-44
IV		ПФ ТОО "Кастинг"												
200592	ПФ ТОО "Кастинг"		смета	7523	4785	64		1100	14	209	3	142	2	1287
	Подкрановые пути		факт	6445	4011	62		1054	14	49	1	209	3	1122
			откл. +/-	1078	774			46		160		-67		165
V		ТОО "Биокор"												
202202	ТОО "Биокор"		смета	735	450	61		87	12	71	10	0	0	127
	Ремонт кровли		факт	1053	307	29		249	24	36	3	19	2	441
			откл. +/-	-318	143			-162		35		-19		-314

№ п/п	Шифр	Объект	Всего объем	Материалы		Зарплата		Механизмы		А/транспорт		Накладные расходы	
				всего	%	всего	%	всего	%	всего	%	всего	%
VI		ТОО "Павлодарэнергострой"											
	200602	ТОО "Павлодарэнергострой"	смета	6829	28	1596	23	800	12	84	1	1668	33
		Дитмашкомплект	факт	5453	50	1021	19	221	4	162	3	1344	25
			откл. +/-	1376		575		579		-78		324	
		Площадка	смета	10757	49	3992	37	710	7	111	1	626	6
			факт	11520	46	3992	35	710	6	111	1	1389	12
			откл. +/-	-763		0		0		0		-763	
		Всего по фирме	смета	131594	165	44710	171	33153	92	2041	7	33150	163
			факт	104433	149	37645	145	10115	29	3803	12	35315	162
			откл. +/-	27161		984		23038		-1762		-2165	

Директор фирмы *Т. А. Ссылханова* Поляков Н.П.

Гл. бухгалтер *М. А. Ссылханова* Т.А.