

МЕТОДИКА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ В УМОВАХ РЕФОРМУВАННЯ ГАЛУЗІ

Розглянуті основні положення управління витратами, які дають змогу здійснювати ефективний контроль за витрачанням ресурсів. Застосування нового підходу до удосконалення системи формування витрат в умовах реформування.

Ключові слова : витрати, собівартість перевезень, центр відповідальності, реформування, гнучкий бюджет.

Виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг на залізничному транспорті, як і в інших галузях виробництва пов'язано з певними витратами.

Ціллю обліку витрат на виробництво є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів.

Витрати залізничного транспорту складаються з витрат по перевезеннях і підсобно-допоміжній діяльності. Витрати по перевезеннях (експлуатаційні витрати) являють собою грошовий вираз витрат по переміщенню вантажів і пасажирів. Витрати підсобно-допоміжної діяльності – це витрати, необхідні для забезпечення основного процесу перевезень [1].

Всі статті витрат, пов'язані з основним і допоміжним виробництвом, складають собівартість виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг в розрізі кожного структурного підрозділу залізниць [2].

Собівартість перевезень – це грошовий вираз витрат на виконання одиниці перевезень. На залізницях та її відділках собівартістю перевезень вважаються виробничі витрати, які умовно припадають на 10 приведених тонно-км [2].

На залізничному транспорті всі витрати враховуються за єдиною Номенклатурою витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України. Номенклатура витрат являє собою перелік згрупованих за певними ознаками витрат, які виникають при виконанні робіт. В основу побудови Номенклатури покладено діючу класифікацію витрат по різних господарствах, що відображає особливості

технологічних процесів, які застосовуються на залізничному транспорті.

На сьогодні на залізничному транспорті застосовується функціонально-територіальна система управління, яка побудована за принципом територіальної відокремленості господарюючих суб'єктів, тобто залізниць, де витрати формуються за галузевим підходом. Оскільки реформування залізничної галузі передбачає відокремлення природно-монопольного сектора (інфраструктури) від експлуатаційної діяльності, та створення у сфері експлуатації конкурентного середовища, то відповідно виникає необхідність удосконалення як системи управління, так і системи формування витрат.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їхніх видів, місць та носіїв при постійному контролі рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Планування витрат-це процес створення передумов управління витратами підрозділів підприємства [3].

Управління витратами передбачає їхню диференціацію за місцями та центрами відповідальності. Місце витрат – це місце їх формування (робоче місце, дільниця, цех). Під центром відповідальності розуміють організаційну єдність місць витрат з центром, відповідальним за їхній рівень. Облік за центрами відповідальності – це така управлінська бухгалтерська система, яка обробляє планову і фактичну бухгалтерську інформацію про входи (витрати) і виходи (результати) центра відповідальності. На відміну від обліку повних витрат, який зосереджує увагу на окремих видах діяльності, продуктах або програмах чи замовленнях, облік за центрами відповідальності зосереджується на обліку

витрат і доходів окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності).

Облік за центрами відповідальності базується на таких принципах:

1) менеджер відповідає тільки за ту діяльність, що перебуває під його контролем;

2) менеджер приймає участь у визначенні цілей, за якими оцінюється його діяльність;

3) менеджер зацікавлений у досягненні поставленої перед ним та його підрозділом мети;

4) чітко визначається роль обліку в системі заохочення працівників;

5) звіти про результати роботи підрозділів повинні складатися регулярно і використовуватися для оцінки діяльності центрів відповідальності.

Спершу метою обліку за центрами відповідальності було посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності кожного менеджера за витрачання певних ресурсів. Зараз головною метою обліку відповідальності є не скільки контроль за витратами, як допомога менеджерам в організації самоконтролю, у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

На відміну від обліку повних витрат, який зосереджує увагу на окремих видах діяльності, продуктах або програмах чи замовленнях, облік за центрами відповідальності зосереджується на обліку витрат і доходів окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності) [4].

На практиці вважають, що центр відповідальності збігається з місцем витрат, хоча це не обов'язково. Формування місць витрат та центрів відповідальності здійснюється за функціональною та територіальною ознаками. В другому випадку територіальні місця витрат і центри відповідальності включають організаційні підрозділи підприємств (відділи, цехи), які відокремлені просторово.

Створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає:

- визначення центрів відповідальності;

- складання бюджету для кожного центру відповідальності;

- регулярне складання звітності про виконання;

- аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і

доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів.

У зв'язку з цим першим кроком організації такого обліку є виділення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності. Для виділення центрів відповідальності насамперед беруть до уваги організаційну й технологічну структуру підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права і обов'язки конкретних працівників.

Відмінності в характері відповідальності менеджерів дають змогу виокремити чотири типи центрів відповідальності:

- Центри витрат;

- Центри доходу;

- Центри прибутку;

- Центри інвестицій.

Центр витрат (Cost Center) – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів й інвестицій в активи центру.

Більшість підрозділів підприємства (відділи, цехи, ділянки, виробництва та ін.) є центрами витрат. Центри витрат, своєю чергою, можна поділити на центри технологічних витрат і центри дискреційних витрат.

Центр технологічних витрат (Engineered Cost Center) – центр витрат, в якому може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності.

Це означає, що витрати можуть бути виражені в грошовому вимірнику, а результати діяльності – в натуральних вимірниках. При цьому можуть бути встановлені норми витрат на одиницю результату діяльності (продукції, послуги).

Типовими прикладами центрів технологічних витрат є підрозділи основного та допоміжного виробництва (цехи, ділянки, станції та ін.).

Центр дискреційних витрат (Discretionary Cost Center) – центр витрат, в якому неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами й результатами діяльності центру.

Типовим прикладом центрів дискреційних витрат є науково-дослідницькі (лабораторії, полігони та ін.) та адміністративні підрозділи (бухгалтерія, відділ кадрів, відділ зв'язків з громадськістю та ін.), а також частина підрозділів, що забезпечує збут (відділ реклами, дослідження ринку та ін.).

Центр доходу – центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру. Типовим прикладом центрів доходу є відділ продажу, регіональні представництва компаній тощо. Такі підрозділи звичайно відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів.

При цьому керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його доходом. Отже, фактично не існує центру доходу в «чистому» вигляді. Мова радше йде про центр доходу та обмежених витрат.

Центр прибутку – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції в активи центру.

Центр інвестицій – центр відповідальності, керівник якого одночасно контролює витрати, доходи та інвестиції в активи центру.

Центром інвестицій зазвичай є компанія загалом, а також дочірні підприємства та філії, керівники яких мають широкі повноваження. Характерною особливістю центру інвестицій є прямий взаємозв'язок між інвестованим капіталом у діяльність центру та його прибутком [6].

В основу визначення відповідальності покладено принцип контрольованості. Принцип контрольованості – принцип, згідно з яким керівник центру несе відповідальність лише за ті витрати, доходи й інвестиції, які контролюються персоналом цього центру. Застосування цього принципу для визначення центрів витрат означає поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані. Бюджет центру відповідальності традиційно включає лише ті витрати й доходи, що контролюються керівником цього центру. Але на практиці не завжди можна чітко визначити, хто відповідає за окремі статті витрат.

Цю проблему свого часу дослідив Комітет з питань стандартів та концепцій витрат (США), який розробив такі рекомендації:

Якщо певна особа має право замовляти й використовувати послуги, то вона повинна відповідати за величину витрат на ці послуги.

Якщо певна особа своїми діями може значною мірою впливати на суму витрат, то вона може відповідати за ці витрати.

Навіть якщо певна особа своїми діями не може значною мірою впливати на суму витрат, на неї може бути покладена відповідальність за ті елементи витрат, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи.

Розв'язуючи питання розподілу витрат на контрольовані й неконтрольовані, слід враховувати рівень управління і час.

Річ у тому, що витрати, які не контролюються на одному рівні управління, можуть бути контрольовані на іншому (вищому) рівні. Так само витрати, що не контролюються впродовж короткого часу, можуть стати контрольованими в перспективі. Облік витрат і доходів за центрами відповідальності вимагає систематизації та кодування витрат і доходів за кожним центром відповідальності.

Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється у звіті центру відповідальності.

Звіт центру відповідальності – це звіт, що містить показники діяльності, контрольовані персоналом відповідного центру.

Більшість інформації, наведеної в такому звіті, виражена в грошовому вимірнику, але до звіту також можуть включати негрошові (нефінансові) показники.

Звіт центру відповідальності використовується керівником самого центру для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Вище керівництво на підставі даних такого звіту оцінює діяльність кожного підрозділу та його керівника.

За центрами відповідальності складаються кошториси (планові витрати), обчислюються фактичні витрати, а для виробничих підрозділів визначається собівартість одиниці продукції (послуг). Це дає змогу здійснювати ефективний контроль за витрачанням ресурсів. При цьому важливе значення має поділ витрат стосовно кожного центру відповідальності на прямі і непрямі, змінні та постійні. Перший поділ має суттєве значення для визначення собівартості окремих виробів (калькулювання) Прямі витрати безпосередньо відносять на продукцію центрів відповідальності (місць витрат), непрямі ж – формуються в цих центрах, а потім розподіляються між окремими видами продукції. Поділ витрат на змінні та постійні

стосовно центрів відповідальності (місць витрат) важливий для складання так званих гнучких бюджетів (кошторисів) та оцінки діяльності. Бюджетування – це, з одного боку, процес складання планів і кошторисів, а з другого – технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, що одержуються від бізнесу на всіх рівнях управління, яка дозволяє аналізувати прогнозовані фінансові показники з метою підвищення фінансової обґрунтованості ухвалюваних управлінських рішень.

Мета і завдання бюджетування:

- 1) здійснення періодичного планування;
- 2) забезпечення координації, кооперації та комунікації в діяльності окремих підрозділів підприємства;
- 3) залучення менеджерів до кількісного обґрунтування планів роботи їх підрозділів;
- 4) визначення та усвідомлення майбутніх витрат діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому, необхідних ресурсів для забезпечення цієї діяльності;
- 5) мотивація працівників та їх орієнтація на досягнення конкретної мети в межах загальної стратегії підприємства;
- 6) створення бази для контролю діяльності окремих колективів та їх керівників, оцінки результатів діяльності;
- 7) забезпечення виконання вимог законодавства та умов господарських договорів, контрактів і т. ін.

Бюджетування здійснюється у двох напрямках:

- підготовка бюджетів окремих підрозділів підприємства (функціональних бюджетів);
- розробка стандартів витрат на окремі види діяльності.

Гнучкий бюджет – бюджет, складений для кількох можливих рівнів (обсягів) діяльності підприємства, які можуть бути досягнені в межах релевантного періоду внаслідок впливу стохастичних факторів (зміни рівня інфляції, курсу валюти, податкових ставок тощо) [5].

Таким чином, розмежування витрат дає змогу оперативно обчислювати бюджети для різних варіантів обсягу виробництва, а також перераховувати планові витрати на фактичний обсяг продукції під час аналізу та оцінки роботи підрозділів.

Застосування нового підходу до удосконалення системи формування витрат пов'язане із дією законів вартості, попиту, пропозиції, конкуренції та інтернаціоналізації виробництва.

Так, під дією закону конкуренції виробники товарів і послуг розпочинають боротьбу за найвигідніші умови виробництва і реалізації товарів і послуг, а також привласнення найбільших доходів. Оскільки залізнична галузь прагне створити конкурентне середовище, то для демонополізації потенційно конкурентних секторів необхідно забезпечити умови, за яких стає вигідним створювати незалежні компанії. У створенні таких умов провідна роль належить новому підходу щодо формування витрат, оскільки саме він сприятиме удосконаленню системи витрат на залізничному транспорті в ринкових умовах, що призведе до визначення умов привласнення доходів суб'єктами залізничного транспорту.

Оскільки існуючий на залізничному транспорті підхід щодо формування витрат гальмує процес створення незалежних суб'єктів у потенційно конкурентних секторах, та відповідно до дії закону заперечення в економіці виникає об'єктивна необхідність у формуванні більш досконалішого, сучасного підходу.

Згідно з даним принципом та відповідно до вимог закону конкуренції, закону вартості, законам попиту та пропозиції необхідно виокремлювати витрати за такими видами діяльності: пасажирські перевезення у внутрішньому сполученні; пасажирські перевезення у міжнародному сполученні; пасажирські перевезення у приміському сполученні; вантажні перевезення у прямому сполученні; вантажні перевезення у міжнародному сполученні; перевезення багажу; утримання і експлуатація інфраструктури; послуги локомотивної тяги; маневрова робота; ремонт рухомого складу; науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи; інші види діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України: Офіційне видання [Текст] – К. – КУЕТТ – 2002 р. – 528 с.
2. Шумляев, Б. О. Бухгалтерський облік основної діяльності залізниць України. Підручник для вузів залізничного транспорту [Текст] / Б. О. Шумляев, Е. І. Рябий, В. І. Дзюба, А. Я. Ніколайчук. – Д. – 2004 р. – 424 с.
3. Павлов, В. І. Економічний механізм функціонування підприємства. Структурований конспект лекцій [Текст] / В. І. Павлов, І. В. Кривов'язюк. – Луцьк: Надтир'я, 2000 р. – 120 с.

4. Атамас, П. Й. Конспект лекцій з дисципліни «Управлінський облік» [Текст] / П. Й. Атамас. – Д.: ДУЕП, 2005. – 168 с.
5. Власова, О. Є. Конспект лекцій з курсу «Управлінський облік» для студентів спец. 7.050106 «Облік та аудит» [Текст] / О. Є. Власова. – ХНАМГ. – Х. – 2005 р. – 89 с.
6. Ковтун, С. Управління затратами [Текст] / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлу. – Х.: Фактор, 2008 р. – 272 с.

Надійшла до редколегії 26.03.2012.

Прийнята до друку 26.04.2012.

А. К. ТОМИЛИНА

МЕТОДИКА УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОТРЕ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ ОТРОСЛИ

Рассмотрены основные положения управления затратами, позволяющие осуществлять эффективный контроль за расходованием ресурсов. Применение нового подхода к совершенствованию системы формирования затрат в условиях реформирования.

Ключевые слова: затраты, себестоимость перевозок, центр ответственности, реформирование, гибкий бюджет.

A. K. TOMILINA

METHOD OF COST OF RAILWAY REFORM IN TRANSPOTRE

Substantive provisions are considered of management expenses which enable to carry out effective control after the expenses of resources. Application of new approach in the conditions of reformation .

Keywords: expenses, the cost price of transportations, the responsibility center, reforming, the flexible budget.