

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ВЫПОЛНЕНИЯ СКЛАДСКИХ РАБОТ ДЛЯ ПОВЫШЕНИЯ ТРАНСПАРЕНТНОСТИ ИНФОРМАЦИОННОГО ПРОСТРАНСТВА ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е., Софьин Н.А.

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», Нижний Новгород, Россия (603022, Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23), e-mail: niksofyin@yandex.ru

На современном этапе развития калькуляционного учета качественное формирование информационных массивов о суммах затрат организаций невозможно без представления релевантных данных в отношении всех параметров обычных видов деятельности экономических субъектов. Технология формирования продуктивных бизнес-решений требует существенного повышения качества информационной среды их разработки. Особенно остро этот вопрос стоит в тех сферах деятельности предприятия, которых принято относить к вспомогательным. Традиционная модель формирования себестоимости складских работ в рыночных условиях функционирования экономических субъектов не удовлетворяет требованиям процесса структурирования качественной информационной базы принятия управленческих решений. Статья отражает видение авторов в отношении разрешения представленной проблемы посредством применения калькуляционного способа. Является полезным материалом для бухгалтеров, аудиторов, налоговых инспекторов.

Ключевые слова: складское хозяйство, бизнес-решения, прозрачность информационного пространства, калькулирование себестоимости продукции, распределение косвенных затрат, складские работы.

APPLYING THE METHODOLOGY OF CALCULATION PERFORMANCE STORAGE WORKS TO IMPROVE TRANSPARENCY INFORMATION SPACE MANAGEMENT DECISION-MAKING

Mizikovsky E.A., Mizikovsky I.E., Sofjin N.A.

Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Professional Education "Nizhny Novgorod State University. NI Lobachevsky", Nizhny Novgorod, Russia (603022, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23), e-mail: niksofyin@yandex.ru

At the present stage of development of the calculation based on qualitative development of information on the amounts of cost arrays organizations is impossible without submission of relevant data for all the parameters of ordinary activities of economic subjects. The technique of forming productive business solutions require a significant increase in the quality of the information environment for their development. Particularly acute, this problem in those areas of the enterprise, which can be carried to the subsidiary. The traditional model of the cost of storage operations in market conditions functioning economic entities do not meet the requirements of the process of structuring qualitative information base management decisions. The article reflects the vision of the authors of the authorization, the presenting problem by applying the calculation method. Is a useful material for accountants, auditors, tax inspectors.

Keywords: warehousing, business solutions, transparency of information space, calculation of production cost, the allocation of indirect costs, warehouse work.

Обеспечение продуктивности современного складского хозяйства промышленных предприятий невозможно без оптимизации реализуемых в ходе его обычной деятельности финансово-хозяйственных процессов, внедрения результатов эффективных бизнес-решений. Как правило, данная сфера традиционно относится к вспомогательной деятельности предприятий, чем объясняется принятый подход к калькулированию себестоимости складских работ путем списания произведенных на них затрат в валовом исчислении, т.е. применение пресловутого «котлового способа».

Важнейшим учётным и управленческим индикатором меры производственного потребления хозяйственных средств промышленным предприятием, впрочем, как и любого другого производственного предприятия, являются затраты на обычную деятельность.

Названные затраты сопутствуют процессам, происходящим в основной деятельности промышленного предприятия:

- снабжения материальными запасами и всеми видами энергии, приобретаемыми по договорам поставки, импортным контрактам и иным хозяйственным договорам на внутреннем и внешнем рынках, а также собственной выработки и предназначенными для производственных, хозяйственных и других нужд основной деятельности. Материально-техническое обеспечение включает также технологические процессы складирования материальных запасов и доставки их к рабочим местам;
- производства (англ., production) профильной и другой товарной и валовой продукции (включая деятельность по его обслуживанию и управлению);
- сбыта (продажи) продуктов труда (готовой продукции, выполненных и сданных работ и услуг) на основании хозяйственных договоров и экспортных контрактов с отечественными и зарубежными покупателями и заказчиками [3].

В производственном учёте практически отсутствует снабженческая деятельность, хотя, как известно, она является полноправной составной обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Помимо этого ряд значительных затрат, связанных только с процессом снабжения, учитываются в общехозяйственных и общецеховых затратах, а также в затратах на внутрихозяйственное перемещение грузов (доставку материалов к рабочим местам). Достаточно назвать затраты на управление материальными запасами, содержание и эксплуатацию складского и весового хозяйства, составляющих не менее 80 % от общих затрат на содержание материальных запасов. Такая практика вступает в противоречие с принципом достоверности данных производственного учёта и препятствует формированию учётной информации для выработки управленческих решений в области регулирования затрат на снабженческую деятельность.

Одной из ключевых корпоративных стратегий управления микроэкономикой является обеспечение экономической обоснованности затрат в материально-техническом снабжении при надлежащем соответствии материальных запасов и транспортных работ принятым стандартам качества.

Для системного регулирования затрат на снабженческую деятельность целесообразно классифицировать и группировать их по следующим функциональным признакам:

- учётным группам и наиболее дорогостоящим наименованиям материальных запасов;
- видам (специализациям) снабженческой деятельности;

- центрам ответственности;
- специализированным элементам затрат;
- специализированным статьям калькуляции [3].

Критерием классификации и группировки затрат на снабжение по видам материальных запасов правомерно будет принять уровень затрат на приобретение (собственное производство) определённой единицы или однородной учётной группы материальных запасов, имеющих значительный удельный вес в общей сумме затрат на снабжение в целом, или на отдельно взятый вид снабженческой деятельности (металлоснабжение, кооперированные поставки, энергоснабжение, топливное обеспечение, непрерывное обеспечение сельскохозяйственным сырьём и т.д.). Например, на предприятиях автомобилестроения одним из наиболее существенных носителей затрат в металлоснабжении является учётная группа «Черные металлы», а внутри её – подгруппы «Чугун серый», «Сталь холоднокатаная» и ряд других; на ТЭС – номенклатурные позиции «Мазут топочный», «Газ природный», на хлебозаводах – «Мука пшеничная», «Мука ржаная»; на мукомольных заводах – «Зерно пшеничное», «Зерно ржаное» [3].

Критериями разделения на классы затрат по видам снабженческой деятельности можно считать наиболее ресурсоёмкие из них:

- маркетинговые исследования;
- текущее управление товарно-материальными и финансовыми потоками, в том числе оперативный учёт выполнения договоров поставок и обязательств перед поставщиками и другими участниками сделок в пространстве «коммерческий клиент – предприятие»;
- содержание и эксплуатация складских зданий, сооружений, помещений, подъездных путей, оборудования, машин, транспортных средств, подъёмных механизмов, инвентаря;
- внутренний контроль (аудит) качества закупаемых (собственного производства) материальных запасов и транспортных работ;
- транспортные работы – погрузо-разгрузочные работы, укладка, подсортировка и хранение (временное и длительное), перемещение различных грузов транспортом внутри складов, по территории внутри организации и вне её, охрана в пути, местах временного хранения и на перевалочных пунктах, экспедиционное обслуживание и т.д.;
- прочие виды снабженческой деятельности [3].

Группировка затрат по экономическим элементам – типовая, но состав затрат по каждому элементу носит отраслевой характер, поскольку выражает специфику формирования затрат в снабженческой деятельности промышленного предприятия. Например, экономический элемент «Материальные затраты» включает стоимость вспомогательных материалов, запасных частей, топлива, электроэнергии, пара и других

энергоносителей, хозяйственного инвентаря, тары, расходуемых для осуществления технологических операций, хозяйственных и управленческих нужд подразделений материально-технического снабжения хозяйствующих субъектов. По экономическому элементу «Затраты на оплату труда» учитываются затраты на заработную плату вспомогательным рабочим, обслуживающим складские комплексы, административно-управленческому персоналу, занятому в процессе снабжения, комиссионные выплаты коммерческим, таможенным, транспортным агентам (брокерам), торговым представителям, другим категориям внештатного персонала службы снабжения, работающим на условиях срочного договора с организацией [3].

Для обобщения затрат, образующихся в снабженческой деятельности хозяйствующих субъектов и последующего определения фактической себестоимости приобретённых и принятых к бухгалтерскому учёту материальных запасов по калькуляционным группам, подгруппам или отдельным номенклатурным номерам, необходима группировка снабженческих затрат по специализированной номенклатуре статей калькуляции. Информационная поддержка регулирования затрат на материально-техническое снабжение в рамках обычной деятельности хозяйствующих субъектов может быть выстроена по следующей номенклатуре калькуляционных статей затрат:

1. Стоимость материальных запасов по хозяйственным договорам (без НДС);
2. Невозмещаемые налоговые платежи;
3. Таможенные пошлины;
4. Потери сырья и материалов при их транспортировке в пределах установленных норм естественной убыли;
5. Контроль (аудит) качества приобретённых материальных запасов и транспортных работ;
6. Ремонт и эксплуатация складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств, инвентаря;
7. Аренда складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств, инвентаря;
8. Амортизация основных средств, эксплуатируемых в снабженческой деятельности;
9. Основная и дополнительная заработная плата вспомогательных рабочих, непосредственно занятых в технологических процессах снабжения;
10. Отчисления на социальные нужды;
11. Транспортно-заготовительные работы;
12. Содержание административно-управленческого персонала службы снабжения;
13. Командировочные затраты;

14. Услуги электронной коммерции и других Интернет-ресурсов (за исключением электронной почты);
15. Консалтинговые (консультационные) услуги сторонних организаций;
16. Услуги товарно-сырьевых, транспортных и таможенных брокеров;
17. Услуги посреднических и таможенных организаций;
18. Представительские затраты;
19. Услуги связи, в том числе электронной почты;
20. Общехозяйственные затраты (если они непосредственно относятся к снабжению);
21. Прочие затраты [3].

Очевидно, что отсутствие дифференциации в учетном процессе производимых работ, делает нетранспарентным информационное пространство процесса формирования добавленной стоимости в данной сфере деловой активности. Это, в свою очередь, делает невозможной подготовку и реализацию качественных бизнес-решений, запрос на которые в управлении складским хозяйством становится все более актуальным.

Распределение затрат между выполняемыми работами является, по нашему мнению, важным инструментом создания надежной информационной базы принятия бизнес-решений. Этот метод, известный в теории и практике бухгалтерского учета как ABC-костинг, неоднократно всесторонне рассматривался в научной литературе [1,2], однако применительно к складскому хозяйству отечественных промышленных исследований проводилось недостаточно. Данная ситуация мотивировала необходимость разработки методики распределения затрат по видам складских работ.

Начальным этапом разработки данной методики нам представляется выявление видов работ, являющихся ключевыми в цепочке создания стоимости складского комплекса. Нам представляется, что в их состав целесообразно включить:

- 1) погрузочно-разгрузочные операции;
- 2) прием и отпуск товарно-материальных ценностей (ТМЦ), включая выполнение сопутствующих работ (взвешивание, обмер, пересчет количества и т.д.);
- 3) хранение, сортировка, укладка, комплектация, фасовка;
- 4) подготовку и уборку складских помещений и открытых площадок к приему товаров;
- 5) перемещение ТМЦ по территории складского комплекса и складских помещений;
- 6) оформление документов первичного учета движения ТМЦ на складе;
- 7) проведение инвентаризации и документирование ее результатов.

Вторым этапом является выбор носителей (драйверов) затрат, т.е. [3]. Как показали наши исследования в регионе, данная процедура в бухгалтерских практиках учета складского хозяйства не применяется, что делает невозможным качественное

калькулирование себестоимости. В табл. 1 представлены носители затрат по видам выполняемых на складе основных технологических работ.

Таблица 1

Носители затрат основных видов складских работ

№ п/п	Наименование работ	Носители затрат и их калькуляционные единицы
1	Погрузочно-разгрузочные операции	Объем погруженных и разгруженных ТМЦ (тонн)
2	Прием и отпуск ТМЦ, включая выполнение сопутствующих работ	Объем принятых, отпущенных и находившихся в сопутствующей работе ТМЦ (тонн)
3	Хранение, сортировка, укладка, комплектация, фасовка	Запасы ТМЦ на складах (тонн)
4	Подготовка и уборка складских помещений и открытых площадок к приему товаров	Площадь помещений и открытых площадок (кв. метры)
5	Перемещение ТМЦ по территории складского комплекса и складских помещений	Объем перемещенных грузов (тонно-метров)
6	Оформление документов первичного учета	Количество заполненных документо-строк (ед.)
7	Проведение инвентаризации и документирование ее результатов	Объем инвентаризированных ТМЦ (тонн); Количество заполненных документо-строк инвентаризационных ведомостей (ед.)

По каждому из представленных в табл.1 виду работ на третьем шаге предлагаемой методики необходимо рассчитать нормы расходования ресурсов относительно определенной калькуляционной единицы. Совокупность норм затрат на определенный вид работ составляет основу формирования нормативной себестоимости HC_i [3].

Самостоятельную проблему представляет собой процесс распределения косвенных (ненормируемых) затрат на себестоимость складских работ. В их состав включаются средства, расходуемые на содержание административно-управленческого персонала и пожарно-сторожевой охраны; подготовку и переподготовку персонала, аттестацию рабочих мест, ремонт и содержание складского оборудования и складских помещений и т.д. Исследования, проведенные нами, показали, что на многих предприятиях такая задача либо не ставится, либо находится в стадии изучения [4, 5].

Вполне обоснованно, что последующим шагом решения проблемы модернизации калькуляционного учета складской деятельности, является выбор базы распределения косвенных затрат [6]. Будем полагать, что ресурсы, обеспечивающие реализацию работ, формирующих добавленную стоимость, распределяются пропорционально их количественным параметрам [7,8]. Одной из универсальных характеристик выполнения

работ являются производимые трудозатраты, представленные в разработанных нормах. Расчет коэффициента распределения K_p представлен в (1).

$$K_p = KЗ/Т, \quad (1)$$

где: КЗ – косвенные затраты;

Т – валовые трудозатраты [3].

Стоимость косвенных затрат $KЗ_i$, относимых на конкретный вид работ, рассчитывается по формуле (2):

$$KЗ_i = K_p * T_i, \quad (2)$$

где : T_i – трудозатраты на i – вид работ [3].

Заключительным шагом предлагаемой методики является расчет стоимости затрат на определенный вид работ. Он ведется по формуле с учетом отклонений O_i и изменений I_i норм, зафиксированных в отчетном периоде (3):

$$ФC_i = (HC_i \pm O_i \pm I_i) + KЗ_i [3]. \quad (3)$$

Предлагаемая методика является вполне эффективным средством обеспечения прозрачности информационного пространства принятия управленческих решений по совершенствованию складских операций. Ее очевидным преимуществом является применение путем подробной детализации сведений о ресурсах, задействованных в цепочке создания добавленной стоимости в условиях складского хозяйства, оценить продуктивность функционирования последнего.

Список литературы

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л., 2006. – 576 с.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет / Колин Друри; пер. с англ. В.Н. Егорова. – 6-изд. – М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
3. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Производственный учет. – М.: Магистр: Инфра-М, 2010. – 272 с.

4. Мизиковский И.Е., Штефан М.А. Управленческий контроль хозяйственных рисков предприятий железнодорожного транспорта // Экономика железных дорог. Журнал для руководителей и финансово-экономических работников. – 2010. – № 8. – С.73-79.
5. Мизиковский И.Е. Процессно-ориентированное моделирование трансформации затрат промышленного предприятия // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С.348-350.
6. Милосердова А.Н. Управление потребительскими характеристиками продукции общественного питания на основе анализа предельного уровня затрат // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 20. – С. 57-60.
7. Софьин А.А. Управленческий анализ результативности выездных налоговых проверок // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 24. – С. 54-60.
8. Софьин Н.А. Анализ результативности учетных и контрольных процедур налоговых органов // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 32. – С. 60-64.

Рецензенты:

Козменкова С.В., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит» Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород.

Овчаров А.О., д.э.н., профессор кафедры «Компьютерных информационных систем финансовых расчетов» Нижегородского государственного университета им. Н.И.Лобачевского, г. Нижний Новгород.