

УДК 657.42

**О.Н. Кудина, канд. экон. наук**

*Харьковский национальный экономический университет им. Семёна Кузнеця*

## Управленческий учет производственных запасов для целей калькулирования себестоимости

В статье обоснована необходимость постановки и ведения управленческого учета для выявления объективной информации о затратах предприятия с целью достоверной калькуляции себестоимости продукции. В частности автором предложена информационная система закупочной деятельности предприятия с подробной характеристикой поведения затрат на приобретение и хранение запасов, позволяющая проводить экономически обоснованное ценообразование.

**управленческий учет, производственные запасы, затраты, калькулирование себестоимости**

**О.М. Кудіна**

*Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця*

**Управлінський облік виробничих запасів для цілей калькулювання собівартості**

У статті обґрунтовано необхідність постановки та ведення управлінського обліку для виявлення об'єктивної інформації про витрати підприємства з метою достовірної калькуляції собівартості продукції. Зокрема автором запропонована інформаційна система закупівельної діяльності підприємства з докладною характеристикою поведінки витрат на придбання і зберігання запасів, що дозволяє проводити економічно обґрунтоване ціноутворення.

**управлінський облік, виробничі запаси, витрати, калькулювання собівартості**

**Введение.** Современные условия хозяйствования, характеризующиеся процессами интеграции и глобализации, а также жесткой конкуренцией, требуют от руководства предприятий снижения затрат и прозрачного ценообразования. Поставленные задачи, находят свое отражение в управленческом учете, в задачу которого входит выявление, сбор и агрегирование учетных данных. Таким образом, рассмотрение особенностей построения системы управленческого учета как наиболее полной и детальной информационной базы предприятия даст возможность проведения достоверной калькуляции себестоимости продукции и экономически обоснованного ценообразования.

**Постановка проблемы.** Основным видом деятельности предприятия является операционная деятельность, состоящая из четырех бизнес-процессов: 1) закупка и доставка материально-энергетических ресурсов; 2) собственно производство; 3) сбыт (продажа) продукции; 4) послепродажное обслуживание покупателей. Представленные бизнес-процессы взаимосвязаны и взаимозависимы. Результат управления закупочной деятельностью прямо зависит на эффективность производственного цикла, что в свою очередь влияет на полное и качественное удовлетворение потребностей потребителей. и Своевременность проведения закупок и оптимальность пополнения производственных запасов тесно влияет на себестоимость продукции. Учитывая вышеизложенное, объективно необходимым является формирование достоверной информации о производственных запасах с целью представления объективных данных о себестоимости производства.

**Анализ последних публикаций.** Проблемы учета запасов рассматривали такие ученые-экономисты как Ф. Ф. Бутынец, С. Ф. Голов, В. В. Сопко и др.; вопросы управления запасами рассмотрены в работах В. В. Лукинского, Л. Б. Миротина, В. Г. Некрасова, С. И.

Сергеева, А. Н. Тридеда и др. В то же время актуальными остаются вопросы формирования учетно-аналитической системы производственных запасов с учетом выбранной стратегии развития предприятия.

**Цель исследования** заключается в формировании учетно-аналитической системы управления производственными запасами с целью объективной калькуляции себестоимости продукции.

**Результаты исследования.** При формировании информационно-аналитической системы закупочной деятельности предприятия через постановку управленческого учета производственных запасов следует отметить, что существуют различные подходы к определению понятия "управленческий учет" [1, 2]. Русский термин "управленческий учет" восходит к английскому "managerial accounting" и к его европейскому аналогу "контроллинг". Эти два термина не эквивалентны и отражают два подхода к пониманию термина "управленческий учет".

Первый подход рассматривает управленческий учет как систему сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, что ближе к термину "контроллинг".

Если в 70-е -80-е годы контроллинг рассматривали как управленческую информационную систему, то позднее – как систему управления. В других источниках больше внимания уделяется нормативному характеру подобной информации и ее значению для получения "внешней отчетности" предприятия.

Второй подход исходит из того, что основная задача любой учетной деятельности – обеспечение персонала предприятия информацией для принятия управленческих решений и что имеет место "системозависимый" характер учетной деятельности, т.е. неразрывная связь технологий учета с технологиями управления компанией в целом и/или ее частями. При таком подходе к понятию "управленческий учет" относятся не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами (планирование) и система оценки деятельности подразделений, т.е. более управленческие, нежели бухгалтерские технологии.

Существует также более узкая трактовка данного понятия, при которой под "managerial accounting" понимается формирование специальных отчетов из имеющихся бухгалтерских данных для поддержки принятия решений. В данном случае необходимо понимать, что получить указанные отчеты можно только при наличии соответствующей информации в учетных регистрах. По умолчанию считается, что используемая система бухгалтерского учета (западная) устроена таким образом, что такие отчеты получить можно.

В обоих случаях можно констатировать, что в современном развитии западных источников термина "управленческий учет" центр тяжести все более переносится на слово "управленческий", что связано с тем, что методика и технология организации учета определяются именно управленческой задачей, стоящей перед предприятием.

При этом собственно учет и анализ издержек с целью их снижения и оптимизации является простейшей и самой очевидной формой организации управления коммерческой структурой. Однако при решении данной задачи недостаточно для определения форм и методов учета руководствоваться только требованиями финансовой или налоговой оптимизации деятельности, а необходимо учитывать и требования технологии основной деятельности, которые, как правило, серьезно влияют на конечный результат.

В частности, стандартные требования не учитывают необходимость регистрации времени выписки документов на отпуск товара. В то же время временной анализ деятельности отдела сбыта может позволить существенно снизить издержки за счет оптимизации количества персонала с учетом сезонности или повысить отгрузку путем введения сменности. Или, например, управление и оперативный анализ "ликвидности" дебиторской и кредиторской задолженности – эффективное средство повышения общих управление и оперативный

анализ "ликвидности" дебиторской и кредиторской задолженности – эффективное средство повышения общих финансовых результатов. Но для проведения подобного анализа необходимо ввести детальные учетные регистры, в частности иметь "сквозной" учет и анализ кредиторов и дебиторов.

Таким образом, в связи с необходимостью изменения учетной информации для целей управления на смену "нормативному" учету вполне естественно приходит учет управленческий.

Создание на предприятии системы управленческого учета практически невозможно без правильной классификации процессов и технологий в соответствии с систематикой управленческого учета, что позволит выработать правильную методологию учета затрат, определения результатов деятельности подразделения и определения системы управленческой отчетности подразделения.

В общем виде схема управленческого учета представлена на рис. 1.

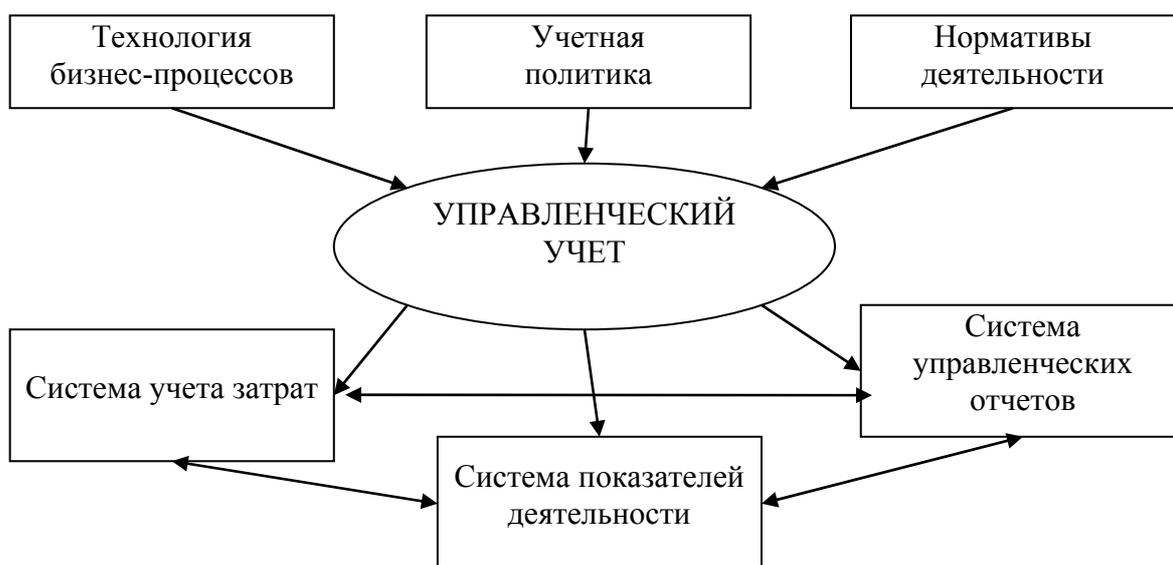


Рисунок 1 – Система управленческого учета предприятия

Из рис. 1 видно, что в основе управленческого учета лежат три источника:

- 1) технология бизнеса в целом и конкретного вида деятельности в частности;
- 2) учетная политика предприятия и правила бухучета конкретного вида деятельности;

3) нормативная база конкретного вида бизнеса.

На их основе формируется собственно управленческий учет, который представляет собой систему организации, сбора и агрегирования данных о конкретной управленческой задаче. После завершения процесса формирования управленческого учета формируется "внешний интерфейс управленческого учета", состоящий из трех тесно взаимосвязанных систем:

- 1) учета затрат (интерфейс с финансами);
- 2) показателей деятельности (интерфейс с регулярным менеджментом);
- 3) управленческих отчетов (интерфейс с системой принятия решений).

Если источники управленческого учета реже подвергаются сомнению, то составные системы часто забываются, будучи сведенными к единственной системе учета затрат, чего на практике явно оказывается недостаточно для сколько-нибудь сложных бизнес-систем. При этом надо отметить, что как показатели деятельности, так и управленческие отчеты могут иметь нефинансовый характер, отражая специфику деятельности подразделения.

Реализация потребности управлять и принимать решения является доминирующей мотивацией и играет важную роль в принятии решения о создании системы подготовки информации.

Наиболее рациональной, на наш взгляд, представляется такая система организации информационных потоков, где присутствует возможность передачи информации не только через руководящий орган, но и непосредственно между подразделениями. Но и это усовершенствование не решает полностью проблемы управленческого учета и реализацию современных методов управления, в том числе в части обработки данных информации, их агрегирование и представление в формах, пригодных для выработки управленческих решений. Поэтому необходимо прежде всего:

- провести анализ бизнес-процессов;
- систематизировать функции управления, выполняемые аппаратом управления в рамках работы системы сбора и обработки информации;
- разработать концепция построения системы, способной выполнить сформулированные задачи.

При этом можно рекомендовать следующий алгоритм действий (табл. 1).

Таблица 1 – Функции управления

№ п/п	Функции управления
1.	Принятие, уяснение параметров, определяющих результат деятельности предприятия (возможность изменения статуса того или иного параметра)
2.	Составление финансового плана деятельности предприятия по принятым параметрам
3.	Планирование результатов деятельности предприятия по результатам обработки в реальном масштабе времени фактических параметров, отражающих работу структур предприятия
4.	Анализ результатов постоянного планирования с целью выявления отклонений прогноза от параметров, определяющих результат деятельности предприятия
5.	Разработка нескольких проектов управляющих решений для коррекции отклонений параметров, определяющих результат деятельности предприятия
6.	Планирование результатов деятельности предприятия по разработанным проектам управляющих решений
7.	Предоставление высшему звену управления прогнозов деятельности (вариантов финансовых планов на заданную дату) на основе проектов управляющих решений
8.	Выбор высшим звеном управления оптимального финансового плана
9.	Утверждение генеральным директором финансового плана
10.	Разработка и доведение до исполнителей документов, регламентирующих выполнение управляющих решений и определяющих деятельность структур предприятия

После упорядочения последовательности выполняемых функций управления необходимо разработать такую информационную систему, которая была бы способна выполнить сформулированные в табл.1 задачи. Один из вариантов такой информационной системы предлагается в табл.2.

Таблица 2 – Пример построения информационной системы закупочной деятельности предприятия

№ п/п	Характеристика требований
<b>1.</b>	<b>Модуль управления закупками</b>
1.1.	<b>Ведение справочника поставщиков</b>
1.1.1.	Наличие карточки поставщика с полным набором аналитики и возможностью выхода в операции поставщика (договоры, заказы, поступления, платежи)
1.2.	<b>Ведение реестра договоров с поставщиками</b>
1.2.1.	Учет полной информации по спецификации договора
1.2.2.	Отслеживание различных условий поставки и оплаты
1.2.3.	Возможность ведения валютных договоров с отслеживанием расчетов по ним в валюте договора
1.2.4.	Отслеживание статуса выполнения договоров по поставкам и по платежам
1.2.5.	Учет минимальной партии товара по каждому договору, минимального и максимального срока поставки
1.3.	<b>Ведение справочника сырья, материалов, готовой продукции</b>
1.3.1.	Наличие карточки материала с неограниченным набором аналитик и группировок, возможностью перехода к операциям по данному материалу по любым складам
1.3.2.	Возможность задания для материала любого количества единиц измерения с заданным коэффициентом пересчета
1.3.3.	Возможность создания комплексных позиций: одна и та же продукция, упакованная в различном количестве, любые другие сочетания готовой продукции и материалов
1.4.	<b>Ведение заказов на закупку</b>
1.4.1.	Отслеживание заказов на закупку (выслан поставщику, в пути, задержан), даты ожидаемого поступления на конкретный склад
1.4.2.	Отслеживание выполнения заказов: сопоставление с поступлением сырья и материалов по факту
1.4.3.	Связь с модулем складского учета и возможность проследить движение каждой партии до договора, заказа, приходного документа
1.4.4.	Интерфейс соотнесения платежей и поставок по поставщикам (автоматически по номеру документа) с возможностью формирования обратных операций (снятие оплаты)
1.4.5.	Возможность интеграции с системой поставщика в части получения отчетов и формирования запросов на поставку в электронном виде
1.5.	<b>Ведение внутренних заявок на закупку ТМЦ от подразделений</b>
1.5.1.	Возможность регистрации заявок подразделений на закупку ТМЦ (материалов, запасных частей) и учет их исполнения
1.6.	<b>Учет закупок транспортных услуг</b>
1.6.1.	Возможность учета заказов на автотранспорт и учета фактического выполнения заявок в привязке к комплектовочным ведомостям
1.6.2.	Возможность построения отчетов по грузоперевозкам (стоимость доставки между точками склад-склад, склад-покупатель по транспортным компаниям, по покупателям, по адресам доставки покупателей и т.д.)

В бухгалтерском учете приобретенные материально-технические ресурсы

являются одним из видов производственных запасов и учитываются на субсчетах **счета 20**, по правилам, определенным Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 "Запасы". При этом надо отметить, что эти правила не всегда дают возможность достоверно определить первоначальную стоимость приобретенных запасов, так как не предусматривают определение затрат на приобретение ресурсов по бизнес-процессам. Также не приемлем для экономических расчетов метод оценки запасов по "справедливой стоимости". Все затраты, связанные с приобретением материально-энергетических ресурсов (кроме стоимости самих ресурсов) определяются исходя из среднего процента транспортно-заготовительных расходов, который хоть и должен определяться по каждому виду запасов (групп запасов), на практике определяются на все запасы в целом. В этой связи перед бухгалтерской и экономической службой стоит задача либо усовершенствовать бухгалтер, либо вести два параллельных учета – бухгалтерский и управленческий.

Для целей калькулирования важно знать не только первоначальную стоимость запасов, то есть их себестоимость с учетом транспортно-заготовительных расходов, но и то, как осуществлялось (планируется осуществляться) потребление этих ресурсов, по каким затратам они списываются в производство и включаются в себестоимость продукции.

Приобретение материальных ресурсов требует осуществления нескольких бизнес-процессов, осуществляемых разными центрами ответственности, затраты на которые включают [3]:

- затраты на заказ (заключение договора);
- затраты на закупку;
- затраты на перевозку;
- затраты на хранение;
- затраты упущенной выгоды.

В табл. 3 приведен состав и характеристика таких затрат [4-6].

Таблица 3 – Характеристика затрат на приобретение и хранение запасов

Виды затрат	По способу перенесения		По степени влияния	
	прямые	косвенные	постоянные	переменные
1	2	3	4	5
<b>1. ЗАТРАТЫ НА ЗАКАЗ</b>				
в том числе:				
• затраты связи	-	×	×	-
• затраты работников службы снабжения (зарплата и отчисления)	-	×	×	-
• оплата командировки	×	-	-	×
• оформление документов и осуществление расчетов, связанных с заказом	-	×	×	-
• расходы на управление	-	×	×	-
• почтовые расходы	-	×	×	-
• затраты бухгалтерии	-	×	×	-
• транспортные расходы, на инспекцию и др.	-	×	-	×

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
<b>2. ЗАТРАТЫ НА ЗАКУПКУ</b>				
в том числе:				
• затраты на приобретение специальных материалов для доставки и хранения заготовленных запасов (поддоны, доски, люки, стеллажи, пленка, гвозди, уплотнители и др.)	×	-	-	×
• затраты на утепление (хладоноситель)	×	-	-	×
• затраты на теплоизоляцию	×	-	-	×
• оплата работников, которые заняты закупкой запасов, с отчислениями в социальные фонды	×	-	-	×
• суммы прямых и косвенных налогов, таможенная пошлина	×	-	-	×
• прочие затраты	×	-	-	×
<b>3. ЗАТРАТЫ НА ПЕРЕВОЗКУ</b>				
в том числе:				
• затраты, обусловленные заключенными соглашениями, если услуги предоставлены сторонними организациями	×	-	-	×
• если перевозка происходит собственным транспортом:				
— затраты на горюче-смазочные материалы	-	×	×	-
— заработная плата водителя транспорта с отчислениями в социальные фонды	-	×	×	-
— стоимость эксплуатации собственного транспорта	-	×	×	-
— амортизация	×	-	-	×
• оплата служебных командировок работников предприятия, ответственных за доставку запасов	-	×	-	×
• стоимость временного хранения грузов, которые находятся в пути (в том числе на станциях, пристанях, в портах, аэропортах или на складах транспортно-экспедиционных предприятий в пределах нормативного срока, установленного для ввоза грузов)	-	×	×	-

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
• стоимость обслуживания подъездных путей и складов необщего пользования:				
— затраты на страхование	×	-	-	×
— затраты на охрану	×	-	-	×
— прочие затраты	-	×	-	×
<b>4. ЗАТРАТЫ НА ХРАНЕНИЕ</b>				
в том числе:				
• затраты складирования	-	×	×	-
• затраты на упаковку	-	×	×	-
• стоимость аренды	×	-	-	×
• стоимость оборудования для упаковки	-	×	×	-
• затраты, связанные с хранением на складе	×	-	-	×
• оплата труда работников склада и отчисления в социальные фонды	-	×	×	-
• эксплуатационные затраты	-	×	×	-
• затраты на страхование	-	×	×	-
• затраты на охрану	×	-	-	×
• затраты на внутреннюю транспортировку	-	×	×	-
• амортизация	-	×	×	-
• прочие затраты	-	×	×	-
<b>5. ЗАТРАТЫ УПУЩЕННОЙ ВЫГОДЫ</b>				
в том числе:				
• затраты, связанные с отсутствием запасов	-	×	-	×
• утраченные доходы от объема продажи в настоящем или будущем времени	-	×	-	×
• затраты, вызванные недостачей или/и заменой	-	×	-	×
• сверхнормативные потери и недостача запасов	-	×	-	×
• затраты, связанные с выходом из строя оборудования	-	×	-	×
• затраты, связанные с хищением	-	×	-	×
• затраты, связанные со старением запасов	-	×	-	×
• затраты, связанные с изменением производства	-	×	-	×
• затраты из-за простоя оборудования	-	×	-	×

Окончание таблицы 3

1	2	3	4	5
• затраты из-за простоя рабочей силы	-	×	-	×
• затраты из-за изменения ценовой политики поставщиков	-	×	-	×
• проценты за пользование ссудами	-	×	-	×
• прочие затраты	-	×	-	×

Как видно из табл. 3, к прямым затратам относятся затраты на закупку и транспортировку (перевозку) запасов, а к косвенным затратам формирования производственных запасов – затраты на заказ и хранение, а также затраты упущенной выгоды. Соответственно затраты на заказ и хранение следует считать *условно-постоянными*, а затраты на закупку, транспортировку (перевозку) запасов и затраты упущенной выгоды – *условно-переменными*.

**Выводы.** Таким образом, формирование информационно-аналитической системы предприятия с использованием управленческого учета производственных запасов отличается не характером информации и набором технических средств, а используемыми методами и принципами построения учета. Это, соответственно, сказывается на изменении потоков информации, их объемах и направлениях, на методике выбора самих технических средств управления, в частности на: определении функций систем управления материальными и денежными потоками, определении состава необходимой информации и установлении ее периодичности, возникновения и использования; проектировании процедур стандартных и нестандартных сообщений, на процессах оформления, систематизации и анализе всех информационных материалов.

Практическое применение предложенной группировки затрат на приобретение и хранение запасов целесообразно при внедрении предприятием экономически обоснованного ценообразования. К тому же специалисты получают возможность периодически сравнивать понесенные затраты относительно заложенных нормативов или с предыдущими периодами, а также использовать эту информацию в процессе бюджетирования и стратегического планирования хозяйственной деятельности предприятия.

## Список литературы

1. Садовська І.Б. Обліково-інформаційне забезпечення управлінського аналізу / І.Б. Садовська [Текст] // Вісник НУ "Львівська політехніка": зб. наук.-прикл. пр. "Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку". – №647. – Львів: Вид-во НУ "Львівська політехніка", 2009. – С. 498-503.
2. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством / Н. Голячук [Електронний ресурс]: [Режим доступу]: /www.library.tane.edu.ua/images/nauk\_vedannya/hbNial.pdf.
3. Елиферов В.Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление: Учебник / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 320 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд, перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 735 с.
5. Дзєбко І.П. Сбор информации для принятия управленческих решений / И.П. Дзєбко // Современный бухгалтер. – Харьков: ООО Центр "Консульт", 2008. – № 2 (210). – С.56-63.
6. Дзєбко І.П. Економісту о логістике. – Харьков: ООО Центр "Консульт", 2006. – 128 с.

**Olga Kudina**

*Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics*

**Management accounting of productive reserves for the purposes of calculation of the cost**

In the article the necessity of setting and management accounting to identify objective information about the costs of the enterprise for the purpose of accurate product costing.

In particular, the author offers information system procurement company with more characteristic behavior of the cost of acquisition and storage of stocks, allowing an economically sound pricing.

The article presents the specialists are able to periodically compare the costs incurred with respect to standards or pledged to the previous periods, and to use this information in the process of budgeting and strategic business planning enterprise.

**management accounting, productive reserves, costs, calculation of the cost**

Получено 31.10.13

**УДК 336.22:351.713**

**Г.І. Кузьменко, канд. екон. наук, О.М. Струтинська**

*Кіровоградський національний технічний університет*

## **Сутність податкового потенціалу як економічної категорії**

В статті досліджена сутність економічної категорії «податковий потенціал». Розглянуті принципи застосування даної економічної категорії в контексті понять «податковий потенціал країни», «податковий потенціал регіону» та «податковий потенціал суб'єкта господарювання». Доведено, що пріоритетними повинні бути дослідження, спрямовані на визначення природи, сутності та оцінку податкового потенціалу суб'єктів господарювання (підприємств, установ, організацій) та населення – фізичних осіб, які отримують доходи, що згідно чинного податкового законодавства підлягають оподаткуванню, враховуючи те, що саме він є складовим податкового потенціалу держави та окремого регіону. Запропоновано визначення економічної категорії «податковий потенціал суб'єкта господарювання».

**потенціал, податковий потенціал, податковий потенціал суб'єкта господарювання**

**Г.И. Кузьменко, Е.М. Струтинська**

*Кировоградский национальный технический университет*

**Сущность налогового потенциала как экономической категории**

В статье исследована сущность экономической категории «налоговый потенциал». Рассмотрены принципы применения данной экономической категории в контексте понятий «налоговый потенциал страны», «налоговый потенциал региона» и «налоговый потенциал субъекта хозяйствования». Обосновано, что приоритетными должны быть исследования, направленные на определение природы, сущности и оценки налогового потенциала субъектов хозяйствования (предприятий, учреждений, организаций) и населения – физических лиц, которые получают доходы, подлежащие налогообложению согласно действующего законодательства, учитывая, что именно он является составляющим налогового потенциала государства и отдельного региона. Предложено определение экономической категории «налоговый потенциал субъекта хозяйствования».

**потенциал, налоговый потенциал, налоговый потенциал субъекта хозяйствования**

Однією з основних умов забезпечення високих темпів зростання доходів бюджетної системи є якісне покращення податкового адміністрування за допомогою моніторингу та сучасних методів економічного аналізу податкового навантаження за окремими видами економічної діяльності. До основних компонент методології комплексного аналізу та планування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів