

PRODUKCIJOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMO EFEKTYVUMO DIDINIMO KLAUSIMAI

A. JANKAITIENE

Produkcijos savikaina, būdama vienu iš pagrindinių gamybos efektyvumo rodiklių, rodo, kiek atsieina įmonei produkcijos pagaminimas, pinigine forma išreiškia gyvojo ir sudaiktintojo darbo sąnaudas. Todėl labai svarbus uždavinys teisingai apskaičiuoti produkcijos gamybos išlaidas kiekviename gamybos bare, įmonėje, pramonės šakoje ir ieškoti rezervų produkcijos savikainai mažinti. Produkcijos savikainos nustatymas pagrįstas jos kalkuliavimu.

Produkcijos savikainos kalkuliavimas yra vienas iš sudėtingiausių įmonės ekonominio darbo barų ir čia sistemingai susiduriama su daugybe klausimų ir problemų. Pagrindinės produkcijos savikainos kalkuliavimo problemos — tai produkcijos savikainos esmės nustatymas, kalkuliavimo ypatumų išaiškinimas, objekto, vieneto bei metodo parinkimas ir kt. Svarbią reikšmę turi vieningas ir pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimo sąvokos traktavimas. Ekonominėje literatūroje „kalkuliavimas“ traktuojamas labai įvairiai. Antai M. Žebrakas savikainos apskaičiavimą ir vadina savikainos kalkuliavimu (5, p. 210). I. Pokladas teigia, kad kalkuliavimas yra vieno produkcijos vieneto savikainos nustatymas (11, p. 67), o I. Basmanovo nuomone, kalkuliavimas — tai moksliai pagrįstas įmonės (susienvijimo) produkcijos (vieneto ar dalies) savikainos nustatymas gamybos valdymo tikslams, ekonominiams kainų pagrindimui, planinių rodiklių nustatymui ir projektiniams pasiūlymams (1, p. 120). M. Rubinovas kalkuliavimą apibūdina, kaip įmonės išlaidų produkcijos gamybai bei realizavimui ekonominių apskaičiavimų sistemą (12, p. 3). Panašios nuomonės laikosi ir V. Grigas, teigdamas, kad savikainos kalkuliavimas yra visų sąnaudų produkcijos, darbų, patarnavimų arba užsakymų vienetai pagaminti ir realizuoti apskaičiavimas pagal kalkuliacinius straipsnius (3, p. 31). Ekonominėje literatūroje sutinkamas ir toks teiginys, kad kalkuliavimas, kaip procesas, turi apimti visas išlaidas, jas atitinkamai sistematizuoti, sekti, siekiant išaiškinti naujus ekonomijos rezervus (6, p. 7). Mūsų nuomone, kalkuliavimą reikia suprasti ne kaip grynai techninį būdą, kuriame atliekami tik produkcijos savikainos apskaičiavimai, o kaip sudėtingų darbų, susijusių su gamybos išlaidų analitine ir sintetinė apskaita, atlikimą, nes produkcijos savikainos kalkuliavimas yra baigiamasis apskaitos darbų etapas, kuriame paaikšėja gaminamos produkcijos savikaina.

Atlikti tyrimai rodo, kad, kalkuliuojant produkcijos savikainą, dar pasitaiko nemaža trūkumų. Pagrindinis produkcijos savikainos kalkuliavimo trūkumas yra tai, kad savikaina apskaičiuojama tada, kai produkcija jau pagaminta, t. y. po kelių ar net keliolikos dienų ją pagaminus. Taip yra dėl to, kad gamybos išlaidų apskaita daugelyje įmonių vedama vadinamuoju „katiliniu“ metodu, o kiekvienos dienos gamybos išlaidų apskaitos metodai netaikomi. Pašalinus šį trūkumą, būtų galima kontroliuoti produkcijos savikainos formavimąsi gamybos metu. Tačiau jo pašalinimas tiesiogiai susijęs su jau minėtais mūsų klausimais: kalkuliavimo objekto ir vieneto

parinkimu, kalkuliacinių straipsnių, nomenklatūros, netiesioginių išlaidų paskirstymo metodų tobulinimu ir kt.

Kalkuliavimo objekto ir kalkuliacinių vienetų parinkimas priklauso nuo gamybos šakinės specifikos, gaminamos produkcijos apimties ir jos asortimento. Jis gali sutapti su nustatytu produkcijos apskaitos vienetu (vienetai, tonos, metrai ir pan.) ir nesutapti (kai kalkuliacinis vienetas stambesnis už apskaitos vienetą).

Pagrindinis kalkuliavimo objektas daugelyje pramonės įmonių yra atskiras gaminys arba vienu ar kelių gaminių grupė, o kartais netgi atskiras užsakymas, atsižvelgiant į gamybos organizavimą ir produkcijos išleidimą. Spaudoje, taip pat ir praktikoje, neretai keliamas klausimas, kokius tikslingiausia naudoti kalkuliavimo objektus — sustambintus ar detalizuotus. Šiuo klausimu yra įvairių nuomonių. Praktika rodo, kad kai kuriose pramonės šakose, pvz., mašinų pramonėje, sėkmingai taikomi ir tokie kalkuliavimo objektai, kaip gaminio mazgas, detalė ir pan. Kalkuliavimo objekto parinkimas priklauso nuo grupės veiksmų: gamybos išlaidų apskaitos metodo, gaminamos produkcijos apimties ir asortimento, gamybos procesų mechanizavimo ir automatizavimo bei specializavimo lygio bei kitų veiksnių. Svarbu, kad kalkuliavimo objektas sutaptų su gamybos išlaidų apskaitos objektu. Tai įgalintų sunaudotas išlaidas gamybai tiesiogiai įskaityti į atskirų gaminių savikainą, ir gaminamos produkcijos vieneto savikainos apskaičiavimas būtų tikslesnis. Vis dėlto, mūsų nuomone, ateityje, visiškai įgyvendinus daiktinę ir technologinę specializaciją bei apskaitos darbų mechanizavimą, būtų tikslinga objektus detalizuoti.

Daugelyje pramonės įmonių taikoma produkcijos savikainos kalkuliavimo sistema nėra tobula ir dėl to, kad žymi dalis kai kurių pagrindinių savo prigimtimi išlaidų, pavyzdžiui, technologinio kuro, energijos, pagalbinių medžiagų, naudojamų technologiniams tikslams, priskiriama ne pagrindinėms išlaidoms, o apskaitomos kompleksiniuose straipsniuose.

Siekiant tiesiogiai grupuoti išlaidas pagal jų ekonominį pobūdį ir duoti reikiamą informaciją ekonominei analizei, svarbus vaidmuo tenka išlaidų straipsnių nomenklatūrai. Produkcijos savikainos kalkuliacinių straipsnių nomenklatūra sudaroma, atsižvelgiant į pramonės šakos gamybos pobūdį ir gaminamos produkcijos nomenklatūrą.

Tačiau praktikoje, apskaičiuojant faktinę produkcijos savikainą, net tos pačios šakos įmonėse pastebimas didelis kalkuliacinių straipsnių įvairumas, vienodo turinio išlaidos atvaizduojamos įvairiuose produkcijos savikainos kalkuliaciniuose straipsniuose. Pasitaiko atvejų, kai tos pačios išlaidos planinėje savikainoje parodomos viename straipsnyje, o apskaičiuojant faktinę savikainą — kitame.

Parėngiant moksliskai pagrįstą kalkuliacinių straipsnių nomenklatūrą, mūsų nuomone, reikėtų remtis tokiais principais: išlaidų, jungiamų viename straipsnyje, ekonominiu vieningumu, produkcijos gamybos šakine specifika ir technikos pažangos įtaka produkcijos savikainai, jos lygiui bei struktūrai. Kalkuliacinių straipsnių nomenklatūra turi teisingai atvaizduoti ekonominių išlaidų grupavimą ir duoti reikiamą informaciją ekonominei analizei. Todėl per plati arba per siaura kalkuliacinių straipsnių nomenklatūra negali patenkinti keliamų reikalavimų.

Ekonominėje literatūroje kalkuliacinių straipsnių nomenklatūros klausimu nėra vieningos nuomonės. Vieni pasisako už kalkuliacinių straipsnių sustambinimą, kiti — prieš kalkuliacinių straipsnių sujungimo principą. I. Pokladas, I. Basmanovas siūlo (1, p. 23—24; 11, p. 86) papildyti tipinę kalkuliacinių straipsnių nomenklatūrą, o B. Bunimovičius ir P. Novičenka pasisako (2, p. 70; 9, p. 18) už kalkuliacinių straipsnių diferencijavimą pagal technikos pažangos reikalavimus. Nedidelis kalkuliacinių straipsnių skaičius sutrumpintų kalkuliacijų sudarymo darbą, tačiau sumažintų įmonės valdymui būtiną operatyvinę ekonominę informaciją. Padidinus kal-

kuliacinių straipsnių skaičių, galima nustatyti atskirų tarnybų atsakomybę už tam tikras išlaidas, sustiprinti kontrolę, teisingiau paskirstyti jas atskiriems gaminiams. Tai kartu padidintų apskaitos darbą. Tačiau ši problema išsprendžiamą panaudojant skaičiavimo techniką. Skaičiavimo mašinų panaudojimas išsprendžia darbaimlumo klausimą, ir tuomet svarbiausia problema tampa kalkuliacinių straipsnių nomenklatūros sudarymas ir pačių kalkuliacijų analizė bei konkrečių gaminių vieneto savikainos palyginamoji analizė, kuri gali būti vykdoma tik esant vienodai kalkuliacinių straipsnių nomenklatūrai ir vienodam išlaidų turiniui visoje pramonės šakoje.

Sprendžiant produkcijos savikainos kalkuliavimo efektyvumo didinimo klausimus, ypatingas dėmesys turi būti skiriamas išlaidų paskirstymo metodams. Parengti moksliskai pagrįstus būdus išlaidoms įskaityti į produkcijos savikainą konkrečiai pramonės šakai produkcijos savikainos kalkuliavime yra vienas pagrindinių teorijos ir praktikos klausimų.

Skirtinga išlaidų įskaitymo į atskirų produkcijos rūšių savikainą tvarka įgalina išlaidas skirstyti į tiesiogines ir netiesiogines. Čia ir atsiveria plati dirva diskusijoms. Tiesa, nesutarimų dėl tiesioginių išlaidų nėra, nes visi autoriai prie jų priskiria tas išlaidas, kurios tiesiogiai gali būti įskaitytos į atskirų kalkuliavimo objektų savikainą. Tačiau dėl netiesioginių išlaidų apibrėžimo ekonomistų tarpe nėra vieningos nuomonės. Ekonomistai S. Vedernikovas, A. Margulis, I. Pokladas ir kiti netiesioginėmis išlaidomis laiko tas išlaidas, kurios paskirstomos tarp atskirų produkcijos rūšių (4, p. 157; 8, p. 11; 11, p. 60; 13, p. 176—177). Vadinasi, pats paskirstymas padaro išlaidas netiesioginėmis. M. Žebrako nuomone (5, p. 10), ne pats paskirstymo faktas paverčia išlaidas netiesioginėmis, bet toks paskirstymas, kuris atliekamas proporcingai sąlyginei bazei, o ne tam veiksniai, nuo kurio iš tikrųjų tų išlaidų dydis priklauso. Vadinasi, ne visos skirstomosios išlaidos yra netiesioginės, jeigu jos yra tiesioginėje priklausomybėje nuo paskirstymo bazės, tai tokiu atveju skirstomosios išlaidos nėra netiesioginės. Pavyzdžiui, atskaitymai socialiniam draudimui skirstomi proporcingai darbo užmokesčiui. Tačiau šios išlaidos netiesioginėmis, nes tarp atskaitymų socdraudimui dydžio ir pagrindinio darbo užmokesčio yra tiesiogiai proporcinga priklausomybė, ir, keičiantis paskirstymo bazei, kartu kinta ir skirstomųjų išlaidų suma. Kitaip tariant, skirstomosios išlaidos laikomos netiesioginėmis tada, kai nėra tiesioginio priežastinio ryšio tarp išlaidų ir paskirstymo bazės. Pavyzdžiui, sakykime, kad žaliavos džiovinimo išlaidos viename baldų fabrike paskirstomos proporcingai gamybos darbininkų pagrindiniam darbo užmokesčiui, o kitame baldų fabrike — proporcingai faktiškai sunaudotam baldų gamybai žaliavos kiekiui kubiniais metrais. Pirmoje įmonėje džiovinimo išlaidos yra netiesioginės, nes nėra priklausomumo tarp šių išlaidų ir paskirstymo bazės. Antroje įmonėje jos nustoja būti netiesioginės, nes čia rėškiasi tiesioginis ryšys tarp skirstomųjų išlaidų ir paskirstymo bazės. Sumažėjus faktiškai sunaudotam gaminių gamyboje žaliavos kiekiui, atitinkamai sumažėja ir džiovinimo išlaidų dalis, tenkanti gaminių savikainai. Vadinasi, džiovinimo išlaidos yra skirstomos, tačiau pirmuoju atveju jos bus netiesioginės, nes paskirstomos proporcingai sąlyginei bazei (darbininkų darbo užmokesčiui), o antruoju atveju jos paskirstomos pagal tiesioginį požymį ir todėl nėra netiesioginės.

Daugelyje gamybos žaliavos ir medžiagų išlaidas kiekvienam kalkuliuojamam objektui negalima tiesiogiai priskirti, remiantis pirminių dokumentų duomenimis, nes jos į gamybą išduodamos bendrai keliems gaminiams gaminti. Žaliavos ir medžiagų sąnaudų einamoji apskaita ir kontrolė vykdoma pagal gamybos vietas — cechus, skyrius, barus. Todėl faktinės išlaidos žaliavai ir medžiagoms kalkuliavimo objektams paskirstomos proporcingai planinėms arba normatyvinėms išlaidoms, apskaičiuotoms faktiškai pagamintai produkcijai. Vadinasi, tokiu atveju materialinės išlaidos paprastai yra skirstomos, tačiau jos nėra netiesioginės, nes skirstomos pagal tiesioginį požymį.

Mūsų nuomone, visas išlaidas pagal tai, kaip jos įskaitomos į atskirų gaminių savikainą, reikėtų skirstyti į tiesiogines ir skirstomasias, o pastarosios priklausomai nuo pasirinkto jų paskirstymo kriterijaus gali būti tiesiogiai paskirstomos (sąlygiškai tiesioginės) arba netiesioginės.

Siekiant kuo tiksliau nustatyti atskirų gaminių savikainą, labai svarbu parinkti tinkamą jų paskirstymo bazę ir iki minimumo sumažinti netiesiogines išlaidas. Taikant normatyvinį kalkuliavimo metodą, dauguma netiesioginių išlaidų tampa tiesioginėmis arba sąlygiškai tiesioginėmis, nes nemaža gamybos išlaidų dalis atskiriems gaminiams priskiriama tiesiogiai pagal nustatytas normas ir tik nedidelė jų dalis — nukrypimai nuo veikiančių normų — į gaminių savikainą įskaitoma paskirstymo tvarka. Tačiau ir nukrypimų sumos tarp atskirų gaminių paskirstomos pagal tiesioginį požymį — proporcingai normatyvinėms išlaidoms.

Esant normatyviniam metodui, skirstomosios išlaidos įgauna visai skirtingą pobūdį, nes čia nėra paskirstymo pagal netiesioginį požymį, taigi nėra netiesioginių išlaidų.

Atskirų gaminių savikainos tikslumas, naudojant šį kalkuliavimo metodą, priklausys, nuo visų išlaidų, taip pat ir nuo gamybos valdymo bei aptarnavimo išlaidų normavimo kokybės.

Matematinį metodų taikymas ir analitinės skaičiavimo technikos naudojimas, nustatant pažangias, techniškai pagrįstas išlaidų normas, įgalina labai tiksliai apskaičiuoti faktinę gaminio savikainą, remiantis normatyviniu savikainos kalkuliavimo principais.

„Pagrindiniuose nuostatuose“ „nurodoma (10, p. 73), kad kai kurių pramonės šakų įmonėse, apskaičiuojant faktinę produkcijos savikainą, vietoj normatyvinių kalkuliacijų gali būti naudojamos planinės. Tuo tarpu planinės kalkuliacijos sudaromos, remiantis vidutinėmis planinėmis normomis, o ne faktiškai tam tikrai datai galiojančiomis normomis. Planinės normos, nors ir turi organinį ryšį su normatyvinėmis, bet yra skirtingos: laikotarpio pradžioje būna mažesnės už galiojančias normas, o laikotarpio pabaigoje — didesnės. Normatyvinio kalkuliavimo metodo pagrindą sudaro išankstinis gaminio savikainos apskaičiavimas, remiantis pažangiomis žaliavos, medžiagų, darbo užmokesčio ir kitų gamybos sąnaudų normomis, ir nukrypimų nuo tų normų nustatymas gaminant produkciją. Faktinė gaminių savikaina apskaičiuojama prie normatyvinės savikainos algebrškai pridendant apskaitoje išaiškintus nukrypimus nuo galiojančių normų.

Išankstinis produkcijos savikainos apskaičiavimas, remiantis galiojančiomis išlaidų normomis, ir operatyvus nukrypimų nuo šių normų išaiškinimas įgalina nustatyti dekados, savaitės arba dar trumpesnio laikotarpio produkcijos savikainą.

Mėnesinio produkcijos savikainos kalkuliavimo praktika jau kritikuojama daugelį metų. Tačiau tai nereiškia, kad ji turi būti panaikinta. Mėnesinis produkcijos savikainos kalkuliavimas turi būti papildytas ir iš esmės pagerintas, diegiant operatyvinį produkcijos savikainos kalkuliavimą, kuris labai ribotai gali būti įgyvendintas be šiuolaikinės skaičiavimo technikos. Greitaičių elektroninių skaičiavimo mašinų naudojimas leidžia ne tik žymiai detalizuoti savikainos kalkuliavimo objektus, bet ir dažniau bei tiksliau apskaičiuoti gaminamos produkcijos savikainą.

Operatyvinio produkcijos savikainos kalkuliavimo galimybę ir jo pranašumą jau patvirtino įvairių pramonės šakų įmonių praktika. Operatyvus produkcijos savikainos apskaičiavimas organiškai susijęs su vidine ūkiskaita, su normatyviniu gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu, gamybos efektyvumo didinimu, savikainos valdymo sistemos tobulinimu, tinkamu šiuolaikinės skaičiavimo technikos panaudojimu, automatizuotų valdymo sistemų kūrimu.

Apskaičiuojant normatyvinę produkcijos savikainą, organizuojant normų pakeitimo bei nukrypimų nuo normų apskaitos sistemą, ypač didelis vaidmuo tenka duomenims, kurių daug reikia produkcijos savikainai kal-

kuliuoti. Ši bazė negali būti ribojama vien tik buhalterinės apskaitos informacija. Kaip rodo praktika, vietoj keleto atskirai ir nepriklausomai viena nuo kitos egzistuojančių sistemų daug tikslingiau sukurti vieningą integruotą įmonės duomenų bazę. Kiekviena informacinė sistema, maksimaliai turininga ir lankoniška, turi būti lengvai koduojama, pasižymėti operatyvumu, nereikalauti didelių išlaidų. Iš esmės šiuos reikalavimus gali patenkinti tik informacinė sistema, teikianti duomenis visiems įmonės skyriams, t. y. integruota duomenų bazė. Ypač svarbu gerai organizuoti nuolatinę (normatyvinę, įkainių, žinytinę, lentelinę, maršrutinę) informaciją. Tačiau integruotos duomenų bazės organizavimo klausimai dar nepakankamai giliai išnagrinėti metodologiniu požiūriu. Tokios bazės organizavimas — ilgalakis ir darbiamus procesas, reikalaujantis vieningos daugelio įmonės skyrių darbuotojų veiklos.

Ne mažiau svarbus operatyvios nukrypimų nuo normų apskaitos organizavimo klausimas yra įmonės padalinių aprūpinimas šiuolaikine skaičiavimo technika. Labai svarbu turėti pakankamai ne tik elektroninės, bet ir elektromechaninės skaičiavimo technikos, būtina skaičiavimo techniką kuo labiau priartinti prie ūkinių operacijų vykdymo vietas. Tada informacijos fiksavimas sutaptų su jos pirminiu apdorojimu bei perdavimu.

Automatizuota valdymo sistema gamybos valdymo sferoje turi sukaupiti, susisteminti ir, greitai apdorojusi valdymui reikalingą informaciją, duoti nurodymus gamybos reguliavimui. Tam, be kita ko, būtina kiek galima formalizuoti ūkinius procesus, vykstančius konkrečioje pramonės įmonėje. Daugėjant ryšių skaičiui tarp įmonės padalinių, vis sunkiau darosi jį valdyti, formalizuoti. Techniškai pagrįstų gamybos sąnaudų normų nustatymas, nukrypimų nuo normų priežasčių bei kaltininkų numatymas — svarbus žingsnis į ekonominių procesų formalizavimą kiekvienoje pramonės įmonėje. Pastaraisiais metais šioje srityje pasiekta nemažų laimėjimų. Tačiau konstatuoti neigiamą ūkinę situaciją ir nustatyti jos kaltininkus — dar nereiškia valdyti. Valdymo požiūriu daug svarbiau numatyti galimus nepalankių ūkinių situacijų likvidavimo variantus. Deja, minėti klausimai kol kas praktiškai nesiejami su produkcijos savikainos kalkuliavimo efektyvumo didinimu.

Organizuojant ekonominės informacijos mašininį apdorojimą, paskutiniuoju metu vis didesnę reikšmę įgauna taikomųjų programų paketų (TPP) naudojimas. Jis įgalina labiau detalizuoti kalkuliavimo objektus, padidinti produkcijos savikainos kalkuliavimo efektyvumą. Šiuo atveju reikalinga pagrindinė programa, kuri apimtų visą gamybos išlaidų apskaitos pagal nukrypimus sistemą, nes gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas reikalauja labai daug darbo ne tik apskaitinėje, bet ir analitinėje veikloje. Produkcijos savikainos operatyvios analizės vaidmuo ypač didelis, stebint produkcijos savikainos formavimąsi. J. Mackevičius nurodo, kad savikainos formavimąsi reikia stebėti pradedant nuo materialinių ir darbo užmokesčio išlaidų sustiprintos kontrolės, nes jos sudaro tiek vertės, tiek savikainos pagrindą (7, p. 35). Darbo užmokesčio išlaidų reikšmė ypač padidėja dabar, įsigaliojus naujam vertiniam rodikliui — normatyvinei grynajai produkcijai, normatyvinei kainai, nes šis naujasis rodiklis pabrėžia darbo užmokesčio svarbą. Tačiau tai nereiškia, kad sumažėjo materialinių sąnaudų reikšmė, nes tiek pirmųjų, tiek antrųjų mažinimas tiesiogiai susijęs su gamybos efektyvumo didinimu.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Басманов И. А.* Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции.— М., 1970.
2. *Бунимович В.* Калькулирование себестоимости промышленной продукции.— М., 1967.
3. *Grigas V.* Pramonės produkcijos savikaina ir jos mažinimas.— V., 1972.
4. *Ведерников С.* Курс бухгалтерского учета.— М., 1967.
5. *Zebraikas M.* Pramonės apskaitos kursas.— V., 1962.
6. Калькулирование себестоимости в промышленности/Под ред. А. Ш. Маргулиса.— М., 1975.
7. *Мацкевичюс Я. С.* Себестоимость промышленной продукции.— Вильнюс, 1978.
8. *Маргулис А. Ш.* Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства.— М., 1973.
9. *Новиченко П. П.* Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности.— М., 1970.
10. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях.— М., 1971.
11. *Поклад И. И.* Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции.— М., 1966.
12. *Рубинов М. З.* Калькулирование себестоимости продукции в современных условиях.— Киев, 1971.
13. *Сумцов А. И.* Методы и формы бухгалтерского учета и проблемы их совершенствования.— М., 1969.

ВОПРОСЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

А. ЯНКАЙТЕНЕ

Резюме

Калькулирование себестоимости продукции — один из сложнейших участков экономической работы предприятия, где систематически приходится сталкиваться с рядом проблем. Главные из них — определение сущности себестоимости, исследование особенностей калькулирования себестоимости продукции, выбор калькуляционной единицы, объекта, метода и др. В экономической литературе понятие «калькулирование» трактуется по-разному, поэтому важное значение имеет определение этого понятия.

Выбор объекта определяется особенностями технологического процесса, характером продукции и целями калькулирования. Для измерения объема продукции, объединенного в калькуляционный объект, и составляющих его видов продукции могут использоваться разные калькуляционные единицы. Выбор калькуляционных единиц обуславливается характером продукции, обширностью ее номенклатуры и абсолютной величиной единиц измерения продукции.

Важнейшей задачей повышения эффективности калькулирования себестоимости продукции является установление научно обоснованной номенклатуры калькуляционных статей затрат, наиболее отвечающей требованиям технического прогресса и условиям производства и распределения затрат. Все издержки производства по способу их включения в себестоимость продукции, по мнению ряда авторов, подразделяются на прямые и косвенные. На основе критического рассмотрения различных точек зрения по этому вопросу делается вывод, что наиболее приемлемой является классификация на прямые и распределяемые расходы. В свою очередь, последние, в зависимости от принятой базы распределения, подразделяются на прямораспределяемые (условно прямые) и косвенные. Следовательно, если распределяемые расходы и

база распределения находятся в прямой зависимости, они являются условно прямыми, а если эти расходы распределяются между изделиями пропорционально условному признаку, они являются косвенными.

Исследование теоретических проблем и практика калькулирования себестоимости продукции приводят к выводу, что эти проблемы могут быть решены на основе внедрения и совершенствования нормативного метода. Перенесение центра тяжести в решении калькуляционных проблем на предварительное нормирование затрат с широкой механизацией нормировочных и учетных работ на современном этапе является основным направлением в повышении эффективности калькулирования себестоимости продукции.