

ров и услуг. Большое значение также имеет и безопасность взаимодействия с государственными органами и криминальными структурами, которые, к сожалению, зачастую препятствуют нормальному развитию бизнеса.

Угрозы, которые могут возникнуть во внутренней среде предприятия, целесообразно сгруппировать следующим обра-

зом: финансово-правовые, кадрово-управленческие, материально-технические, инновационно-технологические, маркетингово-информационные, криминально-силовые. На рис. 3 представлены основные угрозы, которые могут возникнуть в деятельности предприятий розничной торговли различных форм собственности.

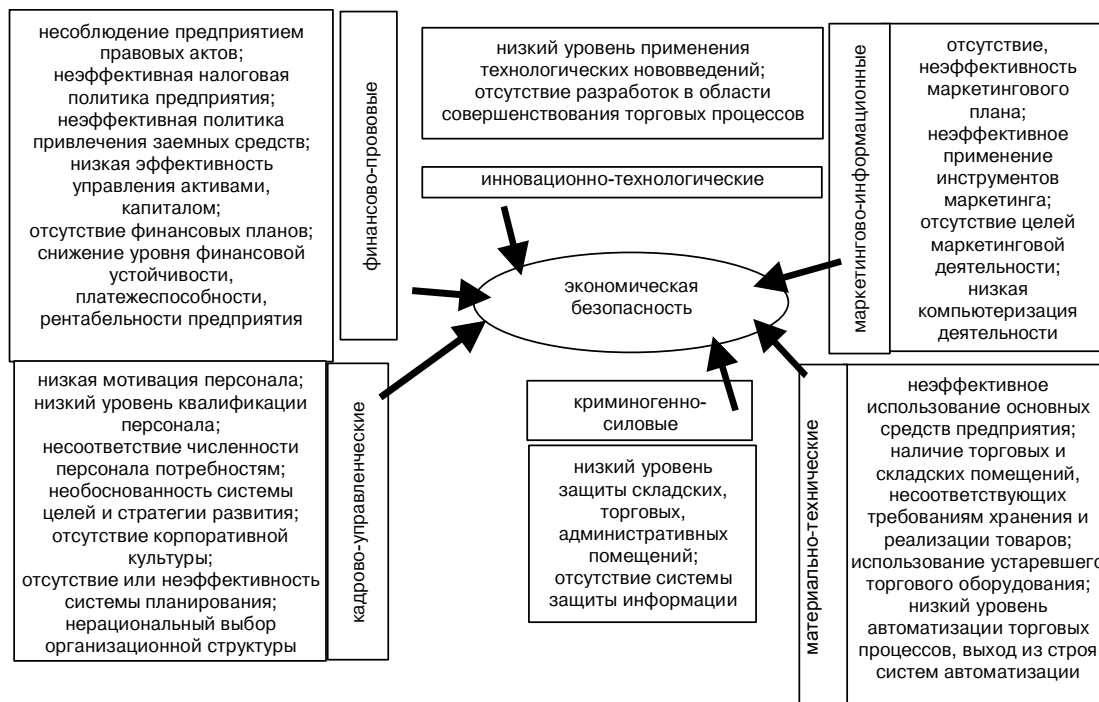


Рис. 3. Эндогенные угрозы экономической безопасности предприятий розничной торговли

В данной работе представлена классификация угроз экономической безопасности предприятий, выявлены, сгруппированы и проанализированы основные угрозы ЭБПРТ, которые исходят из внутренней и внешней среды предприятия. Проведенный анализ позволяет сформировать составляющие экономической безопасности рассматриваемых объектов, определить методику расчета показателей экономической безопасности и определить мероприятия по повышению уровня ЭБПРТ.

Литература: 1. Статистичний збірник "Роздільна торгівля України у 2003 році" / Державний комітет статистики України. — К., 2004. — 232 с. 2. Грунин О. Экономическая безопасность организации / О. Грунин, С. Грунин. — СПб.: Питер, 2002. — 160 с. 3. Ильяшенко С. Н. Составляющие экономической безопасности предприятия и подходы к их оценке // Актуальные проблемы экономики. — 2003. — №3. — С. 11 – 20. 4. Козаченко Г. В. Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения: Монография / Г. В. Козаченко, В. П. Пономарев, А. М. Ляшенко. — К.: Либра, 2003. — 280 с. 5. Основы экономической безопасности: государство, предприятие, личность. / Под ред. Е. А. Олейникова. — М.: ЗАО "Бизнес — школа "Интел синтез", 1997. — 288 с. 6. Экономика и организация безопасности хозяйствующих субъектов / Под ред. В. С. Гусева. — 2-е изд. — СПб.: Питер, 2004. — 288 с. 7. Дем'яненко Г. Є. Економічна безпека торговельного підприємства. Рукопис. — Донецьк, 2003. — 184 с. 8. Бланк И. А. Торговый менеджмент: Учебный курс. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. — 488 с. 9. Пигунова О. В. Стратегия коммерческой деятельности предприятия розничной торговли. / О. В. Пигунова, О. Г. Аниськова. — М.: Издательско-книготорговый центр "Маркетинг", 2002. — 120 с. 10. Сорокина М. В. Менеджмент торгового предприятия. — СПб.: Питер, 2003. — 528 с. 11. Фатхутдинов Р. А. Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление. — М.: Инфра-М, 2000. — 312 с.

УДК 338.534:005

Тадыка И. Б.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ

In the article the characteristics of temporary and constant expenditures dynamics depending on the course of their investigations are considered. Two approaches to the expenditure of behaviour and accounts, as well as to analysis of expenses accounts on duration and the product are carried out.

В системе управления предприятием основным звеном является разработка и внедрение мероприятий по повышению эффективности производства и, как следствие, максимизации прибыли предприятия. В период развития рыночных отношений особую значимость и актуальность приобретает задача управления затратами на производство как одного из ключевых аспектов резервов повышения эффективности производства. Развитие стратегии управления оптимизацией затрат, разработка современного подхода в рамках управленческого учёта и анализа его результатов являются важными составляющими общей системы управленческих воздействий на повышение эффективности производства.

Одним из важнейших разделов методологии классификации затрат является деление затрат на переменные и постоянные. Основанием для данной классификации является объём производства продукции или степень загрузки производственных мощностей. Эта классификация в западном управленческом учёте хорошо теоретически разработана и является основой, так как с её использованием принимается большинство

управленческих решений и в первую очередь по управлению затратами. Эта классификация позволяет применять систему учёта затрат, называемую direct-costing.

Высокую зависимость этой классификации для рыночной экономики можно объяснить тем, что на конкурентном рынке постоянно происходят колебания спроса и предложения. Гибко реагируя на эти изменения, предприятия вынуждены увеличивать или уменьшать производство продукции или переходить на выпуск других видов продукции. В этой связи менеджерам необходимо знать, как поведут себя те или иные затраты при изменении объёма или ассортимента производства. Это, на взгляд автора, одна из причин, которая предопределила детальное изучение в рамках международной практики учёта поведения затрат, их связи с объёмом производства. Эта классификация подробно описывается во многих учебниках по управленческому учёту [1 – 4].

Однако до настоящего времени не выработан универсальный приемлемый подход к классификации затрат и не разработан единый метод учета и калькулирования затрат на производство.

Это побуждает к дальнейшему исследованию динамики постоянных и переменных затрат в зависимости от периода их использования с целью поиска оптимального решения проблем управления затратами, упрощения и универсализации методов учета затратами и разработки мер по снижению затратоемкости производства. Изложенное предопределило круг задач по исследованию поведения затрат в процессе их использования, поиску приемлемых потребностям современного производства методов учета и калькулирования затрат, что и явилось целью данной статьи.

В качестве одной из характеристик динамики затрат используется коэффициент реагирования затрат ($K_{р.з.}$), впервые применённый немецким учёным К. Меллеровичем для описания соотношения процента изменения затрат ($\% з$) и процента изменения объёма производства (загрузки) ($\% об$).

Коэффициент рассчитывается по формуле:

$$K_{р.з.} = \frac{\% з}{\% об}$$

Более подробно порядок изменения динамики затрат излагается в работах М. А. Вахрушиной [2], С. А. Николаевой [6], К. Друри [1] и др.

Кроме общепринятой классификации затрат некоторые авторы, например С. А. Стуков, выделяют в своих работах среди переменных затрат ещё регрессивные, реланентные, скачкообразные и гибкие затраты [7, с. 49].

Важным аспектом данной классификации затрат, является проблема условности деления их на переменные и постоянные. Деление затрат на переменные и постоянные во многом определяется характером принимаемых решений и конкретной ситуацией и зависит от двух факторов: длительности периода, рассматриваемого при принятии решения, и делимости производственных факторов.

Деление затрат на переменные и постоянные актуально лишь для краткосрочного периода деятельности предприятия, так как в долгосрочном периоде все факторы производства становятся переменными. Так, например, амортизационные отчисления основных средств, будучи постоянными для краткосрочного периода времени, в долгосрочном периоде при вводе новых объектов основных средств будут изменяться, то есть станут переменными. Не всегда остаются неизменными и переменные затраты на единицу продукции, так, например, при внедрении новых технологий может измениться норма расхода материалов на единицу продукции.

Другая особенность постоянных расходов — недостаточная делимость производственных факторов. Эти затраты, будучи постоянными для определённого интервала загрузки мощностей или объёма выпуска продукции, в какой-то момент скачкообразно увеличиваются (уменьшаются) и остаются вновь постоянными на более высоком (низком) уровне следующего интервала загрузки производственных мощностей или объёма выпуска продукции. Динамика скачкообразных затрат представлена на рис. 1, 2.

Чем чаще происходят скачки постоянных затрат при изменении объёма, тем ближе их поведение начинает напоминать переменные затраты. Если же рассматривать их поведение внутри короткого интервала, то в полной мере будет проявляться их постоянный характер. Скачкообразные затраты будут постоянными для определённого интервала, когда предприятие приняло решение о вводе новых мощностей с ограниченной делимостью, и они станут переменными, если встанет вопрос о ликвидации данного производственного сектора, например, в случае продажи станка.

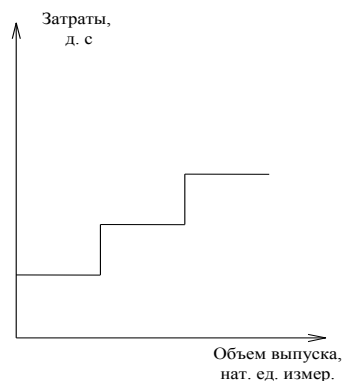


Рис. 1. Скачкообразные совокупные затраты

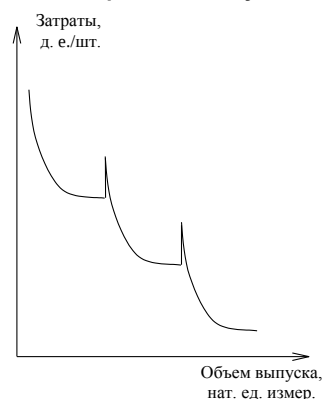


Рис. 2. Скачкообразные затраты на единицу продукции

Поэтому прежде, чем вводить данную классификацию, требующую деления затрат на постоянные и переменные, на уровне структурных подразделений необходимо рассмотреть существующую организационную структуру управления предприятием, выделив в ней центры затрат, отвечающие за уровень формируемых в их рамках затрат. Именно менеджеры центров затрат, которые превращаются в центры ответственности за величину издержек, должны производить деление затрат на переменные и постоянные.

На предприятиях существует достаточно большое число видов затрат, которые имеют смешанный характер. Они состоят из постоянных и переменных затрат. К этой группе относятся расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, в составе которых можно выделить переменную часть, например, расходы на технологическую электроэнергию, и постоянную часть, например, амортизация оборудования, начисленную за период или заработную плату рабочих-ремонтников.

Часть коммерческих расходов также может быть рассмотрена в качестве переменных затрат, например, затраты на упаковку, складирование готовой продукции, так как они реагируют на изменение объёма выпуска.

Надо отметить, что на предприятиях большая часть затрат представляет собой именно смешанные затраты и одной из задач, стоящих перед современным отечественным учётом, является задача выделения из них переменной и постоянной частей.

Нерешённость этой задачи мешает практическому применению рассматриваемой классификации и, как следствие, direct-costing не прижилась на отечественных предприятиях. Несмотря на то, что повсеместное распространение средств вычислительной техники и персональных компьютеров даёт возможность использовать при решении бухгалтерских задач стандартные программы, позволяющие оперативно и с хорошим качеством предоставляемой информации подразделять смешанные затраты на переменные и постоянные, данная классификация затрат практически отсутствует на отечественных предприятиях. В экономике Украины только начинает складываться ситуация, требующая от предприятий управлять своими издержками, изучать их, классифицировать по различным признакам с тем, чтобы, сокращая их величину, увеличить свои прибыли, поэтому до настоящего времени нет пока каких-либо серьёзных, углублённых исследований, проводимых отечественными учёными в данном направлении.

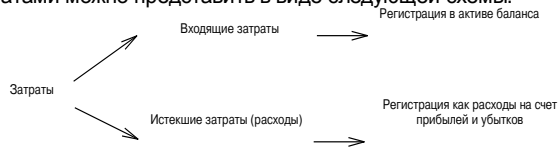
С научной и практической точек зрения следует отметить монографию С. А. Стукова "Система производственного учёта и контроля", где даётся классификация затрат на переменные и постоянные, применительно к отечественному учёту и анализу [7, с. 140 – 143], работы Н. Г. Чумаченко [3] и В. Ф. Палия [8].

Необходимо отметить, что деление косвенных затрат в зависимости от их поведения лежит в основе такого приёма их планирования, как составление гибких смет, получившего широкое распространение на промышленных предприятиях США и других экономически развитых стран.

Классификация затрат на период и на продукт является логическим развитием классификации на переменные и постоянные и применяется для калькулирования себестоимости продукции и выявления финансового результата.

Для определения себестоимости произведённой продукции и полученной прибыли необходимо различать входящие затраты и истёкшие затраты (расходы).

Итак, входящие затраты являются синонимом термина "затраты", а истёкшие — синонимом термина "расходы". Расходы — это часть затрат, понесённых предприятием в связи с получением дохода. Разницу между истёкшими и входящими затратами можно представить в виде следующей схемы:



Правильное деление затрат на входящие и истёкшие имеет важное значение для определения финансового результата. С решением задачи правильного распределения затрат между реализованной продукцией и остатками связана классификация затрат на период и на продукт. Для оценки запасов произведённой продукции только производственные затраты должны включаться в их стоимость. Такие затраты являются запасосемкими и называются затратами на продукт, так как они непосредственно связаны с выпуском конкретной продукции.

Затратами на продукт чаще всего являются:

Затраты на основные материалы.

Прямо относимые трудозатраты.

Косвенные переменные расходы (энергия, расходы по снабжению, косвенная заработная плата) и косвенные постоянные расходы (рента, страхование, местные налоги, амортизация, прочее).

Затраты на продукт (product costs) распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами, иными словами, эти затраты попадают в стоимость запасов незавершённого производства и готовой продукции на складе, а также в стоимость реализованной продукции. Эти затраты ещё называют запасосемкими.

Затраты на период (period costs) — непроизводственные затраты в большей степени обусловленные функционированием предприятия за какой-то период времени, чем выпуском конкретного изделия. Эти затраты связаны с процессом обслуживания и управления производством за какой-то период времени: месяц, квартал, год, а также со сбытом продукции. К ним относятся административные и коммерческие расходы. Они не входят в стоимость остатков, а сразу попадают в затраты за отчётный период и оказывают влияние на исчисление прибыли. Эти затраты называются незапасосемкими.

Отражение учёта затрат на период и на продукт приведено на рис. 3.

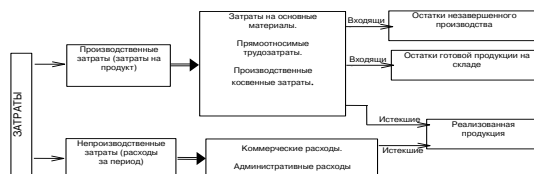


Рис. 3. Классификация затрат при absorption costing

Несмотря на то, что Международные стандарты трактуют все производственные расходы как расходы на продукт, в западной экономической литературе вот уже несколько десятилетий идёт дискуссия по поводу постоянной части производственных затрат.

Некоторые экономисты считают, что постоянная часть производственных расходов более тесно связана со способностью действовать производству, а не с выпуском конкретного продукта, поэтому постоянные производственные затраты должны быть отнесены к затратам за период и не попадать в стоимость остатков. Их оппоненты отстаивают точку зрения, в соответствии с которой как постоянные, так и переменные производственные расходы тесно связаны с производством продукции, хотя и ведут себя по-разному в зависимости от изменения объёма производства, поэтому они должны включаться в стоимость остатков незавершённого производства готовой продукции.

Сторонники первого взгляда на данную классификацию отстаивают direct-costing как метод калькулирования неполной себестоимости в части переменных затрат, а сторонники второго взгляда придерживаются absorption costing, как метода калькулирования полной себестоимости.

Схемф учёта затрат при неполном калькулировании, отражающая позиции сторонников direct-costing, приведена на рис. 4.

Сравнив эти два взгляда на данную классификацию приходим к выводу, что в условиях direct-costing большая часть затрат попадает в себестоимость реализованной продукции, тем самым участвуя в формировании финансового результата. Такое отнесение затрат увеличивает себестоимость реализованной продукции и уменьшает величину прибыли, если имеет место рост величины запасов.

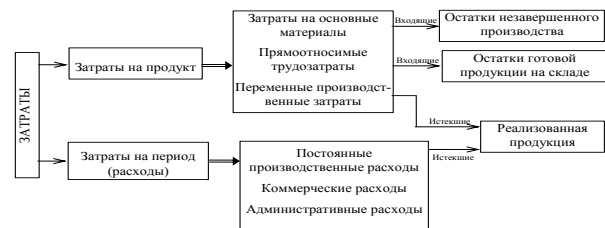


Рис. 4 Классификация затрат при direct-costing

Классификация затрат на период и на продукт тесно связана с вопросами оценки запасов предприятия и оказывает самое непосредственное влияние на величину прибыли. Поэтому выбор учётной политики в отношении методов калькулирования себестоимости продукции и оценки запасов должен быть обоснованным и взвешенным, а также отвечать тем задачам и целям, которые стоят перед предприятием.

Также очень важно отметить то, что совершенствование методов классификации затрат позволяет на более глубоком уровне выявить производственные места возникновения затрат и разработать технико-экономические приемы их снижения. Проводимые исследования в области совершенствования методов учета и калькулирования себестоимости продукции следует продолжать и совершенствовать в направлении разработки эффективного, приемлемого отечественному бухгалтерскому и управленческому учету контроллинга затрат, что является актуальным и необходимым направлением в экономической науке и хозяйственной практике.

Литература: 1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт / Пер. с англ.; [Под ред. Н. Д. Эриашвили]. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 784 с. 2. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. Пер. с англ. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; [Под ред. Я. В. Соколова]. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416с. 3. Чумаченко Н. Г. Методы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы, 1965. — 124 с. 4. Шим Джей К., Методы управления стоимостью и анализа затрат / Пер. с англ.; Шим Джей К., Сигел Джозел Г. — М.: Филинь, 1996. — 244с. 5. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учёт. — М.: Финстатинформ, 1999. — 356 с. 6. Николаева С. А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". — М.: Финансы и статистика, 1998. — 128 с. 7. Стуков С. А. Система производственного учёта и контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 224 с. 8. Палий В. Ф. Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987 — 288 с. 9. Хараман К. С. Контролинг — усовершенствования системы управления витратами // 36. наук. пр. "Економіка: проблеми теорії та практики". Вип. 198: В 4 т. Том II — Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. — С. 337–342. 10. Тадика І. Б. Аналіз проблем класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Вісник ОІВС. — 2005. — №1. — С. 266 – 270.

Стаття надійшла до редакції
16.06.2005 р.