

**УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ И УЧЁТ ЗАТРАТ:
ОЦЕНКА И ВЗАИМОСВЯЗЬ ПОНЯТИЙ**

В настоящее время на предприятиях промышленности применяется простой (поиздельный) метод учета затрат. Суть поиздельного метода состоит в том, что затраты на производство группируются в калькуляционном учете по изделиям или группам однородных изделий, выступающими калькуляционными объектами. Себестоимость продукции определяется способом прямого расчета, т.е. делением затрат за определенный период, с учетом изменения себестоимости незавершенного производства, на количество изделий, выпущенных из производства в этот период [2, с. 139]. Применение данного метода учета затрат в промышленных производствах ведет к неоправданному укрупнению объектов калькулирования и, соответственно, к искажениям в исчислении себестоимости выпускаемой продукции [3, с. 23].

Ныне применяемая условная оценка продукции, вырабатываемой промышленными производствами, допускает значительные искажения себестоимости всей продукции и не дает возможности установить эффективность производства по переработке сырья и полуфабрикатов.

Недостатки системы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции препятствуют развитию предприятия в условиях рыночной экономики, поскольку нет возможности оценить в полном объеме уровень затрат по видам выпускаемой продукции. Отсутствие детализированной, аналитической информации о себестоимости продукции лишает руководство возможности принятия решений об объемах и ассортименте продукции в целях увеличения финансовых результатов деятельности [4, с. 86].

Таким образом, задачей учета затрат на производство является полное и достоверное отражение производственных расходов на получение продукции как в целом по предприятию, так и по стадиям технологического процесса и видам выпускаемой продукции [6, с. 17].

Учётным аспектам затрат на производство приурочены работы А. Апчерча [1], Бабич Л.Н. [2], Безруких П.С. [7], Бехтерева Е.В. [3], В. Бунимовича [4], Врублевского Н.Д. [8], Л.В. Гусаровой [10], И. Ивакиной [12], Котлярова С.А. [14], А. Краюхина [19], Чиж В.И. [21], Чумаченко Н.Г. [22].

Вопросам организации управленческого учёта, взаимодействию управления, информации и учёта также приурочены работы Бутинца Ф.Ф. [5], Вахрушиной М.А. [6], Голова С.Ф. [9], Друри К. [11], Карповой Т.П. [13], Мизиковского И.Е. [15], Нападковской Л.В. [16], Паляя В.Ф. [17], Соколова Я. В. [18], Хорнгрена Ч.Т. [20], Дж. Фостера [20], А. Яруговой [23].

Так, некоторые учёные, считают, что в основу разделения затрат на основные и накладные положено экономическое содержание [1, с. 63; 2, с. 31; 3, с. 31]. Другие учёные затраты на основные и накладные классифицируют по отношению к технологическому процессу [8, с. 43]. В. Сопко и ряд других учёных разделяют затраты на основные и накладные в зависимости от их роли в процессе производства [21, с. 10]. Васильев Д.Г. пишет: «По своему целевому назначению затраты делятся на основные та связанные с обслуживанием производства и управления хозяйством, или, как принято называть, накладные расходы» [9, с. 206]. Основные затраты характеризуют потребности технологии производства, а накладные – потребности управления этим производством. Технология производства и управления – вот что выражает природу указанного деления затрат” [3, с. 28].

Обоснованные ими положения являются методологической основой совершенствования методов учёта затрат и калькулирование себестоимости продукции.

Однако аспекты управленческого учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции промышленных производств требуют более тщательной обработки [7, с. 11].

В целях совершенствования общих методологических принципов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в промышленности необходимо изменение методологии, направленной на интеграцию методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [8, с. 146]. Объединение двух методик происходит на основе сочетания попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости по нормативным затратам.

Целью статьи является изучение сущности, преимуществ и недостатков попередельного метода учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции по нормативным затратам с целью их интеграции.

Процедура попередельного метода учета затрат состоит в: обобщении затрат по переделам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела по средней оценке; списании затрат за календарный период; организации аналитического учета к синтетическому счету 23 «Производство» для каждого передела [9, с. 119].

Техника калькулирования себестоимости единицы продукции при этом методе заключается в расчете общего объема производства за отчетный период, оценке себестоимости одной условной единицы продукции и определении себестоимости готовой продукции и незавершенного производства.

Попередельный метод учета затрат является для предприятий промышленности наиболее приемлемым, т.к. процесс получения готовой продукции в таких производствах состоит из нескольких последовательных технологических стадий. Объектом калькулирования является продукт каждого законченного передела, независимо от объемов и ассортимента выпускаемой продукции [10, с. 44].

При попередельном методе учета затрат прямые затраты отражают в текущем учете по переделам (стадиям) производства, которые являются объектами учета затрат, несмотря на то, что в одном переделе получают продукцию разных видов.

Целесообразность применения на промышленных предприятиях попередельного метода учета затрат обусловлена следующими факторами:

- массовое производство с технологическими переделами, в которых из одного или нескольких видов сырья в результате последовательной переработки получают различные виды продукции разнообразного ассортимента и качества;

- сырье вводится в переработку на первом переделе, а на остальных проходят обработку полуфабрикаты предыдущих переделов;

- полуфабрикаты каждого передела имеют законченный вид и могут быть реализованы как товарная продукция;

- накопление и группировка прямых затрат осуществляется по технологическим переделам, т.к. отсутствует объективная возможность их локализации по видам продукции [12, с. 36].

Основными переделами промышленного производства являются отдельно обособленные, но при этом взаимосвязанные между собой структурные подразделения. Каждый передел включает в себя несколько структурных подразделений, выполняющих определенные стадии технологического процесса. Исходными затратами всех переделов являются прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы (переменные и постоянные распределенные).

Прямыми материальными затратами промышленного производства являются различные виды сырья, материалов, полуфабрикатов и других вспомогательных материалов.

Прямые материальные и трудовые расходы создают основу производимой продукции и могут быть непосредственно отнесены к конкретному переделу на основании первичных документов о расходе материалов и выработке продукции [13, с. 74].

Переменные общепроизводственные расходы распределяются на каждый передел с использованием базы распределения (часов труда, заработной платы, объема производства, исходя из фактической мощности отчетного периода) и изменяются пропорционально изменению объема деятельности.

Накопление затрат осуществляется по переделам и зависит от технологии производства [14, с. 9].

При этом на каждой стадии имеются остатки незавершенного производства, которые необходимо отражать в учете. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода являются начальными остатками следующего отчетного периода.

Основой методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в промышленных производствах является процесс последовательной технологической обработки [15, с. 59].

Накопление затрат организуют по технологическим переделам, а калькуляционный учет себестоимости продукции – внутри их. Так как продукция каждой стадии технологического процесса может быть реализована, необходима информация о затратах на производство полуфабрикатов в каждом переделе. Поэтому, целесообразно использование полуфабрикатного варианта калькулирования, при котором объектами калькулирования выступают полуфабрикаты технологических переделов. В связи с этим, в затратах на производство по каждому переделу следует выделить комплексную статью в калькуляции себестоимости продукции «себестоимость полуфабрикатов собственного производства» [16, с. 31].

При полуфабрикатном варианте прямые затраты учитываются по каждому переделу. Для распределения прямых затрат по видам продукции следует использовать коэффициентный метод или способ исключения затрат на сопутствующую продукцию. Сущность первого, коэффициентного, метода заключается в расчете коэффициентов распределения пропорционально выбранной базе распределения, которой могут быть объем переработанного сырья, вес готовой продукции. Способ исключения затрат на сопутствующую продукцию заключается в уменьшении расходов на производство основной продукции на сумму затрат, связанных с сопутствующей продукцией. Учет должен обеспечить группировку затрат в таком аналитическом аспекте, который делает возможным процесс калькулирования [17, с. 73].

Таким образом, между калькулированием и учетом затрат на производство существует взаимосвязь, обусловленная тем, что базой для расчета себестоимости единицы продукции является информация, собранная в системе производственного учета [18, с. 101].

Калькулирование себестоимости продукции является необходимым условием управления промышленным производством.

Применяемые системы калькулирования на промышленных предприятиях не содержат информации, необходимой для решения многих управленческих задач. Они преследуют только одну цель – оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства [19, с. 98].

В настоящее время величина затрат на производство и результаты выполнения плана по себестоимости выявляются только по истечении калькуляционного периода, когда уже нельзя предотвратить допущенные потери и установить их причины и виновников.

Отсутствие оперативных данных об уровне затрат и процессе формирования себестоимости отдельных видов продукции приводит к тому, что руководство не имеет информации о влиянии на себестоимость продукции внедрений новых технологий, применений новых видов материалов, изменений в организации управления и нормирования труда [20, с. 223]. Отсутствие этой информации не позволяет правильно формировать управленческие решения по регулированию производственной деятельности и улучшению технико - экономических показателей работы предприятий промышленности.

Успешное руководство процессом производства требует ежедневной информации об отклонениях от заранее предусмотренного бюджета затрат на производство. Учетные данные и показатели должны быть сгруппированы таким образом, чтобы в сопоставлении с планом они давали достоверную информацию о деятельности каждого подразделения предприятия [21, с. 81].

Всех этих результатов можно достичь при применении в промышленных производствах нормативного метода калькулирования себестоимости продукции, являющегося основой управления затратами на производство.

Элементами нормативного метода калькулирования являются систематическое выявление отклонений фактических расходов от действующих норм, а также выявление причин изменений этих норм.

На основе первичных документов в оперативной отчетности (за смену, декаду) отражаются не только фактические расходы сырья и материалов, но и расходы по нормам согласно рецептурам.

Использование в промышленных производствах элементов нормативного метода калькулирования обеспечивает своевременное выявление экономии или дополнительных расходов за счет отступлений от установленного технологического процесса, изменений состава израсходованного сырья, полуфабрикатов, ассортимента выпускаемой продукции, ее сортности [22, с. 74].

Применение нормативного метода калькулирования является основной для осуществления надлежащего контроля и анализа затрат на производство, обоснованного калькулирования фактической себестоимости продукции, контроля за соблюдением и усовершенствованием норм.

Взаимосвязь управления по нормам и бухгалтерского учета затрат представлена на рис. 1.

Нормативный метод управления производством по отклонениям от норм включает в себя нормирование затрат; выявление и документирование изменений норм в связи с совершенствованием технологии и организации производства, учет этих изменений; выявление и документирование отклонений от норм по ходу технологического процесса по местам возникновения, причинам, виновникам; учет отклонений от норм; регулирование процесса производства на основе данных об изменениях от норм и отклонениях от норм; анализ данных учета; обобщение результатов анализа; разработку мероприятий по совершенствованию процесса производства.

Для создания нормативной базы технологические и экономические параметры управления производством следует увязать через стоимостные измерения технологических и организационных решений.

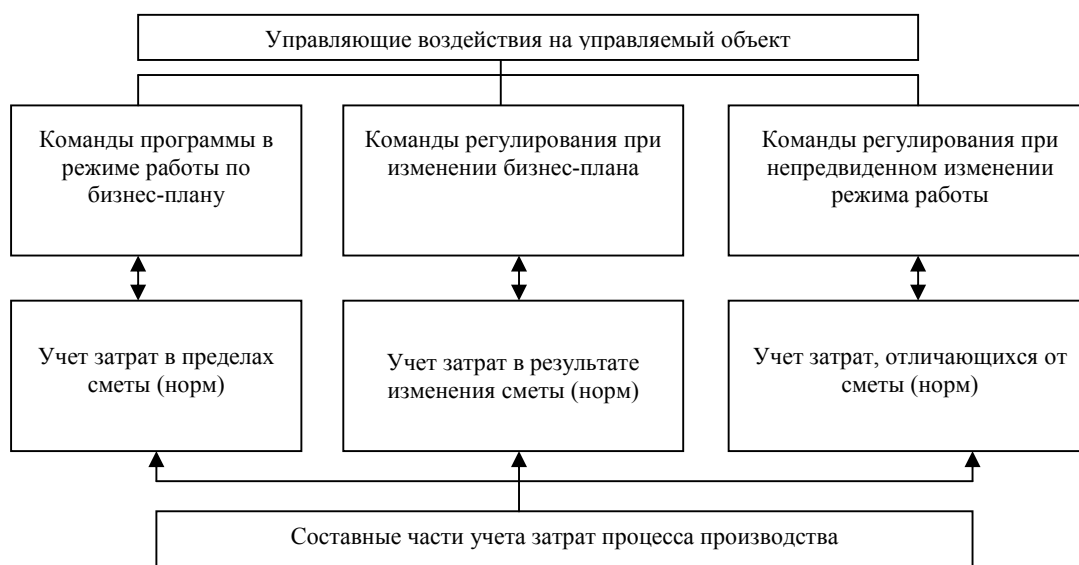


Рис. 1. Взаимосвязь типов управляющих воздействий (команд) на организацию бухгалтерского учета затрат

Для осуществления процесса управления по отклонениям целесообразно выделить единые центры нормирования, планирования и учета затрат с целью их локализации. Ими могут быть:

- места затрат (бригады, участки, цехи, переделы), по которым возможно формирование показателей о затратах ресурсов и себестоимости продукции;
- номенклатуры смет видов затрат, видов продукции;
- номенклатуры калькуляционных статей затрат, отражающих процесс формирования себестоимости продукции по технологической схеме.

Для управления по отклонениям от нормативных затрат по каждому виду изделия следует составлять прогнозную нормативную калькуляцию. Она исчисляется по действующим на начало месяца (квартала) нормам расхода материальных и трудовых затрат. Прогнозной она является потому, что стоимостная составляющая норм может изменяться под влиянием инфляции, конкурентной среды, а количественная – при изменении технологии. При составлении нормативной калькуляции под нормой понимается заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства. В основу нормативных калькуляций положены технологически обоснованные нормы расходов материальных и трудовых ресурсов, которые устанавливаются в соответствии с рецептурой на производство продукции и образуют взаимосвязанную систему, регламентирующую все стороны хозяйственной деятельности предприятия.

Нормативная калькуляция является основой при определении фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. В ней отражаются изменения действующих норм в течение месяца. Нормы могут изменяться по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Важным элементом нормативного метода калькулирования является учет отклонений от норм. Для обеспечения аналитического учета отклонений от норм следует накапливать информацию об отклонениях по каждому элементу затрат в разрезе учетных номенклатур, по центрам возникновения, видам, причинам, виновникам отклонений. Текущий учет отклонений должен осуществляться по ходу технологического процесса и отражать их группировку по объектам учета. На основе учетной информации должна определяться доля отклонений от норм, относящаяся на себестоимость отдельного вида продукции [23, с. 67].

Таким образом, процесс управления затратами по отклонениям от норм можно представить в виде последовательных этапов. На первом этапе осуществляется предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому виду продукции на основе действующих на предприятии норм и смет. Сущность второго этапа заключается в ведении в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определении влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм. На третьем этапе в ходе оперативного учета фактических затрат производится их деление на расходы по нормам и отклонениям от норм. Установление и анализ причин, а также

условий появления отклонений от норм по местам их возникновения составляет содержание четвертого этапа. Завершающим этапом является принятие управленческих решений по повышению доходности предприятия.

Соблюдение описанных положений позволяет получить достоверную информацию о затратах, необходимую для последующего анализа и контроля.

Таким образом, нормативный метод калькулирования обеспечивает возможность управления затратами по отклонениям от норм, снижает трудоемкость калькулирования и повышает достоверность получаемой информации о себестоимости. Преимущества данного метода калькулирования способствуют его применению в промышленных производствах, вырабатывающих разнообразный ассортимент продукции.

Информация, накапливаемая в процессе нормативного калькулирования, позволяет не только решать задачи, связанные с производством продукции, но и прогнозировать экономические последствия следующих ситуаций: целесообразность дальнейшего выпуска продукции; установление оптимальной цены на продукцию; оптимизация ассортимента выпускаемой продукции; необходимость обновления действующей технологии и производственных мощностей; оценка качества работы управленческого персонала.

Следовательно, совместное использование в промышленных производствах попередельного метода учета затрат и нормативного метода калькулирования себестоимости продукции обеспечит систему управления информацией, необходимой для прогнозирования и управления затратами на ее производство, позволит своевременно корректировать потребности в материальных ресурсах, определить адекватную, справедливую и конкурентоспособную продажную цену конкретного вида выпускаемой продукции.

Литература

1. Апчерч А. Принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Бабич Л. Н. Некоторые возможности дальнейшего совершенствования учёта производственных затрат / Л. Н. Бабич // Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: тези доповідей міжнар. наук.- практ. конф. 16- 18 жовтня 2000 р. / Економіка України. – К.: КНЕУ, 2000.-268 с.
3. Белебеха И.А. Учёт и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции / И.А. Белебеха.– Львов: ИО “Вища школа”, 1975. – 276 с.
4. Бехтерева Е.В. Себестоимость: рациональный и эффективный учёт расходов: практ. пособие / Е. В. Бехтерева. – Москва: Омега –Л, 2007.- 152 с.
5. Бунимович В. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / В. Бунимович. – М.: Финансы и статистика, 1967.- 215 с.
6. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. –Житомир: ЖПТІ, 2000. – 448 с.
7. Бухгалтерский управленческий учёт: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по эконом. специальностям / М. А. Вахрушина. – 3- е изд., доп. и пер. – М.: Омега- Л, 2004. – 576 с.
8. Бухгалтерский учёт в промышленности: Учебник для студ. вузов, обуч. по спец. “Бухгалтерский учёт и анализ хозяйственной деятельности” и “Ревизия и контроль” / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, А. Н. Кашаев и др.; Под ред. П. С. Безруких. -2- е изд.,- М.: Финансы и статистика, 1987.- 463 с.
9. Васильев Д. Г. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве с основами учёта в других отраслях народного хозяйства / [Д. Г. Васильев, П. М. Малышев и др.]. – М.: Колос, 1970. – 528 с.
10. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учёт : Учебник / Н.Д. Врублевский.- М.: Бухгалтерский учёт, 2005.- 399 с.
11. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / Голов С. Ф. –К.: Лібра, 2003.-704 с.
12. Гусарова Л. В. Управління витратами. Загальні поняття про витрати і управління ними. Калькулювання витрат: [конспект лекцій] / Л. В. Гусарова – К.: КНУБА, 2006.- 44 с.
13. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт : [учеб. пособ. для вузов] / Колин Друри; под ред. Н. Д. Эриашвили.- [пер. с англ.]- [3-е изд., перераб. и доп.]- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 783 с.
14. Івакіна І. Калькулювання витрат: сучасний погляд. Різні витрати для різних цілей / І. Івакіна. –Х.: Фактор, 2008.- 176 с.
15. Карпова Т. П. Управленческий учёт : Учебник для вузов / Т. П. Карпова.- М.: ЮНИТИ, 2000.- 350 с.
16. Котляров С. А. Управление затратами / С.А. Котляров. – СПб.: Питер, 2001.- 160 с.
17. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учёта на отечественных предприятиях / И.Е. Мизиковский.- М.: Экономист, 2006.- 199 с.
18. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підруч. для студ. ВНЗ. / Л.В. Нападівська–К.: Книга, 2004.- 544 с.
19. Палий В. Ф. Управленческий учёт издержек и доходов (с элементами финансового учёта) / В. Ф. Палий.- М.: ИНФРА- М, 2006.- 279 с.
20. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней : учеб. пособ для вузов / Я.В. Соколов.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.- 638 с.

21. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности / Сопко В.В. – К.: Техніка, 1976. – 123 с.
22. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие] / под. общ. ред. Г.А. Краюхина. - [3-е изд., перераб. и доп.]. - СПб.: изд-ий дом "Бизнес-пресса", 2006. -352 с.
23. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж.Фостер: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2004.- 416 с.
24. Чиж В. І. Методологія облікових процедур в управлінні витратами: [монографія] / В.І. Чиж–Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2004, - 296 с.
25. Чумаченко Н.Г. Статистико-математические методы в управлении производством США / Н.Г. Чумаченко. Под общ. ред. Ю. П. Васильева.- М., "Статистика", 1973.- 164 с.
26. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран / А. Яругова, предисл. Я.В. Соколов. – [пер. с польск.]. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.

Рецензент докт. экон. наук, профессор В.П. Пантелеев

336.71:339.138

*Вовк В.Я., к.е.н., доцент,
Харківський національний університет внутрішніх справ,
Урусова С.С., здобувач, Харківський інституту банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України, м. Харків*

ДОСЛІДЖЕННЯ ФАКТОРІВ ЗОВНІШНЬОГО ВПЛИВУ НА КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЬ ВІТЧИЗНЯНИХ БАНКІВ

В сучасних умовах господарювання, які характеризуються підвищеною динамічністю й невизначеністю умов функціонування банківських установ, банки не можуть гнучко реагувати на зміни зовнішнього середовища й оперативно адаптуватися до них. Особливо гостро ця проблема проявилася на фоні фінансової кризи, яка позначилася на уповільненні темпів ВВП, девальвації національної грошової одиниці, падінні довіри до банківських установ з боку вкладників, і, як наслідок, масовому відтоку коштів з банківських рахунків, зростанні банківських ризиків, погіршенні якості активів, виникненні проблем з ліквідністю тощо. Це й викликає необхідність детального вивчення структури зовнішнього середовища банку, а також проведення аналізу тенденцій зміни факторів, що впливають на його конкурентну позицію й рівень конкурентоспроможності.

Вагомий внесок у розробку теорії та практики конкурентоспроможності зроблено у працях таких зарубіжних та вітчизняних вчених як Азоев Г.Л., Отенко І.П., Полтавська Є.О., Іванов Ю.Б., Пономаренко В.С., Тридід О.М. та Кизим М.О., Рубін Ю.Б., Шершньова З.Є., Райзберг Б.А., Фатхутдинов Р.А., які вивчали особливості конкуренції суб'єктів господарювання та банківських установ, теоретичні засади формування, реалізації та оцінки конкурентних стратегій суб'єктів ринку методичні засади оцінки конкурентних позицій та фактори, що впливають на вибір конкурентної стратегії. Так, у роботі [7] наголошують, що «конкуренція як економічна категорія представляє собою боротьбу, суперництво між виробниками за найбільш ефективні умови й результати вкладення ресурсів у процесі виробництва і збуту товару, а також залучення споживачів і задоволення їх потреб» [7, с. 22]. Отенко І.П. і Полтавська Є.О. наголошують, що «підприємства, що функціонують в умовах конкуренції, повинні адаптуватися до різних конкурентних умов, характерних кожному типу конкуренції й розробляти відповідну стратегію на основі пріоритетного розвитку тих або інших конкурентних переваг» [4]. Пономаренко В.С., Тридід О.М. та Кизим М.О. зазначають, що «однією з важливих характеристик конкурентної позиції підприємства є інтенсивність конкуренції в сегменті ринку, який аналізується. Вимір рівня конкуренції на досліджуваному ринку спрямований на оцінку ступеня протидії конкурентів у боротьбі за ринкові ніші» [3, с. 113]. Автори роботи [10] зазначають, що «аналіз зовнішнього середовища здійснюється для більш повного уявлення про ринкову інфраструктуру, у якій функціонує підприємство, для об'єктивної оцінки рівня його конкурентоспроможності й позиції у конкурентному середовищі»; «кінцевою метою аналізу факторів зовнішнього середовища є формування стратегії забезпечення конкурентної позиції підприємства на ринку, альтернативних стратегічних рішень, їх оцінка і кінцевий вибір стратегії» [10, с. 173]. Та, незважаючи на це, до сьогодні у вітчизняній економічній науці недостатньо опрацьованими