

УДК 336.12

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

Ю. И. БУДНИК,

А. И. ВОЛЧЕК

Белорусский государственный университет транспорта

ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ГИБКОГО БЮДЖЕТИРОВАНИЯ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

Рассмотрены методические подходы к формированию гибких бюджетов структурных подразделений железной дороги на примере кокомотивного депо Гомель.

Впервые понятие бюджета появилось в 1870 году в Англии как документ, в котором представлен план доходов и расходов, утвержденный парламентом.

Первоначально бюджет относился лишь к управлению государственными финансами, и лишь в конце 70-х – начале 80-х гг. XX века это понятие перешло в США в рамки науки «финансовый менеджмент». Но даже в рамках этой науки бюджет был основан только на методах финансового планирования, и лишь спустя некоторое время для него были разработаны собственные методы.

Актуальность идеи бюджетирования в конце XX века была обусловлена двумя факторами: с одной стороны, новейшими теоретическими исследованиями, обогатившими теорию и практику учета для целей управления, с другой – сложившимися экономическими условиями, обострившими внешнюю и внутреннюю конкуренцию и связанный с ней рост затрат и усилий на реализацию товаров.

Существует множество определений понятия «бюджет». Так, в Современном экономическом словаре «бюджет – это имеющая официальную силу, признанная и принятая роспись, таблица, ведомость доходов и расходов экономического субъекта за определенный период времени, обычно год».

Профессор А. Д. Шеремет определяет бюджет как «финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые действия выполняются» и делает упор именно на то, что бюджет является листом бумаги, на котором представлены финансовые данные. Экономисты Петер Хорват и Роланд Гляйх дали определение такое: «план, сформулированный в стоимостных величинах, который с определенной степенью обязательности выполнения

задается структурной единице с полномочиями принимать решения на определенный временной период». Они сделали упор именно на праве ответственного лица принимать решения, но только в рамках показателей, установленных бюджетом.

Институт дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету (США) определяет бюджет «как количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые понижены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели».

Исходя из всех определений можно утверждать, что бюджет обладает рядом определенных обязательных черт:

- разрабатывается в стоимостных и количественных показателях;
- все показатели бюджета взаимосвязаны между собой;
- полностью соответствует стратегическому плану компании;
- показатели основаны на тактических целях компании;
- каждый показатель привязан к конкретной задаче;
- к каждому показателю привязано ответственное лицо;
- идентификация показателей средствами бухгалтерского учета.

Белорусская железная дорога – это лидер национальной системы перевозок. Являясь одним из важнейших транспортных комплексов страны, она успешно развивается и обеспечивает в Беларуси более 68 % грузооборота всех видов транспорта общего пользования и около 38 % пассажирооборота.

Объединение «Белорусская железная дорога» – государственное объединение, подчиненное Министерству транспорта и коммуникаций Республики Беларусь, в состав которого входит 66 организации, имеющих статус юридического лица, в т. ч. 6 отделений (унитарных предприятий): Минское, Барановичское, Брестское, Гомельское, Могилевское и Витебское, которые объединяют более 350 крупных и малых станций, 17 локомотивных депо, 12 вагонных депо, 20 дистанций пути, 13 дистанций сигнализации и связи, 7 дистанций электроснабжения и другие предприятия.

Управление объединением строится на сочетании территориального и отраслевого (производственно-технического) принципов. По территориальному принципу ГО «БЖД» делится на отделения, а по отраслевому – на службы дороги, отделы отделений дорог и отраслевые структурные подразделения.

Кроме того, можно выделить следующие особенности системы управления ГО «БЖД»

- жесткая иерархия и единство методов на всех уровнях управления;
- высокая степень централизации принятия управленческих решений;
- организация финансово-хозяйственной деятельности в объединении юридических лиц.

Производственные процессы на железнодорожном транспорте регламентируются Уставом Белорусской железной дороги, Правилами технической эксплуатации, нормативами технологических процессов, правилами и нормативами по всем видам ремонта и технического обслуживания подвижного состава и других.

Элементы бюджетного управления в ГО «БЖД» существуют с 2006 года. Вместе с тем условия функционирования железнодорожной отрасли республики в последние годы постоянно усложняются:

– замедление темпов роста мировой экономики вызывает падение спроса на железнодорожные перевозки на внешнем рынке;

– введение в 2013 году унифицированного тарифа на грузовые перевозки в едином экономическом пространстве привело к изменению конъюнктуры на рынке транспортных услуг внутри республики;

– создание Единого экономического пространства предполагает свободный доступ операторов железнодорожных перевозок к услугам инфраструктуры и вызывает необходимость формирования тарифа на доступ к инфраструктуре.

Данные обстоятельства требуют переосмысления концепции управления финансово-хозяйственной деятельностью отрасли, полноценное внедрение системы бюджетного управления. Теория бюджетирования предполагает существование ряда принципов. Рассмотрим их применение для предприятий железнодорожного транспорта нашей республики:

1) принцип бюджетной интеграции – объединение частных бюджетов в общую систему бюджетов на основе плановых расчетов. Изменение показателя в одном бюджете должно отражаться во всех бюджетах, на которые он влияет, и на статьях сводного прогнозного баланса, на которые он влияет в конечном итоге. Данный механизм аналогичен принципу двойной записи, используемому в бухгалтерском учете;

2) принцип точности – бюджеты предприятия должны быть конкретизированы и детализированы в той степени, в какой позволяют внешние и внутренние условия деятельности предприятия;

3) принцип последовательности – составление сводного бюджета происходит в соответствии с определенной схемой, исходным этапом которой является составление бюджета продаж;

4) принцип непрерывности – процедура формирования бюджета и контроля его исполнения должна осуществляться постоянно в рамках установленного регламента;

5) принцип участия – все заинтересованные лица становятся участником плановой деятельности (центрами планирования) – структурные подразделения или должностные лица, определяющие основные направления развития предприятия в пределах своей компетенции;

6) принцип оптимальности – составление бюджета на основе моделирования и выбора лучшего варианта из нескольких возможных альтернатив;

7) принцип пропорциональности – сбалансированный учет ресурсов и возможностей предприятия;

8) принцип эффективности – разработка такого варианта производства товаров и услуг, который при существующих ограничениях используемых ресурсов обеспечивает получение наибольшего экономического эффекта;

9) принцип использования норм и нормативов. В настоящее время для ГО «БЖД» встает вопрос внедрения норм и нормативов (в частности по ремонту подвижного состава) в бюджетный процесс;

10) принцип методической сопоставимости заключается в обеспечении единства методик учета и планирования доходных и расходных поступлений в целях качественного анализа и контроля исполнения бюджетов. Рассмотрим данный принцип более подробно в связи с тем, что его соблюдение ГО «БЖД» особенно актуально в связи с необходимостью формирования полноценной методики бюджетирования.

Формирование системы бюджетного управления финансовыми и хозяйственными ресурсами БЖД позволит повысить эффективность их использования, через создание механизмов планирования, контроля и анализа хода выполнения бюджетов, предоставления прав и усиление ответственности за достижение заложенных в бюджетах показателей на всех уровнях управления.

Построение методологической основы системы бюджетирования ГО «БЖД» требует совершенствования бюджетного регламента, формализующего бюджетный процесс. Согласно теории бюджетного управления бюджетный регламент должен включать следующие разделы:

- 1) формирование плана, согласование и утверждение бюджетов;
- 2) формирование фактических значений;
- 3) консолидация;
- 4) контроль и анализ исполнения бюджетов;
- 5) корректировка бюджетов.

В зависимости от уровня формирования участников бюджетного процесса в ГО «БЖД» можно выделить три основные группы.

1) Бюджетораспределитель – Управление ГО «БЖД» (отраслевая служба), осуществляющее финансирование или дальнейшее перераспределение поступающих средств финансирования для других (нижестоящих) структурных подразделений (филиалов).

2) Бюджетополучатель – организация, получающая средства финансирования и осуществляющая фактические расходы в соответствии с утвержденным бюджетом. При этом отдельные предприятия (например, отделения дороги) одновременно являются как бюджетополучателями, так и бюджетораспределителями.

3) Конечный бюджетополучатель – структурное подразделение ГО «БЖД», которое получает средства финансирования, но в соответствии со

своими функциями, не осуществляет финансирование других структурных подразделений.

Такая классификация участников бюджетного процесса позволяет сформировать группы ключевых показателей эффективности отдельных структурных подразделений и разработать концептуальную модель их взаимодействия при осуществлении бюджетирования с учетом специфического механизма формирования доходов ГО «БЖД».

Одним из условий внедрения способов нормативно-целевого бюджетирования является соответствующая готовность систем производственного планирования, нормирования и учета затрат, а также нарядов-заказов к внедрению нормативно-целевых бюджетов затрат.

Углубленный и детальный анализ влияния объемных показателей работы на расходы структурных подразделений при разработке и мониторинге бюджетов является одним из способов совершенствования системы управления затратами. На учете влияния этого фактора основано применение так называемых «гибких бюджетов».

По мнению экономистов, гибкая смета является одним из важнейших инструментов контроля затрат, т. к. ориентирована на совокупность объемов производства, а не на один уровень деловой активности, носит не статический, а динамический характер.

Известно, что при анализе затрат выделяют три вида отклонений фактических сумм от запланированных: отклонений по объему производства, по ценам на ресурсы, удельным затратам ресурсов на одно изделие или одну производственную операцию. Гибкий бюджет способствует облегчению анализа, так как в нем содержится готовая информация о плановых затратах на фактически выполненный объем производства.

Для более точного сравнения плановые и фактические показатели должны относиться к одному объему работы, поэтому, перед тем, как принимать решения о распределении ответственности между выделенными центрами ответственности за отклонения, следует изменить бюджетные данные, пересчитать их для фактического объема работы.

Таким образом, гибкий бюджет дает возможность расчета величины статей затрат для разных уровней деловой активности (объемов работ) в диапазоне вероятных значений и определения отклонений бюджетных данных от фактических, вызванных изменением объема работы по сравнению с первоначально запланированным.

Исходным моментом прогнозирования бюджетных показателей является расчет возможного объема продаж (на транспорте – объема перевозок), который может быть выражен в денежном или натуральном эквиваленте. При этом плановое задание по расходам должно быть установлено в виде двух составляющих: постоянной (“фиксированной”) и изменяющейся в зависимости от объема продукции (перевозок, работ, услуг).

На железнодорожном транспорте давно применяется корректировка плановых расходов на выполненный объем работы. Данный пересчет ежеквартально производится на уровне отделений дороги и ГО «БЖД» в целом. Существующий же функционал ЕК ИСУФР в настоящее время не предусматривает формирование гибких бюджетных планов для предприятий железной дороги. Вместе с тем внедрение данного механизма управления затратами в процессе бюджетирования не приведет к значительным материальным и трудовым затратам, но может стать более объективной оценкой деятельности центров формирования затрат. Особую актуальность данная система имеет для структурных подразделений по эксплуатации и ремонту подвижного состава, которые обладают значительной долей переменных затрат и занимают более 50 % в структуре расходов отделений дорог.

Гибкие бюджеты можно разделить на три вида:

- многоступенчатые (многоуровневые);
- бюджеты с применением коэффициентов эластичности;
- стандартные.

Многоступенчатые бюджеты разрабатываются чаще всего для различных уровней (объемов) производства или уровней «деловой активности» по плановой форме. Данный вид гибкого бюджета не совсем удобен для пользования. Форма бюджета, если она включает в себя величины для большого количества уровней производства, выглядит громоздкой, так как фактическое выполнение, как правило, не соответствует принятому в бюджете уровню, в результате чего приходится производить дополнительные расчеты по интерполяции.

Гибкий бюджет с коэффициентами эластичности требует предварительного расчета коэффициентов, отражающих, на сколько процентов изменятся расходы при изменении объема производства, объема ремонта вагонов на 1 %. Трудоемкость составления и применения бюджета с коэффициентами эластичности (с учетом подготовительного этапа по определению коэффициентов) достаточно высока.

Стандартный гибкий бюджет дает лучшее представление о характере поведения расходов с расчетом или уточнением объема производства, т.к. он содержит величины, которые показывают, каким образом изменятся расходы при изменении объема продукции на единицу.

Для локомотивного депо Гомель объемными измерителями работ выступают объем перевозок в т-км брутто и объем текущего обслуживания и ремонта ТПС и МВПС в приведенных единицах.

Для составления гибкого бюджета затрат по локомотивному депо Гомель необходима информация о плановом и фактическом объеме ремонта ТПС и МВПС, доле зависящих от объема расходов, плановой и фактической величине расходов по видам движения.

Расходы определяются по формуле

$$P_0 = P_{01} + P_{02},$$

где P_0 – всего расходов; P_{01} – расходы по представлению услуг тяги; P_{02} – расходы на обслуживание и ремонт ТПС и МВПС;

Переменные (зависящие) затраты вычисляются по формуле

$$P_{0n1} = P_{0n} \cdot \gamma_1,$$

где P_{0n1} – переменные (зависящие) затраты по видам деятельности; P_{0n} – общие затраты по видам ремонта; γ_1 – доля зависящих расходов.

Постоянные (не зависящие) затраты определяются по формуле:

$$P_{0n2} = P_{0n} \cdot (1 - \gamma_1),$$

где P_{0n2} – постоянные затраты по видам деятельности.

Переменные (зависящие) расходы, скорректированные на объем работы определяются по следующей формуле:

$$P_{0n1}^c = P_{0n1} \frac{x_{1n}}{x_{0n}},$$

где P_{0n1}^c – переменные (зависящие) скорректированные расходы по видам ремонта; P_{0n1} – переменные затраты по видам работ; x_{1n} – фактический объем работ; x_{0n} – плановый объем работ.

Отклонение фактических расходов от гибкого бюджета по видам ремонта рассчитывается по формуле

$$P_{1n}^{\text{откл}} = P_{0n} - P_{1n}^c,$$

где $P_{1n}^{\text{откл}}$ – отклонение фактических расходов по видам работ; P_{1n}^c – общая величина скорректированных расходов по видам ремонта; P_{0n} – фактические расходы по видам работ.

Отклонение фактических расходов определяется по формуле

$$\sum_{n=1}^3 P_{1n}^{\text{откл}}.$$

Расходы, скорректированные в соответствии с объемом ремонта считаются исходя из формулы

$$P_{0n}^c = P_{0n1}^c + P_{0n2}^c,$$

где P_{on}^c – общая величина скорректированных расходов по видам деятельности; P_{on1}^c – переменные (зависящие) скорректированные расходы по видам деятельности; P_{on2}^c – постоянные расходы (не зависящие) по видам деятельности.

Расчет гибкого бюджета затрат для локомотивного депо Гомель на 1-й квартал 2014 года представлен в таблице 1. Доля расходов, зависящих от объема перевозок, принятая на уровне, рассчитанном для Гомельского отделения Белорусской железной дороги, – 55 %.

Т а б л и ц а 1 – Гибкий бюджет затрат ТЧ-8 на 1-й квартал 2014 года

Показатель	Перевозки, привед. млн т-км	Приведенные единицы ремонта, привед. ед.	Всего расходов, млн руб.
Плановый объем	1878,7	730,2	
Общая величина расходов, млн руб.	81119	25310	106429
В т. ч. переменные,	44615	13921	58536
постоянные	36504	11389	47893
Доля переменных затрат	0,55	0,55	
Фактические объёмные показатели	1412,7	780,9	
Выполнение показателей, %	75,2	106,94	
Скорректированный бюджет, млн руб.	70054	26276	96330
В т. ч. переменные,	33550	14887	48437
постоянные	36504	11389	47893
Фактические расходы, млн руб.	68982	26784	95766
Экономия (–), перерасход (+), млн руб.	–1072	508	–564

Расчитанный гибкий бюджет для локомотивного депо Гомель свидетельствует об общей экономии затрат в условиях падения объемов перевозок в 1-м квартале 2014 года.

Очевидно, что доля переменных затрат по статьям затрат является важным показателем в определении скорректированного бюджета. Методические указания по калькулированию расходов по перевозкам и расчету доли переменных (зависящих) расходов на Белорусской железной дороге определяют расходы по видам движений, по техническому ремонту и обслуживанию подвижного состава как переменные, из накладных расходов – зависящие (40 %). Вместе с тем по результатам исследования МИИТа и ВНИИЖТа рассчитана доля переменных затрат по статьям Номенклатуры затрат. Применяв данные исследования к локомотивному депо Гомель, исчислим доли переменных и постоянных затрат и произведем перерасчет гибкого бюджета. При этом объемным измерителем работы для Локомотивного депо Гомель будут являться не объем перевозок в т-км брутто и объем текущего обслуживания и ремонта ТПС и МВПС в приведенных единицах, а локомотиво-километры работы (таблица 2).

Таблица 2 – Гибкий бюджет затрат ТЧ-8 на 1-й квартал 2014 года

Показатель	Перевозки, лок-км	Приведенные единицы ремонта, лок-км	Всего расходов, млн руб.
Плановый объем		2242,2	
Общая величина расходов, млн руб.	81119	25310	106429
В т. ч. переменные,	60839,25	12401,9	73241,15
постоянные	20279,75	12908,1	33187,85
Доля переменных	0,75	0,49	
Фактические объёмные показатели		2049,1	
Выполнение показателей	0,9139	0,9139	
Фактический бюджет	68982	26784	95766
Фактические расходы, млн руб.	68982	26784	95766
Скорректированный бюджет, млн руб.	75880,75	24242,1	100122,85
В т. ч. переменные,	55601	11334	66935
постоянные	20279,75	12908,1	33187,85
Экономия (–) перерасход (+), млн руб.	6898,75	-2541,9	4356,85

Расчитанный гибкий бюджет для локомотивного депо Гомель по скорректированным долям переменных затрат свидетельствует о большей экономии затрат предприятия в условиях падения объема перевозок.

В основной деятельности железнодорожного транспорта гибкие бюджеты расходов могут применяться как на уровне железной дороги в целом (по перевозкам), так и на нижних уровнях – в отделениях железных дорог, структурных обособленных подразделениях (на линейных предприятиях), причем изначально в тех отраслях хозяйства, результаты работы которых выражаются в количественных измерителях, и где достаточно велика доля «зависящих» расходов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Абрамов, А. П.** Поведение расходов отраслевых железнодорожных хозяйств при изменении объема работы в краткосрочном периоде / А. П. Абрамов // Вестник ВНИИЖТ, 2001. – № 3. – С. 10–14.

2 **Гизатуллина, В. Г.** Бухгалтерский управленческий учет на железнодорожном транспорте: учеб. Пособие / В. Г. Гизатуллина, С. Л. Шатров. – Гомель : БелГУТ, 2014. – 360 с.

3 Бюджетирование на железнодорожном транспорте : учеб. для вузов ж.-д. транспорта / Н. П. Терёшина [и др.] ; под ред. Н. П. Терёшиной, Л. В. Шкурина. – М. : УМЦ ЖДТ, 2010. – 344 с.

V. GIZATULLINA, PhD, professor,
Y. BUDNIK,
A. VOLCHEK
Belarusian State University of Transport

FORMATION OF FLEXIBLE BUDGETING FOR RAILWAYS

Methodical approaches to the formation of flexible budgets structural units of the railway locomotive depot on the example of Gomel.

Получено 28.10.2014

**ISSN 2225-6741. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 7. Гомель, 2014**

УДК 658.56

*И. А. КЕЙЗЕР,
В. А. СТЕПУК*

Белорусский государственный университет транспорта

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАЧЕСТВА ТРАНСПОРТНОЙ ПРОДУКЦИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Обосновывается система показателей для анализа качества транспортной продукции с учетом особенностей функционирования организаций железнодорожного транспорта.

Важную роль в увеличении объемов перевозок грузов и пассажиров, а также усилении уровня конкуренции с другими видами транспорта играет улучшение качества продукции железнодорожного транспорта, что обуславливает необходимость проведения аналитических исследований, направленных на выявление резервов повышения качества транспортной продукции.

Сложность определения категории «качество транспортной продукции», разнообразие объектов, обладающих качеством, различия в восприятии свойств объекта отдельными клиентами требуют разработки системы показателей, направленных на оценку качества.

При обосновании системы показателей, используемых для анализа качества транспортной продукции, необходимо учитывать следующие особенности железнодорожного транспорта как отрасли материального производства:

1) продукцией транспорта является перевозка, т. е. результат пространственного перемещения грузов и пассажиров. Перевозка по своей сути – это услуга, не имеющая явных материальных свойств. Поэтому, в отличие от продукции промышленности, где для оценки качества используются вполне