

## НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ВИТРАТ МОРСЬКОГО ТОРГОВЕЛЬНОГО ПОРТУ

*Розглянуто особливості діяльності морського торговельного порту з позиції проведення аналізу витрат та визначені напрямки вдосконалення його методики як аналітичного інструменту підвищення ефективності функціонування морського порту.*

**Ключові слова:** *аналіз, витрати, управління витратами, відхилення, управління відхиленнями.*

В умовах сучасного ринкового середовища одним із найважливіших напрямків ефективної організації фінансово-господарської діяльності підприємств є управління витратами як найбільш важливий механізм їх зниження. Особливо актуальними стають питання, які містять аналіз витрат з урахуванням галузевої залежності підприємств.

Однією з перспективних галузей економіки України є транспортна, представником якої є морський транспорт. Значний потенціал економічного розвитку України як дієздатної морської держави репрезентовано 18 морськими торговельними портами.

Згідно зі стратегією розвитку морських портів України до 2015 року, «від ефективності функціонування портів, рівня їх технологічного та технічного оснащення, відповідності системи управління та розвитку інфраструктури сучасним міжнародним вимогам залежить конкурентоспроможність українського транспортного комплексу на світовому ринку» [1].

З урахуванням мінливого зовнішнього середовища і нестабільності функціонування правової системи України доцільним є вивчення специфіки виробничо-господарської діяльності морських портів, удосконалення методики оцінки результатів їхньої діяльності та окремих показників. Серед показників, які мають найбільший вплив на результати діяльності морських портів, виокремлюють витрати. Цей показник прямо впливає на фінансовий результат, який є основою збільшення економічного потенціалу морського порту. Саме «величина витрат є однією з основних якісних характеристик показників діяльності підприємства, від якої залежить ефективність його діяльності і фінансовий стан» [2, с. 352].

Питання аналізу витрат досліджені в роботах багатьох українських вчених: М. І. Баканова, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, І. Є. Давидовича, Є. В. Мниха, М. Г. Чумаченка, Ю. П. Яковлева та ін. Серед зарубіжних вчених, які досліджували витрати як об'єкт управлінського обліку, варто назвати Е. Аткинсона, К. Друрі, Р. Ентоні, В. Б. Івашкевича, Р. Каплана, Б. Нідлза, В. Ф. Палія, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена.

Теоретичні засади та практичні рекомендації є фундаментальною базою для подальшого вивчення та систематизації щодо організації і методики аналізу витрат. При цьому слід зазначити, що більшість досліджень містять загальні методології аналізу витрат

без урахування галузевої приналежності підприємства, форми власності, організаційної структури та особливостей використання методів аналізу. Крім того, існують розбіжності стосовно вибору методів управління витратами та відхиленнями по витратах.

Метою дослідження є визначення та обґрунтування напрямків вдосконалення методики аналізу витрат діяльності морського торговельного порту як аналітичного інструменту поліпшення результатів фінансово-господарської діяльності.

Відповідно до зазначеної мети в статті поставлено такі завдання:

- розглянути особливості діяльності морського торговельного порту з позиції проведення аналізу витрат;
- визначити напрямки вдосконалення методики аналізу витрат морського торговельного порту.

Загальна мета такої праці полягає в інформаційному забезпеченні оцінки досягнутих результатів для розробки управлінських рішень по скороченню витрат на основі системного підходу. Для досягнення цієї мети необхідно мати теоретично обґрунтований аналітичний інструментарій, який виражається в методичних рекомендаціях для проведення аналізу витрат.

Проведені дослідження свідчать про необхідність вдосконалення чинної методики аналізу витрат морського торговельного порту та побудови ефективної системи управління його витратами.

При вдосконаленні методики аналізу витрат необхідно враховувати особливості діяльності морського порту, що пов'язано з швидкими змінами та значними коливаннями економічних процесів, а саме:

- нестабільністю та нерівномірністю вантажопотоків морських портів України;
- значними структурними зсувами вантажообігу у порівнянні фактичних та планових показників;
- різноманітністю комплексу послуг, що надаються портом.

«Основна частка перевалки вантажів припадає на морські торговельні порти, які входять до системи Міністерства інфраструктури (раніше – Мінтрансзв'язку). Водночас їх питома вага у перевалці вантажів за останнє десятиліття знижується» [3]. Цей факт прямо впливає на нестабільність вантажопотоків морських портів. Їх починають все активніше тіснити порти, причали, перевантажувальні комплекси інших відомств.

Структурні зсуви вантажообігу у порівнянні фактичних та планових показників відбуваються у бік переробки менш привабливих вантажів, таким чином, навіть при загальному збільшенні обсягів вантажопереробки, прибуток від переробки вантажів збільшується не такими швидкими темпами, як обсяги переробки, або збільшення прибутку відбувається за рахунок підвищення акордної ставки.

Ще одною проблемою морських портів при аналізі витрат є складність комплексу послуг, що надаються. Основною метою діяльності морського порту є забезпечення інтересів клієнтів у перевантаженні вантажів. Доставка і вивіз вантажів може здійснюється автомобільним, залізничним або річковим транспортом. Крім своєї основної діяльності (навантажувально-розвантажувальні роботи і зберігання вантажів), морський порт надає цілий комплекс послуг, пов'язаних із забезпеченням високого рівня обслуговування клієнтів: експедиція; послуги митного брокера; ремонт упаковки вантажів; перевезення вантажів власним автотранспортом міжнародного класу; бункерування суден водою, паливом і мастильними матеріалами коло причалів і на рейді і т. ін. Наслідком такої різноманітності послуг є складність аналізу витрат у розрахунку на одну тонну, пов'язана зі складністю обліку змінних витрат.

Визначені проблеми вимагають підвищеної уваги до аналізу витрат з метою пошуку шляхів їх зменшення та збільшення фінансового результату морського торговельного порту.

Стосовно обраного об'єкта дослідження визначено, що вдосконалення методики аналізу витрат морського торговельного порту можливе у наступних напрямках:

- формування інформаційного забезпечення для аналізу витрат;
- уведення нових показників, які характеризують ступінь значущості окремих видів витрат морського порту;
- удосконалення аналізу відхилень витрат;
- упровадження методу аналізу витрат на базі розрахунку гнучкого бюджету.

Реалізація кожного з наведених напрямків дозволить суттєво поліпшити аналітичний інструментарій у частині аналізу витрат морського порту і потребує окремого дослідження. У межах нашої статті зупинимось на основних моментах кожного з перелічених напрямків.

Формування інформаційного забезпечення для аналізу витрат повинно враховувати часові ознаки в розрізі стратегічної та оперативної інформації.

На стратегічному рівні інформаційне забезпечення дозволяє надати керівництву і іншим зацікавленим користувачів значущу інформацію про загальну стратегію та про можливі пріоритетні напрями розвитку морського порту. Така інформація містить: бази стратегічних даних, припущення та прогнози.

На оперативному рівні інформаційне забезпечення дозволяє здійснювати функції аналізу в короткостроковому періоді. Інформаційна база для оперативного аналізу витрат містить первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові регістри, фінансову та статистичну звітність та інші джерела стосовно нормативів та відхилень.

«В порту система збору та обробки інформації повинна бути організована таким чином, щоб найбільш точно можна було оцінити реальний стан керованих процесів порівняно з очікуваним станом і прийняти

оптимальне рішення. В умовах динамічного конкурентного ринку потік оперативної інформації в порту дуже значущий» [4, с. 367].

З позиції аналізу витрат основу оперативного забезпечення інформацією складає бухгалтерська звітність та дані аналітичного обліку, при цьому саме останні мають найважливіше значення для аналізу загальних витрат морського порту та формування собівартості переробки кожного виду вантажу як складової цих витрат.

Уведення нових показників, які характеризують ступінь значущості окремих видів витрат морського порту з урахуванням сучасних умов господарювання морських портів, містить показники, пов'язані з логістичними витратами, фінансовим ризиком та економічною безпекою морського порту.

Доцільність відокремлення логістичних витрат пов'язана з розширенням аналітичних можливостей і повинна передбачати розрахунок наступних показників:

- середня вартість та питома вага витрат постачання в сукупних логістичних витратах;
- питома вага логістичних витрат у витратах внутрішнього транспортування, складування, постійних та виробничих витрат;
- витрати на опрацювання одного замовлення та питома вага витрат збуту в логістичних витратах.

Перелічені показники можуть бути розширені показниками транспортних витрат (на тонно-кілометр, ступінь використання транспорту), складських витрат (коефіцієнт складування, питома вага витрат складування в логістичних витратах, середня вартість використання складських площ і т. ін.) та питома вага логістичних витрат в управлінні, доходах, витратах (загальних, загально-виробничих, постійних).

Необхідність урахування витрат від фінансових ризиків морського порту пов'язана зі зміною економічної ситуації в країні та кон'юнктури фінансового ринку, що призводить до зростання впливу фінансових ризиків на результативність фінансово-господарської діяльності підприємства. Крім того, «політика управління фінансовими ризиками являє собою частину загальної фінансової стратегії підприємства, яка полягає в розробці системи заходів по нейтралізації можливих фінансових наслідків ризиків, пов'язаних із здійсненням різноманітних аспектів фінансової діяльності» [5, с. 10].

За оглядом складових частин фінансового ризику морського порту можливо виділити показники, які характеризують витрати, а саме:

- витрати, пов'язані з ризиком зниження дохідності, які обумовлюються ситуацією, коли порт через об'єктивні або суб'єктивні причини не отримує запланований обсяг доходу;
- витрати, пов'язані з ризиком втраченої вигоди – неможливістю або несвоєчасністю контрагентів виконувати свої зобов'язання, що приводить до зростання дебіторської заборгованості та збільшення фінансових втрат;
- витрати, пов'язані з ризиком купівельної спроможності грошей – внаслідок інфляції, зміни курсу долара США, втрати ліквідності та фінансової стійкості.

З погляду аналітичної цінності аналізу витрат з позиції економічної безпеки необхідно керуватися головною метою економічної безпеки порту, яка «полягає в гарантуванні стабільного та максимально ефективного функціонування тепер і високого

потенціалу розвитку в майбутньому для забезпечення конкурентоспроможності та безпеки ланцюгів поставок, до складу яких входить порт» [6, с. 123].

Серед показників, які характеризують економічну безпеку порту з позиції аналізу витрат, можливо виділити:

- витрати на проходження транзитних, експортно-імпортних, внутрішніх вантажів через порт;
- витрати при оформленні вантажних документів;
- зміна структури витрат на утримання і охорону природних ресурсів.

У процесі господарської діяльності морського порту по показниках можуть бути відхилення, тобто різниця між фактичними та плановими показниками.

«Причинами відхилення можуть бути різного роду непередбачені ситуації, які виникають в процесі виконання плану, ігнорування виконавцями необхідних дій з причин недбалості, стомленості, некомпетентності, недобросовісності, зловживання» [7, с. 203-204].

У всякому разі «відхилення є наслідком зміни трьох основних факторів: обсягу виробництва, цін на ресурси і норм витрат на одиницю випуску, причому, як правило, усі фактори впливають одночасно» [8, с. 106].

«Для своєчасного виявлення відхилень і відповідної реакції на них існує бюджетний контроль – це порівняння фактичних показників фінансово-господарської діяльності з плановими (бюджетними) на предмет перевірки їх узгодженості за величиною і термінами, а також аналіз причин відхилень з метою вироблення пропозицій щодо коригування бюджетів чи фінансово-господарської діяльності підприємства» [9].

Обов'язковими вимогами до системи бюджетного контролю є точність, своєчасність, повнота інформації, забезпечення єдності інформації для всіх учасників, що здійснюють контроль та використовують аналітичні дані для прийняття відповідних рішень. Використання даних бюджетного контролю з ціллю визначення причин відхилень та ліквідації можливих негативних наслідків відбувається за допомогою управління за відхиленнями.

«Управління за відхиленнями – це особлива форма обліку відхилень, за якою увагу керівництва зосереджують тільки на суттєвих (значних) відхиленнях від бюджету» [10, с. 609].

Аналіз відхилень фактичних показників від планових передбачає:

- контроль за виконанням бюджету морського порту та його структурних підрозділів;
- встановлення відхилень у абсолютному та відносному виразі;
- аналіз причин відхилень та місця їх виникнення;
- розробка коригувальних заходів щодо ліквідації відхилень.

Для аналізу витрат морського порту важливе значення мають абсолютні відхилення – як основа для вибору найбільш привабливих вантажів та відносні відхилення – як основа вибору вантажів при наявності вузьких місць.

Крім того, для морського порту на сьогодні досить актуальним є визначення відхилень унаслідок планування та діяльності. Так відхилення унаслідок планування пов'язані з помилками в процесі складання прогнозів, визначенням функцій витрат і доходів, калькулювання планової собівартості тощо. Складання достовірних прогнозів вантажообігу порту досить ускладнено унаслідок непривабливості морських портів України у порівнянні з іншими портами (наприклад, Туреччини, Польщі, Фінляндії), що супроводжується

неефективною митно-тарифною політикою та розвитку пропускної спроможності кожного порту без урахування інтересів інших портів, що призводить до внутрішньої конкурентної боротьби.

Аналіз відхилень унаслідок діяльності (результат дій чи конкретних подій (зміна попиту, коливання цін тощо)) також має важливе значення для морського порту, що пояснюється високою конкуренцією на ринку портових послуг при чинному міжнародному поділі праці та нестабільністю вантажної бази українських морських портів, яка залежить від світового попиту на продукцію вітчизняних експортно-орієнтованих галузей та транзитних вантажів.

Загалом аналіз відхилень витрат ураховує зміну прибутковості залежно від обсягів вантажообігу, тарифної політики, рівня інфляції, курсу долара США.

Фіксація та аналіз відхилень як оперативний метод управління ними дозволяють оптимально планувати стан об'єктів управління витрат, що потребує детально розроблених норм і нормативів витрат, які входять до собівартості переробки вантажу по всій номенклатурі вантажів морського порту.

Для більш достовірних результатів аналізу відхилень витрат з урахуванням зміни обсягів вантажообігу є доцільним використання методу аналізу витрат на базі розрахунку гнучкого бюджету.

«Для коректного порівняння планові й фактичні показники мають бути зіставними з обсягом діяльності, тому, перш ніж ухвалювати рішення щодо розподілу відповідальності між визначеними центрами за відхилення, потрібно скоригувати бюджетні дані й перерахувати їх для фактичного обсягу реалізації, тобто скласти гнучкий бюджет» [10, с. 615].

«Гнучкий бюджет показує розміри витрат і результати при різному обсязі діяльності відповідного центру відповідальності. Залежно від обсягу діяльності змінні й змішані витрати змінюються, а постійні залишаються незмінними. Тому в гнучкому бюджеті вказується ставка змінних витрат на одиницю продукції й приріст змішаних витрат на одиницю приросту обсягу продукції» [8, с. 97-98].

Для складання гнучкого бюджету для аналізу витрат морського порту можливо використовувати наступну формулу:

$$ГБ = r_{зм.}^{од.} * Q + R_{пост.}, \quad (10)$$

де:  $ГБ$  – гнучкий бюджет;

$r_{зм.}^{од.}$  – змінні витрати з розрахунку на 1 т вантажу (грн./т);

$Q$  – об'єм вантажообігу (тис. т);

$R_{пост.}$  – постійні витрати (тис. грн.).

Наведена формула дозволить визначити витрати для будь-якого рівня виробничої діяльності морського порту. Для більш глибокого аналізу необхідно деталізувати відхилення від гнучкого бюджету та відхилення за рахунок обсягу вантажообігу.

Проведене дослідження виявило, що сьогодні потребує підвищеної уваги формування витрат морського порту з метою пошуку шляхів їх зменшення для підвищення фінансового результату. Виявлені особливості діяльності морського порту з позиції аналізу витрат, серед яких особливої уваги потребують зміни та значні коливання економічних процесів, а саме: нестабільність та нерівномірність вантажопотоків морських портів, значні структурні зсуви вантажообігу у

порівнянні фактичних та планових показників та різноманітність комплексу послуг, що надаються портом.

У статті наведені напрямки вдосконалення методики аналізу витрат, встановлено, що серед наведених напрямків важливе значення має аналіз відхилень витрат морського порту, зокрема абсолютні відхилення – як основа для вибору найбільш привабливих вантажів, відносні відхилення – як основа вибору вантажів при наявності вузьких місць, відхилення за результатами управління – як основа складання достовірних прогнозів вантажообігу порту.

Перспективною базою для майбутніх досліджень є розробка системи обліку відхилень за витратами та

організаційно-економічного інструментарію, який дасть можливість своєчасно реагувати на виникнення відхилень витрат морського торговельного порту, визначити причини відхилень та ліквідувати їх у короткі терміни. Крім того, доцільно впроваджувати оперативні методи аналізу витрат, які використовуються в системі контролінгу (ABC-аналіз, XYZ-аналіз).

Створення сучасної інформаційної бази для аналізу витрат забезпечить більш високий рівень роботи морського порту на ринку портових послуг, позитивно вплине на рівень функціонування з позиції вибору найбільш привабливих вантажів для переробки.

## Список літератури

1. Про схвалення Стратегії розвитку морських портів України на період до 2015 року [Електронний ресурс] : розпорядження КМУ від 16 липня 2008 р. N 1051-р із змінами, внесеними згідно з Розпорядженням КМ N 1561-р (1561-2009-р) від 07.10.2009) – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1051-2008-%D1%80>.
2. Чебанова, Н. В. Організація бухгалтерського обліку [Текст] / Н. Чебанова, Т. Чупир, В. Чупир; – Харків : Фактор, 2008. – 480 с.
3. Ильницький, К. Два десятилетия водного транспорта Украины [Електронний ресурс] / К. Ильницький // Порты Украины. – 2011. – №6. – Режим доступу : <http://portsukraine.com/node/2169>
4. Чиж, Л. П. Особливості формування інформаційного забезпечення аналізу діяльності морських торговельних портів [Текст] / Л. П. Чиж, Н. В. Хотеева // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавництво Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 8. – Частина 2. – 433 с.
5. Українська, О. О. Фінансові ризики суб'єктів господарювання: оцінка і зниження їх негативного впливу [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 / О. О. Українська. – Донецьк, 2010. – 20 с.
6. Алькема, В. Г. Економічна безпека морських портів як територіальних логістичних утворень [Текст] / В. Г. Алькема // Розвиток методів управління та господарювання на транспорті : зб. наук. праць. – Одеса : Видавництво Одеського національного морського університету, 2010 – Вип. 32. – 239 с.
7. Менеджмент в АПК [Текст] : учебник / [Ю. Б. Королев, В. Д. Коротнев, Г. Н. Кочетова и др.] – М. : Колос С, 2007. – 424 с.
8. Яковлев, Ю. П. Контролінг на базі інформаційних технологій [Текст] / Ю. П. Яковлев. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
9. Терещенко, О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання. [Електронний ресурс] : навч. посіб. / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с. – Режим доступу : <http://pulib.if.ua/part/3811>.
10. Фаріон, І. Д. Управлінський облік [Текст] : підруч. / [І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.

## РЕЗЮМЕ

**Онешко Светлана**

### Направления совершенствования методики анализа расходов морского торгового порта.

Рассмотрены особенности деятельности морского торгового порта с позиции проведения анализа расходов и определены направления совершенствования методики анализа расходов как аналитического инструмента повышения эффективности функционирования морского порта.

## RESUME

**Oneshko Svitlana**

### Direction of improving of the methods of cost analysis of the sea commercial port

The features of the sea commercial port from the point of cost analysis are considered. There have been identified the areas for improvement of methods for costs analysis as an analytical tool to improve the efficiency of the sea port.

**Стаття надійшла до редакції 07.02.2013 р.**