

## НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ ОПЕРАТИВНОГО АНАЛИЗА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА МАШИНОСТРОИТЕЛЬНЫХ ЗАВОДАХ

И. МАЦКЕВИЧЮС

Процесс производства на машиностроительном заводе состоит из трех основных фаз: заготовки, обработки и сборки. Он в целом и в каждой отдельной фазе представляет собой совокупность взаимосвязанных частичных процессов — основных, вспомогательных и обслуживающих, в результате которых исходные материалы и полуфабрикаты превращаются в готовые изделия. Особенностью машиностроительного завода является сложность (многодетальность) объекта производства (машины, приборы, аппараты), многооперационность технологического процесса изготовления отдельных частей изделия, многостадийность производства продукции.

Машиностроительные заводы различны по характеру выпускаемой продукции, объему производства, длительности производственного цикла и т. п. Многие из них, в особенности заводы индивидуального и мелкосерийного типа, имеют большую номенклатуру продукции. Наряду с машинами, оборудованием, аппаратами и приборами они производят запасные части, литье, поковки и штамповки не только для выпускаемых ими изделий, но и для других заводов в порядке кооперирования. В связи с этим анализ себестоимости продукции на машиностроительных заводах очень сложен.

Планомерное руководство машиностроительным заводом — это сложный, непрерывно развивающийся и совершенствующийся процесс. Анализ себестоимости продукции, занимая важное место в этом процессе, является, с одной стороны, завершающей стадией процесса планирования на соответствующий период, и, с другой, — начальной стадией процесса планирования на предстоящий период. В этом проявляется суть анализа себестоимости продукции, как неразрывной части всего процесса планомерного руководства предприятием.

На машиностроительных заводах имеется много различных цехов и участков, существенно отличающихся друг от друга (литейные, кузнечные, термические, механообрабатывающие, сборочные, ремонтные и т. д.). Борьба за экономию в каждом из цехов требует такой организации анализа себестоимости, при которой можно было бы проконтролировать затраты на каждой фазе и каждом этапе обработки. Анализ резервов снижения себестоимости продукции в отдельных цехах и на участках основывается на изучении их особенностей, поскольку, помимо общественных условий, резервы определяются и организационно-техническими. Это особенно ярко подчеркивается в решениях Сентябрьского (1965 г.) Пленума ЦК КПСС.

Себестоимость машиностроительной продукции формируется в основном в процессе производства. Это объясняется тем, что все факторы, взаимодействующие в процессе производства и оказывающие влияние на объем производства, его темпы и уровень производительности труда, влияют на себестоимость продукции и организацию ее анализа. Особое значение имеет уровень техники и технологии, тип и организационные условия производства.

В массовом производстве равномерность изготовления и непрерывность выпуска позволяют ограничивать калькуляционный период определенным календарным отрезком времени (ежедневно, декада, месяц, квартал). Ограниченная номенклатура готовой продукции, выпускаемой в значительных количествах, определяет характер объекта учета, анализа и калькуляции, которым на этих заводах является не единичное изделие, а вид однородной продукции. В массовом производстве расходы материалов, топлива, энергии и инструмента поддаются техническому расчету и нормированию, так как они используются равномерно и постоянно.

В серийном производстве объектом учета, анализа и калькуляции является серия. Крупносерийное производство, имея небольшую постоянную номенклатуру машин при довольно значительных размерах выпуска, дает возможность применять нормативный метод учета затрат на производство. При мелкосерийном производстве с его неустойчивой в известной части номенклатурой выпуска продукции, можно применять метод учета и калькулирования, как в индивидуальном производстве.

В индивидуальном производстве, ввиду небольшого количества наименований готовой продукции, калькуляция составляется по мере выполнения заказов. Калькуляционный период определяется с начала производственного процесса, приготовления производства и кончается выпуском продукции, т. е. определяется длительностью изготовления заказа.

Зависимость себестоимости продукции от техники и технологии проявляется во многом. Совершенствование техники и технологии, в первую очередь, повышение степени механизации, автоматизации, электрификации и химизации процессов производства ведет к снижению удельного веса затрат на заработную плату при одновременном уменьшении ее расхода на единицу продукции. От уровня техники и технологии производства также существенно зависит характер потребляемых материалов и степень их полезного использования. При этом надо учесть, что в машиностроении материал расходуется в основном на первой операции технологического процесса, поэтому учет изготовления деталей ведется по приемке их с первой операции. Заготовки и детали считаются прошедшими первую операцию в заготовительных и обрабатывающих цехах после присвоения им номера, соответствующего чертежу, а в литейных цехах — с момента заливки металла в формы.

Влияние этих факторов на организацию анализа себестоимости продукции не автоматическое, а зависит от деятельности коллективов предприятий. Только научный анализ причин, влияющих на уровень себестоимости продукции, дает возможность выявить резервы снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности производства.

Анализ себестоимости продукции машиностроительного завода проводится по определенной методике, включает ряд последовательных расчетов. Многие авторы расчленяют эту работу на этапы. Например, С. Гельфгат [5, стр. 84] указывает, что анализ себестоимости продукции выполняется в два этапа. На первом этапе составляются аналитические таблицы (в них отражается влияние отдельных факторов на уровень

себестоимости), а на втором разрабатываются конкретные мероприятия. В. Ганштак и Б. Майданчик [4, стр. 174] считают, что целесообразнее работу по анализу себестоимости продукции расчленить на три этапа. На первом этапе по данным отчетности определяют выполнение плановых заданий, на втором выявляют отклонение себестоимости отдельных видов продукции от плановых норм и на третьем — анализируют конкретные причины отклонений, критически проверяют плановые нормы, устанавливают возможные резервы дальнейшего снижения себестоимости продукции.

По нашему мнению, такая классификация этапов проведения анализа себестоимости продукции носит формальный характер. Смысл анализа состоит не в том, во сколько этапов он будет проведен, но какими методами, средствами и приемами будут вскрыты первопричины, вызвавшие отрицательные явления в работе, какие будут разработаны мероприятия по устранению недостатков, выявлению и мобилизации резервов.

Вопросы организации анализа себестоимости продукции не должны решаться в отрыве от конкретной экономики заводов. Следует исходить из особенностей данного хозяйства, его организации, структуры. Организационные формы проведения анализа не могут быть всегда одинаковыми, они должны совершенствоваться вместе с развитием хозяйственной деятельности предприятия.

Так как деятельность машиностроительных заводов разнообразна и все стороны взаимосвязаны и взаимозависимы, то необходимо проводить комплексный анализ себестоимости продукции. Это выражается в том, что при анализе себестоимости продукции нельзя обойтись без изучения работы всех звеньев завода, нельзя не использовать показатели, характеризующие ход технологического процесса, работу агрегатов, организацию труда и др. Еще В. И. Ленин, раскрывая содержание экономического анализа, говорил о нем, как об анализе производственных отношений, как об установлении связей и взаимозависимостей между экономическими явлениями: «Побольше экономики. . . экономика нужна нам в смысле собирания, тщательной проверки и изучения фактов. . .» [2, стр. 79].

Анализ себестоимости продукции призван не только констатировать определенные факты, явления и процессы, но и устанавливать причины их возникновения, изменения в ходе развития, взаимосвязь и взаимодействие между ними, выявлять положительные и отрицательные факторы, влияющие на развитие предприятия, намечать мероприятия, способствующие закреплению первых и устранению вторых. Для того, чтобы этот анализ практически содействовал улучшению работы предприятия, он должен проводиться не только систематически и комплексно, но и оперативно.

Организация оперативного анализа себестоимости продукции определяется для каждой отрасли машиностроения в отдельности, в зависимости от продолжительности цикла и технологии производства, методологии планирования и учета, наличия средств вычислительной техники и др. факторов. Однако при организации этого анализа один только отраслевой подход представляется нам ошибочным. Во-первых, в каждой отрасли имеются заводы с совершенно различными условиями производства, что делает нецелесообразным применение на них одинаковых организационных форм анализа. Во-вторых, на заводах различных отраслей часто складываются условия, позволяющие использовать общие формы организации анализа. Поэтому единое решение ряда методологических вопросов для всей машиностроительной промышленности не-

обходимо сочетать с учетом особенностей, обусловленных различиями отдельных отраслей и условий производства.

Оперативный анализ себестоимости продукции также нецелесообразно строить по шаблону для всех производств, цехов и участков. Он должен исходить из специфики производства, его объема, роли отдельных подразделений в выполнении производственной программы и др.

Практика показывает, что в различных производствах и хозяйствах одного и того же предприятия учет затрат на производство ведется различными методами в зависимости от масштабов и периодичности выпуска продукции, организации и технологических процессов, методики планирования, состояния технического нормирования и др. факторов. На крупных заводах организация анализа значительно различается в цехах основного и вспомогательного производств, а среди них в механических, инструментальных, литейных, транспортных и других цехах. Так как оперативный анализ себестоимости продукции является логическим продолжением и углублением учета затрат на производство, то при его организации следует учитывать все особенности, с которыми тесно связан учет. Игнорирование этого момента, как нам кажется, привело к большим дискуссиям относительно методов распределения косвенных расходов, имеющих непосредственное влияние на их анализ. Общим почти для всех предложений о распределении этих расходов является то, что отдельные авторы [3, 6, 8, 9] исходят из особенностей того производства, на котором работают, из той вычислительной техники, которую имеют и в которой привыкли, а об этих условиях не пишут и рекомендации приобретают характер всеобщих. Или другой пример. Нередко удовлетворительные и хорошие системы оплаты труда и премирования, хорошо зарекомендовавшие себя на многих предприятиях, плохо приживаются на отдельных участках, так как не всегда учитываются их особенности организации производства и технологических процессов.

Наилучшим образом оперативный анализ себестоимости продукции в машиностроении будет организован лишь в случае, когда его формы будут согласованы со спецификой типов производства, техники и технологии.

Оперативный анализ себестоимости продукции является одним из средств, при помощи которых осуществляется контроль по всем цехам, участкам, бригадам и рабочим местам с целью установить отклонения затрат от плана, нарушения при изменении норм. Его начинают оперативные работники (начальники участков, мастера, диспетчеры, нормировщики, технологи и др.). Например, сменный мастер перед началом смены на своем участке проверяет обеспечение каждого рабочего места материалами, инструментами, приспособлениями, технической документацией, рабочими нарядами, маршрутными листами и пр. Оперативные работники немедленно, по ходу работы, без составления каких-либо документов устраняют недостатки, ликвидация которых не требует дополнительных затрат. Все отклонения, которые нельзя устранить немедленно, фиксируются в первичных сигнальных документах, где указываются конкретные причины и виновники. Фиксация отклонений от норм — это начальная стадия оперативного анализа себестоимости продукции. Основная его задача заключается в изучении причин, вызвавших отклонения, выяснения взаимосвязности всех факторов производства. Эта задача решается путем соответствующей группировки и обработки учетных данных. Не допустить отрицательных отклонений в дальнейшем — такова основная цель оперативного анализа себестоимости продукции. Общее руководство и координация работ по осуществлению

этого анализа возлагаются на главного экономиста, а при отсутствии такой должности — на начальника планового (плано-экономического или плано-производственного) отдела.

Оперативный анализ себестоимости продукции на заводах с серийным и массовым типом производства можно осуществлять за каждую смену, сутки, ежедневно, за три, пять дней, неделю, декаду и с начала месяца. Это дает полную возможность оперативно воздействовать на процесс формирования себестоимости в течение месяца.

Перед внедрением оперативного анализа себестоимости продукции необходимо провести ряд мер организационного характера. Прежде всего следует разработать конкретную форму внутриводовского хозрасчета с учетом принятой на заводе организационной структуры управления производством или усовершенствовать уже применяемые формы. Для всех участков каждого цеха необходимо установить перечень показателей, месячный объем производственного задания и суточный график к нему, фонд зарплаты, задание по снижению затрат по элементам и др.; разработать систему межцеховых связей и формы их ответственности по отношениям между ними и отделами заводоуправления; установить формы документации операций производственных процессов и систему документооборота; создать крепкую нормативную базу; детально разработать положения о контрольных обязанностях оперативных работников цехов и отделов материально-технического снабжения, главного технолога, инструментального хозяйства, производственно-диспетчерского отдела и др.

Осуществления оперативного анализа себестоимости продукции с имеющимся персоналом можно достичь: во-первых, при условии четкой организации первичного учета; во-вторых, — за счет правильного распределения между учетно-плановыми работниками в зависимости от их опыта, квалификации и загрузки; в третьих, — путем механизации учетно-плановых работ; в четвертых, — посредством широкого привлечения общественности через общественное бюро экономического анализа и другие формы.

Для машиностроительных заводов Литовской ССР, в соответствии с организацией производства и технологических процессов, управлением экономической работы, состоянием учета и планирования, рекомендуется организовать оперативный анализ себестоимости продукции за день по декадам, а обобщающий — с начала месяца.

Результаты ежедневных анализов следует рассматривать в целом по цеху по отдельным сменам. Лучше делать это в начале каждой смены на оперативном совещании, руководимом начальником смены (цеха), в присутствии начальников участков, мастеров, диспетчеров и других работников управленческого аппарата цеха.

Результаты декадного анализа следует обсуждать на совещаниях у главного экономиста. Наиболее целесообразной формой обсуждения результатов этого анализа является использование графиков об отклонениях от норм по отдельным затратам. График значительно облегчает анализ; он синоптичен, т. е. дает соотношение элементов между собою и со всей их совокупностью (целое и его части). С помощью графика составляется целый ряд фактов, а из сопоставлений сами собой вытекают выводы.

Оперативный анализ себестоимости продукции можно проводить по отдельным операциям и по техническим процессам, по различным видам затрат, по отдельным рабочим, бригадам, участкам, цехам и предприятию в целом. Правильная его организация зависит от содержания и целесообразного использования привлекаемых источников. Основными ис-

точниками оперативного анализа себестоимости продукции являются первичные документы бухгалтерского и оперативного учета: лимитно-раскройные карты, маршрутные и раскройные листы, доплатные листки, акты о браке, нормативные карты на деталь (узел, изделие), извещения об изменении текущих норм, ведомости оперативного учета отклонений от норм и др. Кроме того, используются и технические документы: чертежи деталей, узлов и изделий, технические условия на материалы и директивные материалы и планы организационно-технических мероприятий. Важным источником является также устная информация, получаемая в результате наблюдений оперативных работников за ходом производства.

Наиболее успешным оперативный анализ себестоимости продукции будет в сочетании с нормативным методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Достоинством этого метода является то, что он без сложных выборов, дополнительных сводок и промежуточных документов дает все необходимые сведения, вытекающие из самой системы учета, концентрируя внимание на особо выделенных отрицательных моментах. Имея развернутые таблицы отклонений, можно легко контролировать работы любого производственного звена, эффективность организационно-технических мероприятий. Процесс выявления отклонений от норм, заполнение и обработка первичных документов, а также группировка отклонений по причинам и виновникам является первой ступенью оперативного анализа, т. е. нормативный учет тесно переплетается с анализом. Эта связь усиливается тем, что к аналитической работе привлекаются не только работники экономических служб, но и инженерно-технические работники и непосредственно исполнители работ — рабочие. Нормативный метод сам по себе, без организации оперативного анализа себестоимости продукции, ничего, кроме простого технического приема калькулирования, не дает. К такому выводу мы пришли после ознакомления с практикой применения этого метода на заводе «Комунарас», заводе сверл и др., где учет и систематизация изменений норм организованы недостаточно, а отклонения от норм нередко выявляются со значительными опозданиями.

Для повышения оперативности анализа себестоимости продукции необходимо дальнейшее совершенствование принципов нормативного метода учета и расширения рамок его применения. Однако исследование работы заводов Литовской ССР, ведущих учет производства нормативным методом, показало, что его данные недостаточно используются для оперативного анализа. Не всегда полностью выявляются отклонения и к тому же не в ходе производства, а в середине месяца расчетным путем; несвоевременно вносятся изменения в нормативные карты и калькуляции; недостаточно контролируется применение действующих норм затрат при расходовании материальных ресурсов и фондов заработной платы. А если отклонения выявлены не полностью и не анализируются, то это не только снижает эффективность нормативного учета, но и дает неправильное представление о влиянии тех или иных факторов на фактическую себестоимость продукции по сравнению с нормативной.

В стране много машиностроительных заводов, где хорошо сочетаются организация нормативного учета и оперативный анализ себестоимости продукции. Для повышения роли данных этого учета при оперативном анализе себестоимости особенно следует использовать основное его преимущество перед другими методами — способность обеспечить систематический контроль за экономическими показателями производственных цехов (участков), так как именно здесь решается успех борьбы за экономию. На ряде заводов республики («Жальгирис»,

электросварочного оборудования) ежедневный контроль за работой отдельных цехов завода (участков) осуществляется при помощи соответствующей системы показателей. Правда, применяемый для этой цели журнал ежедневного выполнения важнейших показателей не дает всех нужных сведений для оперативного анализа. Некоторые показатели в нем в отдельные дни не заполняются, а на оперативных совещаниях иногда рассматриваются формально. Подсчет ежедневных показателей себестоимости продукции дает достаточный эффект только при своевременном и квалифицированном их рассмотрении. Лучшей формой является обсуждение их на оперативных совещаниях у директора, или у главного экономиста с участием начальников цехов, отделов и представителей партийной, профсоюзной и комсомольской организаций. Для того, чтобы эти показатели рассматривались систематически, следует составить график, указывая, кто, кому и когда представляет те или иные сведения.

Круг показателей себестоимости продукции, по которым ведется оперативный контроль, должен устанавливаться, исходя из особенностей и характера производства, в зависимости от конкретных возможностей организации оперативного планирования и учета. В составе показателей себестоимости обязательными являются: 1) отклонения от норм расхода основных видов сырья и материалов, 2) отклонения от норм расхода на заработную плату, 3) брак в производстве, 4) непроизводительные расходы. Эти показатели даются с объяснением отдельных причин. По нашему мнению, нецелесообразно ежедневно выявлять отклонения по большому числу причин. Дело в том, что организовать ежедневный учет отклонений себестоимости по многим причинам трудно даже при наличии средств механизации. Во-вторых, это и не нужно, так как за мелкими недостатками не будут видны основные. Следует выявлять отклонения по главным причинам, которые устанавливаются методом статистического наблюдения на каждом предприятии, в зависимости от специфики производства. Поэтому одним из важнейших вопросов организации нормативного метода является установление хорошо продуманного перечня (номенклатуры) причин отклонений от норм. Эти причины, свидетельствуя о недостатках в организации производства, должны отражать специфические условия организации производства и технологических процессов на данном предприятии.

В перечне отклонений от норм расхода материалов должны отражаться отклонения, образовавшиеся в связи с улучшением технологии и организации производства, из-за некондиционности и нестандартности материалов (ухудшение физико-химических свойств, немерность, некрапчатость), явившихся результатом замены одних материалов другими, своих полуфабрикатов покупными, а также вследствие нарушения технологического процесса и др.

Чтобы лучше раскрыть природу тех или иных причин отклонений от норм по зарплате следует применять номенклатуру, отражающую такие причины, как несоответствие материалов, технологического оборудования, инструментов и технологической оснастки, усовершенствование технологического процесса оборудования, приспособлений и инструмента, лишние операции и др. При составлении номенклатур следует иметь в виду комплектность некоторых отклонений, т. е. то, что они могут быть вызваны целым рядом других причин. Так, отклонения вследствие изменения технологического процесса могут быть вызваны неправильной технической подготовкой производства, неудовлетворительной организацией труда, несвоевременной организацией материального снабжения, недостаточным использованием инструмента и др.

Кроме того, в номенклатуре должны отражаться такие причины, как небрежное отношение к работе, неправильный инструктаж рабочих, нарушение технологической дисциплины, неправильный контроль продукции на предыдущих операциях, ошибки в технологической документации и др. Применяемому на ряде заводов республики («Жальгирис», шлифовальных станков) номенклатуру следует пополнить такими виновниками и причинами: термический цех с причиной скрытых пороков литья, кузнечный цех с причиной скрытых пороков поковки, наладчик с причиной неправильной наладки оборудования и пр.

При разработке номенклатур следует учесть, что погоня за излишней детализацией причин может вызвать перегрузку в работе бухгалтеров и операторов или увеличение их численности, что снизит эффективность ежедневного учета и анализа отклонений. Нельзя в погоне за излишними подробностями вводить новую документацию, усложняющую учет.

Для существенного повышения роли нормативного учета в оперативном анализе себестоимости продукции необходимы хорошо разработанные нормы затрат. В первую очередь нужно разработать нормы расхода материалов по заводу в целом и по цехам, а также по видам продукции, а затрат труда и заработной платы на изделия — по цехам и видам оборудования. Задача заключается в том, чтобы разработать методы текущего выявления отклонений и по распределяемым расходам. Необходимость нормировать расходы по обслуживанию производства и управлению вытекает из следующего:

1) с ростом механизации и автоматизации производства повысится удельный вес расходов по содержанию и эксплуатации оборудования. Распространение нормативного учета на этот вид расходов позволит дополнительно взять под систематический контроль значительную часть производственных затрат. С установлением норм расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по изделиям будет создана реальная база для распределения косвенных расходов по видам продукции;

2) в связи с совершенствованием показателей, используемых для планирования и оценки работы предприятий, нормирование должно охватить все расходы по обслуживанию производства и управлению. Переход на работу в новых условиях будет означать расширение сферы использования нормативного метода учета не только за счет охвата нормированием всех основных и накладных расходов, но и за счет охвата им продукции всех видов производства: основного, вспомогательного, подсобного и побочного.

От качества разработки норм зависит не только организация нормативного метода в целом, но и, в частности, реальность выявленных в учете отклонений от норм, а следовательно, и возможность использования их для оперативного руководства. Поэтому следует создать такое нормативное хозяйство, которое явилось бы регулятором на данный отрезок времени всей технической и экономической деятельности предприятия, взаимоувязывая работу конструкторов, технологов, экономистов, работников учета и производственного персонала цехов и участков. При этом особенно важным является доведение нормативов до исполнителей и заинтересованных отделов и служб, поддержание их в состоянии постоянной готовности для использования путем систематического внесения в нормативы необходимых изменений. Правильная разработка норм требует такой документации всех отклонений от норм, которая позволила бы быстро найти причину, вызвавшую отклонение, и если эта причина является следствием каких-либо недочетов в организации производства — устранить их. Чтобы анализ был более наглядным и дал представ-



ление об объеме отклонений от норм, следует в применяемых ныне ведомостях оперативного учета отклонений от норм по расходу материалов и заработной платы показывать в отдельной графе «расход по нормам».

И наконец, следующим вопросом совершенствования и повышения аналитичности нормативного учета является разработка методов выявления неучтенных отклонений от действующих норм затрат. Необходимо добиваться максимального их документирования, ибо по ним трудно определить причины и виновников их возникновения. Неучтенных отклонений от норм не будет, если учетные данные о составе незавершенного производства не будут иметь расхождений с данными инвентаризации и если в текущем счете выявляются все отклонения. Причинами неучтенных отклонений могут быть: отсутствие системы контроля за недопущением приписок в документах и за применением норм затрат согласно нормативной документации, недостача и потери деталей, а также брак, не выявленные до проведения инвентаризации. Для устранения неучтенных отклонений от норм следовало бы внедрить маршрутную документацию и на ее основе — учет движения деталей в производстве, в кладовых цехов, централизованное заполнение первичной документации на основе технологической или нормативной документацией по всем операциям технологического процесса в соответствии с нормами затрат и др.

Для повышения нормативного учета при оперативном анализе себестоимости продукции на машиностроительных заводах Литвы мы считаем необходимыми следующие условия:

1) упорядочение отпуска и использования материалов на производство;

2) своевременное оформление первичной документации: по расходу материалов и заработной платы в пределах текущих норм и отдельно по отклонениям от норм; по выявлению окончательного брака и расходов по исправлению частичного (исправимого) брака;

3) установление твердых сроков представления первичных документов за истекшие сутки в планово-производственный отдел завода для ежедневной обработки и выявления оперативных результатов по учитываемым показателям;

4) представление руководству завода итоговых данных за сутки для рассматривания и оценки работы цехов;

5) четкое распределение обязанностей учетно-плановых в других работников на базе максимального использования имеющейся счетной техники.

При совершенствовании нормативного метода учета, а вместе с ним и оперативного анализа себестоимости продукции необходимо учитывать конкретные условия, определяющие факторы и реальные возможности. Следует предусмотреть и практически обеспечить взаимосвязь и не нарушать взаимозависимости методологии, организации и техники использования учета и анализа. Нормативный учет производства должен стать гибким и наглядным, он должен фиксировать и выделять решающие, узловые пункты сложного целого, отнюдь не стремясь воспроизвести все мельчайшие подробности и не гонясь за щепетильной точностью ради самой точности.

Новые требования, предъявляемые к анализу себестоимости продукции, выдвигают необходимость усиления взаимосвязи оперативного анализа и анализа по данным отчетности. Оперативный анализ себестоимости продукции не подменяет и не обедняет анализа, осуществляемого на базе данных отчетности, а обогащает его. Мы, выступая против всякого противопоставления результатов оперативного анализа и анали-

за по данным отчетности, видим, что они не имеют противоречий между собой. Данные отчетности вместе с хорошо организованным оперативным анализом способствуют лучшему выявлению и мобилизации внутренних резервов, имеют более действенный характер и служат целям оперативного руководства. Совместное использование данных этих видов анализа дает цельное представление и оценку работы предприятия как за отчетный месяц, так и за ряд отчетных периодов, делая его непрерывным. Тесная связь между ними проявляется в использовании в некоторой степени одних и тех же бухгалтерских, статистических и оперативно-технических документов, в исследовании одних и тех же показателей выполнения плана. Это вполне понятно, так как общий и оперативный анализ базируются на едином планировании, учете и отчетности.

В основе этих двух разновидностей анализа себестоимости продукции лежит один и тот же метод исследования. Они, дополняя друг друга, преследуют одну и ту же цель — содействие успешному выполнению плановых заданий с наименьшими затратами. Общий анализ себестоимости продукции, являясь своего рода продолжением оперативного анализа, развивается и совершенствуется при дальнейшем усилении взаимосвязей с оперативным анализом. Усиление этой взаимосвязи содействует более правильному решению тех задач, которые стоят перед хозяйственным расчетом.

Вопрос усиления взаимосвязи оперативного и общего анализа себестоимости продукции должен решаться при совместном совершенствовании форм и методов их проведения.

Главная задача оперативного анализа — выявление причинных связей, происходящих повседневно, повсечасно, т. е. систематически, о которых должны знать экономисты, начальники цехов, мастера, бухгалтеры. На основании изучения причинных связей возможна разработка практических мероприятий для использования имеющихся резервов, для устранения обнаруженных недостатков. При отсутствии этих связей нет настоящего анализа. Для расширения возможностей выявления причинных связей в оперативном анализе себестоимости продукции следует, прежде всего, усовершенствовать учет производства. Этого требует и анализ себестоимости продукции, проводимый на базе отчетности.

Совершенствование организации оперативного анализа себестоимости продукции и усиление его связи с отчетностью выдвигает вопрос, насколько показатели в действующих формах отчетности отвечают требованиям анализа. Решение этого вопроса должно быть связано с указанием В. И. Ленина: «Повторяю, вопрос о постановке отчетности есть вопрос основной...» «...задача: следить за постановкой отчетности, добиваться и добиваться ее улучшения» [1, стр. 24]. Речь здесь идет не о расширении круга показателей, а о пересмотре их содержания, так как большое количество второстепенных показателей отвлекает работников от повседневной организаторской деятельности по улучшению экономики. В последнее время проведена значительная работа по упрощению и сокращению форм отчетности с таким расчетом, чтобы оставить в них лишь показатели, действительно необходимые для планирования работы и руководства предприятием. Высказывания некоторых экономистов за расширение отчетности, так как в ней мало показателей, пригодных для анализа, следует считать необоснованными. Сокращение и упрощение отчетности необходимо и полезно, но оно не должно касаться крайне необходимой информации. Рассматривая расширение обязательной отчетности как побочную работу, мы для усиления ее связи с оператив-

ным анализом рекомендуем в первую очередь совершенствовать внутризаводскую отчетность.

Внутризаводская отчетность представляет собой систему показателей выполнения плана, получаемую по данным бухгалтерского и оперативного учета, используемую для оперативного руководства производством, анализа работы цехов, участков и предприятия в целом за день, декаду и с начала месяца [7, стр. 66].

Основу этой отчетности должны составлять расчетные показатели, не являющиеся второстепенными. Совершенствование внутризаводской отчетности требует создания стройной системы расчетных показателей при условии обеспечения должной увязки сводных показателей с показателями цехов. Система расчетных показателей может быть различной, в зависимости от конкретного назначения отчетности. Чтобы отчетность можно было использовать для оперативного руководства, форма ее должна быть максимально аналитичной, следовательно, некоторые показатели детализированы, представлены в более наглядной форме — в виде графиков, аналитических таблиц и т. п. При этом необходимо формы внутризаводской отчетности увязать с формами официальной отчетности.

На практике между оперативным анализом себестоимости продукции и изучением ее по данным отчетности еще нет необходимой связи. Основная причина заключается в том, что некоторые вопросы оперативного анализа себестоимости продукции окончательно не решены. Так, до сих пор не выяснен вопрос, какие затраты следует анализировать ежедневно: все или только некоторые. Не определены порядок обобщения и использования данных оперативного анализа себестоимости продукции, а также их место в системе экономической информации. Кроме того, значительные трудности возникают из-за наличия в заводоуправлении ряда отделов и секторов, занимающихся экономическим анализом (плановый, финансовый отделы, отдел труда и заработной платы, бухгалтерия и др.). Отсутствие надлежащей координации в работе этих отделов приводит к тому, что анализ хозяйственной деятельности и, в частности, анализ себестоимости продукции, ведется не в определенном месте, а разрозненно и поверхностно.

В решении этих и других задач оперативного и общего анализа себестоимости продукции первостепенную роль сыграет внедрение современных вычислительных машин. Это позволит намного сократить время осуществления анализа, значительно расширить круг показателей, повысить его действенность. Но применение быстродействующей счетно-вычислительной техники потребует не только новых организационных форм и методов проведения оперативного анализа, но и дальнейшего усиления его взаимосвязи с анализом по данным отчетности. В условиях применения современной вычислительной техники анализ себестоимости продукции (общий и оперативный) должен рассматриваться в тесной взаимосвязи с планированием и учетом как единый непрерывный и комплексный механизированный процесс, обеспечивающий полную характеристику и изучение анализируемого объекта с минимальными затратами труда.

Использование вычислительной техники для учета и экономического анализа диктуется необходимостью совершенствования управления и контроля, реализации задач комплексной механизации, учетно-плановых работ и дальнейшего сокращения затрат на их ведение. Она призвана обеспечить с меньшими затратами правильное исчисление всех расходов на изготовление продукции и своевременное выявление резервов для их снижения. С помощью вычислительных машин можно вы-

полнить все основные работы учета производства и анализа себестоимости продукции: определять затраты (фактические и нормативные) и распределять их по объектам калькуляции и статьям расходов, учитывать потери в производстве, устанавливать себестоимость единицы продукции и др. У экономистов создается возможность сосредоточить внимание не на технике сбора и обработки экономической информации, а на ее анализе и разработке мероприятий по улучшению работы. При этом можно осуществить значительно более глубокий и полный анализ себестоимости продукции в более короткие сроки, с минимальными затратами и в самых различных направлениях: по изделиям, участкам, цехам и заводу в целом.

Применение современной вычислительной техники для оперативного анализа себестоимости продукции требует соответствующих условий. Основным из них является внедрение машинного варианта нормативного метода учета затрат на производство, который позволил бы полностью использовать все преимущества его самого и вычислительной техники. При этом нормативные калькуляции должны составляться путем перенесения из первичной документации прямых затрат по материалам и заработной плате и других расходов в необходимых разрезах на нормативные, подетальные, покомплектные и поиздельные перфокарты и создания на их основе калькуляции в табуляграммах. На машиносчетной станции и вычислительном центре следует разработать графики последовательности выполнения всех работ, связанных с учетом и анализом себестоимости, с указанием способов распределения различных видов комплексных расходов, определить объем, сроки, источники, приемы анализа. Каждый проект механизации, внедренный на предприятии, должен представлять собой систему взаимосвязанных и дополняющих друг друга технологических и контрольных операций, составляющих единое целое. Важным является также выбор оптимального комплекса учитываемых показателей и унификация однородных по своему назначению документов. При использовании электронной вычислительной техники необходимы еще такие условия, как подготовка обозначений группировочных и справочных признаков, результативных и исходных показателей, прогрессивных носителей для накопления информации и др. В проведении анализа должны участвовать не только работники планового отдела и бухгалтерии, но и отдела труда и заработной платы, производственного отдела, начальники цехов (участков), мастера, работники технических служб машиносчетной станции и др. Организация оперативного анализа себестоимости продукции с ручной обработкой данных отличается от анализа с применением вычислительной техники не только по скорости, но и по применяемым источникам и приемам анализа. Однако основные его принципы достаточно полно могут применяться и для анализа с использованием этой техники.

В новых условиях планирования и экономического стимулирования одной из главных мер повышения уровня руководства предприятием является разработка и широкое внедрение автоматизированных систем управления на базе современных средств счетной и организационной техники. Создание таких систем обуславливает объективную необходимость современно по-новому решать вопросы оперативного анализа себестоимости продукции. Все организационные и методологические вопросы оперативного анализа себестоимости продукции должны решаться в комплексе с проблемами организации учета, планирования, хозяйственного расчета, управления и производства, с которыми он тесно связан. В условиях экономической реформы роль оперативного анализа себестоимости продукции в экономике предприятия значительно повысилась.

Теперь оперативный анализ, являясь средством оперативного руководства предприятием, элементом научной организации управления, источником экономической информации, опирается в качестве важной предпосылки на систему хозрасчетных показателей.

Вильнюсский государственный университет  
им. В. Каспукаса,  
кафедра бухгалтерского учета

Вручено в июне 1970 г.

## KAI KURIE PRODUKCIJOS SAVIKAINOS OPERATYVINĖS ANALIZĖS KLAUSIMAI MASINŲ GAMYBOS ĮMONĖSE

J. MACKEVICIUS

### Re z i u m e

Straipsnyje nagrinėjami produkcijos savikainos operatyvinės analizės ypatumai mašinų gamybos įmonėse, jos vykdymo organizaciniai ir metodologiniai klausimai. Nurodoma, kad produkcijos savikainos operatyvinė analizė turi būti organizuojama sutinkamai su gamybos specifika, jos apimtimi, atsižvelgiant į gamybos ciklo trukmę, technologinių procesų organizavimą, skaičiavimo technikos panaudojimo laipsnį ir kitus veiksnius. Nemažai dėmesio straipsnyje skiriama produkcijos savikainos operatyvinės analizės vaidmens didinimo įmonės ekonomikoje klausimui. Naujomis ekonominės reformos sąlygomis produkcijos savikainos operatyvinė analizė tampa svarbiausiu ekonominės informacijos šaltiniu. Ji padeda ne tik konstatuoti atskirus ūkinius faktus, bet ir nustatyti jų atsiradimo priežastis, tarpusavio ryšį, veiksmus, turinčius įtakos ir pan.

Straipsnyje nurodoma, kad produkcijos savikainos operatyvinė analizė yra labiausiai efektyvi, derinant ją su normatyviniu gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu. Nukrypimų nuo normų išaiškinimo procesas, jų įforminimas signaliniuose dokumentuose, o taip pat nukrypimų grupavimas pagal priežastis ir kaltininkus yra ne tik vienas svarbiausių normatyvinio metodo organizavimo etapų, bet ir operatyvinės analizės pradžia. Ištyrus Lietuvos TSR mašinų gamybos įmonių, vedančių apskaitą normatyviniu metodu, ūkinę veiklą, paaiškėjo, kad apskaitos duomenys nepakankamai išnaudojami operatyvinei analizei. Nukrypimai nuo normų gana dažnai išaiškinami ne gamybos metu, o mėnesio viduryje bei jam pasibaigus; normų pakeitimai normatyvinėse kortelėse pažymimi pavėluotai, nepakankamai kontroliuojama, kaip laikomasi žaliavų ir medžiagų naudojimo normų ir pan. Jeigu nukrypimai išaiškinami nepilnai, pavėluotai ir jeigu jie neanalizuojami, tai ne tikai sumažėja normatyvinės apskaitos efektyvumas, bet ir parodomos neteisingos išvados apie produkcijos savikainos formavimą, apie vieno ar kelių veiksmų įtaką jai.

Straipsnyje nurodomi pagrindiniai būdai normatyviniam gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodui tobulinti. Tobulinant normatyvinę apskaitą, labai svarbu atkreipti dėmesį į rodiklius, pagal kuriuos turi būti organizuojama produkcijos savikainos operatyvinė analizė. Rodikliai ir jų skaičius priklauso nuo gamybos ypatumų ir tipo, technologinių procesų organizavimo, normatyvinio metodo ir operatyvino planavimo būklės. Organizuojant operatyvinę analizę, būtini šie rodikliai: 1) medžiagų išlaidų nukrypimai nuo normų; 2) darbo užmokesčio išlaidų nukrypimai nuo normų; 3) nuostoliai dėl broko ir 4) neproduktyvios išlaidos. Šie rodikliai rodomi pagal priežastis. Mūsų

nuomone, netikslinga kiekvieną dieną aiškinti nukrypimus pagal didelį priežasčių skaičių. Reikalas tas, kad organizuoti produkcijos savikainos operatyvinę analizę pagal didelį priežasčių skaičių yra sunku, netgi taikant skaičiavimo techniką. Antra, tai ir nebūtina, nes, susidomėjus smulkiais trūkumais, galima nepastebėti pagrindinių.

Naujomis ekonominės reformos sąlygomis labai svarbi problema yra produkcijos savikainos analizė, siejant tarpusavyje operatyvinę analizę ir analizę pagal atskaitomybės duomenis (bendrąją).

Produkcijos savikainos operatyvinę analizę nepakeičia bendrosios, o tik praturtina ją. Mes, pasisakydami prieš bet kokią operatyvinę ir bendrosios analizės duomenų priešpastatymą, matome, kad jos neturi prieštaravimų. Derinant atskaitomybės duomenis su gerai organizuota operatyvine analize, galima geriau išaiškinti ir mobilizuoti vidinius rezervus, veiksmingiau ir operatyviau vadovauti. Kartu naudojant minėtų analizės rūšių duomenis, galima susidaryti pilną vaizdą apie įmonės darbą ne tik mėnesiui pasibaigus, bet ir kitais mažesniais arba didesniais laikotarpiais. Operatyvinė ir bendroji analizė ypač glaudžiai susisieja, kai naudojami tie patys buhalterinės, statistinės ir operatyvinės-techninės apskaitos duomenys, tiriami tie patys plano vykdymo rodikliai.

Naujomis gamybos valdymo sąlygomis keliamas uždavinys visokeriopai stiprinti ūkinės veiklos analizės vaidmenį įmonėje, paversti ją veiksminga vidinių rezervų išaiškinimo ir gamybos valdymo priemone. Šie uždaviniai sėkmingai bus išsprendžiami panaudojus šiuolaikinę skaičiavimo techniką. Ją naudojant, galima žymiai sutrumpinti laiko periodus, padidinti rodiklių skaičių ir jų veiksmingumą. Naudojant šiuolaikinę skaičiavimo mašinas, reikia ne tik naujų organizacinių operatyvinės analizės formų ir metodų, bet stengtis ir toliau stiprinti jų ryšį su bendrąja analize. Tokiu būdu ateityje produkcijos savikainos operatyvinę analizę, gamybos išlaidų apskaitą ir kalkuliavimą, drauge paėmus, sudarys vieningą procesą, kuris įgalins atskleisti net mažiausius nesklandumus įmonių ūkinėje veikloje.

## ЛИТЕРАТУРА

1. В. Ленин. К вопросу о задачах Рабрина. Соч., т. 33.
2. В. Ленин. О характере наших газет. Соч., т. 28.
3. А. Бородин. Учет и распределение цеховых расходов в машиностроении «Бухгалтерский учет», 1963, № 4.
4. В. Ганштак, Б. Майданчик. Межзаводской экономической анализ. М., изд-во «Экономика», 1964.
5. С. Гельфгат. Себестоимость продукции машиностроительного предприятия. М., Машгиз, 1961.
6. В. Головкин. О распределении расходов по содержанию и эксплуатации оборудования. «Бухгалтерский учет», 1968, № 11.
7. И. Каракоз. Вопросы теории оперативного учета. Киев, 1965.
8. А. Миневский. «Распределение комплексных затрат по машиноёмкости изделий». «Бухгалтерский учет», 1968, № 11.
9. Е. Сидоренко. О распределении косвенных расходов. «Бухгалтерский учет», 1969, № 8.