

ОПТИМИЗАЦИЯ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ В ПРОЦЕССЕ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ УСЛУГ ПОРТОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Хотеева Н.В.

У статті розглядаються проблеми формування собівартості портових послуг, що виникають в наслідку вибору певної системи обліку витрат і чинника розподілу непрямих витрат.

Введение Управление затратами представляет собой процесс целенаправленного формирования, постоянного контроля уровня затрат и стимулирования их снижения.

Целью построения системы управления затратами является оптимизация затрат для получения предприятием заданного результата.

Реализация поставленной цели предполагает:

- формализацию стратегии и целей предприятия, определения бизнес процессов предприятия;
- описание организационно-функциональной и финансовой структуры, и выделения центров учета;
- формирование классификатора затрат, основанного на формализованных принципах;
- разработку нормативной документации
- формирование стандартов бизнес-процессов и т. д.;
- разработку методики калькулирования себестоимости услуг на основе принципов научного нормирования затрат;
- организацию учета и анализа расходования средств;
- создание системы мотивации (система поощрений и наказаний);
- определение регламента работы;
- разработку взаимосвязанных планов мероприятий по оптимизации затрат.

Для портовых предприятий Украины вопрос управления затратами с целью повышения уровня эффективности функционирования является ключевым.

Постановка проблемы Информация о затратах не просто необходима для принятия определенного перечня управленческих решений, осуществления управленческого контроля, но и актуальна при выборе и реализации стратегии развития предприятия. Информация должна обеспечивать поддержку стратегического преимущества портовых предприятий на рынке портовых работ и услуг. Информация о затратах является как важным инструментом контроля результатов производственно-хозяйственной деятельности портовых предприятий, так и важной для принятия эффективных решений.

Опыт западных стран, проводивших реформы транспортного сектора, показал преимущественный выбор стратегического преимущества на базе

лидерства по издержкам. Реформы железнодорожного транспорта Великобритании были ориентированы на повышение эффективности за счет управления текущими эксплуатационными затратами, а немецкие транспортники просчитывали эффект, связанный со снижением эксплуатационных расходов [10].

Различные направления сферы учета затрат и калькулирования себестоимости оказываемых услуг рассматриваются в работах отечественных и зарубежных авторов [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11].

Целью данной статьи является рассмотрение такой важной проблематики в системе управления затратами как методические основы калькулирования себестоимости портовых услуг. Акцент делается на выбор метода распределения непрямых затрат, что в конечном итоге определяет корректность информационного поля для принятия решений.

Следует отметить, что показатель себестоимости для предприятий портовой деятельности имеет исключительное значение, так как является основным оценочным показателем и одновременно единственным, по сути, фактором увеличения прибыли в условиях государственного регулирования тарифов на портовые работы и услуги.

Расчет затрат - необходимая часть экономической работы на предприятии, так как в его рамках для запланированной фактически совершенной деятельности предприятия должны вскрываться экономические причины возникновения целевого результата и выявляться предпосылки для принятия управленческих решений [11].

Методика калькулирования себестоимости по объектам затрат (для портового предприятия это оказанная услуга или выполненная работа) требует проведения детального анализа, так как себестоимость портовых работ и услуг можно считать наиболее важной информацией в системе управления и как следствие базисом для принятия широкого спектра управленческих решений.

Существенными недостатками традиционных методов расчета затрат является недостаточное отражение экономических зависимостей производственного процесса, обусловленное [12]:

- несовершенной структурой исходной информации (расчеты затрат основаны, как правило, на данных финансового учета);
- недостаточной точностью получаемой информации. Используемые при распределении непрямых затрат факторы затрат (основная заработная плата, нормативное время работы оборудования, основные затраты на переработку) являются очень обобщенными критериями.

Несоответствие потребностям менеджеров в управленческой информации и недостаточная точность традиционного расчета себестоимости снижают пригодность информации по затратам для осуществления процесса контроля реализации запланированных мероприятий и для принятия текущих корректирующих решений.

Выделение при составлении бюджетов структурных подразделений переменных затрат позволяет определять относительную рентабельность оказываемых услуг, принимать оперативные управленческие решения и осуществлять контроль.

Сумма постоянных затрат за конкретный период отражается в бюджете доходов и расходов отдельно, что позволяет более наглядно отражать их влияние на величину прибыли предприятия.

Использование только переменных затрат при калькулировании себестоимости оказываемых услуг и выполняемых работ называется методом «директ-костинг».

В отличие от системы учета полной себестоимости, в которой часть нераспределенной суммы косвенных затрат переходит из одного отчетного периода в другой, в результате чего контроль за ними ослабевает, директ-костинг дает возможность более оперативно контролировать фиксированные затраты [12].

Переменные затраты в большинстве случаев являются прямыми затратами для объекта калькулирования себестоимости – оказанной услуги. Косвенные затраты подразделения портового предприятия являются как правило постоянными затратами или затратами, определяемыми мощностью.

В зону ответственности менеджеров центров прибыли, в первую очередь, попадают переменные (прямые) затраты, за счет которых формируются производственные затраты и которые являются основой для расчета нижней границы цены услуг и работ.

Что касается постоянных (непрямые) затрат, то как правило они формируются за счет общепроизводственных затрат, таких как амортизация производственного оборудования, расходы по содержанию грузовых причалов и складских площадей и т.д. Эти затраты при формировании центров ответственности также могут попадать в поле ответственности менеджеров конкретного центра.

При организации портовыми предприятиями раздельного учета переменных и постоянных затрат, необходимо учесть, что переменные затраты, такие как прямые материальные и трудовые затраты, переменные косвенные затраты, можно рассматривать как регулируемые руководителем функционального подразделения. Их уровень в значительной степени поддается управлению.

Описанная система отнесения затрат по местам возникновения считается традиционной. Общие затраты, аккумулируемые в каждом центре учета, затем распределяются по конечным объектам с использованием отдельной базы распределения для каждого такого центра. Такой подход является двухэтапным (рис. 1):

- на первом этапе затраты распределены по центрам;
- на втором – по конечным объектам затрат.

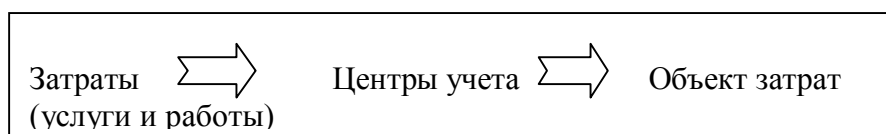


Рис. 1. Традиционный подход отнесения затрат на объект

Искажения себестоимости – один из наиболее частых аргументов, который приводится при критике традиционных систем учета [13]. Как правило, искажения возникают вследствие использования не адекватной базы распределения затрат, которая не отражает реальные причинно-следственные связи между затратами и конечными объектами.

Распределение не прямых затрат на объекты затрат является наиболее сложным этапом процесса формирования себестоимости и предполагает использование одного из подходов:

- с распределением косвенных затрат по продуктам пропорционально определенным показателям факторам распределения накладных расходов (прямые трудозатраты, машинное время и т.п.);
- без распределения косвенных затрат на объекты калькуляции, при этом считается, что косвенные затраты оплачиваются из валовой прибыли (производственной маржи).

Существует три основных метода распределения затрат [14]:

- прямое отслеживание;
- причинно-следственное распределение;
- условное распределение.

Основной недостаток метода прямого отслеживания заключается в том, что может потребоваться слишком много ресурсов для физического наблюдения, чтобы отследить причину возникновения затрат.

Метод распределения затрат путем установления причинно-следственных связей должен быть использован тогда, когда невозможно осуществить прямое отслеживание затрат, или когда это не эффективно с точки зрения затрат на ведение учета. Этот метод распределяет затраты исходя из долгосрочных причин вызывающих возникновение данных затрат. Данный метод также имеет свои недостатки. Он предполагает, что существует только одна причина, один фактор затрат. В результате применение метода будет не корректно для затрат, которые имеют два или более фактора.

Метод условного распределения используется, когда нельзя применить два вышеназванных метода. Он похож на причинно-следственный метод, за исключением того, что базис распределения затрата не является причиной возникновения затрат. В большинстве случаев, это какая-то уже отслеживаемая величина, например, объем продаж, объем продукции, затраты на труд основных рабочих. Так как база распределения издержек не является причиной, этот метод будет давать менее точные результаты, чем два вышеназванных метода. Возможно, распределение затрат будет и правильным – это произойдет в случае сильной корреляции базы распределения и причинного фактора. Но даже при правильном распределении издержек данный метод наименее применим для менеджерского контроля над затратами.

Предприятия портовой деятельности используют первый и третий метод из вышеописанных.

При распределении должен выбираться фактор, наиболее точно отражающий причинно-следственные связи между объектами затрат и возникновением косвенных затрат. При этом важным моментом является то, что для одного пула косвенных затрат (или даже всех накладных затрат) выбирается всего один фактор распределения. Это является критическим

недостатком традиционной системы калькуляции. Однако найти причинно-следственные связи между объектами затрат и базой распределения достаточно сложно. Даже при условии выбора в качестве фактора затрат фактор с наибольшим весом не дает гарантии формирования объективной величины.

Это приводит к тому, что объекты затрат, обладающие наибольшей характеристикой выбранного фактора распределения (более трудоемкие, более энергоемкие, более дорогие и т.п.), оттягивают на себя большую сумму косвенных затрат, хотя в реальности не являются их причиной в данной степени. Наоборот, объекты затрат с меньшим значением фактора распределения получают меньше накладных расходов, хотя могут являться основной причиной их возникновения. При такой ситуации объекты затрат первого типа будут покрывать за свой счет объекты второго типа.

Такая система учета может скрыть убыточность одного вида услуг и занижить рентабельность другого.

Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость продукции учитывается и используется только в части переменных затрат, что благодаря ему можно изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами и прибылью.

Таблица 1

Связь между методом распределения затрат и реализацией функций управления

Метод распределения затрат	Точность отнесения затрат	Затраты выявление фактора	Применимость для контроля затрат и принятия решений	Системы калькулирования затрат
Прямое отслеживание	Высокая	Средние	Высокая	1. Традиционная система калькулирования. 2. Усеченная (директ-костинг). 3. ABC-костинг (калькулирование затрат по видам деятельности).
Причинно-следственный	Высокая	Высокие, требуются значительные ресурсы	Высокая	ABC-костинг (калькулирование затрат по видам деятельности).
Условное распределение	Низкая	Низкие	Низкая	Традиционная система калькулирования.

Вопрос выбора метода расчета себестоимости и распределения затрат может оказаться одним из ключевых факторов для принятия адекватных управленческих решений. Использование искаженной информации при

принятии управленческих решений обуславливает неэффективность контроля за качеством оказываемых услуг и неправильную ценовую политику. Несмотря на то, что прямые затраты труда становятся все менее значимым элементом производственной себестоимости и перестают определять величину косвенных затрат портовых предприятия, рекомендуемые методики до сих пор используют прогнозируемое значение человеко-часов в качестве базы для определения нормативных коэффициентов косвенных затрат [14].

Согласно методики расчета себестоимости погрузо-разгрузочных работ по родам грузов [15] портовыми предприятиями рассчитывается полная себестоимость производства ПРР и используются факторы затрат, как правило производственного характера (табл. 3.7).

По оценкам специалистов [14], при попытке определить затраты пропорционально заработной плате, машино-часам и т.д. результат получается искаженным. Рентабельность рассчитанная на базе таких затрат не может служить для оценки сравнительной рентабельности, а тем более установления цены.

Абсолютно точную себестоимость во многих случаях подсчитать нельзя. Однако обеспечить приемлемую точность для принятия решений – в большинстве случаев можно.

Метод распределения не прямых затрат должен отвечать следующим требованиям:

1. Обеспечивать полное распределение всех косвенных затрат.
2. Обеспечивать достаточно точную сравнительную оценку прибыльности и рентабельности отдельных продуктов производства.
3. По возможности этот метод должен быть прост в расчетах и не требовать больших затрат времени и человеческого ресурса (к примеру как метод ABC-костинга).

Таблица 2

Факторы распределения затрат, используемые портовым предприятием

Затраты, требующие распределения при расчете себестоимости на 1 физ. т. или 1т. опер.	Фактор распределения (база распределения).
Административно управленческие и общеэксплуатационные.	Основная и дополнительная заработная плата портовых рабочих, занятых на ПРР.
Затраты по технологическому хранению грузов: По содержанию складов (прочие). Для отнесения на ПРР.	1. Пропорционально площади склада. 2. Продолжительность технологического хранения.
Затраты по содержанию грузовых причалов.	Время занятости причалов под обработкой судна
Расходы по содержанию территории, прилегающей к грузовым причалам общего пользования.	Время занятости территории.

«Убыточность или высокая рентабельность отдельных продуктов, получаемая исключительно в результате изменения методологии планирования

не может служить для пересмотра цен. Также очевидно, что такие «искаженные» расходы операционной деятельности не могут служить информацией для принятия решений»[16].

Использование маржинальной прибыли при принятии решений рассматривали многие специалисты [16]. Однако распределение затрат пропорционально маржинальной прибыли можно считать не традиционным. Данный метод для использования на промышленных предприятиях был рассмотрен в работах Орлова О.А. и Рясных Е.Г.

Нельзя говорить о том, что использование маржинальной прибыли в качестве базы распределения не прямых затрат решает все проблемы, связанные с искажением величины себестоимости объекта затрат.

Недостатком является использование единой базы распределения для всего объема не прямых затрат.

Показатель маржинальной прибыли может быть использован как гибкий инструмент расчета прибыли при изменении структуры перерабатываемых грузов. Однако реальную рентабельность переработки грузов можно будет получить, используя рентабельность с учетом распределенных затрат.

Для принятия решений с точки зрения реинжиниринга бизнес-процессов портового предприятия безусловно необходимо, по возможности, использовать методы распределения не всего объема косвенных затрат по единой базе распределения, а по частям, используя каждый раз новую базу распределения, таким образом, приближаясь к методу ABC – костинга. Но как было сказано ранее, для такого расчета сложно создать алгоритм. Этот метод так же не идеален, так его сложно использовать для контроля результатов деятельности портового предприятия.

Перечень использованных источников

1. Білобловський С.В. Модель бюджетування операційних витрат на підприємстві (на прикладі автотранспортного підприємства) / С.В. Білобловський // Економіка, фінанси, право. -2004.- № 9.- С. 18 - 22.
2. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / Голов С.Ф., Ефіменко В.І. - К.:ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов / Пер. с англ. Н.Д. Эриашвили / Друри К.- 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – С. 78.
4. Кибик О.Н. Процессы учета и управления издержками производства в морских торговых портах / О.Н. Кибик // Развитие методов управления и хозяйствования на морском транспорте: Сб. науч. трудов. - Одесса: ОГМУ, 1997. - №. 2. - С. 92 - 96.
5. Котлубай А.М., Кибик О.Н., Жихарева В.В. Экономика предприятия: учебн. пособие / Котлубай А.М., Кибик О.Н., Жихарева В.В. - Одесса: ОНМУ, 2003. - 78 с.
6. Тарасова Н.Г. Учетная модель издержек как одна из предпосылок эффективного менеджмента предприятия / Н.Г. Тарасова // Управління проектами та розвиток виробництва. – 2002. - № 2(5). – С. 25.
7. Чекаловец В.И., Ильин В.А. Основные направления снижения себестоимости продукции морского транспорта. - М.: ЦРИА «Морфлот», 1981. -

72 с.

8. Черкесов-Цыбизов А.А. Бухгалтерский учет на морском транспорте / Черкесов-Цыбизов А.А., Медов В.Н., Носов Б.А.. – М.: Транспорт. – 1977. – 286 с.
9. Опыт туманного альбиона // Весь транспорт. - 2006.- № 5 - 6.- С. 42 – 43.
10. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики. -интернет издание: GAAP.Ru:Интернет-издание,2001:<http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/ideology/026.asp>.
11. Яицкий А. Бизнес любит порядок, а не чехарду с тарифами / А. Яицкий // Транспорт.- № 8 (436).- С. 66 - 67.
12. Кривцова Е.В. Методологические основы диагностики условий развития порта / Е.В. Кривцова // Розвиток методів управління та господарювання на транспорті: Зб. наук. праць. – Одеса: ОНМУ. - 2003. – № 16. – С. 132 - 146.
13. Drury C. Management accounting for business decisions.- International Thomson Business Press.- 1997.- 373 p.
14. Мицкевич А. Когда "котловой" учет правит бал...// Экономика и жизнь.- 2007.- интернет-издание: <http://www.cfin.ru>.
15. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті // Затв. наказом МТУ від 05.02.2001.№ 64.- 22с.
16. Орлов О.А. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях / Орлов О.А., Рясных Е.Г..- К.: Скарбы, - 2003.- 131 с.

Abstract

N.Khotyeyeva

Choice of optimum method distributing of costs in the process of calculation of port enterprises services prime price

The problems of forming of prime price of port services which arise up in investigation of choice of certain method and factor of allocation of nepryamikh charges are examined in the article.