

УДК 657.2:656.2

*В. Г. ГИЗАТУЛЛИНА, канд. экон. наук, профессор*

*Н. В. ЗДАНОВСКАЯ, научный сотрудник*

*В. А. ГИЗАТУЛЛИНА, научный сотрудник*

*Белорусский государственный университет транспорта*

## **СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ КАЛЬКУЛЯЦИОННОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА**

Дана оценка состояния калькуляционного учета на Белорусской железной дороге и в ее подразделениях; показано становление и развитие процесса расчета показателей себестоимости и его важность в экономической работе; указаны и обоснованы основные направления и необходимость развития калькуляционного учета.

Сегодня для принятия управленческих решений требуется оперативная и достоверная информация, прежде всего, о затратах на местах производства во взаимосвязи с технологическим процессом, их детальном учете и контроле, различных показателях себестоимости. Процесс исчисления себестоимости единицы продукции (работ, услуг) получил название *калькулирование* и при управлении производством является объективно необходимой составляющей аналитической работы.

Информация, содержащаяся в современных системах калькулирования, позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как целесообразность дальнейшего выпуска продукции, установление оптимальной цены на продукцию, оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, целесообразность обновления действующей технологии, оценка качества работы управленческого персонала.

Для исчисления себестоимости продукции, работ и услуг составляется калькуляция – бухгалтерская процедура, связанная с исчислением оценок, или, иначе, калькуляция есть средство придания объекту определенной оценки в соответствии с принятым измерителем. В системном бухгалтерском учете отражаются и объединяются в единый массив разнородные совокупности объектов: станки, дома, продукты, заработная плата, ссуды, полученные в банке, и др. Объединение всего этого многообразия в единый информационный массив происходит путем оценки разнородных объектов и

приведения их в сопоставимый вид через денежный измеритель. Всякий объект, который необходимо взять на учет, следует, прежде всего, оценить, привести к денежному измерителю. Оценить любой объект – значит определить его себестоимость на данный момент. Следовательно, оценка в бухгалтерском учете в значительной мере построена на калькуляции.

Калькуляция тесно взаимосвязана с процессом учета затрат на производство и реализацию продукции, с группировкой затрат по отдельным калькуляционным статьям и элементам затрат. Она является заключительным этапом учета затрат на производство продукции (рисунок 1).

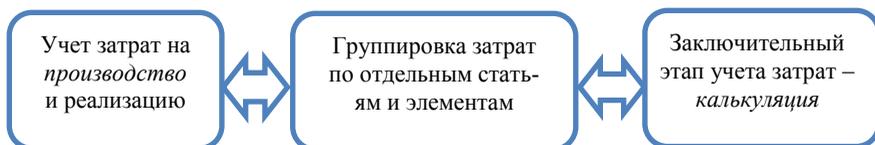


Рисунок 1 – Взаимосвязь процессов учета затрат и калькулирования

Как правило, любые экономические хозяйственные процессы связаны с управлением. Именно благодаря управлению достигается согласованность действий многочисленных участников экономической деятельности, объединение усилий каждого из них во имя достижения определенной цели. Неизбежность управления экономикой, производством вытекает из необходимости организации, координации труда совместно действующих работников. Известный специалист в области управления Б. А. Райзберг, ссылаясь на Питера Ф. Друкера, в своей работе писал, что управление – это особый вид деятельности, превращающий неорганизованную толпу в эффективную целенаправленную и производственную группу.

Система управления затратами на железнодорожном транспорте включает в себя комплекс последовательно и постоянно осуществляемых организационных и практических работ по формированию методологической базы для своевременного и объективного учета и анализа затрат, выбору методов учета затрат, разработке объективных нормативов и стандартов с целью оптимизации процесса их планирования, калькулирования себестоимости перевозок, координации действий производства и управления для удовлетворения потребительского спроса в железнодорожных перевозках.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь управление железнодорожным транспортом осуществляется государственным объединением «Белорусская железная дорога». Основным видом ее деятельности сегодня являются железнодорожные перевозки, являющиеся результатом взаимодействия всех ее звеньев (предприятий) в едином технологическом процессе перевозки (ЕТПП), себестоимость которых рассчитывается на 1 тонно-километр и 1 пассажиро-километр, в соответствии с которыми происходит ценообразование и формирование тарифов.

Для того, чтобы процесс управления затратами был эффективен, по уровням управления, в зависимости от состава затрат, должны определяться показатели себестоимости, отражающие участие каждого подразделения железной дороги в единой технологии процесса перевозок (таблица 1).

**Таблица 1 – Показатели себестоимости, в зависимости от классификационного признака полнота включения затрат**

| Показатель себестоимости  | Подразделение железной дороги, причастное к расчету показателя | Экономическая сущность показателей себестоимости железной дороги   |
|---|--|--|
| Технологические операции единого процесса перевозок             | Структурные подразделения отделения железной дороги            | Индивидуальная себестоимость структурного подразделения (отраслевого предприятия), характеризующая затраты по выполнению технологической операции в единой технологии процесса перевозок |
| Региональная себестоимость видов перевозок                      | Отделения железной дороги                                      | Характеризует эксплуатационные расходы по видам перевозок в каждом регионе железной дороги (не включает общие дорожные расходы и поэтому является неполной величиной)                    |
| Полная себестоимость по видам перевозок железной дороги в целом | Железная дорога в целом  | Отражает все расходы железной дороги, связанные с перевозками, и консолидирует расходы всех подразделений железной дороги, связанные единым технологическим процессом перевозки          |

Исходя из организационной структуры железной дороги, специфики и технологических особенностей осуществления перевозочного процесса, все виды показателей себестоимости перевозок, рассчитываемых на железнодорожном транспорте, можно рассматривать со следующих двух позиций:

– как региональную или полную себестоимость перевозок, рассчитываемая на уровне отделения или железной дороги (путем деления суммарных затрат, которые складываются из индивидуальных затрат каждого подразделения, участвующего в едином технологическом процессе перевозок, на объем перевозок);

– как индивидуальную себестоимость отдельной технологической операции отраслевого хозяйства, выполняемой соответствующим структурным подразделением в едином технологическом процессе перевозок.

Сегодня в практике экономической работы при управлении затратами железной дороги в целом или отделения железной дороги наиболее значимыми являются показатели первой группы.

Совершенствование эксплуатационной работы железной дороги, повышение ее эффективности требует поиска путей снижения себестоимости пе-

ревозок, что в свою очередь имеет важное значение для снижения транспортных затрат в экономике.

Для определения возможных путей снижения себестоимости перевозок требуется правильное и обоснованное планирование эксплуатационных расходов и четко налаженный учет их по отдельным статьям, хозяйствам, видам работ, операциям технологического процесса и элементам затрат. Поэтому информационная база, необходимая для управления затратами, должна срочно пополняться показателями себестоимости технологических операций единого процесса перевозок, т. е. показателями второй группы.

Анализ существующей практики калькуляционного учета на Белорусской железной дороге показал, что его ведение позволяет формировать информационную базу показателями себестоимости перевозок, дифференцированных по видам перевозок, тяги и сообщениям, которые и используются при принятии тех или иных управленческих решений.

Анализируя развитие калькуляционного учета на БЖД после распада СССР, можно отметить усиление внимания экономических служб Управления железной дороги к данному направлению в их работе, увеличение запросов к науке по разработке методологии расчетов появляющихся показателей себестоимости. Процесс становления и развития калькуляционного учета на железной дороге отражен в таблице 2.

Задача управления затратами определила основные направления совершенствования экономической работы и в том числе развитие калькуляционного учета.

**Таблица 2 – Развитие процесса получения необходимой экономической информации**

| Период        | Основные события и необходимость в информации  | Информация, формируемая на этапе   |
|---------------|--|--|
| 1990–1995 гг. | Распад единой сети железных дорог и необходимость формирования своей нормативной документации                                    | Внесение изменений в отраслевую отчетность о затратах (форма 69-жел) и корректировка калькуляционных таблиц по расчету себестоимости перевозок (КТ № 1–7)          |
| 1996–2000 гг. | Формирование технической и технологической политики железной дороги, организационной структуры, основных направлений в экономике | Разработка формы и методики формирования отчетности о затратах БЖД на базе Номенклатуры расходов и методики калькулирования показателей себестоимости перевозок    |
| 2001–2006 гг. | Инвестиционные и организационные изменения на железной дороге, необходимость перехода на ОКЭД                                    | Разработка новых подходов к формированию Номенклатуры расходов, отчетности о затратах и корректировка методики калькулирования показателей себестоимости перевозок |

Окончание таблицы 2

| Период        | Основные события и необходимость в информации   | Информация, формируемая на этапе  |
|---------------|---|---|
| 2006–2011 гг. | Новое необходимое направление в экономике – управление затратами  | Разработка и использование в практике денежной оценки технологических операций в единой технологии перевозок – расходных ставок (удельных показателей расходов) |
| 2011–2014 гг. | Введение нового формата пассажирских перевозок, появление городского сообщения  | Разработка и использование на практике методики калькулирования показателей пассажирских перевозок по видам сообщения   |
| 2015 г.       | Формирование ЕЭП (единого экономического пространства) и появление необходимости в новых видах оказываемых услуг, а соответственно, в новых показателях себестоимости | Разработка методики калькулирования показателей себестоимости инфраструктуры и формирование новых подходов к отчетности о затратах                              |
| 2016 г.       | Необходимость перехода на новый классификатор видов экономической деятельности  | Корректировка Номенклатуры расходов, отраслевой отчетности о затратах и методики калькулирования показателей себестоимости                                      |

Анализируя историю экономической работы на железной дороге, приведенную в таблице 2, можно отметить, что основные направления данной работы нацелены на формирование достаточной информационной базы, а именно:

- совершенствование отчетности о затратах;
- детализация и корректировка Номенклатуры расходов;
- расширение системы показателей себестоимости, необходимых для разработки управленческих решений;
- развитие методики калькулирования показателей себестоимости.

Необходимость в изменениях отчетности о затратах была обусловлена происходящими изменениями в технологических процессах, поставкой нового подвижного состава и других технических решений, организационными изменениями и др. Кроме вышеуказанных причин изменение отчетности обусловлено требованиями статистических органов. Для обеспечения сопоставимости данных национальной экономики с показателями других государств, интеграции в мировое экономическое пространство в Республике Беларусь в 2006 году был разработан и введен в действие Общегосударственный классификатор видов экономической деятельности (ОКЭД).

В настоящее время продолжается реализация комплекса мероприятий по разработке и применению в государственной статистической деятельности общегосударственных классификаторов, имеющих аналоги на международном и межгосударственном уровнях.

Так, на основе гармонизации со Статистической классификацией видов деятельности в Европейском экономическом сообществе разработана новая версия ОКЭД, которая утверждена постановлением Государственного комитета по стандартизации Республики Беларусь от 5 декабря 2011 г. № 85 и введена в действие с 1 января 2016 года.

Изучение ранее действовавшей и новой версии ОКЭД позволило установить те изменения, которые и определили необходимость совершенствования действующих нормативных методологических документов БЖД, прежде всего Номенклатуры расходов и отчетности о затратах, а также методологию учета расходов в подразделениях железной дороги.

Информация о расходах Белорусской железной дороги (БЖД), представленная в ведомственной отчетности, формируется в тесной взаимосвязи с технологическими процессами производства. Поэтому любые изменения в технологии процесса перевозок, выполнения работ и оказания услуг, а также принятия управленческих решений требуют внесения соответствующих изменений в методики учета расходов и формирования показателей себестоимости.

Основным методологическим документом БЖД по учету расходов и формированию себестоимости продукции, работ и услуг является Номенклатура расходов по видам деятельности Белорусской железной дороги. Статьи расходов, являющиеся основным элементом Номенклатуры расходов, позволяют отображать информацию о величине расходов по технологическим операциям перевозочного процесса и видам деятельности. Поэтому для точности и достоверности информации, предоставленной в отчетности, и определения величины себестоимости необходимо постоянно отслеживать современность и полноту группировки расходов по статьям Номенклатуры расходов, что своевременно и осуществляется на железной дороге.

Основным видом услуг Белорусской железной дороги до настоящего времени были перевозки грузов и пассажиров. Однако современный этап развития экономики требует от железной дороги предоставления и оказания новых видов услуг. Для полноценного функционирования на международном рынке железнодорожных услуг Белорусская железная дорога должна учесть мировые тенденции развития железнодорожного транспорта и адаптироваться к сложившимся условиям, что позволит повысить эффективность ее хозяйствования.

Сложившаяся ситуация характеризуется возникновением новых рынков железнодорожных услуг на базе существующего монопольного рынка железнодорожных перевозок, т. е. происходит формирование рынков услуг: инфраструктуры, тяги, а также обеспечение вагонами. Кроме того, сегодня отмечается выделение обособленных компаний в транспортной железнодорожной отрасли по оказанию определенных услуг в рамках единого технологического процесса перевозки, при этом появляющиеся новые компании имеют различные формы собственности, в том числе и частную.

Следует отметить, что возникновение и проникновение в железнодорожную отрасль различных форм собственности будет способствовать повышению эффективности хозяйствования на сложившихся рынках, что является объективным фактором их появления и естественной формой эволюции.

В современных условиях функционирования перед железной дорогой ставится новая задача – предоставлять новые услуги, которые определяются вхождением в мировые интеграционные процессы (услуги инфраструктуры, тяги, обеспечение вагонами).

Поэтому в процесс управления затратами железной дороги необходимо вносить соответствующие коррективы, прежде всего связанные с новыми экономическими понятиями об эксплуатационных расходах. Сохраняя понятие эксплуатационных расходов как расходов железной дороги, связанных с перевозками, появляется необходимость выделения в их составе трех групп:

- расходы, связанные с содержанием инфраструктуры и видами услуг, предоставляемых инфраструктурой;
- расходы тяги, связанные с содержанием и работой подвижного состава (в части локомотивов), и видами предоставляемых услуг;
- расходы по обеспечению перевозок вагонами и по видам услуг.

Затраты на оказание услуг инфраструктуры, тяги и услуг по обеспечению вагонами и соответствующие показатели себестоимости, как показал процесс выделения из общей совокупности операций единого технологического процесса перевозок, операций, связанных отдельно с каждой новой выделяемой услугой, будут частью эксплуатационных затрат, связанных с перевозками, а соответственно, и себестоимости перевозок.

В результате выделения новых расходов и расчета новых показателей себестоимости в практике экономических расчетов железной дороги появилась калькуляционная таблица № 16, а информационная база пополнилась соответствующими показателями себестоимости предоставляемых услуг.

Целью калькуляционного учета является формирование достоверной базы о стоимостной оценке оказываемых услуг, технологических операциях, связанных с их выполнением и поиском путей снижения эксплуатационных расходов.

Таким образом, анализируя развитие калькуляционного учета на БЖД, можно отметить, что на каждом этапе экономического развития железнодорожного транспорта он успешно решал и решает задачи формирования достоверной информационной базы для последующего управления затратами и повышения эффективности работы железной дороги.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Номенклатура расходов Белорусской железной дороги : учеб.-метод. пособие / В. Г. Гизатуллина [и др.] ; М-во трансп. и коммуникаций Респ. Беларусь, Белорус. гос. ун-т трансп. – Гомель : БелГУТ, 2016. – 189 с.

V. GIZATULLINA, PhD, Professor

N. ZDANOVSKAYA

V. GIZATULLINA

Belarusian State University of Transport

## **CURRENT STATE AND DEVELOPMENT OF CALCULATION ACCOUNT IN THE RAILWAY TRANSPORT SYSTEM**

An estimation of the state of accounting on the Belarusian Railway and its subdivisions is given; shows the historical path passed by the process of calculating cost indicators and its importance in economic work; specified and outlined the main directions and need for the development of cost accounting.

Получено 01.02.2017

---

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг  
(проблемы повышения эффективности).  
Вып. 10. Гомель, 2017**

---

УДК 005;658.5

*Т. О. ЗАДОРЖНИЮК*

*Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины*

### **ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ПОДХОД К УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМУ ОБЕСПЕЧЕНИЮ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ**

Рассмотрено понятие стратегической управленческой учётно-аналитической системы, а также её компонентов: стратегического учёта и отчётности, стратегического анализа, стратегического контроля. Проведен сравнительный анализ данных понятий, определены основные цели и задачи перечисленных подсистем, раскрыта их сущность.

Сегодня управленческая информация превратилась в стратегический ресурс, от которого во многом зависит конкурентоспособность организации. При этом особое значение имеет способность выделить информацию стратегического характера, необходимую для принятия руководством организации стратегических управленческих решений.

Стратегическая управленческая информация формируется в стратегической учётно-аналитической системе, создание которой связано с выживанием и дальнейшим развитием организации в долгосрочной перспективе [1].

Стратегическая учётно-аналитическая система, занимая ключевую позицию в системе стратегического управления организацией, включает в себя