

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ В ЛОГИСТИЧЕСКИХ
ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001572
Бондаренко Яны Михайловны

Научный руководитель:
д.э.н. проф. Зимакова Л.А.

Рецензенты:
к.э.н., доцент кафедры
мировой экономики
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»
Сивцова Н.Ф.

Главный бухгалтер
ООО «КРЦ «ЭФКО-Каскад»
Хмыз И.П.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЛОГИСТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ	7
1.1. Логистические затраты: понятие и классификация.....	7
1.2. Особенности учета затрат в сфере транспортной логистики.....	19
ГЛАВА 2. МЕТОДЫ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ЛОГИСТИЧЕСКОЙ СФЕРЕ	25
2.1. Влияние отраслевых особенностей предприятий транспортной логистики на учет логистических затрат	25
2.2. Нетрадиционные методы учета затрат	31
ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ В СФЕРЕ ЛОГИСТИКИ НА ОСНОВЕ ПРИМЕНЕНИЯ НЕТРАДИЦИОННЫХ МЕТОДОВ.....	56
3.1. Учетное обеспечение управления логистическими затратами	56
3.2. Методические рекомендации по совершенствованию организации учета затрат на предприятиях транспортной логистики	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	72
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	76

ВВЕДЕНИЕ

В условиях нестабильной внешней среды, свободной конкуренции, растущей инфляции, у организаций возникает необходимость формирования

достоверной информации о затратах на содержание подразделений, осуществление текущих видов деятельности, а также на реализацию различных бизнес-процессов. Сведения о затратах играют ключевую роль для принятия многих управленческих решений, именно поэтому правильная организация учета затрат требует наибольшего внимания.

В процессе своей жизнедеятельности любое коммерческое предприятие в первую очередь стремится к получению прибыли и ее всевозможной максимизации, обеспечению долгосрочной и непрерывной хозяйственной жизни, повышению конкурентоспособности. Наличие таких ориентиров делает неотъемлемой необходимость управления затратами, что безусловно является одним из важнейших и одновременно самых сложных направлений деятельности хозяйствующего субъекта. С этой целью ведется детальный учет и анализ затрат, изучаются их виды, направления и места возникновения.

Подходы, используемые логистикой, позволяют наиболее точно рассматривать деятельность коммерческих организаций с точки зрения перемещения информационных потоков и субъектов товародвижения. Применение процесса товародвижения в качестве объекта исследования позволяет детально познавать категорию «логистические затраты», являющуюся одной из самых значимых в хозяйственной деятельности любого предприятия, по той причине что данная категория оказывает прямое влияние на величину чистой прибыли.

На современном этапе развития экономики тенденция увеличения общих расходов и его опережающий темп в сравнении с динамикой доходов является причиной снижения эффективности бизнеса, что обуславливает актуальность и практическую значимость управления логистическими затратами с целью повышения эффективности логистических систем.

Широкое использование информационных систем в современных экономических условиях хозяйствования вызывает объективную необходимость совершенствования существующих методических и организационных основ учетного обеспечения управления деятельностью

хозяйствующих субъектов. Многоаспектность проблем, которые возникают при формировании затрат и финансовых результатов жизнедеятельности логистических предприятий в условиях конкурентного рынка, требует развития концепций учета, предполагающих использование новых форм, принципов, методов и способов его организации. Это позволит получать наиболее точную, своевременную и достоверную информацию о транспортных затратах с любой степенью детализации, необходимой для управления.

В настоящее время учет, являясь одной из важнейших функций управления организациями, не в полной мере выполняет главное информационное назначение – формирование достоверных учетных данных, используемых для регулирования издержек хозяйственной деятельности. Причина – отсутствие научно обоснованной методики учета затрат, учитывающей все особенности логистических операций. Именно необходимость рассмотрения нетрадиционных методов организации учетного обеспечения затрат в новых экономических и организационно-технических условиях финансово-хозяйственной деятельности предприятий транспортной логистики определяют актуальность и значимость темы данного диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Вопросы организации учетного обеспечения логистических затрат с применением нетрадиционных методик на предприятиях, использующих в своей деятельности транспорт, мало исследованы. Недостаточная практическая и теоретическая разработанность этих вопросов, имеющих немалое значение в современных экономических условиях, обусловила выбор темы диссертационного исследования и определила постановку его целей и задач.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений и методических рекомендаций по совершенствованию организации учета затрат на предприятиях транспортной логистики, адаптированных к современным условиям хозяйствования.

Достижению поставленной цели способствует решение следующих задач:

- описать подходы к классификации логистических затрат;
- рассмотреть отраслевые особенности сферы транспорта, оказывающие влияние на ведение учета затрат и калькулирование себестоимости транспортных услуг;
- исследовать порядок отражения транспортных затрат в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта;
- предложить методику учета транспортных логистических издержек в целях совершенствования учетного обеспечения затрат;
- обосновать целесообразность внедрения нетрадиционных методов, определить перечень мероприятий, позволяющих повысить информативность учета логистических затрат на предприятиях транспортной логистики.

Предметом исследования выступают методы учета затрат, рассматриваемые в качестве способа совершенствования учетного обеспечения транспортных издержек в современных условиях экономики.

Объектом диссертационного исследования выступают предприятия, осуществляющие свою хозяйственную деятельность по направлению транспортной логистики.

Научная новизна проведенного исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций, направленных на совершенствование организации учета затрат на предприятиях транспортной логистики в условиях информационной экономики. В диссертации рассмотрены следующие пункты научной новизны:

- 1) предложена классификация транспортных логистических затрат, дающая возможность группировать затраты по стадиям перевозочного процесса;
- 2) определены этапы применения ABC-метода для учета затрат на предприятиях транспортной логистики, позволяющие наиболее точно распределять затраты и осуществлять калькулирование себестоимости транспортных услуг;
- 3) разработан алгоритм организации учета транспортных затрат в системе

ABC с использованием счетов управленческого учета, позволяющий организовать эффективный контроль за затратами по логистическим бизнес-процессам.

Методологическую и теоретическую основу диссертации составила учебная и периодическая литература по вопросам экономической сущности логистических издержек, учета транспортных затрат и применению нетрадиционных методов учета.

При написании работы использовались общенаучные методы: сбор, обобщение, систематизация и анализ информации, системный подход, синтез, группировка и метод сравнений.

Структура диссертации определена логикой исследования и поставленными задачами. Она включает в себя введение, три главы, заключение и библиографический список.

Во введении отмечена актуальность темы диссертации, степень разработанности проблемы, определена цель и задачи работы.

В первой главе рассматривается экономическая природа логистических затрат и особенности их учета на предприятиях по видам и направлениям.

Вторая глава посвящена изучению отраслевых особенностей сферы транспорта, оказывающих влияние на ведение учета затрат. Рассматривается характеристика нетрадиционных методов учета, отмечаются их достоинства и недостатки.

Третья глава содержит теоретические основы организации учета транспортных логистических издержек и методические рекомендации по совершенствованию организации учета транспортных затрат.

В заключении изложены основные выводы по результатам выполненного диссертационного исследования.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЛОГИСТИЧЕСКИХ ЗАТРАТ

1.1. Логистические затраты: понятие и классификация

Логистика является новым инструментом, направленным на повышение конкурентоспособности предприятий, позволяющим снизить затраты, повысить качество управления финансово-хозяйственной деятельностью. Усиление интеграционных процессов, объективные процессы развития логистики обуславливают поиск механизмов, способствующих повышению эффективности деятельности хозяйствующего субъекта. Любая организация при формировании соответствующей ее целям логистической системы, в первую очередь стремится оценить ее потенциальную и фактическую эффективность.

В процессе развития логистики в экономически развитых странах сформировалась следующая система показателей, позволяющих оценить логистическую результативность и эффективность:

- общие логистические издержки;
- продолжительность логистических циклов;
- возврат инвестиций в логистическую инфраструктуру;
- производительность;
- качество логистического сервиса.

Данные показатели являются ключевыми при проведении оценки эффективности логистической системы, и, следовательно, позволяют получить информацию об эффективности хозяйственной деятельности предприятий в целом. Достижение финансовой устойчивости в долгосрочной и краткосрочной перспективе, обеспечение максимально возможного уровня прибыльности определяются, прежде всего, успешным управлением логистическими затратами организации [28].

Однако в настоящее время логистика находится только на стадии активного становления, окончательно не сформирован категорийный аппарат. В частности, не сформировано однозначного понятия логистических издержек. В научных трудах зарубежных и отечественных экономистов, рассматривающих тему логистики, содержится множество различных трактовок логистических затрат [10].

Большая часть авторов в тех или иных редакциях под логистическими затратами определяют сумму всех издержек, которые связаны с продвижением товаров на всех стадиях организационной и экономической деятельности, однако, эта совокупность трактуется по-разному. Например, Ч.С. Сковронек отмечает, что можно эластично трактовать понятие «сфера логистических затрат». Ее границы, прежде всего, зависят от целей группирования и сбора информации о затратах [53].

Е.А. Бондаренко считает, что логистические затраты тесно связаны с определением «логистические операции» и представляют издержки, связанные с выполнением обособленной совокупности действий, нацеленных на преобразование потоков [16].

Вызывает интерес мнение экономиста М.Н. Григорьевой, обозначающей, что изначально под логистическими затратами понималась совокупность издержек, связанных с операциями по перемещению товара (расходы на складирование, обработку заказов, транспортировку и т.д.). После под логистическими издержками стали рассматривать оптимизацию затрат на перемещение продукции, включая содержание и хранение запасов, поддерживающую деятельность и упаковку [23].

Важно отметить, что процесс выделения логистических затрат из состава совокупных должен быть наиболее простым и приближенным к калькуляции затрат, установленным принципам бухгалтерского учета и порядку составления бухгалтерской отчетности. Однако это является затруднительным по той причине, что отсутствует комплексная трактовка логистических издержек, отражающая их сущность и позволяющая дать всестороннюю оценку. В рамках существующей системы бухгалтерского учета с практической точки зрения это также представляется затруднительным [10].

Интересен подход Ю.В. Бутриной к определению логистических издержек, указывающей, что совокупные затраты определяются суммой издержек логистических и бухгалтерских. При этом бухгалтерские издержки подразумевают затраты на транспортировку, складирование, производство,

создание запасов сырья и готовой продукции. А логистические издержки возникают в процессе управления реализацией и включают альтернативные (вмененные) издержки, штрафные санкции и скидки. Однако издержкам, с которыми предприятие сталкивается на этапе производства, также присущ логистический характер (например, затраты по внутривозовскому перемещению). По этой причине отнесение к логистическим тех затрат, которые связаны только с процессом реализации, считается некорректным [17].

Сущность логистических затрат характеризуется сферой охватываемых процессов логистики. Поэтому можно сказать, что логистические затраты представляют собой затраты на производство и сбыт продукции, которые осуществляются на всех этапах логистических процессов: от снабжения до реализации готовой продукции.

В логистической системе имеются разные по содержанию затраты, что связано с использованием различных по назначению и характеру средств и форм живого труда. Для предприятия классификация логистических издержек служит важным инструментом управления ими, а также необходима для принятия эффективных управленческих решений. Исходя из этого, в числе важнейших принципов группировки логистических издержек можно выделить:

- необходимое отражение соответствующей принадлежности издержек к элементам расходов, овеществленных в средства производства, а также к живому труду, фонду его оплаты, элементам добавленной стоимости;
- возможность объединения отдельных связанных расходов, включаемых в функциональный центр логистических, что позволит вести контроль уровня затрат и экономичности деятельности такого центра;
- отнесение на конкретные виды производимой продукции и оказываемых услуг, что позволит правильно исчислять их себестоимость;
- необходимость разделения затрат, которые связаны непосредственно с перемещением материальных потоков и расходами по информационному обеспечению таких процессов;
- деление издержек в зависимости от вида самой логистической системы,

а также задач по управлению и оптимизации в рамках конкретных логистических цепей и каналов;

- необходимость разделения затрат согласно динамике потокового процесса [37].

Существует множество систем классификации логистических затрат. Исследование работ ведущих экономистов позволило сформировать особенности, а также основные классификационные признаки. Схематично классификацию логистических затрат можно представить следующим образом (рис. 1.1).

На практике большая часть отчетных форм о выполнении логистических планов включают показатели логистических издержек, которые сгруппированы по функциональным областям логистики. Например, это издержки на операции физического распределения, издержки в материальном менеджменте и т.д., а внутри этих областей идет разделение по логистическим функциям. Общепринятыми и наиболее популярными являются выделение и учет затрат на информационно-компьютерную поддержку, складирование, грузообработку, транспортировку, погрузочно-разгрузочные работы, управление заказами, затраты на маркетинг и распределение. Группировка логистических расходов по функциональному признаку позволяет оценить их абсолютную величину, проанализировать обоснованность размера таких расходов, выявить пути совершенствования их структуры и способы проведения более действенного контроля их состояния [28].

Однако многие экономисты нередко в качестве основных классификационных групп выделяют затраты на закупку, производство, сбыт, транспортировку, хранение и переработку продукции.

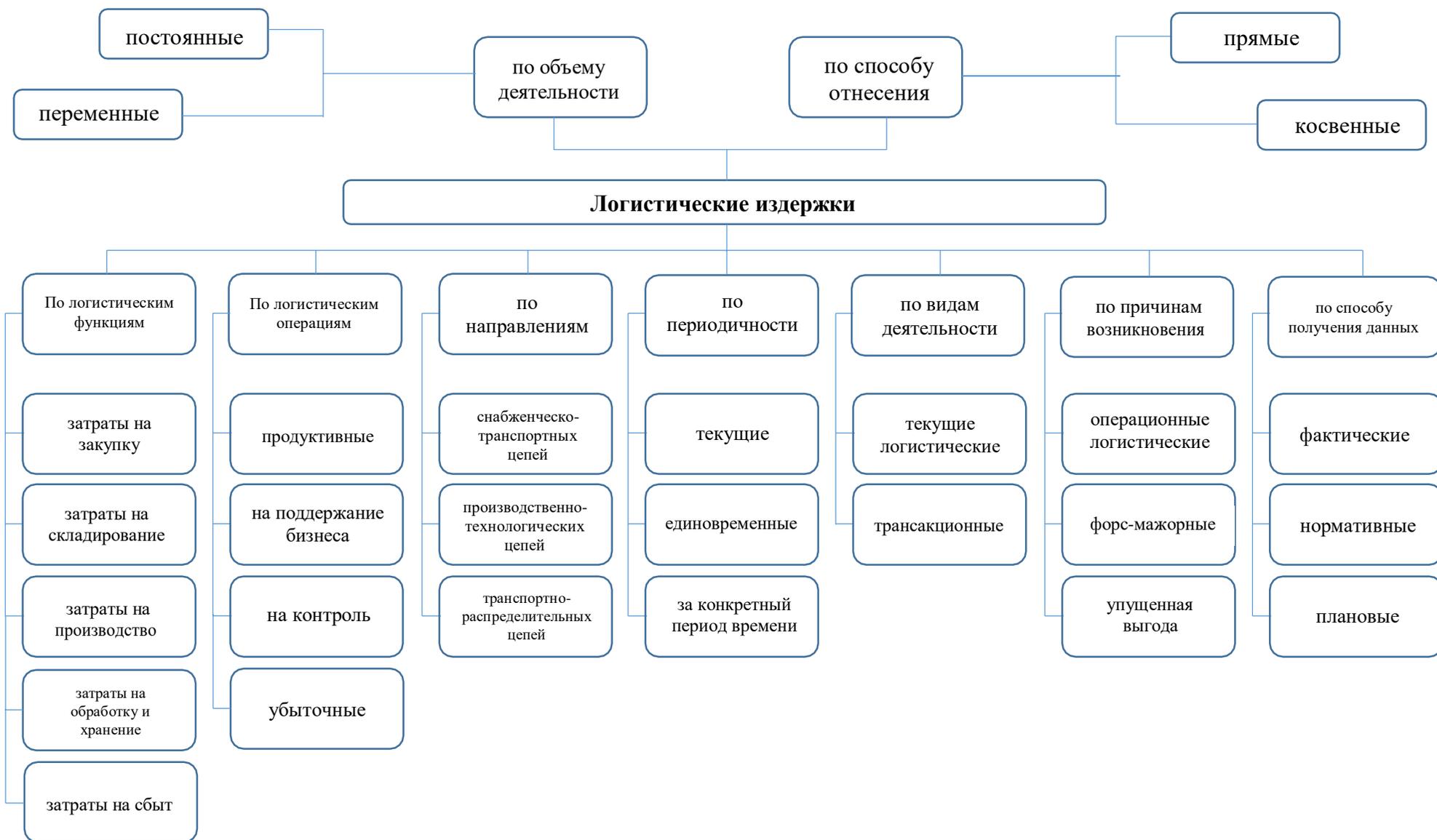


Рис. 1.1. Классификация логистических издержек

При этом в состав затрат на закупку включаются расходы, связанные с приобретением материалов и сырья, другими словами их стоимость, а также расходы на оформление заказов, расходы по транспортировке производственных запасов и их хранению, расходы на вложенный оборотный капитал.

Под затратами на производство понимается совокупность расходов по приемке материалов и сырья, оформлению производственных заказов, транспортные расходы для организации процесса производства, затраты от замораживания финансовых ресурсов.

Затраты на сбыт объединяют расходы на оформление заказов (маркировку, сортировку, упаковку и прочие операции), хранение произведенной готовой продукции, ее транспортировку и затраты на вложенный капитал.

В транспортные расходы организации выключаются: оплата работ, выполненных силами собственного автопарка либо же путем привлечения сторонних транспортно-экспедиционных и транспортных компаний, а именно оплата провозных тарифов за перевозку любыми видами транспортных средств, стоимость перекачки и перевалки, почтовая отправка, сборы транспортных компаний за экспедирование и хранение продукции в пути следования до клиента, погрузочно-разгрузочные работы и прочее.

Затраты на хранение и переработку продукции объединяют, прежде всего, комплекс операций, формирующих содержание процесса хранения, подразумевающих внутрискладское перемещение продукции между складами и ее укладку на местах хранения, контроль за состоянием продукции на складах, оплату профилактических мероприятий, направленных на снижение порчи готовой продукции, естественную убыль.

В последнее время все больше авторов в своих научных публикациях подразделяют логистические затраты по принципам взаимодействия и функционирования каналов производства, распределения и снабжения, и выделяют следующие группы логистических расходов отдельной организации:

1) издержки снабженческо-транспортных цепей, включающие складские издержки в сфере снабжения, издержки по ввозной транспортировке, расходы на грузообработку, экспедирование, информационную поддержку системы снабжения;

2) издержки операционных или производственно-технологических цепей, то есть расходы на складирование, затраты по внутрипроизводственным перевозкам, на информационную поддержку производственной логистики и другие производственные логистические затраты, имеющие внутренний характер;

3) издержки сбытовых и транспортно-распределительных цепей – это издержки по вывозной транспортировке, складские затраты в сфере сбыта, затраты на экспедирование и грузообработку в процессе сбыта, издержки по информационной поддержке распределения, а также таможенные расходы в условиях экспорта, страхование, расходы на функционирование дилерских торговых сетей [45].

Другие авторы под логистическими затратами понимают:

- расходы на выполнение логистических операций (эксплуатационные, операционные), то есть расходы, связанные с осуществлением текущей логистической деятельности;

- форс-мажорные затраты или ущерб от логистических рисков – данная группа затрат обусловлена продвижением материальных ценностей на предприятиях;

- затраты упущенных возможностей или упущенная выгода, влекущая потерю прибыли. Причина возникновения таких издержек, прежде всего, связана с ограниченным объемом ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия, которые могут быть использованы только на определенные цели; это исключает возможность применения других альтернативных вариантов, способных обеспечить получение положительного финансового результата [53].

По способу получения данных логистические затраты делятся на фактические, нормативные и плановые.

Фактические затраты – это затраты, которые действительно приходятся на рассматриваемый объект в определенном периоде и зависят от фактических объемов выполненных заказов. Сумма фактических затрат исчисляется путем умножения объема использованных ресурсов на фактические действующие цены.

Под нормативными логистическими затратами понимаются средние затраты, которые приходятся на рассматриваемый объект в определенном периоде в условиях фактического объема обслуживания. Сумма таких затрат рассчитывается как произведение фактического объема использованных ресурсов и средних цен на них.

Плановые затраты – это затраты, расчет которых производится для отдельного логистического объекта в определенном периоде в условиях заданных объемов заказов, технологий, программ обслуживания и потребителей. Сумма плановых затрат равна произведению запланированных объемов перемещения и плановых цен этих объемов [37].

По периодичности возникновения в состав логистических издержек входят затраты единовременные, текущие и затраты за конкретный период времени.

Также на практике логистические издержки разделяются на классификационные группы, характерные для любых видов затрат предприятия:

- постоянные, которые не зависят от изменения объемов выполняемых заказов внешних и внутренних потребителей;
- переменные, зависящие от объемов выполняемых заказов. В первую очередь это затраты на размещение заказов, переналадку, складирование и хранение запасов во времени;
- прямые, определяемые возможностью отнесения на конкретный объект или носитель (заказ, группу изделий, продукт);

- косвенные, относимые на объекты затрат пропорционально установленной базе распределения.

Логистика не стоит на месте, она развивается, выявляются новые пути совершенствования логистической деятельности. Одновременно с развитием логистики формируются все новые и новые классификационные подходы, формируемые авторами экономических изданий [11].

Одним из усовершенствованных подходов к классификации затрат является их разделение на продуктивные, убыточные, издержки на поддержку бизнеса и контроль (или логистическое администрирование).

Продуктивные затраты связаны с созданием ценности, которую желает получить покупатель, которую он готов оплатить. Это и производственные затраты, и расходы на сбыт продукции, оплата труда, расходы на проведение финансовых операций и осуществление процесса продаж продукции. В этой группе также рекомендуется рассматривать издержки на упаковочные работы, если они способствуют продвижению продукции и товаров на рынке.

Затраты на поддержание логистического бизнеса по своей природе не влияют на создание ценностей, однако они неизбежны. Это оформление заказов, транспортировка, проверка рабочей деятельности сотрудников, организация и ведение учета продукции и прочее.

Затраты на контроль подразумевают расходы на мероприятия, которые нацелены на предотвращение и ликвидацию негативных результатов. Для любого бизнеса требуется система предварительного предупреждения в случаях, к примеру, если товары не продаются так хорошо, как прогнозировалось, или если технологическое оснащение организации больше не обеспечивает ее конкурентоспособность на рынке. В эту группу также входят затраты по контролю работы конкурентов.

Убыточные затраты являются следствием работ, которые не дают положительных результатов (простой оборудования, расходы на «бездействие»).

Последняя из рассматриваемых классификаций в составе логистических затрат рассматривает издержки на формирование конечного продукта и транзакционные издержки.

Затраты на формирование конечного продукта включают все те же производственные, транспортные, складские расходы. Они связаны непосредственно с преобразованием сырья и материалов в конечный продукт.

Однако интерес вызывает группа транзакционных издержек и ее составляющие. В общем смысле под данной категорией понимается совокупность затрат, направленных на налаживание и осуществление обменных соглашений по закупке и сбыту на рынке. На их величину влияет вид используемых услуг, выбранная форма их координации. В транзакционных системах учета пока еще нет единого и точного ответа на вопрос: существует ли вообще возможность экономии на транзакционных издержках на рынке, и при каких обстоятельствах.

Транзакционные издержки включают:

- 1) поиск клиентов – подбор необходимой информации, обмен данными, налаживание контактов;
- 2) переговоры – подготовка предложений, проведение самих переговоров, процесс заключения договора;
- 3) обеспечение интересов взаимодействующих сторон – это научные разработки и исследования, соглашения относительно гарантий качества услуг;
- 4) процесс обмена – складские и транспортные операции;
- 5) осуществление контроля – проведение аудиторских проверок, испытание первых образцов, прием продукции, рекламная деятельность;
- 6) адаптация – наличие подтверждений по удовлетворенности обслуживанием, процесс актуализации данных;
- 7) корректировка взаимоптимальных условий договора – например, осуществление догрузки производственных мощностей, договоренность по дополнительным ценовым скидкам, корректировка первоначальных рамочных условий;

8) ослабление стратегической позиции – потеря потребителей, снижение рыночной доли;

9) завершение сделки – устранение обязательств по платежам, оформление заключительной документации.

По периодичности возникновения такие издержки могут быть одноразовыми и регулярными. В состав регулярных, вместе с прямыми затратами на обмен, включаются все расходы, которые образуются при осуществлении контроля и реализации торговых соглашений в обменных отношениях.

Первые три пункта перечисленных затрат имеют место до оформления договорных отношений. Это затраты, связанные с согласованием интересов каждой стороны. Остальные виды возникают после заключения договора. При этом важно отметить обратную зависимость: чем выше издержки до заключения договора, тем ниже последующие [31].

Однако, несмотря на то, что рассмотренная классификация логистических затрат объединяет мнения и подходы различных авторов, она не является исчерпывающей, по той причине, что для каждого предприятия характерны свои цели, уникальные условия и содержание логистических издержек.

Ориентируясь на специфику деятельности транспортных компаний, предлагается структурировать транспортные логистические затраты по стадиям перевозочного процесса. Данная классификация включает 2 группы затрат:

- затраты, определяемые на начальной/конечной стадии перевозки;
- затраты, связанные с непосредственным осуществлением перевозки

(рис. 1.2).

Распределение транспортных затрат в соответствии с предложенной классификацией позволит безошибочно определять прямые затраты, сразу относимые на объекты калькулирования (непосредственно связанные с перевозочным процессом), и накладные, подлежащие разнесению (возникающие на начальной/конечной стадии перевозочного процесса).



Рис. 1.2. Классификация транспортных логистических затрат по стадиям перевозочного процесса

1.2. Особенности учета затрат в сфере транспортной логистики

В транспортной компании управление затратами играет роль одного из приоритетных направлений управления организацией, и, соответственно, рассматривается как ведущая технология финансового планирования затрат.

Затраты, связанные с оказанием транспортных услуг, формируют их себестоимость. В каждом производственном цикле они возмещаются за счет полученной выручки. В аналогично равных условиях наличие разновеликих затрат и постоянных цен на оказание транспортных услуг оказывает существенное влияние на размер финансового результата транспортной компании и уровень рентабельности. Необходимое условие состоит в возвратности произведенных расходов. На величину себестоимости конечной услуги оказывают влияние затраты на износ основных фондов, приобретение материалов, затраты на оплату труда, социальные программы, модернизацию и расширение производства и другие нужды, осуществляемые за счет доходов, получаемых за реализацию услуг и других видов деятельности.

С целью повышения точности учета затрат транспортной организации, у руководства возникает вопрос о необходимости правильного выбора обоснованного и оптимального варианта группировки транспортных затрат по калькуляционным статьям и по экономическим элементам. Группировка по экономическим элементам в транспортных компаниях производится по однородности экономического содержания таких затрат. В управлении затратами предприятия транспортной сферы экономический анализ предполагает анализ динамики всех затрат по оказанию транспортных услуг. Это, в свою очередь, позволит руководителю определить изменения емкости издержек фирмы [44].

Для увеличения эффективности планирования и учета анализ косвенных и прямых расходов в транспортной организации проводится регулярно. Это осуществляется в целях нахождения возможных резервов снижения расходов в рамках отдельных статей затрат. Деление затрат на косвенные и прямые

позволяет рационально вести учет, а также формировать полную себестоимость логистических транспортных услуг. Чем шире перечень услуг, оказываемых транспортным предприятием, тем больше величина его косвенных затрат. В транспортных компаниях, имеющих сложную организационную структуру, наблюдается особая структура затрат, направленная на увеличение части косвенных затрат в ней. Вследствие этого происходит усложнение процесса распределения косвенных затрат по объектам учета. В такой ситуации появляется необходимость применения распределительных коэффициентов для правильного разнесения косвенных затрат. При этом положительный эффект от организации учета затрат возможен лишь при наличии системного подхода, направленного на решение таких проблем. Успешное использование системы управления затратами в транспортной компании помогает выявлять более выгодные направления для вложения денежных средств, снижать непроизводительные затраты, вести поиск имеющихся резервов для уменьшения затрат [54].

В таком случае важно изучить прямую зависимость между общими функциями управления затратами в транспортной организации в следующем порядке:

1. планирование;
2. организация;
3. контроль.

Первая стадия, прежде всего, характеризуется определением объемов оказываемых транспортных услуг. Затем рассчитываются нормы расхода энергоносителей, материалов на каждую отдельную услугу. Далее устанавливается стоимость по каждому виду работ. В итоге становится возможным провести расчет переменных затрат на одну транспортную услугу, то есть тех затрат, которые будут меняться пропорционально объему производства. После чего определяется величина постоянных затрат.

Определение величины постоянных затрат, прежде всего, требует от руководства транспортной компании решения многих вопросов: будет ли

организация оказывать транспортные услуги или нет, придется ли охранять склады, отапливать и освещать здания, выплачивать заработную плату персоналу аппарата управления, начислять амортизацию на основные фонды, уплачивать налоги. Другими словами, величина таких затрат зависит от объемов оказываемых услуг и потребности в них.

В краткосрочной перспективе у руководства транспортной компании отсутствует возможность изменения производственной мощности предприятия, потому что эти затраты постоянны. Такой вид затрат требует обеспечения доходами, то есть выручкой, уменьшаемой на сумму переменных затрат. А доход, в свою очередь, зависит от производственных объемов и количества реализуемых транспортных услуг.

Теперь обратимся к системе учета затрат в краткосрочном периоде в условиях оказания постоянных объемов транспортных услуг. Здесь стратегия учета затрат связана с изменением величины неизбежных издержек, поскольку по результатам инвестирования средств в основной капитал все затраты транспортного предприятия будут переменными.

С целью обеспечения высоких доходов возникает необходимость выявления в транспортной компании центров затрат и центров прибыли, а также необходимость организации между ними системы взаимодействия. Для этого производится утверждение внутренних цен на транспортные услуги и те услуги, которые структурные подразделения организации оказывают друг другу. В качестве центров прибыли выступают подразделения транспортного предприятия, внутри которых легко сравнивать затраты и полученную выручку. В качестве центров затрат можно рассматривать, например, бухгалтерию, отдел контроля и экспертизы, отдел главного энергетика по той причине, что в данных подразделениях определение результатов их участия в системе затрат является весьма затруднительным [25].

Наиболее точный учет затрат транспортной организации обеспечивается выбором оптимально обоснованных методов учета, занимающих одно из главных мест в системе управления транспортными логистическими затратами,

а, следовательно, определяющими в конечном итоге результативность перевозочной деятельности хозяйствующих субъектов. Затраты транспортной организации полностью носят логистический характер, что в полной мере оказывает влияние на величину чистой прибыли и рентабельность, отражает эффективность транспортной деятельности.

Наиболее распространенными методами учета затрат и калькулирования себестоимости услуг в транспортной сфере выступают попроцессный и позаказный методы. Основу их разделения составляет методика калькулирования себестоимости транспортных услуг. Этот показатель является весьма значимым для деятельности транспортной компании по целому ряду причин, таких как:

- расчет издержек на одну услугу требуется для обоснования возможности производства новых видов продукции или оказания новых видов услуг;
- определение доходности отдельных транспортных и производственных линий;
- определение уровня конечных цен.

Показатель калькулирования себестоимости услуг транспортной логистики также требуется для осуществления контроля и планирования на разных уровнях управления предприятием сферы транспорта.

Попроцессный метод применяется для определения средней себестоимости оказываемых услуг. Применение данного метода является целесообразным в случаях, когда из-за непрерывного характера производственного процесса практически невозможно выявить расходы, связанные с отдельными единицами затрат. Примером выступают конкретные транспортные услуги, возможность установления точных затрат по которым отсутствует.

В основном оказание транспортных услуг включает не один, а несколько производственных процессов. Попроцессный метод учитывает это с помощью открытия отдельных счетов, предназначенных для отражения каждого процесса

и накопления всех произведенных затрат по этим процессам на соответствующих счетах. При формировании себестоимости транспортных услуг этап выхода услуг одного процесса становится этапом ввода для других; это отражается на счетах процессов таким образом, что суммарные производственные и логистические затраты, относящиеся на все транспортные услуги, легко можно определить в любое время до момента их учета в качестве завершённых.

Также как и нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости, попроцессный метод предполагает применение нормативов и норм, формирование смет расходов и учет возникающих отклонений.

Использование метода учета затрат по процессам предполагает:

1) ведение учета транспортных затрат на основании первичной документации по прямым и комплексным расходам (например, затраты вспомогательных цехов, связанные с ремонтом);

2) распределение затрат по отдельным процессам;

3) определение общей суммы затрат;

4) распределение затрат в зависимости от характера транспортной услуги:

- между видами транспортных услуг (в этом случае учет ведется по определенным процессам и каждому виду услуг; то есть некоторая часть расходов сразу относится на себестоимость, а другая часть распределяется пропорционально валовому объёму оказываемых услуг);

- между производственными процессами, когда затраты суммируются и распределяются пропорционально услуге);

5) расчет себестоимости оказанной транспортной услуги за месяц [54].

Объектом учета затрат и объектом калькулирования при позаказном методе является отдельный заказ на оказание транспортных услуг. Как правило, данная методика может применяться при наличии у транспортной компании определенной устойчивой базы заказчиков. При этом заказом является заявка получателя услуг, предполагающая выполнение определенного количества перевозок.

Показанный метод предполагает учет прямых затрат в разрезе установленных калькуляционных статей по отдельным транспортным заказам и учет косвенных затрат, распределяемых между заказами пропорционально пробегу транспортного средства, выступающего в качестве базы распределения транспортных затрат, а фактическая стоимость услуги определяется после ее оказания [48].

В заключение можно сказать, что положения экономической науки не стоят на месте. В современных условиях хозяйствования происходит постепенное развитие управленческих подходов, меняется экономическая составляющая транспортной сферы. Существующие методы учета затрат в большинстве случаев не позволяют обеспечить высокую достоверность расчетов, что делает необходимым поиск новых методик организации учетных процессов, направленных на оптимизацию учета и повышение эффективности управленческих решений, а, следовательно, и деятельности субъектов транспортной логистики.

ГЛАВА 2. МЕТОДЫ УЧЕТНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ЛОГИСТИЧЕСКОЙ СФЕРЕ

2.1. Влияние отраслевых особенностей предприятий транспортной логистики на учет логистических затрат

Современный транспорт - это единая транспортная система, которая включает мощную сеть автомобильных, железнодорожных, воздушных, речных, морских, промышленных и трубопроводных коммуникаций.

При рассмотрении порядка учета транспортных логистических затрат необходимо учитывать определенные особенности, которые присущи транспортной отрасли:

1. Специфика транспортной сферы заключается в том, что сам транспорт не производит продукцию, а участвует в процессе ее создания, так как обеспечивает производство материалами, сырьем, оборудованием и доставляет готовую продукцию покупателю. Таким образом, посредством транспорта создаются условия формирования общегосударственного и местного рынков.

2. На транспортную деятельность существенное влияние оказывают географические условия, ведь транспорт применяется в качестве средства заполнения географических разрывов между потребителем и производством.

3. Транспортная система объединяет различные виды транспортных единиц, каждой из которых присущи свои экономические и технические особенности, выполнение определенных функций, провозная способность, исторические и географические особенности развития.

4. Формирование транспортной сети зависит от ряда социально-экономических факторов, таких как размещение и развитие близлежащих населенных пунктов, мощность и направление основных экономических и транспортных связей, расположение туристических объектов.

5. В качестве основных активных средств труда выступают транспортные средства; соответственно, производство является фондоемким [44].

В транспортных организациях перевозка грузов может осуществляться

посредством использования собственного автомобильного парка, либо же с привлечением транспорта общего пользования и иного стороннего транспорта, принадлежащего другим предприятиям и организациям.

Торговые компании заключают с автомобильными хозяйствами договора на перевозку грузов, предусматривающие сроки и объемы поставок, порядок представления, составления и выполнения полученных заявок на перевозки, материальную ответственность, порядок осуществления погрузочно-разгрузочных работ, экспедирования продукции, схемы и маршруты грузоперевозок.

В начале каждого месяца происходит утверждение декадных заданий на перевозки. Согласно таким заявкам грузоотправители заблаговременно предоставляют заявки на необходимое количество автотранспортных средств.

С учетом характера и объема предстоящих грузоперевозок выделяют транспорт в необходимом количестве соответствующего типа. Проводится проверка его исправности и санитарной обработки. Подача под погрузку в обязательном порядке должна производиться ко времени, указанному в предоставленной заявке.

Товары, представленные к перевозке, надлежащим образом подготавливаются к транспортировке. Их упаковывают в специальную инвентарную тару, осуществляют взвешивание, группирование по грузополучателям. Заранее подготавливают счета-фактуры и товарно-транспортную документацию. Перед сдачей водителю грузов, предназначенных для перевозки, проверяется наличие путевого листа, документов, удостоверяющих личность, и доверенности на управление транспортным средством.

Приемка грузов к перевозке с передачей перевозчику ответственности за его сохранность осуществляется с помощью взвешивания на весах, обмера в кузове или подсчета мест. Товары с пломбой отправителя принимаются водителем согласно количеству мест по счету-фактуре. Прием грузов удостоверяется личной подписью водителя, проставляемой на каждом

экземпляре товарно-транспортной накладной [41].

Передача получателю груза, перевезенного водителем или экспедитором, осуществляется по товарно-транспортной накладной по количеству, объему или массе. Грузы, доставленные в исправных прицепах, автомобилях, цистернах, контейнерах с исправными пломбами отправителя, передаются грузополучателю без проведения проверки количества мест, состояния груза и его массы. При этом обязательным условием является проверка соблюдения условий грузоперевозки.

Получение товара отмечается штампом и подписью грузополучателя в счете-фактуре и товарно-транспортной накладной. Оплата перемещения грузов производится согласно утвержденным тарифам на перевозку и за прочие услуги, которые выполняются автотранспортом. Схема движения материальных и информационных потоков на транспортном предприятии представлена на рисунке 2.1.

На транспортном предприятии учет транспортных логистических затрат зависит от ряда особенностей, которые обусловлены спецификой осуществляемой деятельности, что оказывает влияние не только на учет расходов и доходов, но и на процесс налогообложения.

Можно выделить следующие характерные черты учета затрат:

- в транспортной компании вне зависимости от формы собственности (аренда, лизинг, собственный парк) имеются транспортные средства, с помощью которых осуществляется оказание услуг по перевозке грузов;
- значительная часть штата сотрудников сформирована за счет работников, управляющих транспортными средствами; при этом определены отдельные привила режима работы и условия допуска к ней;
- требуется особый набор затрат, необходимых как для обеспечения функционирования транспортных единиц (периодический технический ремонт и регулярное обслуживание, специальные вспомогательные материалы), так и для наличия права на осуществление деятельности по перевозкам (наличие

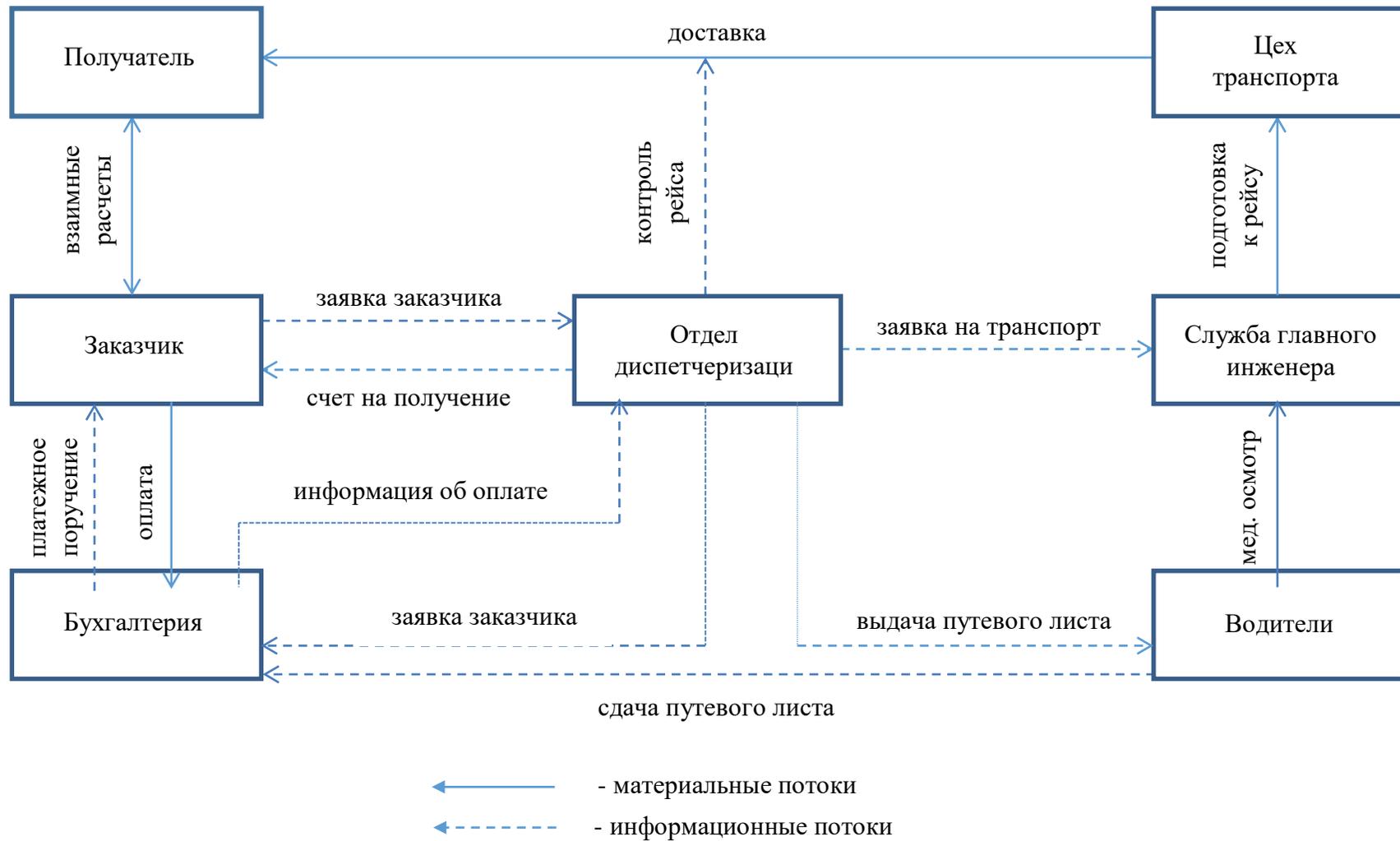


Рис. 2.1. Движение материальных и информационных потоков на транспортном предприятии

квалифицированных сотрудников для управления, регистрация транспортных средств, а также их страхование);

– имеется обязательство по начислению и уплате транспортного налога, подчиняющегося положениям Налогового Кодекса РФ, однако исчисляемого в соответствии с особенностями каждого конкретного региона;

– необходимость использования в работе специальной документации таких видов как товарно-транспортные накладные, путевые листы (для автотранспорта), авиагрузовые и железнодорожные накладные, документы о перегрузе продукции с транспорта одного вида на другой [42].

При этом учет затрат в транспортных компаниях должен быть ориентирован на следующее:

1. Используемые для перевозок транспортные средства в обязательном порядке должны отражаться в учете: либо на балансе предприятия, если находятся в собственности или же получены в лизинг с отражением на балансе получателя, либо за балансом, если транспорт арендован или взят в лизинг и учитывается на балансе у лизингодателя. Это необходимо для обоснованного принятия к учету всех затрат, связанных с содержанием транспорта.

2. В обязательном порядке должна проводиться регистрация транспорта за организацией-перевозчиком: временная, если транспорт арендован или взят в лизинг, или постоянная, если транспортные средства являются собственными. Наличие регистрации (даже временной) служит основанием для начисления и уплаты транспортного налога перевозчиком.

3. ГСМ, необходимые для функционирования транспортных единиц, относятся в затраты согласно утвержденным нормам их списания. Такие нормы или определены законодательно (и применяются в определенных отраслях), или разрабатываются хозяйствующим субъектом самостоятельно. Здесь требуется организация учета расходов ГСМ по каждому транспортному средству и использование соответствующего алгоритма по списанию с условием отнесения излишков расхода в те затраты, которые не уменьшают базу прибыли.

4. Обеспечение безопасности работы автомобильного транспорта в зимнее время посредством использования специальных шин, приобретаемых не на один зимний период. При этом необходимо организовать и неоднократную выдачу шин со склада, принятие их для хранения на летний период, и соответствующее отражение таких операций в учете.

5. Неотъемлемыми составляющими в составе затрат будут расходы на:

- регулярное техническое обслуживание и периодический технический осмотр транспорта;
- страхование, включаемое в затраты по частям в течение периода действия страхового полиса;
- обязательные первичные (перед трудоустройством на работу) и предрейсовые медицинские осмотры работников, управляющих транспортными средствами;
- услуги по взвешиванию грузов, погрузочно-разгрузочным работам, очистке транспорта;
- оплату проезда по платным федеральным трассам, оплату хранения продукции, подачи вагонов, использование подъездных железнодорожных путей, проезд на территорию других организаций;
- оплату специально предусмотренных перерывов в работе водителей, которые предназначены для отдыха в пути и после прибытия из рейса.

В транспортной компании правильная организация учета затрат играет роль одного из приоритетных направлений управления фирмой, и, соответственно, рассматривается как ведущая технология финансового планирования затрат [39].

Таким образом, учет и управление затратами на транспортных предприятиях требует обдуманного, рационального подхода, учитывающего все характерные особенности сферы транспорта, начиная от географического размещения и заканчивая способом распределения косвенных затрат. Только соблюдение всех требований, предъявляемых к учету транспортных затрат,

позволит не только правильно организовать учетный процесс, но и определить пути их возможного снижения, а, следовательно, способствовать росту финансового результата транспортной компании.

2.3. Нетрадиционные методы учета затрат

Уровень развития современной экономики характеризуется достаточно высокой нестабильностью экономического поведения рыночных субъектов. Именно поэтому при построении собственной стратегии каждая организация стремится создать условия и предпосылки для перспективной и долгосрочной деятельности, что возможно лишь за счет создания очевидного конкурентного преимущества. При этом одним из признанных способов борьбы с конкурентами является лидерство по издержкам, вследствие чего у предприятия возникает вопрос о создании наиболее эффективной системы учета затрат, которая позволит увязать в единое целое всю управленческую информацию в рамках отдельной организации [24].

В мировой и отечественной бухгалтерской практике вопросам управленческого учета, а именно методам планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости, придается большое значение; поиск рационального механизма организации системы управления затратами становится весьма актуальным.

В настоящее время процедуры и методология управленческого учета интенсивно развиваются; это является свидетельством значительных перемен в развитии информационных технологий и экономической жизни организаций. Возникают инновационные методики, соответствующие новым теориям управления.

Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости является предметом активных дискуссий, однако можно классифицировать их следующим образом:

1. Традиционные методы (попередельный, позаказный, попроцессный, нормативный).

2. Нетрадиционные (инновационные) методы.

Традиционные системы учета затрат были созданы в тот период, когда большая часть организаций производила ограниченный ассортимент продукции; основными затратами выступали затраты на материалы и заработная плата основного производственного персонала. При этом, являющиеся в большинстве случаев косвенными, расходы на управление и обслуживание производства были невелики, в связи с чем искажения производственных затрат при пропорциональном распределении на продукцию были не слишком значительными. Однако стоимость обработки информации в таких условиях была достаточно высокой, что делало неоправданным применение наиболее сложных методов распределения накладных расходов.

В условиях рыночной экономики возникли предпосылки изменения подходов к распределению накладных расходов:

- в результате внедрения инновационных технологий, робототехники, высокопроизводительной техники, автоматизации производственных процессов уменьшилась доля прямых трудовых затрат и возросли косвенные расходы;
- расширился перечень выполняемых работ и оказываемых услуг;
- при автоматизированной обработке данных учетных процессов стало возможным применение более сложных методов распределения накладных расходов [21].

Данные обстоятельства способствовали появлению новых методов учета затрат и калькулирования себестоимости. Рассмотрим некоторые из них.

ABC-метод (Activity Based Costing, АВ-костинг, учет затрат по функциям, учет затрат по бизнес-процессам) – это система управления затратами, которая рассматривает операции в качестве объектов учета затрат и калькулирования с целью исчисления себестоимости услуг и определения эффективности бизнес-процессов. При этом происходит поэтапное распределение косвенных расходов на произведенные работы или оказанные услуги. В рамках ABC-метода экономический субъект рассматривается как набор бизнес-процессов или технологических операций, которые определяют его специфику [29].

Технология АВ-костинга выходит за пределы калькулирования и учетных технологий. Данная система обеспечивает систематизацию и накопление информации о разных финансовых показателях (доходах, обязательствах, активах, затратах), имеющих место в деятельности организации, в части основных операций и бизнес-процессов. В отличие от традиционных подходов, рассматривающих в качестве причины возникновения затрат производство продукции, в основе метода ABC находится идея опосредованной связи между объектами учета и финансовыми показателя через операции. Для операций, являющихся основой сбытовых, технологических и управленческих процессов, требуется привлечение всех видов ресурсов. Следовательно, существует связь между операциями и активами, которые необходимы для их выполнения, затратами, возникающими при их осуществлении, обязательствами, которые имеют место в случаях привлечения активов.

Затраты, обязательства и активы, в первичном учете относимые по центрам ответственности и местам возникновения, в дальнейшем группируются по функциональным операциям с последующим распределением на носители затрат, т.е. объекты учета. Причем вся совокупность операций предприятия формирует иерархию в зависимости от уровней их осуществления, а также исходя из видов вторичной и первичной деятельности, при этом все объекты калькулирования входят в один из существующих сегментов: производственный (работы, продукция, услуги), сбытовой (клиентские сегменты, клиенты, регионы обслуживания) или управленческий (центры ответственности).

Однако последовательное распределение затрат, группируемых по операциям, является достаточно сложным. Во-первых, необходимо выявление причинно-следственных связей для понимания будут ли распределяться на конкретные объекты учета затрат операции, относящейся к соответствующему уровню иерархии. К примеру, затраты, связанные с поддержкой клиентских отношений, распределяются между всеми объектами в сбытовом сегменте, но не включаются в себестоимость продукции.

Во-вторых, в качестве базы распределения затрат, относимых на операцию, рассматривается фактор затрат (или cost driver), выражающий количественно измеримый результат функциональной операции, применяемый объектами учета.

Рассмотрим алгоритм формирования себестоимости продукции по ABC-методу:

1. установление совокупности основных процессов, которые связаны с производством;
2. выявление затрат относительно каждого выявленного процесса;
3. определение драйверов затрат в рамках каждого выявленного процесса;
4. использование ставки драйверов затрат применительно к единицам продукции, т.е. единицам затрат.

Суть АВ-костинга характеризуется:

- выявлением основных видов деятельности коммерческого предприятия;
- выявлением носителей затрат по каждому виду деятельности фирмы;
- прямым распределением и отнесением накладных затрат на «носители», созданные по каждому виду деятельности;
- определением ставок распределения накладных затрат на каждый «носитель» по существующему фактору затрат.

Под драйвером затрат («кост драйвер», cost driver, «носитель затрат») понимается показатель, измеряющий активность конкретного вида деятельности, который отражает всю его сущность и имеет прямую взаимосвязь с объектом калькулирования. Отечественные авторы используют большой спектр определений относительно данного понятия: «коэффициент распределения затрат», «носитель затрат», «единица активности», «потребитель затрат».

Для всех накопителей затрат ставка драйвера рассчитывается как отношение объема затрат по процессу к драйверу затрат (числу операций) [34].

Для наглядности системы ABC-метода рассмотрим две его перспективы на рисунке (рис. 2.2). По вертикали изображена логика разнесения затрат по

калькуляционным объектам. По этой логике происходит трансформация стоимости используемых ресурсов в стоимость операций с последующим отнесением на объекты калькулирования. Процессная перспектива показана по горизонтали. Она включает последовательность видов деятельности организации во времени и нередко включает нефинансовые (операционные) параметры бизнес-процессов и видов деятельности.

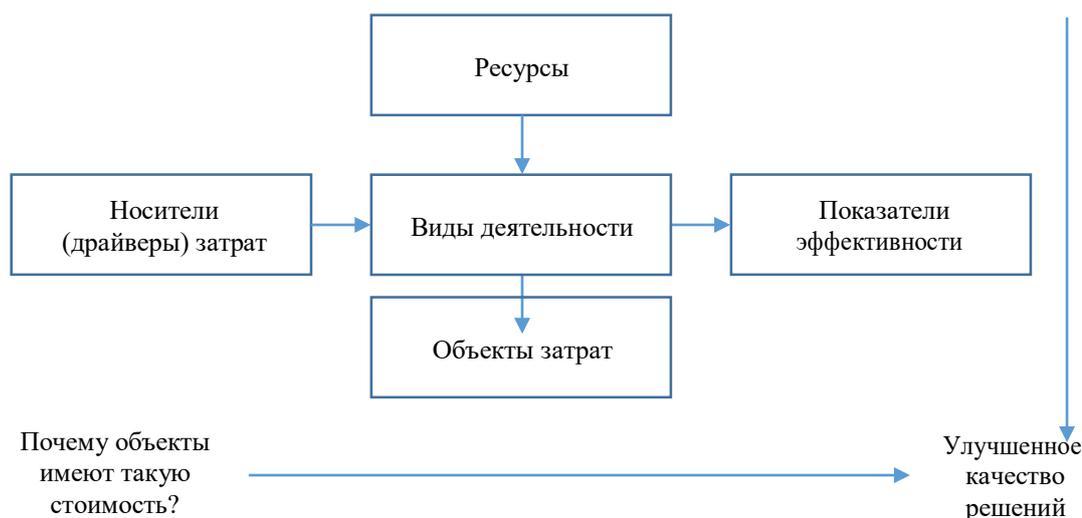


Рис. 2.2. Характеристика метода ABC.

Рассмотрим процесс калькулирования себестоимости и учета затрат с применением метода ABC. Распространенная схема калькулирования (распределяемые косвенные затраты плюс прямые) при данной методике подлежит трансформации. Себестоимость формируется из прямых расходов и доли косвенных затрат по каждому виду деятельности, включаемой в себестоимость. При этом расчет доли косвенных расходов осуществляется путем умножения «кост драйвера» конкретного вида деятельности на его количественную величину, соответствующую конкретному объекту калькулирования. Причем к группе прямых поэлементных расходов будет относиться только стоимость использованных материальных ресурсов, все остальные расходы будут косвенными в составе комплексных по видам деятельности, а их сумма может включаться как в производственную

себестоимость, так и в состав полной себестоимости продаж [36].

На базе основных этапов метода учета затрат ABC рассмотрим специфику калькулирования себестоимости:

1. Формирование общего реестра рабочих действий (операций) и составление их классификации. С целью формирования более полной и точной информации рекомендуется проведение опросов руководства производственных и прочих подразделений предприятия. Классификатор рабочих операций предполагает наличие системы кодирования. Детализация таких операций на высоком уровне служит залогом эффективности данной системы учета.

2. Разработка системы драйверов, служащих измерителями результатов видов деятельности, функций, операций.

3. Расчет ставок носителей затрат (драйверов) как отношение суммы накладных расходов по каждой функции, операции к количественному значению носителя.

4. Ведение учета затрат по местам возникновения. В качестве места возникновения могут рассматриваться рабочая операция, функция, структурная единица, вид деятельности, бизнес-процесс или предприятие в целом. Специфика ABC-метода оказывает влияние на документальное отражение затрат, их разноску по синтетическим и аналитическим счетам, содержание и состав текущей внутренней отчетности.

5. Распределение затрат между калькуляционными объектами. Объектами калькулирования могут быть конкретные виды работ, продукции, услуг, однородные заказы, рынки сбыта, сделки с контрагентами и т.д. Выбор такого объекта зависит непосредственно от ориентации системы управления хозяйствующим субъектом. На данном этапе центральное место принадлежит процессу распределения накладных (косвенных) затрат.

В рамках распределения накладных затрат суть метода ABC состоит в том, что «продукция потребляет деятельность, а деятельность потребляет ресурсы», в связи с чем процесс распределения является двухуровневым.

Первый уровень предполагает распределение ресурсов по видам деятельности, второй уровень включает распределение затрат на продукции согласно выбранным видам деятельности (рис. 2.3).

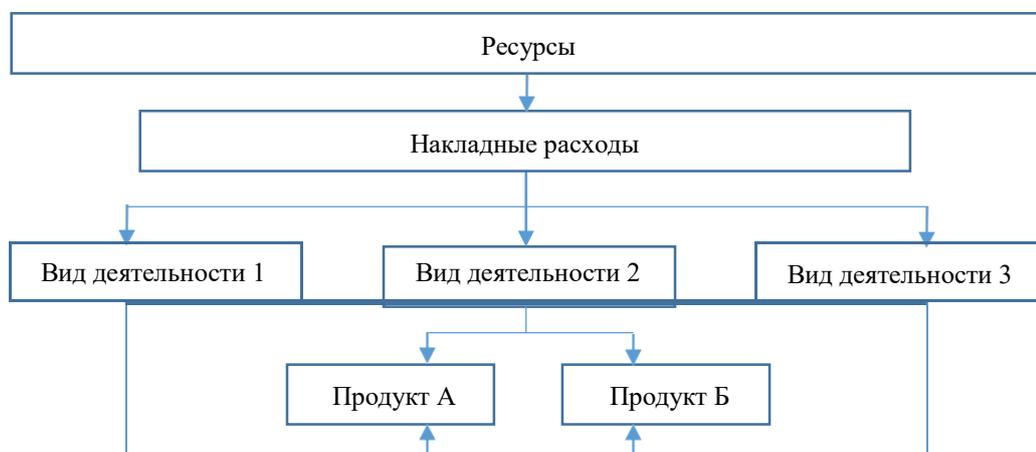


Рис. 2.3. Распределение накладных затрат ABC-методом

Однако, важно отметить, что применение системы функционального учета затрат является оправданным в том случае, если предприятие оказывает 1-2 вида услуг с практически одинаковыми расходами, большую часть которых составляют прямые затраты. В противном случае показатели себестоимости будут искажены: произойдет занижение наценки на одни услуги и завышение на другие, прибыльность наиболее дорогостоящих услуг будет более высокой, чем прибыльность простых работ [33].

Безусловно, правильное применение ABC-метода позволит улучшить систему учета затрат и калькулирования себестоимости, однако его использование требует значительных затрат на ведение документации, исследование операций и т.д. Такие расходы могут существенно превосходить ожидаемые выгоды, а, следовательно, предприятие, использующее ABC-метод, для получения выгоды от его применения должно соответствовать определенным характеристикам. Данный метод следует воспринимать не как самоцель, а как инструмент, способный при умелом обращении дать ожидаемый результат. В зависимости от цели анализа одно и то же множество объектов анализа будет по-разному разделено на группы. Именно такой подход

позволяет проявить творчество при решении задач по снижению издержек.

Преимущество ABC-метода состоит в значительном повышении обоснованности отнесения накладных расходов на конкретную услугу, более точном калькулировании себестоимости и обеспечении взаимосвязи получаемой информации с процессом формирования затрат.

Главным недостатком рассматриваемого метода является необходимость совершенствования систем информационной поддержки и внесения значительных изменений в систему бухгалтерского учета, что приведет к росту затрат на управление [47].

Суть метода таргет-костинг (Target Costing) состоит в установлении целевой себестоимости, определяемой на стадии планирования на основании заданной цены услуги и желаемой величины прибыли от ее оказания; в дальнейшем достижение уровня целевой себестоимости обеспечивается с помощью усилий всех подразделений предприятия. Это целостная концепция учета и управления, которая поддерживает стратегию снижения затрат организации и реализует функции планирования новых видов деятельности, а также контроля над издержками и калькулированием целевой себестоимости продукции, работ и услуг в соответствии с рыночными реалиями [29].

Неотъемлемым условием применения таргет-костинга является непрерывная организация и применение контроля над уровнем затрат, а также тесное взаимодействие между функциональными службами предприятия. При этом важное место занимает правильное позиционирование организации на рынке и наличие надежных маркетинговых прогнозов; основное внимание уделяется учету затрат по видам, местам их возникновения и центрам ответственности.

Другими словами, под таргет-костингом можно понимать средство управления затратами, используемое для минимизации любых затрат, которые связаны с продуктом на протяжении всего жизненного цикла, с помощью объединения усилий конструкторских, производственных, экономических, маркетинговых, исследовательских структурных подразделений организации

[59].

Сама идея, положенная в основу этой концепции, одновременно проста и революционна. Японские специалисты только вывернули формулу ценообразования традиционных управленческих систем:

$$\text{Себестоимость} + \text{Прибыль} = \text{Цена},$$

которая преобразовалась в равенство:

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}.$$

Такое решение помогло заполучить эффективный инструмент экономии затрат и их превентивного контроля уже на стадии проектирования.

Отличие системы таргет-костинга от традиционного способа ценообразования состоит в том, что себестоимость изделия рассчитывается исходя из цены реализации, устанавливаемой предварительно. Определению такой цены предшествует проведение маркетинговых исследований, то есть она предполагает фактически ожидаемую рыночную цену услуги или продукта [46].

Целевая себестоимость определяется как ожидаемая рыночная цена за минусом величины желаемой прибыли. Затем каждый из участников хозяйственного процесса стремится к тому, чтобы изготовить и спроектировать тот продукт, который будет соответствовать целевой себестоимости. Сущность системы таргет-костинг представлена на рис. 2.4.

Выполнение большинства процессов в таргет-костинге является параллельным, причем выполняться они могут в разной последовательности:

1. Выявление рыночной цены продукции. На этой стадии находит применение маркетинговый анализ. Происходит позиционирование продукта в соответствующем сегменте, проводится анализ конкурентов, выполняется расчет двух важнейших величин: базовой цены (target price) продажи и возможного объема продаж.

2. Уточнение требований к качеству и функциям. Здесь анализируются предпочтения потребителей, влияющие на выбор товара.

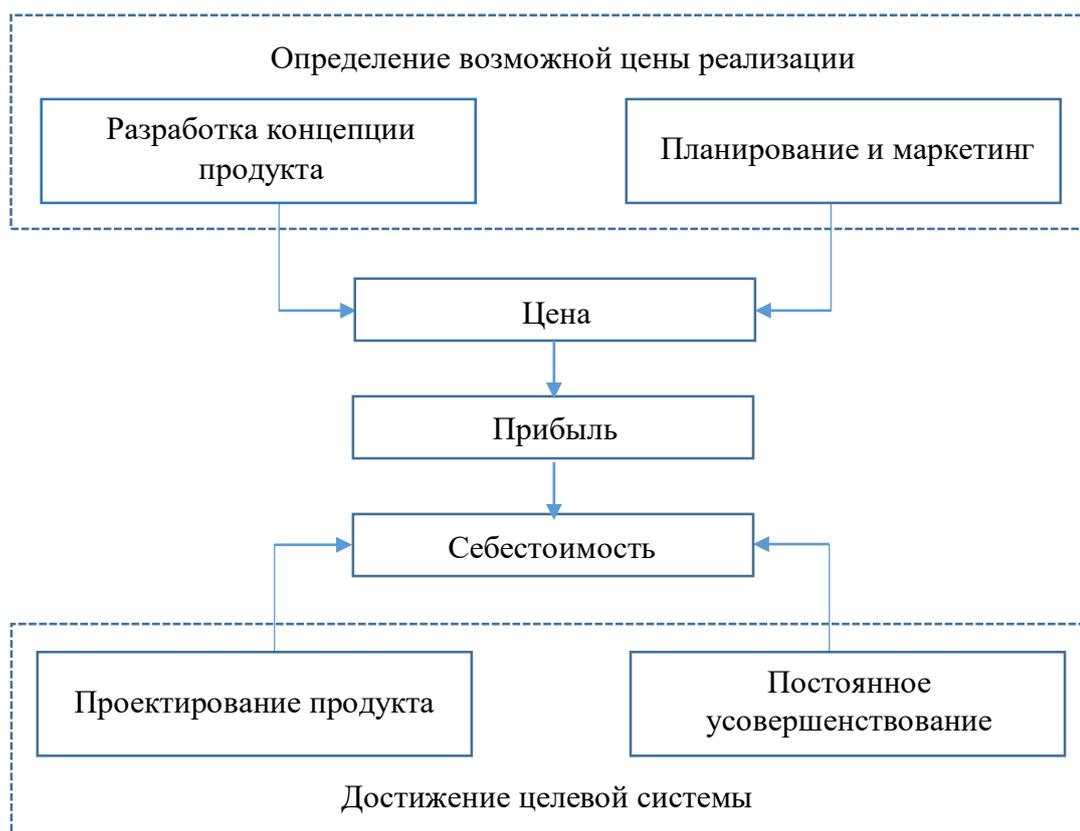


Рис. 2.4. Сущность системы таргет-костинг

3. Определение величины целевой прибыли продукта (target profit), на которую может оказывать влияние ряд различных факторов:

- требования развития бизнеса;
- дивидендная политика организации;
- политика рыночного продвижения товара;
- анализ доходности конкурентов и пр.

4. Расчет допустимой себестоимости продукта (allowable cost) путем вычитания целевой прибыли из базовой цены. При последующих расчетах посредством допустимой себестоимости устанавливается предел любых затрат на производство, продажу, разработку, продвижение планируемого объема разрабатываемых товаров.

5. Определение прямой целевой себестоимости продукта. Такой расчет зависит от сложившихся в рамках данной организации и отрасли систем сбыта аналогичных товаров, а также позволяет установить прибыль и затраты

каждого участника системы сбыта. При этом коммерческие, административные и общие затраты находятся в системе четкого учетного обеспечения и управления посредством бюджетирования или ABC-метода.

6. Декомпозиция товара по функциям и расчет допустимых затрат по ним. На этой стадии прямые целевые затраты распределяются по функциям продукта в зависимости от их ожидаемой значимости для потребителя, что выясняется с помощью методов экспертной оценки или опросов покупателей.

7. Непосредственно разработка продукта. На процесс разработки оказывают влияние функциональные требования, устанавливаемые ранее, и другие ограничения: соответствие технологическим возможностям организации, экологии, системе контроля качества, возможность повторно использовать материалы товара. В результате разрабатывается прототип продукции.

8. Оценка затрат в рамках каждой составной части товара. Затраты, которые калькулируются для вновь создаваемых продуктов, принято называть дрефтинг-затратами (drifting costs). На данном этапе рассчитываются затраты отдельных компонентов прототипа.

9. Оценка затрат по реализации каждой функции продукта. С целью проведения оценки привлекаются специалисты различных функциональных областей организации; составляется общая таблица по соответствию дрефтинг-затрат компонентов и дрефтинг-затрат функций.

10. Сопоставление с дрефтинг-затратами величины допустимых затрат в целом по товару и по его отдельным функциям. С этой целью производится расчет индекса целевых затрат, отражающего распределение затрат на производство отдельного компонента продукта и полезности такого компонента для потребителя.

11. Перепроектирование или корректировка продукта. Результаты проведенных сравнений требуют проведения дополнительных исследований, определения возможности использования компромисса «стоимость – желание покупателя», применения инновационных технологий или поиска

возможностей по снижению цен поставщиков.

12. Утверждение целевых затрат. В случае, если результат некоторого количества корректировок позволил добиться требуемого сочетания технологии и конструкции, соответствующих функциональным требованиям, и затраты не выше уровня допустимых, то такая величина затрат устанавливается в качестве целевой для продукта в целом.

13. Производство и осуществление постоянного контроля затрат на протяжении всего производственного процесса [49].

Таким образом, в ходе совместной реализации функций проектирования и маркетинга становится возможным получение продукта, максимально отвечающего желаниям покупателя и имеющего вероятную цену для реализации.

Главное преимущество таргет-костинга состоит в маркетинговой ориентации деятельности предприятия, определении целевых затрат на новые виды услуг и контроле затрат еще на стадии планировании новых видов деятельности организации.

Недостатки данного метода в основном носят финансовый характер, так как целевое снижение затрат требует не только значительного времени, но и серьезных инвестиций наряду с обеспечением технических возможностей организации, которые позволили бы снизить себестоимость услуг до заданного уровня [47].

Кайзен-костинг – метод учета затрат, предполагающий непрерывное, постоянное и всеохватывающее их снижение в условиях оперативного управления и контроля с целью достижения некоторого целевого уровня. В более широком понятии цель кайзен-костинга – это усовершенствование деятельности организации или ее отдельных структурных подразделений с помощью использования внутренних резервов без привлечения крупных инвестиций из внешних источников.

Многие источники подчеркивают взаимосвязь систем таргет-костинга и кайзен-костинга: они представляют собой элементы одной единой

управленческой системы, ориентированной на снижение затрат, взаимодействуют друг с другом. Суть этих концепций направлена на снижение уровня отдельных затратных статей и себестоимости конечной продукции в целом до определенного целевого уровня. Разница состоит лишь в том, что обе методики осуществляют поиск решений одних и тех же задач с помощью разных методов и на разных стадиях одного жизненного цикла товара [59].

Применение таргет-костинга имеет место на этапе проектирования, применение кайзен-костинга – непосредственно на этапе производства (рис. 2.5). При этом основной задачей кайзена является сокращение на стадии производства разницы между плановой себестоимостью и целевой, рассчитанной с помощью таргет-костинга в момент проектирования продукта [30].

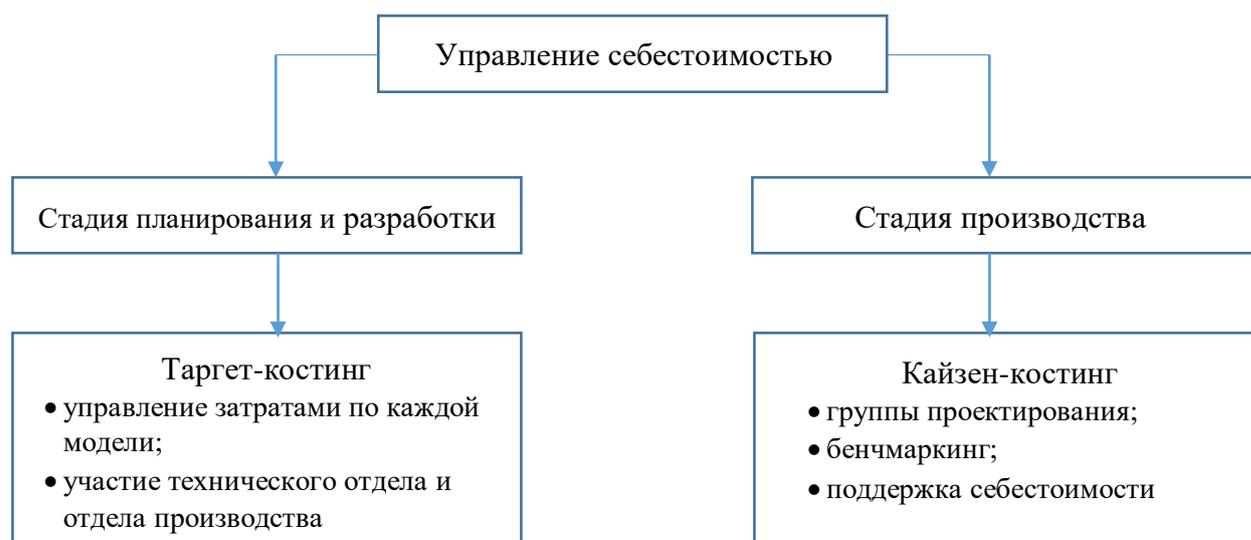


Рис. 2.5. Взаимосвязь методов кайзен-костинг и таргет-костинг на разных этапах жизненного цикла товара.

Применение обеих концепций способствует достижению важного конкурентного преимущества, предполагающего достижение уровня себестоимости, наиболее низкого по сравнению с конкурентами, а также выбор удобной ценовой политики с целью удержания или захвата нужных рыночных секторов.

Обычно осуществление деятельности кайзен осуществляется в рамках трех уровней:

1) уровень менеджеров, функциональная обязанность которых состоит непосредственно в поддержании философии кайзен;

2) уровень инициативных групп работников, входящих в состав кружков качества;

3) уровень рабочих, которые имеют возможность вносить новые идеи совершенствования управленческой деятельности через действующую систему предложений.

Важно отметить, что кроме непрерывного усовершенствования деятельности предприятия, применение кайзен-костинга требует развития корпоративной культуры, поддерживающей вовлеченность персонала организации в процесс совершенствования качества ее деятельности, а также системы материального и нематериального поощрения сотрудников, которые принимают активное участие в деятельности кайзен, что является дополнительными затратами для предприятия. Если материальное поощрение представляет собой увеличение уровня мотивационных фондов и наличие стимулирующих выплат, то система нематериального поощрения требует организации и проведения мероприятий, укрепляющих в сознании сотрудников ценности организации и понимание прямой зависимости их успеха от успеха предприятия в целом [46].

Термин «точно в срок» применяется в промышленных системах, которые тщательно планируют во времени перемещение составных изделий продукта на этапах поставки и производства – так, что на каждой стадии этих процессов прибытие каждой следующей партии происходит точно в тот момент, когда завершается партия предыдущая. Это и определило название нового метода учета just-in-time («только вовремя», «точно в срок»). Сущность такой системы предполагает отказ от крупнопартийного производства. На смену ему приходит непрерывный предметный производственный процесс. При этом производственные участки и цеха снабжаются настолько малыми партиями, что

производство по существу скорее трансформируется в поштучное. Результатом становится создание системы, характеризующейся отсутствием любых пассивных единиц, ожидающих обработки, а также отсутствием простоев работников и оборудования, ожидающих изделия на обработку.

Итоговая цель «точно в срок» состоит в создании сбалансированной системы, которая обеспечит быстрый и плавный поток необходимых материальных ресурсов. При этом в качестве основной выступает идея формирования более коротких хозяйственных процессов в условиях оптимального использования ресурсов. Однако ее достижение возможно лишь в случае достижения других вспомогательных целей, таких как:

- исключение сбоев и нарушений производственного процесса;
- гибкость применяемой системы;
- сокращение времени на подготовку к процессам, а также всех производственных сроков в целом;
- сведение материальных запасов к минимуму, в идеале - к нулю;
- устранение необоснованных затрат.

Под необоснованными затратами понимаются непроизводительные ресурсы; их исключение способствует освобождению ресурсов и расширению производства. Концепция ЛТ в состав необоснованных затрат включает:

- время ожидания;
- перепроизводство;
- хранение материальных запасов;
- ненужные перевозки;
- дефекты изделий;
- неэффективные методики работы;
- отходы и брак.

Производство и проектирование в концепции ЛТ являются основой выполнения целей, перечисленных выше. Данная основа формируется из четырех блоков (рис. 2.6).

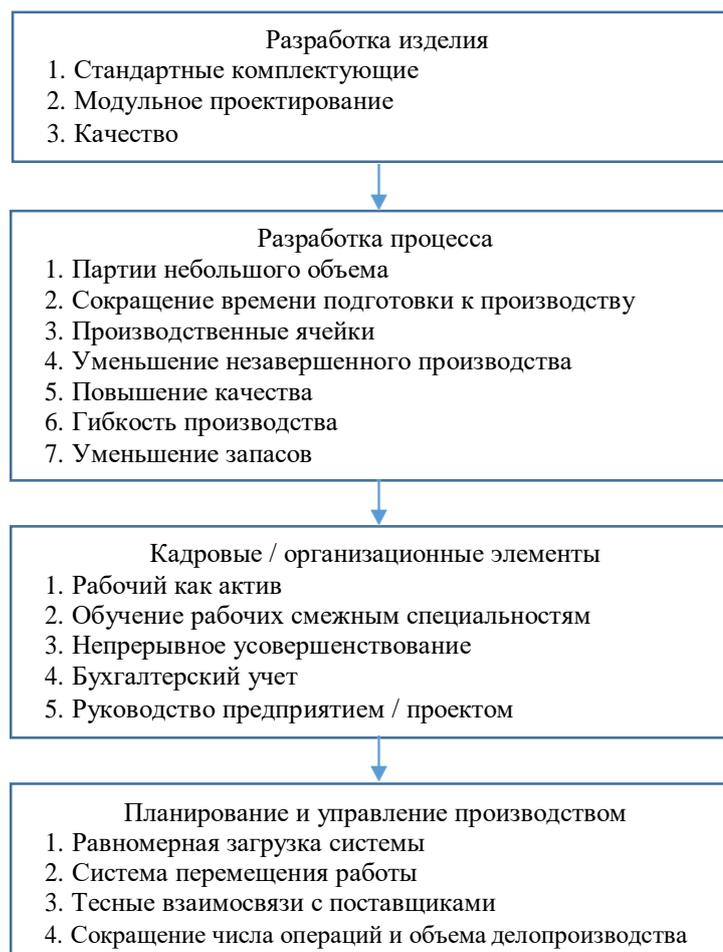


Рис.2.6. Этапы метода JIT

Использование принципов JIT позволяет упростить учетный процесс затрат на производство и способствует более всеохватывающему регулированию и контролю расходов. Традиционные системы учета затрат становятся все сложнее, включают значительное количество отчетных данных и счетно-учетных операций. Упрощение такого процесса способствует преобразованию системы производственного учета в инновационную систему по управлению стоимостью. Так, для учета незавершенного производства и материалов используется один объединенный счет, а применение обособленного счета в целях контроля складских запасов больше не является актуальным.

Кроме того, отсутствует отнесение прямых затрат на оплату труда и производственных накладных расходов на счета производства, имеет место

только списание на себестоимость реализованной продукции. В свою очередь, большая часть косвенных затрат в системе ЛТ переходит в группу прямых. К примеру, в обязанности рабочих, занимающихся выпуском продукции, включается обслуживание оборудования [59].

В завершение можно сказать, что концепция ЛТ позволяет преобразовать традиционный производственный учет в систему по управлению стоимостью, которая служит для менеджеров средством принятия эффективных управленческих решений о стоимости, цене, виде и каналах сбыта товаров, способствуя процессу совершенствования коммерческой и производственной деятельности компании.

Методика ЛТ имеет ряд значительных преимуществ, позволяющих ей:

- снижать уровень готовых изделий, закупок и незавершенного производства;
- снижать риск морального устаревания запасов;
- повышать качество продукции, уменьшать или исключать брак;
- уменьшать потребность в производственных площадях;
- уменьшать документооборот;
- налаживать хорошие отношения с контрагентами [59].

Главный недостаток ЛТ состоит в переориентации производства на малопартийное и штучное [29].

Значительный эффект для оптимизации затрат можно достичь с применением метода Life cycle costing (LCC), который представляет концепцию по учету затратами жизненного цикла продукта. Методика LCC основана на том, что в целях объективной оценки стоимости производимой продукции необходимо учитывать затраты на всех стадиях ее жизненного цикла, что позволит заранее рассчитать величину затрат, определить реальность покрытия доходами и выявить пути снижения. Калькулирование осуществляется путем включения в себестоимость всех затрат, имеющих место с момента исследования продукта до его выхода с рынка и снятия с производства [30].

Как известно, типичный жизненный цикл товара включает пять этапов. Рассмотрим более детально возникновение затрат на каждом из них.

1. Этап планирования и разработки. На этой стадии значительную долю составляют затраты на разработку, исследование, испытание продукта. Причем традиционные системы калькулирования считают такие затраты общими накладными (общепроизводственными), в результате чего имеют место следующие последствия: затраты не связаны с порождающим их продуктом, а их общая сумма чаще всего либо известна приблизительно, либо неизвестна совсем. По причине увеличения затрат, связанных с запуском продукции в производство, большую часть усилий предприятия прилагают именно на стадии планирования и разработки. А, следовательно, величина и характер затрат, имеющих место на данном этапе, должны подлежать четкому определению.

2. Этап внедрения на рынок. Этот этап характеризуется наличием затрат, связанных с продвижением нового товара на рынке. При этом зачастую сумма затрат не производство не покрывается доходом от реализации.

3. Этап роста. В связи со стабильностью и ростом дохода, способного покрыть затраты на дистрибуцию, реализацию и производство, предприятие направляет все силы на формирование конкурентных преимуществ, что в основном связано с возникновением затрат на разработку эффективной доставки продукции клиентам.

4. Этап зрелости. На данном этапе ценовая конкуренция становится более сильной, что служит причиной снижения маржинального дохода; прибыльность компании сокращается, вследствие чего политика предприятия направляется на снижение любых затрат, связанных с продуктом.

5. Этап спада и снятия с производства. В момент исключения товара из номенклатуры возникают затраты, которые связаны с прекращением процесса производства данного вида продукции. Это могут быть затраты на продажу высвободившихся основных фондов или на восстановление используемых для производства активов.

Чаще всего концепция LCC позиционируется как система прогноза и управления расходами на стадии проектирования. Важность применения данного метода на стадии разработки объясняется тем, что именно в этом периоде закладывается величина затрат, начинается их контроль, планируется доход. Квалифицированная предварительная оценка позволяет исключать из процесса нерентабельные, дорогостоящие элементы, а также те участки процесса создания продукта, от которых можно отказаться [30].

Обособленное рассмотрение этапов позволяет увидеть, что затраты, относящиеся к продукции, возникают неравномерно на протяжении всего ее жизненного цикла. При этом некоторые экономисты считают, что в системе учета LCC затраты, которые не связаны с реализацией и производством продукции, нужно включать в себестоимость товаров систематически, в течение периода жизни продукта.

Условием применения LCC-анализа является наличие детальных и точных маркетинговых описаний рыночного состояния и позиционирования продукции компании на рынке. Требуется четкая и всесторонняя идентификация жизненного цикла товара. Метод LCC подразумевает не только анализ; он включает непрерывный учет, налаженную систему бюджетирования и контроля (рис. 2.7).

Основным преимуществом системы LCC является обеспечение оценки понесенных затрат и их соотнесение с получаемыми доходами на всех этапах жизненного цикла продукта.

Недостатки данной системы выражаются в отсутствии периодизации финансовых результатов. Значительный минус представляет неопределенность учета накладных затрат: их отсутствие в учете нарушает комплексность информации, а наличие в учете может искажать действительность информации относительно точной оценки затрат на конкретных стадиях жизненного цикла товара. Следствием чего является потребность в дополнительных затратах, способных обеспечить получение более обширной и точной дополнительной корпоративной информации [59].

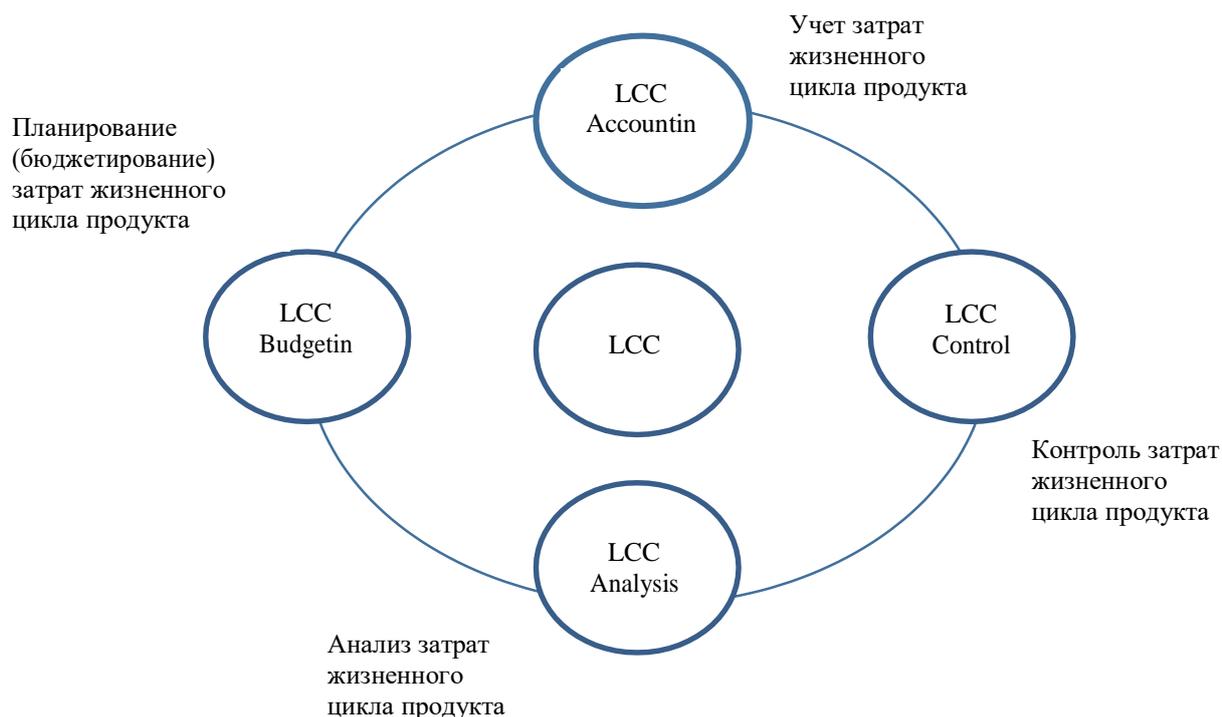


Рис. 2.7. Компоненты метода LCC

Кост-киллинг (Cost-killing) – это конкретный набор наиболее эффективных и быстрых способов и методов оптимизации затрат, позволяющих получить гарантированный результат в любых условиях. Основная направленность данного метода – в кратчайшие сроки максимально снизить уровень затрат без ущерба для деятельности хозяйствующего субъекта и дальнейших перспектив его развития. Применение кост-киллинга требует наличия достоверной и полной информации о состоянии затрат предприятия; неотъемлемым условием выступают стремление руководства организации к сокращению издержек и построение соответствующей системы мотивации сотрудников.

Кост-киллинг позволяет быстро снизить уровень затрат, возникающих как во внутренней, так и во внешней среде предприятия, в связи с чем выделяют две составляющие данного метода: внутренний и внешний кост-киллинг.

Внутренний кост-киллинг является более обширным и основывается на:

- применении обоснованной классификации затрат;
- выделении центров ответственности и формировании системы управления с учетом их функций и полномочий;
- создании системы мониторинга затрат предприятия, отслеживании отклонений и поиске резервов сокращения издержек;
- увеличении эффективности системы транспортной логистики;
- рассмотрении возможности и необходимости вертикальной интеграции;
- выборе подходящих моделей распределения постоянных затрат и калькулирования себестоимости работ и услуг;
- внедрении ресурсосберегающих технологий;
- обеспечении информационной прозрачности предприятия;
- ориентации на минимизацию затрат корпоративной культуры.

В свою очередь внешний кост-киллинг заключается в проведении тендеров (в качестве психологического приема), поиске новых партнеров, принудительном пересмотре условий контрактов с существующими контрагентами и объединении усилий с другими хозяйствующими субъектами.

В общем виде алгоритм действия системы кост-киллинга можно представить следующим образом (рис. 2.8).

В применении метода кост-киллинга важнейшее место занимает анализ затрат предприятия, требующий наличия больших объемов корпоративной информации и привлечения специалистов различных областей и направлений. Халатное отношение к процессу анализа повлечет искажение его результатов, а, следовательно, компания неверно определит пути снижения издержек, что не только не повлечет совершенствования хозяйственной деятельности, но и может существенно усугубить экономическую ситуацию организации.

Анализ затрат включает три основных этапа. На первом этапе определяются неэффективные направления деятельности, а также способность отдельных видов затрат приносить в будущем выручку и прибыль. Следующие этапы предполагают детальное изучение состава затрат, которые требуются для обеспечения хозяйственной деятельности [40].

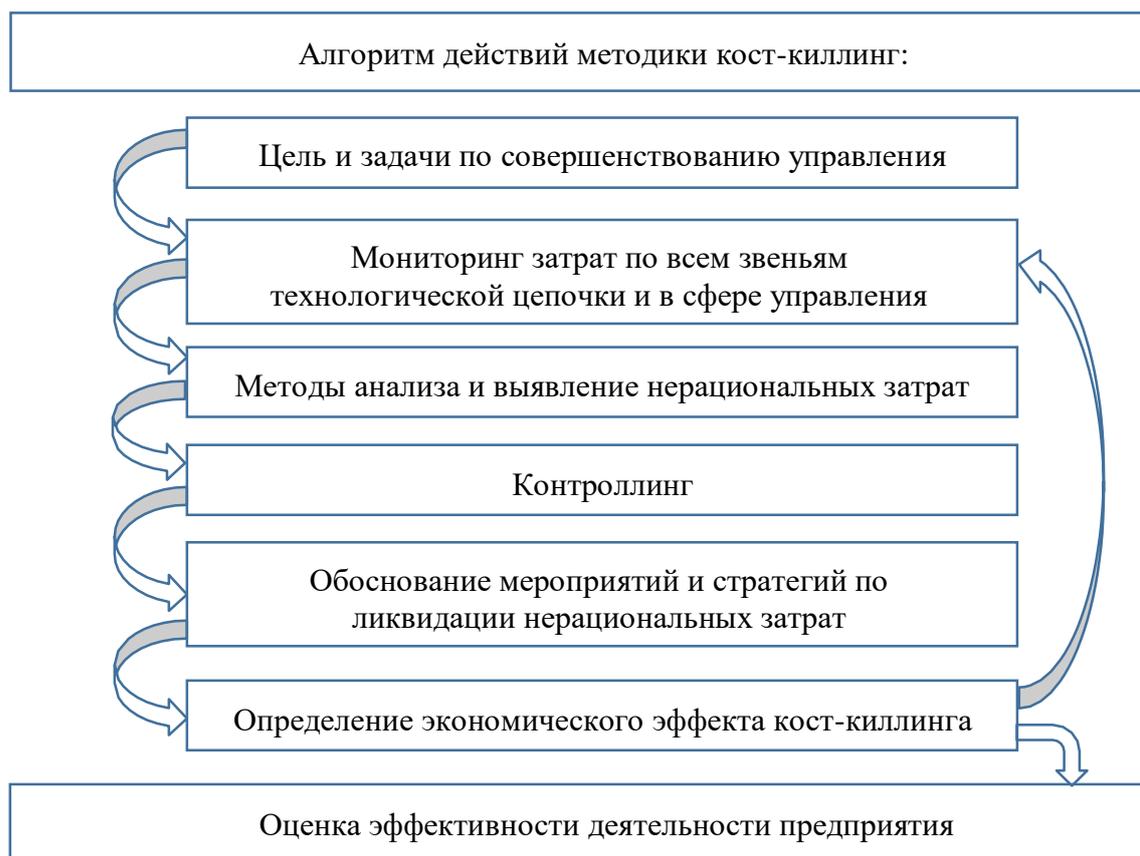


Рис. 2.8. Процедура применения кост-киллинга на предприятиях

Разрабатываются мероприятия по сокращению управляемых и, по возможности, слабоуправляемых затрат. Пути сокращения неуправляемых затрат не рассматриваются.

Кост-киллинг требует системного применения в отношении отдельных видов затрат или отдельных подразделений предприятия, так как использование данного метода время от времени существенных результатов не приносит. При этом нельзя не обратить внимание на явную жесткость кост-киллинга – в целях снижения издержек предусматривается сокращение затрат на заработную плату и сокращение персонала.

Метод бенчмаркинг (Benchmarking) основан на сравнении состояния системы учета и управления затратами предприятия с предприятиями-лидерами с целью дальнейшего принятия управленческих решений. Под данной концепцией понимается систематическая деятельность, которая занимается поиском, оценкой и обучением на основе лучших примеров ведения бизнеса.

Схематично процесс применения системы «бенчмаркинг» можно представить в следующем виде:



Рис. 2.9. Сущность бенчмаркинга

Если рассматривать разновидности бенчмаркинга, то можно выделить следующие:

- внутренний (предполагает сравнение работы подразделений предприятия);
- конкурентный (заключается в сравнении своего предприятия с конкурентами по выбранным параметрам);
- общий (включает сравнение предприятия с непрямymi конкурентами по определенным параметрам);
- функциональный – (используется для сравнения по функциям, например, закупкам или объемам выполненных работ).

В процессе применения данной системы сравнивается не только деятельность фирм-конкурентов, но и деятельность передовых предприятий в других отраслях. Практическое применение бенчмаркинга показывает, что с помощью грамотного использования опыта конкурентов и успешных организаций других отраслей становится реальным сократить уровень затрат, увеличить прибыль и оптимизировать выбор стратегии деятельности предприятия. Фактически бенчмаркинг – это один из альтернативных методов стратегического планирования, основанный на определении заданий на основе

результатов анализа показателей конкурентов. Технология бенчмаркинга состоит из единой системы, объединяющей анализ конкурентов, отраслевой анализ и стратегическую разработку.

Для отбора направлений деятельности, размещения ресурсов и поиска связей внутри направлений деятельности требуется понимание стратегических особенностей отрасли, в которой функционирует компания. По этой причине первой ступенью на пути в стратегической разработке является отраслевой анализ, включающий изучение характера и степени конкуренции, покупательной способности потребителей и моделей их поведения, моделей поведения поставщиков, имеющихся барьеров при входе в отрасль, угроз замены услуг и продукции и прочих отраслевых особенностей. Посредством отраслевого анализа предприятие получает материал, позволяющий рассчитать потенциал прибыли в среднем по изучаемой отрасли, а также получает возможность выявления причин превосходства некоторых организаций в сравнении с другими.

Проведение отраслевого анализа требует соответствующей подготовки: анализируется прибыльность отрасли в целом в текущий момент, определяются ее перспективы в обозримом будущем. При этом рынок разделяется на более прибыльные секторы, после чего происходит выделение факторов успеха (например, низкая цена, система продаж и пр.). После чего проводят факторный анализ, отражающий влияние показателей успеха на величину прибыли.

Следующим этапом выступает анализ конкуренции. На данном этапе определяются преимущества конкурентов, а также их соотношение. Значительное внимание должно быть уделено деятельности конкурентов в области разработок и исследований, способных через время изменить уровень себестоимости и величину затрат на маркетинг.

После оценки собственных конкурентных преимуществ и анализа более прибыльных рыночных сегментов выбирается «объект подражания». Причем достижение эффективного результата бенчмаркинга требует не только поиска таких компаний и накопления информации об их хозяйственной деятельности,

но и установления контактов с ними. Полученная и классифицированная информация позволяет оценить возможность достижения целей, а также выявить факторы, способные определить результат. И только затем разрабатывается стратегия.

Применение данного метода требует правильного выбора предприятия-эталона, наличия достоверной и полной информации об эталонных результатах и способах их достижения. Только в этом случае существует возможность получения комплексной оценки системы учета и управления затратами в сравнении с предприятиями-конкурентами, что послужит серьезной предпосылкой для постепенного улучшения управления затратами и принятия наиболее эффективных управленческих решений на основе технологий и опыта других организаций. Но важно учитывать, что неверный выбор предприятия-эталона снижает эффективность применения бенчмаркинга [59].

Таким образом, нетрадиционные методы управления затратами позволяют достигнуть новых возможностей, таких как:

- повышение точности калькуляционных расчетов при выборе базы распределения косвенных затрат, которые учитывают поведение большого количества факторов;

- осуществление оперативного расчета финансового результата от выполнения работ и оказания услуг в связи с более точным определением их фактической себестоимости;

- наиболее полное отражение экономических показателей деятельности вследствие оперирования учетной информацией о вмененных и релевантных издержках [20].

Управленческий учет не может игнорировать изменения, происходящие в современном обществе. Он должен развиваться и адаптироваться к новым реалиям бизнес-среды. Залогом успеха учетно-аналитического кластера и его инновационных инструментов организации учета затрат может стать лишь комплексный системный подход, основанный на интеграции знаний различных наук.

ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ В СФЕРЕ ЛОГИСТИКИ НА ОСНОВЕ ПРИМЕНЕНИЯ НЕТРАДИЦИОННЫХ МЕТОДОВ

3.1. Учетное обеспечение управления логистическими затратами

Организации, осуществляющие транспортную деятельность, ведут налоговый и бухгалтерский учет, в которых закреплены методы учетной работы, отвечающие интересам хозяйствующего субъекта. Цель организации бухгалтерского учета затрат состоит в обеспечении специалистов и руководства компании информацией о транспортных расходах и объемах оказанных услуг по видам деятельности, типам транспортных средств и направлениям их использования. Учетная информация должна быть достаточной для исчисления себестоимости транспортных услуг и управления ею.

Категория «транспортные затраты» охватывает все затраты по транспортировке грузов от места получения до места нахождения покупателей. Для транспортных организаций в качестве основных можно выделить следующие транспортные расходы:

- расходы на содержание собственного транспортного парка или привлечение сторонних транспортных средств;
- оплата таможенных пошлин, сборов, налогов при переезде через таможенную границу;
- оплата проезда по трассам федерального назначения;
- расходы на страхование.

Себестоимость перевозок представляет собой величину расходов транспортной компании, в среднем приходящихся на единицу транспорта. Это стоимостная оценка затрат ресурсов всех видов, используемых для осуществления транспортной деятельности. В сфере автомобильных перевозок себестоимость определяется по отдельным видам транспортной работы. В качестве единицы транспортной работы могут выступать:

- 1) при перевозках по тарифам за перевезенную тонну – 1 тонно-километр;
- 2) при перевозках по часовым тарифам – 1 автомобиле-час и пр.

Группировка транспортных затрат по элементам предусматривает объединение отдельных видов затрат по признаку однородности и применяется с целью составления смет затрат по предприятию в целом, а также по цехам и другим объектам учета. Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» применяется следующая группировка затрат, связанных с эксплуатацией и содержанием подвижного состава:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты [3].

Элемент «материальные затраты» включает:

- суммы погашения износа оборудования, приборов, инвентаря, не относимых к основным фондам, а также амортизацию спецодежды и автомобильных шин;
- стоимость используемых при ремонте, техническом обслуживании и эксплуатации подвижного состава материальных запасов (масел, запасных частей и т.д.);
- стоимость всех приобретаемых видов топлива (мазута, дизельного топлива, бензина), которые расходуются на эксплуатационные нужды и отопление помещений, зданий;
- стоимость выданной спецодежды и спецодежды.
- суммы недостач и потерь в пределах норм естественной убыли и пр.

Формирование стоимости материальных затрат осуществляется на основании цен их приобретения, расходов на хранение, отгрузку, транспортировку сторонними компаниями. НДС, уплаченный при приобретении материальных запасов, предназначенных для производственного процесса, не включается в состав материальных затрат.

Важно отметить, что затраты на энергетические ресурсы и топливо, израсходованные сверх установленных норм расхода, не подлежат включению в себестоимость транспортных услуг. Также не включается в себестоимость перевозок стоимость возвратных отходов, полученных при эксплуатации и содержании подвижного состава

Элемент «затраты на оплату труда» охватывает суммы заработной платы за фактически выполненную работу, компенсационные выплаты и суммы премии, оплату отпусков и прочие виды выплат, которые включаются в фонд оплаты труда и, соответственно, в себестоимость транспортных услуг.

В элементе «отчисления на социальные нужды» находят отражение обязательные отчисления, рассчитываемые от сумм заработной платы по установленным тарифам.

В элемент «амортизация» включается сумма амортизационных отчислений:

- исходя из балансовой стоимости нематериальных активов и основных средств, участвующих в осуществлении перевозочной деятельности, определяемых на основании утвержденных норм в соответствии с учетом сроков полезного использования;

- по объектам лизинга и арендным объектам на протяжении срока действия заключенных договоров.

Элемент «прочие расходы» включает страхование собственного транспорта и иного имущества, налоговые отчисления в бюджет, лизинговые платежи, расходы по международным перевозкам, представительские и командировочные расходы, таможенные пошлины, штрафы и др. [48].

В целях получения информации, необходимой для осуществления учета, управления и контроля за процессом формирования себестоимости оказываемых транспортных услуг, затраты транспортной организации делят по калькуляционным статьям. Это способствует рациональной организации учетного обеспечения транспортных затрат в системе бухгалтерского учета, что делает возможным применение единообразных экономических способов

группировки затрат при проведении планирования, а также в отчетности и учете, позволяет выявлять влияние каждой статьи затрат на себестоимость перевозок, находить основные направления снижения величины производственных затрат не только по центрам ответственности, но и в целом по организации.

Для целей планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости услуг, транспортные организации применяют группировку затрат по следующим статьям:

- основная и дополнительная заработная плата работников, занятых на перевозках;
- отчисления на социальные нужды;
- смазочные и другие эксплуатационные материалы;
- топливо;
- техническое обслуживание и ремонт подвижного состава;
- ремонт автомобильных шин;
- амортизация транспорта.

Основная заработная плата предусматривает выплаты водителям по установленным расценкам и нормам согласно действующему законодательству и локальным нормативным документам об оплате труда. Она подлежит включению в себестоимость перевозок прямым путем. Дополнительная заработная плата относится на себестоимость путем распределения пропорционально суммам основной заработной платы.

В статью «топливо» включается стоимость всех видов топлива, израсходованных в пределах установленных норм. При этом сверхнормативные расходы относятся на виновных лиц. А затраты, связанные с внутренним перемещением в гаражах и предпусковым подогревом, включаются в состав общехозяйственных.

По статье «техническое обслуживание и ремонт» объединяются затраты на ремонт и обслуживание, которые выполняются собственными силами транспортной компании либо с привлечением специализированных

организаций, заработная плата рабочих, сумма израсходованных запасных частей и прочих материальных ресурсов.

Статья «ремонт автомобильных шин» отражает:

- расходы на установку колес;
- стоимость новых шин, устанавливаемых взамен старых;
- затраты по восстановлению шин;
- стоимость вспомогательных материалов, использованных на ремонт шин в пути.

Из общей суммы затрат по данной статье подлежат исключению суммы недопробега автомобильных шин, удерживаемые с водителей, закрепленных за транспортными средствами [51].

Для целей бухгалтерского учета по способу включения в себестоимость услуг все затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Учет прямых затрат, непосредственно связанных с выполнением основных видов деятельности по транспортированию, ведется с использованием счета 20 «Основное производство». Прямые затраты сразу отражаются по дебету аналитических счетов, открываемых к счету 20 «Основное производство» и учитываются в разрезе предусмотренных калькуляционных статей в ведомости установленной формы, которая открывается на месяц. В состав прямых затрат транспортного предприятия входят:

- материальные затраты, непосредственно связанные с осуществлением транспортных перевозок, в том числе материалы на оборудование транспорта (стойки, стеллажи), стоимость горюче-смазочных материалов, стоимость шин (списывается в состав затрат равномерно в соответствии с пробегом конкретного автомобиля);
- расходы на оплату труда основных транспортных работников (водителей, экспедиторов);
- расходы на социальное страхование основных работников;

- амортизация собственного автотранспорта и прочих основных средств, задействованных в оказании транспортных услуг [50].

Большинство предприятий исключают использование счета 23 «Вспомогательное производство», предназначенного для аккумулирования расходов, связанных с затратами на техническое обслуживание собственного парка, текущим и капитальным ремонтом транспорта и его санитарной обработкой (включая затраты на воду, электроэнергию, ГСМ, запасные части и прочие материалы). Исходя из специфики транспортной деятельности, такие затраты подлежат прямому отнесению на счет 20.

Обобщение информации о косвенных расходах ведется на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

По дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» собирается информация об управленческих и прочих затратах, связанных с обеспечением функционирования транспортного логистического предприятия:

- общехозяйственные и административно-управленческие расходы;
- оплата труда сотрудников аппарата управления, службы главного инженера и отдела диспетчеризации;
- оплата информационных, консультационных, аудиторских, юридических услуг;
- подготовка и переподготовка кадров предприятия;
- предрейсовый осмотр подвижного состава;
- содержание охраны и другие аналогичные управленческие расходы [50].

По окончании месяца на счет 20 «Основное производство» списывается стоимость работ, выполненных вспомогательными подразделениями. Эти затраты распределяются между аналитическими счетами пропорционально либо основной заработной плате водителей, либо пробегу автомобилей, либо другими методами, предусмотренными учетной политикой транспортной компании. Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную

себестоимость услуг пропорционально установленной базе распределения или же сразу относиться на себестоимость продаж.

К концу месяца в ведомости, открытой по счету 20 «Основное производство», аккумулируются все затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией транспортных средств по каждому объекту учета затрат и по предприятию в целом. Отдельной графой отражаются затраты, списываемые на уменьшение общей суммы затрат (например, возвратные материалы). Все расходы, отраженные по счету «Основное производство», списываются с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Продажи», формируя себестоимость продаж на субсчете 90.2 [60].

Важно отметить, что в учете предприятия транспортной логистики в большинстве случаев имеет место отражение расходов будущих периодов. В их составе учитываются расходы, произведенные в отчетном периоде и обуславливающие получение экономических выгод в течение нескольких будущих отчетных периодов. Такие расходы подлежат равномерному списанию в тех периодах, к которым они относятся. Бухгалтерский учет транспортной организации предусматривает отражение следующих расходов будущих периодов:

- стоимость шин;
- расходы на страхование транспортных единиц;
- лицензии;
- отпускные;
- расходы на приобретение программного обеспечения без передачи исключительных прав;
- прочие расходы, относящиеся к категории расходов будущих периодов [50].

В итоге для управления хозяйственной деятельностью транспортной компании требуется наличие достоверной информации о затратах в разрезе структурных подразделений и по предприятию в целом. Научая организация учетного обеспечения транспортных расходов предусматривает применение

различных приемов, способов и методов учета затрат и определения себестоимости перевозок, в том числе и нетрадиционных.

3.2. Методические рекомендации по совершенствованию организации учета затрат на предприятиях транспортной логистики

Востребованность транспортных организаций не стоит на месте, сфере транспорта отводится все более значимая роль в обслуживании и обеспечении различных бизнес-процессов посредством перемещения необходимых ресурсов, основных фондов, готовой продукции, товаров и прочих активов хозяйствующих субъектов. Необходимость осуществления транспортных услуг обеспечивает транспортной логистической компании получение чистой прибыли, однако достижение такого финансового результата требует всестороннего изучения природы возникновения издержек компании и рационального управления ими. Развитие управленческого учета способствовало появлению нетрадиционных методов учета затрат, умелое использование которых позволит не только рассчитывать наиболее точную величину издержек, но и выявлять пути их возможного снижения.

В целях совершенствования учетного процесса и разработки методических рекомендаций по ведению учета затрат на предприятиях транспортной логистики целесообразным будет рассмотреть применение такого наиболее распространенного метода учета как АВ-костинг, позволяющего наглядно обосновать направления совершенствования посредством внедрения нетрадиционных моделей учетного обеспечения.

Как рассматривалось ранее, основная цель ABC-метода – получение информации о затратах, имеющих место в хозяйственной деятельности организации, в разрезе основных функциональных операций и бизнес-процессов. Особая роль принадлежит получению более точных данных о накладных расходах, соответствующих конкретным видам деятельности, а также повышению точности калькуляционных расчетов.

Организацию учета затрат в условиях применения ABC-метода целесообразно осуществлять следующим образом (рис. 3.1):

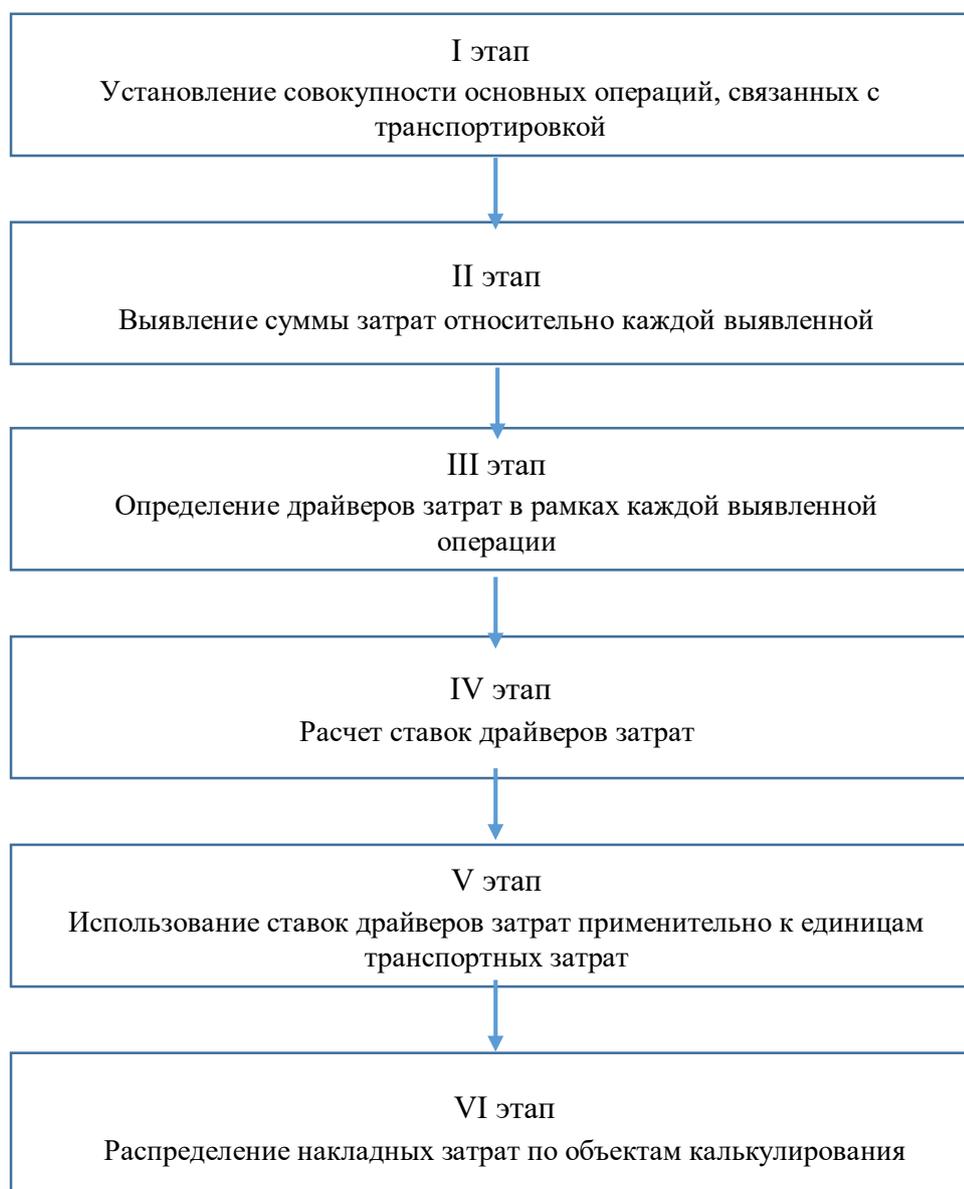


Рис. 3.1. Этапы применения ABC-метода для учета затрат на предприятиях транспортной логистики

Можно сказать, что наиболее значимым является этап определения драйверов затрат, от которого зависит вся эффективность применения системы ABC. Рассмотрим примеры определения драйверов для распределения накладных расходов применительно к предприятиям сферы транспорта:

Таблица 3.1

Виды деятельности и соответствующие им драйверы

Вид деятельности	Драйвер
Диспетчеризация	Количество выполненных заявок
Экспертиза транспорта	Количество операций контроля
Подготовка транспорта к рейсу	Затраченное время на проверку, час.
Медицинское освидетельствование	Количество сотрудников
Санитарная обработка транспорта	Количество израсходованных материалов
Эксплуатация вспомогательного оборудования	Машино-час
Командировочные расходы	Количество командировок
Аттестация сотрудников	Количество аттестуемых, чел.
Осмотр состояния основного оборудования	Объем трудозатрат, чел-час
Техническое обслуживание основного оборудования	Объем трудозатрат, чел-час

На практике при использовании концепции ABC составляют таблицы, посредством которых вычисляют сгруппированные по видам деятельности накладные расходы и соответствующие им носители затрат. Рассмотрим расчет накладных расходов на примере подготовки к рейсу по типам транспортных средств в разрезе автомобильных цистерн, перевозящих жидкие грузы, и грузовых автомобилей, предназначенных для перевозки грузов фасованных.

Транспортная организация за месяц осуществила 185 грузовых перевозок, в числе которых 120 рейсов составляет перевозка фасованных грузов, 65 рейсов – перевозка наливных грузов. Перечень операций, входящих в процесс подготовки, включает осмотр транспортных средств вспомогательными рабочими, заправку транспорта, медицинское освидетельствование водителей, наладку автомобилей при необходимости (в случае наличия недочетов после ремонта), амортизацию вспомогательного оборудования, используемого в ходе осмотра (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Операции и соответствующие им носители затрат

Накопитель затрат по процессу	Драйвер затрат за период	Затраты по операции, руб.	Значение носителя затрат видам транспорта	
			Фасовка	Налив
Осмотр ТС	Затраченное время, час	65 000	310	130
Заправка ТС	Количество топлива, л	1 109 500	25200	7000
Освидетельствование	Число осмотров, шт.	54 500	120	65
Наладка ТС	Количество наладок, шт.	37 200	23	11
Амортизация оборудования	Число осмотренных ТС, шт.	170 420	120	65
Итого накладных расходов		1 436 620		

В данном примере сведения о видах операций и соответствующих им затратных носителях позволили провести два первых этапа калькулирования с применением системы ABC, т.е. определить всю совокупность операций по подготовке транспорта и установить сумму затрат по каждой выявленной операции. Далее, после установления соответствующих драйверов, выполняется расчет ставок драйверов затрат (IV этап):

Таблица 3.3

Расчет ставок драйверов по операциям

Вид операции	Затраты, руб.	Значение носителя затрат	Ставка драйвера затрат
Осмотр ТС	65 000	440	147,73
Заправка ТС	1 109 500	32200	34,46
Освидетельствование	54 500	185	294,59
Наладка ТС	37 200	34	1094,12
Амортизация	170 420	185	921,19

Ставки драйверов позволяют определить стоимость выполнения одной вспомогательной операции. Полученные значения ставок применяют непосредственно к объектам калькулирования. Данные о распределении накладных затрат представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Распределение накладных затрат по видам транспортных средств

Вид операции	Ставка драйвера	Фасованный транспорт		Наливной транспорт	
		Значение по операциям	Стоимость, руб.	Значение по операциям	Стоимость, руб.
Осмотр ТС	147,73	310	45 795,1	130	19 204,9
Заправка ТС	34,46	25 200	868 392	7 000	241 108
Освидетельствование	294,59	120	35 350,8	65	19 149,2
Наладка ТС	1094,12	23	25 164,8	11	12 035,2
Амортизация	921,19	120	110 542,8	65	59 877,2
Всего накладных расходов, руб.			1 085 245,5		351375,5
Кол-во подготовленного транспорта, шт.			120		65
Накладные расходы в расчете на 1 транспортную ед.			9 043,7		5 405,8

На основании приведенных расчетов можно сделать вывод, что величина накладных затрат, приходящихся на подготовку транспорта для перевозки фасованных грузов больше, чем на проверку и подготовку автомобильных цистерн. Концепция ABC позволяет провести постатейный анализ затрат по каждому типу транспортных единиц, а также определить причины тех или иных отклонений.

В рассмотренном примере разницу можно объяснить не только различием в количестве осмотренного транспорта, но и тем, что наливные цистерны имеют топливный бак, объем которого значительно меньше по сравнению с противоположно рассматриваемым видом транспортных средств. Также на основании наглядного постатейного учета можно определить направления снижения транспортных расходов, например, рассмотреть возможность осуществления повышенного контроля по итогам ремонта транспорта в целях устранения дополнительной наладки в момент предрейсового осмотра.

После определения операций и осуществления предварительных вычислений по каждой из них, приступают непосредственно к процессу исчисления себестоимости транспортировки.

Таким образом, ABC-метод позволил не только наиболее точно определить величину накладных расходов, относимую на соответствующий тип транспорта, но и предоставил возможность оценки уровня затрат по каждой выявленной операции.

Реализация модели ABC в действующей системе бухгалтерского учета требует дополнительной организации учетного обеспечения. С этой целью рассмотрим вариант применения дополнительных подсистем бухгалтерских счетов. Для учета текущих затрат целесообразно применять счета третьего раздела «Затраты на производство» в плане счетов транспортного предприятия. Для учета транспортных логистических затрат по ABC-методу предлагается использовать свободный счет 30, выделяя при этом отдельный субсчет для каждого вида затрат.

Таблица 3.5

Счет 30 «Затраты по ABC»

Субсчет	Наименование субсчета
30.1	Предрейсовый осмотр
30.2	Диспетчеризация
30.3	Управление предприятием
30.4	Амортизация прочих ОС
30.5	Страхование
30.6	Услуги спец. машин
30.7	Прочий ремонт и тех. обслуживание

По дебету счет 30 «Затраты по ABC» может корреспондировать со счетами: 10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 25 «Общехозяйственные расходы», 26 «Общепроизводственные расходы», 23 «Вспомогательные производства», 70 «Оплата труда» и пр. Рассмотрим пример бухгалтерских записей по приведенному выше примеру расчета накладных расходов по типам транспортных средств, которые будут отражаться на субсчете 30.1 «Предрейсовый осмотр».

Таблица 3.6

Бухгалтерские проводки в разрезе операций по методу ABC

Содержание операции	Корреспонденция		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Осмотр транспортных средств	30.1	70, 25	65 000
Заправка транспортных средств	30.1	10, 25	1 109 500
Медицинское освидетельствование	30.1	70, 10, 25	54 500
Наладка транспортных средств	30.1	70, 10, 25	37 200
Амортизация вспомогательных ОС	30.1	02, 25	170 420

По кредиту счет 30 будет корреспондировать со счетом 34 «Затраты в разрезе транспорта», необходимым для распределения накопленных накладных затрат по соответствующим объектам – например, счет 34.1 «Наливной транспорт» и счет 34.2 «Транспорт для перевозки фасованных грузов». Такие преобразования влекут видоизменение рабочего плана счетов, который станет максимально адаптированным к условиям ведения учетного управленческого процесса в рамках ABC-системы.

По дебету счета 34 отражаются прямые расходы, а также сумма собранных на 30 счете затрат и их распределение по соответствующим объектам учета. Формирование полной себестоимости перевозок происходит по окончании отчетного периода и отражается корреспонденцией с кредитом счета 30. При отражении накладных расходов в учете найдут отражение следующие хозяйственные операции:

Таблица 3.7

Учет затрат по ABC при перевозках наливных грузов

Содержание операции	Корреспонденция		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены затраты на предрейсовый осмотр транспорта	34.1	30.1	1 436 620
Отражены фактические накладные затраты на производство	20.1	34.1	1 436 620

Аналогичным образом будет осуществляться расчет себестоимости по прочим типам транспортных средств.

Таким образом, можно сформировать рекомендации по организации учета транспортных затрат в системе АВС и определить следующий алгоритм действий:

1) открытие субсчетов к счету 30 «Затраты по АВС» для учета каждого вида затрат по вспомогательным операциям;

2) открытие субсчетов к счету 34 «Затраты в разрезе транспорта» по каждому объекту калькулирования;

3) отражение накладных затрат на счете 30 по соответствующим субсчетам;

4) распределение прямых затрат по соответствующим субсчетам на счете 34;

5) отнесение рассчитанных сумм накладных затрат с кредита счета 30 в дебет счета 34 на соответствующие субсчета, открытые по объектам калькулирования;

6) формирование полной себестоимости перевозок на счете 20 «Основное производство» путем списания всей суммы понесенных затрат с кредита счета 34 в дебет счета 20;

7) списание себестоимости перевозок со счета 20 на себестоимость продаж (субсчет 90.2).

Схематично рассмотренный алгоритм представлен на рисунке 3.2.

Дополнительная подсистема свободных счетов управленческого учета обеспечит не только информационное обслуживание разных управленческих структур, но и создаст условия, позволяющие сохранить коммерческую тайну о величине производственных издержек, уровне рентабельности отдельных видов перевозок.

Применение в учетной практике калькулирования транспортных логистических услуг методом АВС предоставит возможность принятия обоснованных управленческих решений:

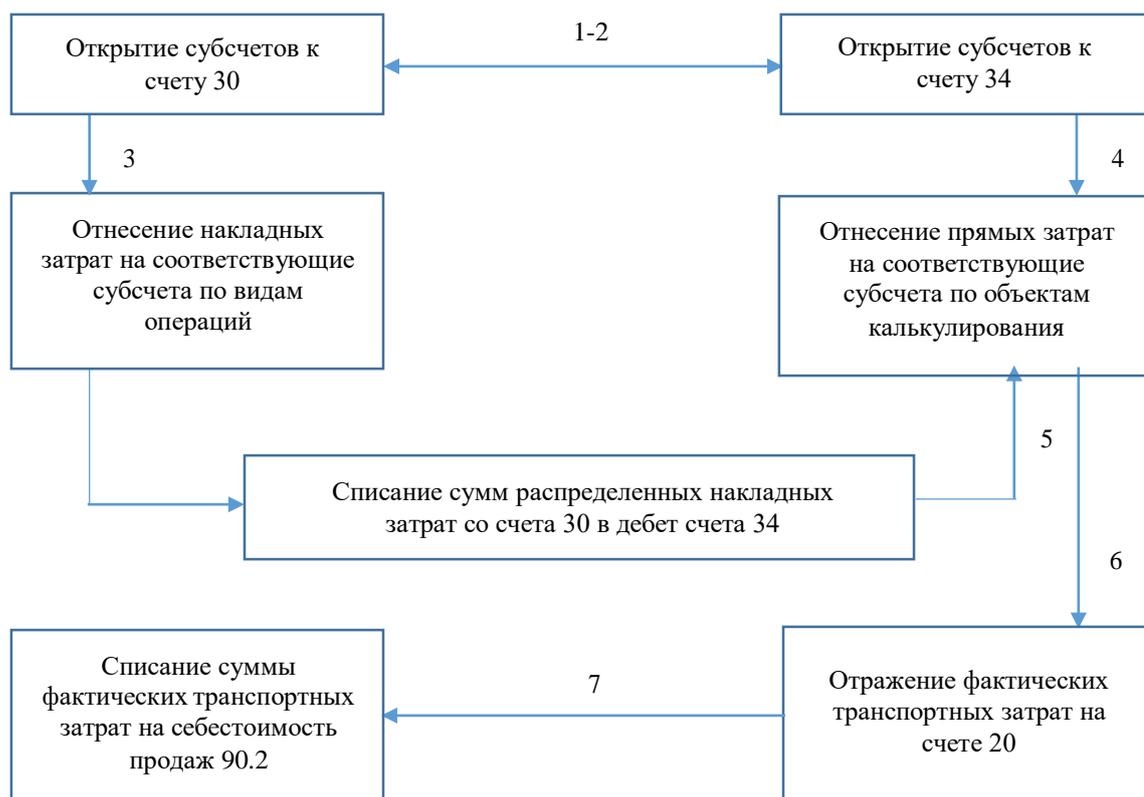


Рис. 3.2. Алгоритм организации учета транспортных затрат в системе ABC с использованием счетов управленческого учета

1. По снижению издержек – наличие реальной картины затрат дает возможность точнее определять виды издержек, подлежащие оптимизации; точнее осуществлять калькулирование себестоимости транспортировки с помощью максимальной локализации затрат производства, т.е. при их отнесении на соответствующие места возникновения, стадии, услуги.

2. По ценовой политике – точность отнесения издержек на каждый вид перевозок позволит рассчитать нижнюю границу цен на транспортировку, следствием снижения которых станет убыточная хозяйственная деятельность логистической компании.

3. По ассортиментной политике – реальная себестоимость перевозок позволяет внедрять программы действий по тем или иным транспортным услугам – поддерживать издержки на текущем уровне или же оптимизировать их.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Разнообразие видов логистических затрат, сложность соотнесения их с соответствующими функциями, которые выполняют различные структурные подразделения организации, а также недостаточное количество фундаментальных научных исследований и методических разработок в рассматриваемой сфере затрудняют учет, планирование и анализ логистических затрат на предприятиях транспорта. Вследствие этого у руководства компании отсутствуют экономически обоснованные рычаги воздействия на экономическую группу транспортных логистических расходов. Достоверная информация об издержках, установленный порядок отражения в конечном результате предприятия способствуют созданию действующих стимулов его эффективной деятельности.

Рентабельность жизнедеятельности хозяйствующих субъектов требует ведения достоверного и своевременного учета транспортных логистических издержек. В качестве основных проблем этой области можно выделить:

1. нехватку информации о сущности логистических затрат;
2. отсутствие обоснованных методов их оценки и учета;
3. ограниченность необходимых инструментов для точного и полного определения логистической стоимости.

Затруднительная оценка эффективности транспортной логистической деятельности, в первую очередь, связана с методами учета затрат, применяемыми на предприятиях, которые не позволяют выявлять и контролировать затраты на логистику. Посредством существующих систем учета происходит традиционное распределение затрат по их природе: амортизационные отчисления, заработная плата и т.д., а не по направлениям деятельности и видам работ. А значит, затрудняется возможность оценки затрат по отдельным видам логистических операций, осуществляемых сотрудниками нескольких структурных подразделений организации одновременно.

Однако, несмотря на значимость аспекта управленческого учета, отечественные компании продолжают применять те методы анализа и учета затрат, которые снижают возможность учета издержек по их видам, операциям, центрам ответственности и местам возникновения. По этой причине возникает необходимость рассмотрения современных методов учета затрат для выбора тех, которые смогут повысить результативность системы управления транспортной компанией.

На современном этапе хозяйствования для управления затратами в учете отечественных предприятий может найти отражение ряд нетрадиционных методик, широко применяемых в западных организациях. Такие учетные системы используются в рамках стратегического и оперативного управления; характеризуются разнообразием своего содержания, целей и условий применения. Однако, независимо от наличия достаточно разнообразных теоретических методов учета затрат, для применения на практике выбираются только некоторые из них. Такой выбор, в первую очередь, зависит от целей управления, наличия и качества исходных данных, уровня квалификации сотрудников. На текущем этапе рыночных преобразований (с точки зрения получаемого эффекта) для предприятий сферы транспорта наиболее приемлемым и перспективным является ABC-метод.

Предприятиям транспортной логистики (по сравнению с предприятиями, ориентированными на производство и продажу продукции) присущ достаточно небольшой спектр основных видов деятельности, включающих диспетчеризацию, ремонт, обслуживание, управление и непосредственно транспортировку грузов. При этом в большинстве случаев имеет место минимизация используемых бухгалтерских счетов, что дает отличную возможность для осуществления функционального учета затрат с применением отдельной группы счетов управленческого учета. Такая система позволит не только вести обособленный учет по логистическим процессам, но и производить более точное исчисление накладных расходов, что является

важной стороной учетной деятельности не только для транспортной компании, но и для организации любой другой сферы экономики.

Однако важно учитывать особенности, характерные для методика ABC:

1. АВ-костинг разрушает традиционные взгляды на набор затрат, т.к. разбивает процесс транспортировки и связанные с ним операции на небольшие разнородные группы, каждая из которых имеет свой уникальный драйвер. С другой стороны возможно наличие сходных характеристик для отдельных групп издержек и их драйверов, что требует обязательного учета их различий. Ведь применение несоответствующего драйвера приведет к получению искаженных результатов.

2. Руководству предприятия необходимо осуществить немало финансовых затрат, направленных на детальное изучение особенностей деятельности и разработку единого классификатора операций транспортной компании.

3. Формируются и утверждаются новые требования к первичной документации, разрабатываются регистры и отчеты по каждому виду деятельности, предусмотренному классификатором, что требует дополнительного обучения управленческого персонала и осуществления непрерывного контроля за процессом учета затрат и исчислением себестоимости перевозок.

В свою очередь, применение такого инструмента управленческого учета на практике позволит проводить своевременную идентификацию транспортных процессов, которые требуют вмешательства руководства, с целью их будущей оптимизации и совершенствования деятельности транспортной компании в целом.

Научная новизна проведенного исследования состоит в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций, направленных на совершенствование организации учета затрат на предприятиях транспортной логистики в условиях информационной экономики. В диссертации рассмотрены следующие пункты научной новизны:

1) предложена классификация транспортных логистических затрат, дающая возможность группировать затраты по стадиям перевозочного процесса;

2) определены этапы применения ABC-метода для учета затрат на предприятиях транспортной логистики, позволяющие наиболее точно распределять затраты и осуществлять калькулирование себестоимости транспортных услуг;

3) разработан алгоритм организации учета транспортных затрат в системе ABC с использованием счетов управленческого учета, позволяющий организовать эффективный контроль за затратами по логистическим бизнес-процессам.

По результатам выполненной работы были решены следующие задачи диссертационного исследования:

- описаны подходы к классификации логистических затрат;
- рассмотрены отраслевые особенности сферы транспорта, оказывающие влияние на ведение учета затрат и калькулирование себестоимости транспортных услуг;
- исследован порядок отражения транспортных затрат в бухгалтерском учете хозяйствующего субъекта;
- предложена методика учета транспортных логистических издержек в целях совершенствования учетного обеспечения затрат.

По итогам выполненного исследования можно сказать, что грамотное проведение подготовительных мероприятий по внедрению новой модели учета затрат и расчета себестоимости транспортных логистических услуг обеспечит получение сравнительно большого объема информации, направленного на принятие эффективных управленческих решений, позволяющих непрерывно совершенствовать систему производства, качества, сервиса и реализации, а также дающих возможность рациональной организации учета накладных затрат.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК:

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон РФ от 06 декабря 2011 г. №402-ФЗ (в ред. от 31.12.2017 года). - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
2. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 08.11.2010 года). - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12121087/>
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 06 мая 1999г. № 33н (в ред. от 06.04.2015 года). - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12115838/>
4. Абкаирова Л.Р. Учет транспортных расходов [Текст] / Л.Р. Абкаирова // Россия в новых социально-экономических реалиях: проблемы и перспективы развития. – 2016. – № 1. – с. 3-6.
5. Аврова И.А. Альтернативные методы учета затрат [Текст] / И.А. Аврова // Управленческий учет и финансы. – 2013. – №3. – с.10-19.
6. Адамов Н.А., Адамова Г.П. Концепция, сущность и функции управленческого учета [Текст] / Н.А. Адамов // Финансовая газета. – 2012. – №5. – с. 57-60.
7. Акбашева Д.М. Учет затрат по автотранспорту [Текст] / Д.М. Акбашева, М.Н. Хубиева // Тенденции развития науки и образования. – 2016. – №21. – с. 11-13.
8. Алексеева Г.И. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Г.И. Алексеева, И.В. Сафонова. – М.: Маркет ДС. – 2013. – 720 с.
9. Альбеков А.У. Роль транспортной логистики в повышении эффективности функционирования предприятия [Текст] / А.У. Альбеков // Вестник РГЭУ. – 2012. – № 1. – с. 172-177.

10. Ангадаева Е.В. К вопросу об учетных аспектах в логистике [Текст] / Е.В. Ангадаева // Государство и право. Экономика. – 2015. – № 7. – с. 102-107.
11. Аникина Б.А. Логистика [Текст]: учебник для вузов / Б.А. Аникина. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 245 с.
12. Бабаев Ю.А., Петров А.М., Макарова Л.Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебное пособие / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова: под общ. ред. проф. Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2012. – 576 с.
13. Баранов П.П. Формирование эффективной учетной политики организации [Текст] / П.П. Баранов, Т.А. Залышкина // Финансовый учет, 2014. - № 4. – с. 79-83.
14. Бережной В.И. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В.И. Бережной, В.В. Лесняк, Г.Е. Крохичева. - М.: Инфра-М, 2014. – 648 с.
15. Богачева И.В., Бухгалтерский учет в отраслях [Текст]: учеб.-практич. пособие / И.В. Богачева. - М.: ЕОАИ, 2012. – 135с.
16. Бондаренко Е.А. Рационализация транзакционного компонента логистических издержек [Текст]: дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук / Е.А. Бондаренко. – Ростов-на-Дону, 2012. – 160 с.
17. Бутрина Ю.В. Методология оптимизации уровня обслуживания потребителей и затрат в логистической системе предприятия [Текст]: монография / Ю.В. Бутрина, 2012. – 238 с.
18. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебник / М.А. Вахрушина. – М.: Национальное образование. – 2012. – 570 с.
19. Гизатуллина О.М. Управление логистическими затратами на железнодорожном транспорте [Текст] / О.М. Гизатуллина // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. – 2016. – № 3. – с. 44-47.
20. Говдя В.В. Инновационные методы управления затратами в учетно-аналитическом кластере аграрных формирований [Текст] / В.В. Говдя, Ж.Е.

Дегальцева // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса. – 2015. - № 1. – с. 3-8.

21. Говдя В.В. Развитие методологических основ управленческого учета [Текст]: научное издание / В.В. Говдя, Ж.Е. Дегальцева. – Краснодар: Изд-во «Манускрипт», 2013. – 187 с.

22. Горбылева А. А., Макарова Л. М. Новые системы управления затратами как способ повышения эффективности сельскохозяйственного производства [Текст] / А.А. Горбылева, Л.М. Макарова // Молодой ученый. – 2013. - №1. – с. 52-61.

23. Григорьева М.Н. Логистика [Текст]: учебник для бакалавров / М.Н. Григорьева, С.А. Уваров. – М.: Изд-во Юрайт, 2012. – 825 с.

24. Дегальцева Ж.В. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости [Текст] / Ж.В. Дегальцева // Научный журнал КубГАУ. – 2014. - № 104. – с. 103-112.

25. Дегальцева Ж.В. Управленческий учет: планирование и бюджетирование [Текст]: учеб. пособие / Ж.В. Дегальцева. – Краснодар: ФГБОУ ВПО «Кубанский ГАУ», 2012. – 217 с.

26. Дегальцева Ж.В. Механизм формирования системы управленческого учета в агрохолдингах [Текст] / Ж.В. Дегальцева // Экономика и предпринимательство. – 2013. - № 2. – с. 246-251.

27. Долгих А.С. Бухгалтерский и налоговый учет транспортных расходов [Текст] / А.С. Долгих // Актуальные вопросы экономических наук. – 2014. - №16. - с. 91-94.

28. Дубровина А.С. Современные подходы к классификации логистических издержек [Текст] / А.С. Дубровина, Е.А. Боргардт // Проблемы экономики и менеджмента. – 2015. - № 7. – с. 3-8.

29. Жукова К.П. Сущность и оценка применения зарубежных методов в системе управления затратами в России [Текст] / К.П. Жукова // Всероссийская научно-практическая конференция молодых ученых с международным участием. – 2013. – № 3. – с. 17-23.

30. Зимакова Л.А., Серебренникова И.В., Маширова С.П. Влияние макроэкономических факторов на формирование элементов учетной системы строительной организации [Текст] // Экономика и предпринимательство. – 2016. – №11(ч. 2). – с. 77-82.

31. Калачева К.О. Классификация логистических издержек [Текст] / К.О. Калачева // Инновационная наука. – 2015. – № 9. с 157-159.

32. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: ИНФРА-М, 2013. – 368 с.

33. Константинов В.А. Алгоритм реализации метода Activity Based Costing (ABC) на российских предприятиях [Текст] / В.А. Константинов // Управленческий учет. – 2013. – №8. – с. 19-24.

34. Костюкова Е.И. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / Е.И Костюкова. – М.: КноРус, 2016. – 270 с.

35. Кузнецова М.Н. Анализ логистического менеджмента закупок [Текст] / М.Н. Кузнецова // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 43, - с. 43-52.

36. Кузьмин А.М., Барышников А.А. Формы применения функционально-стоимостного анализа [Текст] / А.М. Кузьмин, А.А. Барышников // Машиностроитель. - 2012. - № 6. - с. 37-40.

37. Кузьмин П.А. Классификация логистических издержек [Текст] / П.А. Кузьмин // Инновационная наука. – 2017. – № 6. – с. 44-46.

38. Кузьмина Е.А., Кузьмин А.М. Функционально-стоимостной анализ и метод ABC [Текст] / Е.А. Кузьмина, А.М. Кузьмин // Методы менеджмента качества. – 2012. – №10. – с. 15-27.

39. Курбиев Б.А. Учет транспортных расходов в торговых организациях [Текст] / Б.А. Курбиев // Время науки. – 2014. – № 12. – с. 276-282.

40. Лукачанова Е.А. Методика анализа затрат в условиях несостоятельности предприятия [Текст] / Е.А. Лукачанова // Вестник СамГУ. – 2012. – № 7. – с. 63-69.

41. Миротин Л.Б. Транспортная логистика [Текст]: учебник / Л.Б. Миротин. –М.: Изд-во Экзамен, 2012. – 512 с.
42. Михалкевич А.П. Бухгалтерский управленческий учет в организациях транспорта [Текст]: учеб. пособие / А.П. Михалкевич. – Минск: БГЭУ, 2013. – 177 с.
43. Модеров С.В. Три метода учета затрат в производстве [Текст] / С.В. Модеров // Управленческий учет и финансы. - 2014. - №2. - с. 132-138.
44. Моисеева Н.К. Экономические основы логистики [Текст]: учебник / Н.К. Моисеева, В.И. Сергеев. – М: ИНФРА-М, 2014. – 528 с.
45. Моргунова Ю.Н. Логистические затраты: проблемы определения и учета [Текст] / Ю.Н. Моргунова // Проблемы учета. – 2010. – № 9. – с. 26-30.
46. Остапова В.В. Логистические затраты: проблемы идентификации и учета [Текст] / В.В. Остапова, Е.В. Ангадаева // Все для бухгалтера. – 2012. – №10. – с. 127-131.
47. Перегуда А.С. Транспортная логистика: особенности выбора транспортных средств и критерии их эффективности [Текст] / А.С. Перегуда // Студенческие научные исследования. – 2015. – № 8. – с. 84-88.
48. Поздняков В.Я. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий [Текст]: учебник под ред. проф. В.Я. Позднякова. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 617 с.
49. Портнова В.А. Оптимизация процессов транспортной логистики на промышленном предприятии [Текст] / В.А. Портнова, Р.А. Приймак, А.А. Масева // Управление организацией, бухгалтерский учет и экономический анализ: вопросы, проблемы и перспективы развития. – 2016. – № 1. – с. 125-129.
50. Проскурина В.А., Федотова Л.С. Затраты на логистику в современных условиях: учет и управление [Текст] / В.А. Проскурина, Л.С. Федотова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2012. – № 5. – с. 107-111.
51. Пузыня Т.А. Таргет-костинг и кайзен-костинг – инновационные концепции отечественного бухгалтерского учета [Текст] / Т.А.Пузыня // Современные научные исследования и инновации. – 2012. – № 7. – с. 78-84.

52. Рогатенюк Э.В. Характеристика современных методов управления затратами [Текст] / Э.В. Рогатенюк // Экономика Крыма. – 2012. – № 3. – с. 287-295.

53. Руманчик Н.А. Бухгалтерский управленческий учет на транспортных предприятиях [Текст]: учеб. издание / Н.А. Руманчик. – Ставрополь: Секвойя, 2015. – 66 с.

54. Рябков А.В. Таргет-костинг: формирование себестоимости и цены товара на основе маркетинговых расчетов [Текст] / А.В. Рябков // Маркетинг и маркетинговые исследования. – 2012. - №2. – с. 36-44.

55. Семенихин В.В. Типовая учетная политика транспортной организации [Текст] / В.В. Семенихин // Бухгалтер и закон. – 2012. – № 4. – с 40-47.

56. Семенова А.А. Учет транспортных расходов в торговых организациях и их влияние на финансовый результат от продаж [Текст] / А.А. Семенова // Синергия наук. – 2017. – № 15. – с. 294-301.

57. Сергеев В.И. Логистика в бизнесе [Текст]: учебник - В.И. Сергеев. – М: ИНФРА-М, 2013. – 608 с.

58. Сковренек Ч. Логистика на предприятии [Текст]: учеб.-метод. пособие / Ч. Сковренек, З. Сариуш-Вольский. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 400 с.

59. Сорока И.Ю. Особенности управления затратами в транспортной компании [Текст] / И.Ю. Сорока // Транспортное дело России. – 2011. – № 2. – с. 140-145.

60. Сярдова О.А. Особенности формирования и учета логистических издержек цепи поставок промышленного предприятия [Текст] / О.А. Сярдова // Экономика и управление. – 2015. – № 1. – с. 105-108.

61. Сярдова О.М. Формирование программы и оценка повышения результативности логистической системы [Текст] / О.М. Сярдова // Актуальные проблемы экономики и права. – 2013. – № 1. – с. 139-143.

62. Федоров В.А. Анализ роли транспортной логистики, ее элементов в системе цепей поставок и перспективы ее развития [Текст] / В.А. Федоров // Символ науки. – 2016. – № 11. – с. 217-219.

63. Феоктистов Д.Н. Методы и инструменты повышения эффективности развития предприятий винодельческой промышленности в современных условиях [Текст]: дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук / Д.Н. Феоктистов. – Воронеж, 2014. – 180 с.

64. Чая В.Т. Система методов управленческого учета [Текст] / В.Т. Чая, А.Д. Золотухина // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 1. – с. 87-98.

65. Шумакова М.В., Потапова С.В. Методы оценки эффективности логистической системы [Текст] / М.В. Шумакова, С.В. Потапова // Экономика и социум. – 2016. – №12. – с. 132-139.

66. Эрднеева Т.С. Организация учета затрат в транспортной компании [Текст] / Т.С. Эрднеева // Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – № 11. – с. 132-135.

67. Юданова Л.А. Сравнительная характеристика различных методов учета затрат и калькулирования себестоимости [Текст] / Л.А. Юданова // Экономика. – 2015. – № 17. – с. 291-296.