

УДК 657.471:656.2

О. А. ТОПОРКОВА^{1*}, Л. С. ПОЛОВИНКА¹¹ Каф. «Облік, аудит та інтелектуальна власність», Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, вул. Лазаряна, 2, 49010, Дніпропетровськ, Україна

ВИТРАТИ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ – УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Вступ. Облікова інформація є головним орієнтиром ухвалення управлінських рішень. Організація обліку з урахуванням технологічної специфіки має безпосередній вплив на ефективність управління витратами. **Мета.** Систематизація підходів до управління витратами. **Результати та обговорення.** Система управління витратами має бути узгоджена зі стратегічними цілями підприємства (структурного підрозділу), які визначаються системою стратегічного менеджменту залізничного транспорту. Проблема формування собівартості перевезень полягає у визначенні і взаємному узгодженні факторів, які на неї впливають. Економічна оцінка повинна передбачати типізацію операцій щодо управління витратами на залізничному транспорті. **Висновки.** Економічно обґрунтована класифікація витрат допомагає визначити ступінь впливу певного виду витрат на рівень собівартості та рентабельності видів діяльності. Систематизована облікова номенклатура об'єктів калькулювання на залізничному транспорті дозволить забезпечити точність розрахунку витрат.

Ключові слова: витрати, номенклатура, експлуатація, управління

Вступ

Нові умови господарювання, постійні зміни зовнішнього середовища функціонування залізничного транспорту України зумовили необхідність його переходу до нової системи управління, яка дозволить оперативно оцінювати зміни ринкової ситуації, адекватно реагувати на них ухваленням оптимальних управлінських рішень. Підвищення відкритості економіки України, посилення конкуренції на зовнішніх і внутрішніх ринках незмінно підвищують роль управлінського аспекту в становленні нової системи управління залізничним транспортом взагалі і витратами, зокрема.

Постановка задачі

Реформування залізничного транспорту зумовило необхідність адаптації обліку витрат відповідно до зміненої Номенклатури. Про актуальність даного питання свідчать сучасні дослідження вітчизняних науковців. Кірдіна О. Г. визначає інструментарій управління витратами, складовими якого є: удосконалення фінансово-економічного механізму, інноваційна політика та тарифна політика [3, с. 103]. Боїла Л. І. уточнює категорію «експлуатаційні витрати» [1, с. 6]. Макаренко М. В. наголошує на необ-

хідності врахування специфіки кожного виду економічної діяльності під час управління витратами [4].

Отже, основною метою статті є систематизація підходів до управління витратами і оцінка можливості їх застосування в умовах залізничного транспорту.

Результати

Витрати на залізниці згідно з П(С)БО поділяють на операційні, інвестиційні та фінансові. Методика формування операційних витрат за принципами бухгалтерського обліку є єдиною для всіх структурних підприємств та залізниць. Але правила обліку окремих господарських операцій є специфічними для різних структурних підприємств.

Номенклатурою витрат передбачено формування витрат основної (операційної) діяльності залізничного транспорту за такими видами економічної діяльності:

- пасажирські перевезення у внутрішньому (крім приміського) та міжнародному сполученнях;
- пасажирські перевезення у приміському сполученні;
- вантажні перевезення;

- утримання та експлуатація об'єктів інфраструктури;

- надання послуг локомотивної тяги (у пасажирському та вантажному русі);

- ремонт рухомого складу [5].

Ці види економічної діяльності покладені в основу організації бухгалтерського обліку та формування галузевої звітності.

Кожний вид економічної діяльності на залізничному транспорті України має свої особливості, пов'язані зі структурою управління, особливостями фінансування, формуванням доходів, ціноутворенням, які впливають на організацію управління виробничо-економічною діяльністю обліку та планування. Ведення обліку витрат здійснюється на підставі первинних документів на рівні структурних підрозділів залізниць – дистанції колії, автоматики, телемеханіки та зв'язку, електропостачання, депо локомотивних, вагонних, станцій тощо, підприємств, що входять до сфери управління Укрзалізниці, та їх структурних підрозділів. При цьому, структурним підрозділом будь якого господарства залізниці (підприємства Укрзалізниці) використовуються ті статті витрат, визначені у Номенклатурі витрат, які відповідають характеру робіт, що ним виконуються. Таким чином, на рівні структурних підрозділів залізниць (підприємств) забезпечується формування витрат за видами економічної діяльності.

Формування витрат за видами перевезень здійснюється на рівні залізниць та підприємств. Система управління витратами має бути узгоджена зі стратегічними цілями підприємства (структурного підрозділу), що визначаються системою стратегічного менеджменту залізничного транспорту. Стратегічною метою управління витратами на залізничному транспорті є формування оптимального рівня фінансово-економічних показників поточного і довгострокового періодів, які забезпечують необхідний прибуток для виконання перевезень і підсобно-допоміжної діяльності підприємств [4].

Місце управлінського обліку в системі стратегічного менеджменту Укрзалізниці та основні його елементи зображено на рис. 1.

Управлінський облік є ланкою, що зв'язує між собою обліковий процес та управління підприємствами (структурними підрозділами), він є базою, яка забезпечує орієнтоване на результат планування, регулювання та контроль усіх процесів, що наявні на підприємстві (структур-

ному підрозділі), а також дозволяє виконувати аналіз і дослідження на будь-яких рівнях управління та у різноманітних аспектах.

Практичними принципами управлінського обліку є: системний підхід до управління витратами, методична єдність, управління витратами на усіх стадіях життєвого циклу перевезень, удосконалення інформаційної бази, підвищення зацікавленості центрів відповідальності у зниженні рівня витрат. Загальна методика постановки системи управлінського обліку має містити такі етапи: організаційні заходи, постановку економічної моделі, прийняття рішення щодо програмного продукту, підготовку інформаційних систем на операційному рівні, впровадження автоматизованої системи управлінського обліку.

У зв'язку з тим що облікова інформація в сучасних умовах стає головним орієнтиром ухвалення необхідних управлінських рішень, перед керівництвом Укрзалізниці виникла гостра необхідність трансформації традиційних підходів до обліку витрат, зокрема експлуатаційних. Раціональна організація управлінського обліку має безпосередній вплив на ефективність аналізу витрат в процесі управління підприємством, яка забезпечується глибоким розумінням суті витрат операційної діяльності і їх економічно обґрунтованою класифікацією.

Різні погляди на витрати, всебічний аналіз та оцінка їх структури й рівня дає можливість мобільно оперувати категорією собівартості перевезень з метою використання облікової інформації для різних потреб управління та формування відповідного організаційно-економічного механізму управління витратами.

Проблема формування собівартості перевезень полягає у визначенні та взаємному узгодженні факторів, які на неї впливають. Ступінь впливу різноманітних факторів на рівень собівартості визначається після їх систематизації, яка створює умови для якісного аналізу. Крім того, собівартість перевезень складається з витрат, які різноманітні за своїм складом, економічним призначенням, участю у виготовленні та реалізації продукції, що призводить до необхідності їх класифікації. Класифікація витрат за тією чи іншою ознакою або за кількома ознаками одночасно лежить в основі організації обліку, планування та аналізу виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції [4].

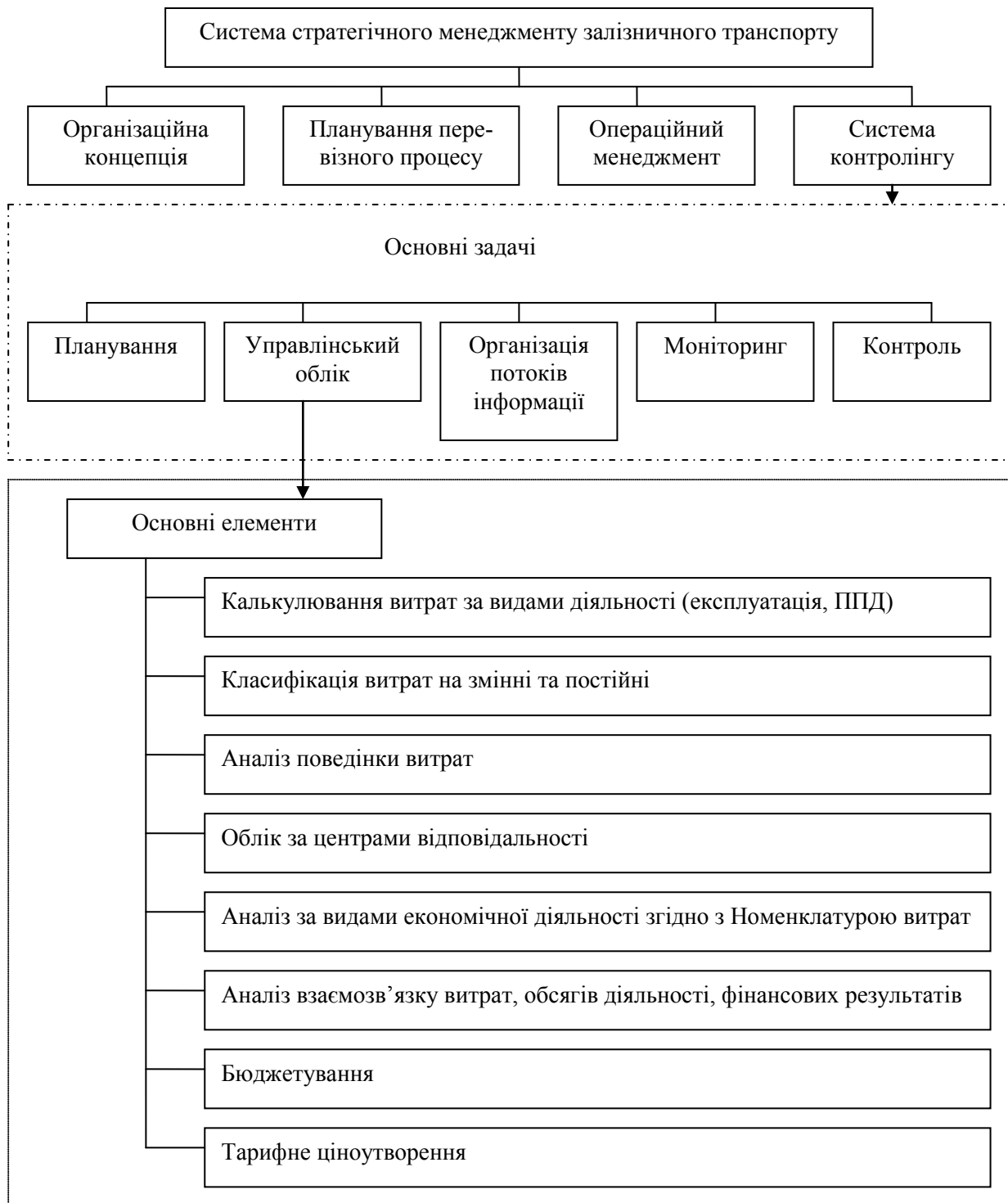


Рис. 1. Система стратегічного менеджменту залізничного транспорту

Найважливішим етапом калькулювання собівартості перевезень на залізничному транспорті є розподіл експлуатаційних витрат між видами економічної діяльності.

Експлуатаційні витрати є одними з найважливіших показників галузі. Від їх рівня зале-

жать фінансово-економічні показники та стабільність галузі. Розподіл витрат проводиться кожним структурним підрозділом (господарством) залізниці за окремими статтями чи групами статей [6].

Основні розрахунки з розподілу експлуатаційних витрат між видами перевезень, а також різними видами тяги виконуються залізницями на основі даних звітів підвідомчих підприємств і господарств.

Основою побудови витрат на залізничному транспорті служить ієрархія їх розподілу відповідно до організаційної структури. У складі ієрархії на першому рівні є витрати підприємства в цілому, на другому – витрати підрозділів, на третьому – витрати, розподілені за видами діяльності (для виробничих підрозділів), і, далі, витрати, розподілені відповідно до класифікації, прийнятої в системі управлінського обліку, і принципів (базою) їх віднесення на певні статті собівартості.

Враховуючи організаційно-технологічні особливості здійснення різних видів перевезень та структуру управління залізничного транспорту, доцільно виділити центри формування витрат першого та другого порядків. До першого віднести галузеві господарства, а до другого – їх структурні підрозділи. Оскільки операційна діяльність включає експлуатаційну та підсобно-допоміжну діяльність, важливо розрізнити основні і допоміжні місця виникнення витрат. За основними місцями формуються витрати за видами перевезень, а за допоміжними – витрати з виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг для потреб основних підрозділів. Місцями виникнення витрат слід визнати виробничі дільниці і цехи цих підрозділів, робочі місця, а також стадії перевізного процесу та об'єкти експлуатації. Сферами відповідальності на залізничному транспорті вважаються господарства, підрозділи господарств, виробничі дільниці, цехи, робочі місця та стадії перевізного процесу, очолювані керівниками, котрі несуть особисту відповідальність за показники діяльності, які вони повинні контролювати.

У складі Укрзалізниці функціонує значна кількість виробничих дільниць, котрі належать до структурних підрозділів експлуатаційної діяльності, але виконують підсобно-допоміжні роботи (наприклад, у вагонних депо виготовляють пломби для пломбування вагонів; колійні машинні станції, дистанції колії та дистанції захисних лісонасаджень однієї залізниці обслуговують підрозділи інших залізниць тощо). Вони не виділяються в обліку як до-

поміжні місця виникнення витрат, за ними не визначені типові види робіт [1, с. 8].

Диференціація місць виникнення витрат, їх групування за установленими статтями у розрізі виконуваних робіт, що пов'язані з виготовленням продукції, проведенням ремонтів та наданням інших послуг дільницями та цехами підсобно-допоміжної діяльності, сприятиме ефективному нормуванню витрат, а отже буде забезпечуватись їх належне планування та контроль, більш обґрунтоване калькулювання собівартості наданих послуг.

В табл. 1 згруповані основні місця виникнення витрат та критерії точності калькулювання концепцій управлінського обліку.

Вивчення позитивних та негативних сторін окремих методів контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи побудови системи управління витратами діяльності в сучасних умовах.

Аналіз існуючих концепцій управлінського обліку дозволяє зробити висновок, що за умов ускладнення віднесення витрат до певного виду діяльності, диверсифікації та зміни структури собівартості перевагу варто надати такій обліково-калькуляційній системі, яка буде багатомірною і забезпечить об'єктивні та реалістичні результати.

На сучасному етапі господарювання розроблені змішані системи обліку витрат: орієнтовані на ринок (багатоступеневий облік витрат, облік маржинальної собівартості, облік відшкодування постійних витрат, облік відшкодування граничних витрат) та орієнтовані на виробництво (облік витрат за факторами, функціональний облік, структурний облік, система «точно в термін», облік витрат на основі діяльності). Але, на наш погляд вони є однобічними і не можуть відобразити технологічну специфіку залізничного транспорту.

Як об'єкт управління витрати залізничного транспорту мають деякі особливості, серед яких слід виділити такі [2]:

1. Спільність. Більшість витрат пов'язується не з конкретними перевезеннями, а із забезпеченням усього перевізного процесу. Це викликає складності при калькулюванні собівартості окремих видів перевезень та встановленні рівня тарифів.

2. Необхідність. З погляду забезпечення економічної цілісності й безпеки країни деякі витрати є необхідними. Прикладом можуть бу-

ти витрати на збиткові малодіяльні лінії, які змушений нести залізничний транспорт.

3. Різноманітність. У здійсненні перевізного процесу беруть участь різні галузеві господарства, рівень витрат яких залежить від технології їх роботи та інших факторів. Витрати галузевих господарств мають різні структури, на які по-різному впливають численні фактори.

4. Суперечливість. Полягає в тому, що деякі з витрат впливають не тільки на прибуток самого залізничного транспорту, але й на фінансовий результат роботи його клієнтів. Зокрема,

додаткові витрати залізничного транспорту на прискорення доставки вантажів вивільняють у перевізників оборотні кошти.

5. Динамічність. Витрати на перевезення вантажів і пасажирів перебувають у постійній динаміці. Зміни у рівнях витрат бувають пов'язаними з коливанням обсягу робіт та цін на використані ресурси.

6. Взаємозв'язок. Витрати галузевих господарств впливають одні на інші, тому зміна витрат одного з господарств може призвести до зміни витрат у інших господарствах.

Таблиця 1

Основні місця виникнення витрат (МВВ) та критерії точності калькулювання різних методів управління витратами

Метод управління витратами		МВВ	Критерій точності
Калькулювання за прямими (змінними) витратами	direct-costing	Вид продукції	Спосіб віднесення витрат на вид економічної діяльності
Нормативний метод обліку витрат	standard-costing	Вид продукції	Використання нормативних коефіцієнтів
Калькулювання за ціловою собівартістю	target-costing	Вид продукції	Надійність маркетингових прогнозів, показників ціни, обсягу реалізації і правильне позиціонування підприємства на ринку
Аналіз точки беззбитковості	CVP-аналіз	Вид продукції	Незмінність ціни, поділ витрат на змінні та постійні, відсутність відхилення рівня фактичних витрат від планових
Облік за центрами відповідальності	responsibility accounting	Підрозділи підприємства	Бюджет витрат кожного підрозділу
Метод розрахунку накладних витрат за підрозділами	department-wide overhead application base	Підрозділи підприємства	Застосування єдиної ставки розподілу накладних витрат на рівні підрозділу
LCC-аналіз, або розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції	Life Cycle Costing	Певний виріб	Наявність точних і детальних маркетингових описів стану ринку, чітка ідентифікація етапів життєвого циклу перевезень
Метод VCC, або управління ланцюжком споживчої вартості	Value Cost Chain	Підприємство в цілому	Повне знання кон'юнктури транспортного ринку і внутрішніх процесів залізничної галузі
Калькулювання на основі діяльності, або операційно-орієнтований облік	Activity-Based Costing	Вид діяльності й операції за ним	Визначення суми затрат за період або на певний вид перевезень на основі затрат на здійснення сукупності відповідних процесів і операцій
Метод поглинених витрат	Absorbtion costing	Індивідуальне замовлення або стандартизований безперервний виробничий процес	Використання методів розподілу накладних витрат, що дають змогу максимально точно встановити величину накладних затрат, які входять до собівартості перевезень

Врахування зазначених особливостей під час розробки системи управління витратами дозволить відобразити технологічну специфіку залізничного транспорту та визначити суми витрат окремо за видами економічної діяльності та переліком послуг, що надаються підприємствами (структурними підрозділами).

Висновки

Для прийняття управлінських рішень з питань тарифного ціноутворення, збільшення або зменшення обсягів перевезень, оновлення переліку додаткових послуг керівництву Укрзалізниці необхідна інформація про очікувані витрати й доходи, оскільки будь-яке рішення орієнтоване на майбутнє. Управління витратами необхідно здійснювати з урахуванням специфіки діяльності кожного господарства або підприємства (структурного підрозділу) залізничного транспорту. Також важливим моментом є врахування чинників, що визначають основні принципи й особливості формування витрат за видами економічної діяльності. Економічна оцінка господарських операцій з управління витратами пов'язана з певними труднощами. Загальним її критерієм є відповідність окремих господарських операцій кінцевій меті діяльності підприємств залізничного транспорту при дотриманні законності, який у сучасних умовах є недостатнім і повинен бути доповнений конкретнішими критеріями доцільності й ефективності всіх елементів господарювання. Економічна оцінка повинна передбачати типізацію операцій щодо управління витратами на залізничному транспорті.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Боїла Л. І. Облік і контроль витрат на здійснення вантажних перевезень залізничним транспортом : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. І. Боїла. – Т., 2010. – 20 с.
2. Громов Н. Н. Управление на транспорте] / Н. Н. Громов, В. А. Персианов. – М.: Транспорт, 1990. – 336 с.
3. Кірдіна О. Г. Поєднання різних підходів до управління витратами на залізничному транспорті / О. Г. Кірдіна, Ю. В. Мирошніченко // Академічний огляд – 2012. – № 2(37). – С. 100-104.
4. Макаренко М. В. Витрати на залізничному транспорті: аналіз і управління / М. В. Макаренко, М. Ю. Гончаров, Н. С. Соколовська; за ред. М. В. Макаренка. – К.: ВАТ «УКТП – Центр», 2002. – 206 с.
5. Номенклатура витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України [Електронний ресурс]: наказ Укрзалізниці від 21.08.2007 № 417-Ц. – Режим доступу: <http://uz.gov.ua>
6. Потетюєва М. В. Особливості управління витратами на залізничному транспорті / М. В. Потетюєва // Залізничний трансп. України. – 2008. – № 2. – С. 76-78.

Е. А. ТОПОРКОВА^{1*}, Л. С. ПОЛОВИНКА¹

^{1*}Каф. «Учет, аудит и интеллектуальная собственность», Днепропетровский национальный университет железнодорожного транспорта имени академика В. Лазаряна, ул. Лазаряна, 2, Днепропетровск, Украина, 49010

РАСХОДЫ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА – УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АСПЕКТ

Введение. Учетная информация является главным ориентиром принятия управленческих решений. Организация учета в соответствии с технологической спецификой непосредственно влияет на эффективность управления расходами. **Цель.** Систематизация подходов к управлению расходами. **Результаты и обсуждение.** Система управления расходами должна быть согласована со стратегическими целями предприятия (структурного подразделения), которые определяются системой стратегического менеджмента железнодорожного транспорта. Проблема формирования себестоимости перевозок заключается в определении и взаимном согласовании факторов, влияющих на нее. Экономическая оценка должна предусматривать типизацию операций по управлению расходами на железнодорожном транспорте. **Выводы.** Экономически обоснованная классификация расходов помогает определить степень влияния определенного вида расходов на уровень себестоимости и рентабельности видов деятельности. Систематизированная учетная номенклатура объектов калькулирования на железнодорожном транспорте позволит обеспечить точность расчета расходов.

Ключевые слова: расходы, номенклатура, эксплуатация, управление

О. А. ТОПОРКОВА^{1*}, L. S. POLOVYNKA¹

^{1*}Department «Accounting, Auditing and Intellectual Property», Dnipropetrovsk National University of Railway Transport named after Academician V. Lazaryan, Lazaryan St., 2, Dnipropetrovsk, Ukraine, 49010

EXPENSES OF RAILWAY TRANSPORT – MANAGERIAL ASPECT

Introduction: an account information is the main reference point of the approval of administrative decisions. The organization of the account allows for technological specificities has the direct influence on the analysis of expenses efficiently. **Purpose:** systematization of approaches to cost management. **Results and Discussions:** the control system of expenses has to be coordinated with the strategic purposes of the enterprise (structural division) which are defined by system of strategic management of railway transport. The problem of formation the cost of transportations consists in definition and mutual coordination of the factors influencing it. The economic assessment has to provide unification of operations on cost management at the railway transport. **Conclusions:** economically substantiated classification of charges helps to detect degree of influence kinds of charges on the cost price level and profitability the kinds of activity. Systematize accounting nomenclature of object of calculation at the railway transport allows to provide accuracy charges.

Keywords: expenses, nomenclature, operation, management

Надійшла до редколегії 29.11.2013.

Рекомендована до друку д.е.н., проф. Ковальчуком К. Ф. 09.12.2013.