

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

Н.А. ПОЛЕЩУК

ИДЕНТИФИКАЦИЯ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО ПРОЦЕССАМ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТОРГОВЛИ

Важнейшим показателем эффективности работы организации выступает рентабельность, для определения которой необходима объективная оценка затрат на производство и реализацию продукции. Управление затратами становится важным направлением достижения предприятием высокого экономического результата. За последние годы зарубежные наука и практика управления затратами продвинулись далеко вперед. Динамичные изменения условий ведения бизнеса в Республике Беларусь также требуют адекватных подходов к оценке и планированию затрат, которые в своей основе устарели и не позволяют получать объективную информацию для принятия правильных управлений решений.

Эффективное управление затратами позволяет не только точнее планировать и оценивать их, но и детальнее анализировать, находить резервы снижения, выявлять диспропорции между отдельными их видами, исчислять степень их влияния на уровень рентабельности не только одного, но и цепочки предприятий, участвующих в создании и доведении готового продукта до покупателей.

В современных сложных производственно-экономических системах весьма актуальны вопросы планирования затрат по процессам (бизнес-процессам) создания продукции, позволяющего достичь точного обоснования затрат. Процесс представляет собой совокупность взаимосвязанных и взаимодействующих операций, направленных на достижение какого-либо результата.

В производственно-хозяйственной деятельности организации можно выделить процессы, которые добавляют и не добавляют ценности продукции. Под ценностью понимается набор потребительских свойств продукта, удовлетворяющих требованиям покупателей в условиях современного рынка. Не добавляющие ценности процессы в идеале нужно стремиться исключить из деятельности организации. Хотя достигнуть этого не удастся никогда, снизить их долю возможно, в первую очередь, за счет выявления процессов, результаты которых не востребованы. Их, как правило, оказывается достаточно много [1, 35]. Вместе с тем среди процессов, не добавляющих ценности продукции с точки зрения покупателя, присутствуют такие, без которых организация не сможет существовать. Например, процессы управления, учета и планирования, информационного обеспечения, исключение которых приостановило бы в конкретный момент времени производственно-хозяйственную деятельность. Мож-

Надежда Александровна ПОЛЕЩУК, аспирантка кафедры маркетинга Белорусского государственного экономического университета.

но считать, что эти процессы добавляют ценность самой организации. Информация о затратах, обусловленных ими, позволит установить не только их вклад в себестоимость, но и задуматься над возможностью удешевления, а может даже исключения [2, 41 – 48]. Кроме того, важно выделить процессы, добавляющие ценность остальным заинтересованным сторонам, например, поддержание в хорошем состоянии очистных сооружений, переработка отходов производства, социальная поддержка сотрудников.

Зарубежный опыт оценки и планирования затрат свидетельствует о том, что традиционные подходы, ориентированные на конечный этап создания продукции, пришли в противоречие с динамической моделью развития производственно-экономических систем. Так, они не учитывают стоимость ряда выполняемых при этом процессов (бизнес-процессов), участвующих в создании ценности для потребителей. С целью решения вопросов, связанных с идентификацией процессов и оценкой возникающих в ходе их выполнения затрат, нами предлагается собственная методика. Ее особенность в том, что с высокой степенью точности определяются не только основные, но и накладные затраты. Суть методики — накладные затраты, которые связаны с управлением и обслуживанием производства, а также реализацией продукции, относятся к продукту по мере их проявления в ходе выполнения соответствующего бизнес-процесса, а не условно рассчитываются по видам продукции после завершения процесса производства или продаж. Особенна важна здесь идея переноса стоимости накладных затрат на ресурсы, от ресурсов к операциям и процессам, от процессов к объектам затрат (продукция, каналы сбыта, заказчики и др.) [3, 21]. В качестве ресурсов в соответствии с предлагаемым подходом будем рассматривать трудовые (персонал) и материальные (оборудование, транспорт, помещения и др.) ресурсы, участвующие в выполнении операций. Причем определяется, посредством чего происходит перенос затрат, и соответственно, как можно на них влиять. Для этого используем понятие «драйвер» — это основной технико-экономический параметр, изменение которого предопределяет пропорциональное изменение выбранного объекта. В качестве объектов выступают затраты, ресурсы и процессы. Итак, в рамках рассматриваемой методики были выделены драйверы затрат, драйверы ресурсов и драйверы процессов [4, 26]. На рис. 1 показано, каким образом затраты посредством процессов переносятся на отдельные виды продукции, каналы сбыта, заказчиков и др.

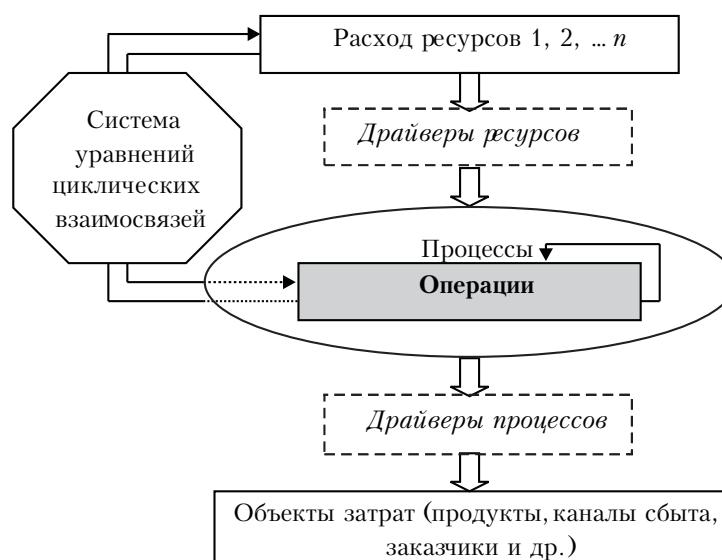


Рис. 1. Распределение накладных затрат по процессам

С учетом особенностей работы отечественных производственных и торговых организаций расчеты по методике идентификации и распределения затрат по процессам рекомендуется проводить поэтапно в следующей последовательности:

- идентификация ресурсов и операций организации (ее подразделений);
- определение объектов затрат организации;
- идентификация драйверов затрат и ресурсов для осуществления переноса их стоимости на операции;
- выделение процессов, состоящих из основных операций;
- идентификация драйверов процессов, которые сопоставляют затраты проведения операций с объектами затрат;
- перенос стоимости процессов на объекты затрат [3, 23].

Описанная методика была апробирована с использованием данных оптовой организации ОАО «Минскконтракт», осуществляющей торговлю товарами с целью их последующей перепродажи или иного профессионального использования. Выполняя посреднические функции и являясь звеном в цепи по производству и доведению продукции до потребителя, ОАО «Минскконтракт» занимается обеспечением предприятий различных отраслей экономики, в том числе бюджетных организаций, продукцией хозяйственного и ремонтно-строительного назначения в соответствии с их заявками.

Основную долю в общем объеме товарооборота (55,8 %) составляют поставки организациям социальной сферы (учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения, культуры), оставшаяся доля приходится на предприятия промышленности, строительного комплекса, АПК, а также организации жилищно-коммунального хозяйства (44,2 %).

В качестве одного из основных показателей деятельности, связанной с доведением товаров от производителя к покупателю, на ОАО «Минскконтракт», как и в других торговых организациях, выступают издержки обращения. Они отражаются в стоимости реализуемой организацией продукции в составе торговых наценок. Планирование издержек обращения осуществляется в рамках номенклатуры статей, утвержденной методическими указаниями по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания [5, 3].

Специфика работы оптовых организаций определяет формирование издержек обращения, основной частью которых являются накладные затраты. В тех случаях, когда в торговых организациях ведется учет затрат по каждому структурному подразделению, издержки классифицируются на основные и накладные затраты. Основными являются те затраты, которые могут быть отнесены непосредственно на издержки конкретного подразделения на основании первичных документов. К этой группе расходов относятся: заработка плата персонала конкретного подразделения, амортизация основных средств, износ МБП и спецодежды, арендная плата за используемые основные средства, расходы по текущему и капитальному ремонту основных средств, расходы на содержание холодильных установок, часть транспортных расходов и т.п.

Поскольку на ОАО «Минскконтракт», как и во многих отечественных оптовых организациях, учет издержек обращения ведется в целом по организации, то все их можно считать накладными затратами. Следует отметить также, что здесь рассчитывается общая рентабельность продаж по месяцам и отсутствуют расчеты по определению рентабельности реализуемой продукции в разрезе товарных групп, заказов и клиентов, необходимость в которых продиктована растущим конкурентным давлением со стороны множества других средних и малых торговых организаций. Последние имеют более узкую специализацию, предлагают разнообразный ассортимент продукции отечественного и иностранного производства в широком ценовом диапазоне, активно используют современные маркетинговые инструменты. В условиях высокой конкуренции участники рынка должны располагать наиболее полной и точной информацией.

мацией о всех затратах, возникающих в процессе их торгово-хозяйственной деятельности и умело использовать ее в управлении издержками. С этой целью была проведена апробация методики идентификации и распределения затрат по процессам на ОАО «Минскконтракт» с использованием стандартного пакета Excel.

На первом этапе был определен состав ресурсов организации: персонал и общее складское оборудование (стеллажи, весы и т.д.). Основным видом ресурса выбран персонал, поскольку именно он реализует функции закупки и последующей продажи продукции. Он включает в себя 86 подвидов — работники подразделений и служб предприятия соответственно штатному расписанию (генеральный директор, главный инженер, начальник отдела экономики и планирования, ведущий специалист по продажам отдела промтоваров, кладовщик, сторож и др.). Идентификация операций осуществлялась на основе положений об отделах, должностных инструкций и опроса сотрудников. В результате, был сформирован перечень, состоящий из 101 операции. В их числе управление персоналом, составление балансов и бухгалтерской отчетности, таможенное оформление импортируемой и экспортной продукции, учет и взыскание дебиторской задолженности, оформление приемо-сдаточной документации и др.

На втором этапе были определены объекты затрат — заказчики, а именно: РОО «Минский райисполком», СОАО «Коммунарка», ПРУП «Минскоблгаз», ООО «Стар Глас Лайтинг», УО «Узденский государственный сельскохозяйственный профессиональный лицей», УО «Минский государственный технологический колледж». В конечном итоге на эти объекты в процессе выполнения заказов была перенесена стоимость накладных затрат ОАО «Минскконтракт».

Перенос стоимости накладных затрат на ресурсы осуществлялся на третьем этапе пропорционально идентифицированным драйверам затрат (площадь рабочего места, степень износа персонального оборудования и спецодежды, расход горюче-смазочных материалов при эксплуатации транспорта и др.).

На этом же этапе были определены драйверы ресурсов. Для ресурса «персонал» был выбран временной драйвер (месячный фонд рабочего времени). Он отражал продолжительность времени, затрачиваемого ресурсом на ту или иную операцию. С этой целью на ОАО «Минскконтракт» был проведен хронометраж выполняемых операций и опрос сотрудников, в ходе которых было оценено время, затрачиваемое на каждую из операций, выделенных на первом этапе. Для ресурса «общее складское оборудование» в качестве драйвера был выбран объем склада.

Расчет переносимой стоимости ресурсов на операции производился в определенной последовательности (рис. 2).

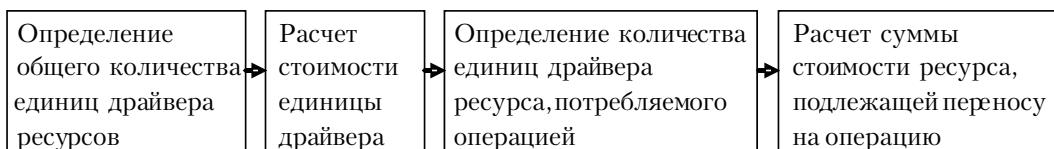


Рис. 2. Последовательность расчета переносимой стоимости ресурсов на операции

В рамках выделенных операций в ОАО «Минскконтракт» была произведена их классификация на основные, вспомогательные и организационно-управленческие. Основные операции включают в себя оформление заказов покупателей и заключение договоров, обеспечение внутрифирменного перемещения грузов, выполнение погрузочно-разгрузочных работ и др. Вспомогательная группа сформирована из таких операций, как мероприятия по укреплению трудовой дисциплины, снижению текучести кадров, потерь рабочего времени; организация расчетов по заработной плате с работниками предприятия; табельный учет, составление и выполнение графиков отпусков; техническое обслуживание информационной системы и др. К организационно-управленчес-

ским относятся следующие операции: организация и руководство торговой и финансово-экономической деятельностью предприятия, управление процессами закупки и реализации продукции, управление складским хозяйством и транспортными операциями и др. Поскольку вспомогательные операции занимаются обслуживанием основных, а организационно-управленческие — управлением основных и вспомогательных операций, стоимость одних и других распределяется на основные операции с помощью системы уравнений циклических взаимосвязей (см. формулу).

$$\left\{ \begin{array}{l} O_1 = \sum_{j=1}^m R_j \cdot a_{j1} + \sum_{i=1}^n O_i \cdot b_{i1}; \\ \dots \\ O_n = \sum_{j=1}^m R_j \cdot a_{jn} + \sum_{i=1}^n O_i \cdot b_{in}; \\ R_1 = C_1 + \sum_{i=1}^n O_i \cdot d_{i1}, \\ \dots \\ R_m = C_m + \sum_{i=1}^n O_i \cdot d_{im}, \end{array} \right.$$

где $O_1 \dots O_n$ — полная стоимость операции; m — количество ресурсов; $R_1 \dots R_m$ — полная стоимость ресурса; $a_{j1} \dots a_{jn}$ — доля стоимости j -го ресурса, которая переносится на стоимость операции n ; n — количество операций; $b_{i1} \dots b_{in}$ — доля стоимости i -й операции, которая переносится на стоимость операции n ; $C_1 \dots C_m$ — стоимость ресурса m , полученная на первом этапе; d_{im} — доля стоимости i -й операции, которая переносится на стоимость ресурса m .

На четвертом этапе основные операции были сгруппированы в процессы с перенесением на них своей стоимости. В итоге осуществления этого этапа было получено 14 процессов (организация планирования и маркетинга на предприятии, прием и обработка заказов покупателей, складская обработка, транспортировка грузов и др.). В отдельную группу были выделены налоги, сборы, отчисления и услуги банка, поскольку их невозможно распределить по процессам.

На пятом этапе были идентифицированы драйверы процессов, которые со-поставляют затраты проведения операций с объектами затрат. В их качестве выступили такие драйверы, как товарооборот, количество заказов и заявок, пробег в километрах и другие, пропорционально которым процессы перенесли на объекты затрат свою стоимость.

На последнем, шестом этапе стоимость процессов распределялась на объекты затрат — заказчиков. Это распределение осуществлялось пропорционально величине драйверов процессов. Итак, посредством процессов и драйверов процессов по каждому объекту затрат были определены планируемые издержки обращения (см. таблицу).

Результаты расчетов издержек обращения и рентабельности по объекту затрат «Заказчики» ОАО «Минскконтракт»

| Наименование заказчика | Издержки обращения, бел. р. | Прибыль (+) / убыток (-), бел. р. | Рентабельность, % |
|--|-----------------------------|-----------------------------------|-------------------|
| ПОО «Минский райисполком» | 2 565 026 | 241 994 | 1,42 |
| СОАО «Коммунарка» | 1 528 435 | 66 729 | 0,70 |
| ПРУП «Минскоблгаз» | 478 481 | 13 548 | 0,26 |
| ООО «Стар Глас Лайтинг» | 1 700 893 | 3 664 261 | 17,74 |
| УО «Узденский государственный сельскохозяйственный профессиональный лицей» | 310 893 | -208 033 | - |
| УО «Минский государственный технологический колледж» | 266 032 | -159 413 | - |

Из таблицы видно, что первые 4 заказчика для ОАО «Минскконтракт» являются прибыльными, в то время как при обслуживании учреждений образования (УО «Узденский государственный сельскохозяйственный профессиональный лицей» и УО «Минский государственный технологический колледж») организация работает себе в убыток. Таким образом, получение объективной информации о затратах и рентабельности каждого клиента позволяет формировать оптимальный портфель заказов и повышать эффективность деятельности организации.

Применение методики идентификации и распределения затрат по процессам особенно эффективно на предприятиях, в структуре затрат которых накладные расходы занимают значительную величину. С ее помощью организация может точно определять затраты в разрезе товаров, услуг и заказов, получать информацию, необходимую для оперативного принятия управленческих решений в режиме реального времени, поскольку реализация методики предполагает использование современных информационных технологий.

Литература

1. Робсон, М. Практическое руководство по реинжинирингу бизнес-процессов / М. Робсон, Ф. Уллах. — М.: Аудит: Юнити, 1997.
2. Cooper, R. The rise of activity based costing — Part two: When do I need an activity-based cost system? / R. Cooper // Journal of Cost Management. — 1988. — Vol. 2. — N 3.
3. Полещук, Н.А. Оценка и планирование затрат на предприятии на основе процессного подхода / Н.А. Полещук // Соврем. науч. вестн. Сер. Экономика. Право. — 2008. — № 1 (27).
4. Полещук, Н.А. Категории драйверов в системе Activity Based Costing / Н.А. Полещук // Vedecky prírmysl evropského kontinentu — 2007: материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., Прага, 1–15 дек. 2007 г. / Publishing House «Education and Science» s.r.o; под. ред. проф. Ж. Чернака. — Прага, 2007.
5. Об утверждении методических указаний по составу и учету издержек обращения (производства), финансовых результатов деятельности организаций торговли и общественного питания: приказ М-ва торговли Респ. Беларусь, 20 сент. 2002 г. № 86: текст по состоянию на 12 окт. 2006 г. // Планово-экон. отдел. — 2009. — № 2 (68).

С.Н. КОСТЮКОВА

МЕТОДИКА АНАЛИЗА БЕЗУБЫТОЧНОСТИ ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ

Анализ безубыточности (CVP-анализ) — мощный инструмент оперативного и стратегического планирования, оценки прибыльности деятельности предприятия, принятия на его основе грамотных управленческих решений для организаций промышленности.

Для организаций строительной отрасли объективная оценка их безубыточной работы имеет особую значимость, поскольку для строительных предприятий характерно обязательное проведение подрядных торгов, победу в которых может одержать организация, предложившая наименьшую цену при высоком качестве выполнения работ.

Однако в настоящее время принятие грамотных управленческих решений в строительстве на основе CVP-анализа на уровне государства и на уровне отдельного инвестора, собственника и управляющего строительной компанией осложняется отсутствием специализированной методики анализа безубыточности для строительной отрасли.

Светлана Николаевна КОСТЮКОВА, ст. преподаватель кафедры финансов Полоцкого государственного университета.