

быть положены категории линий. Для каждой группы предприятий, сгруппированных также в региональном разрезе, определяются эталонные удельные расходы на объемный измеритель (в части зависящих расходов) и на одну техническую единицу (в части постоянных расходов). При этом эталонными признаются минимальные удельные расходы на единицу транспортной работы или одну техническую единицу при соблюдении нормативной технологии и безопасности движения. На основе эталонных расходов по группам предприятий определяются эталонные расходы по хозяйствам дорог в целом.

Целесообразным представляется использование данной системы и в практике работы Белорусской железной дороги. Тем более, что данная система нормирования является реальным инструментом управления эксплуатационными расходами и с учетом дополнения ее механизмами действенного стимулирования может обеспечить функции самонастраивания системы управления железнодорожным транспортом на снижение издержек

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Карпова Т. П. Основы управленческого учета: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
- 2 Липидус Б. М. Управление издержками: эталонный подход // Железнодорожный транспорт. – 1999. – № 5.

Получено 15.11.2000

ISBN 985-6550-56-4. Рынок транспортных услуг
(проблемы повышения эффективности).
Вып. 1. Гомель, 2001

УДК 385

О. В. Липатова

Белорусский государственный университет транспорта

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

Наряду с совершенствованием традиционного учета и отчетности при переходе к рыночным отношениям становится особо актуальной организация так называемого управленческого учета. В статье рассматриваются вопросы управленческого учета на предприятиях железной дороги для контроля за издержками и прибылью и принятием управленческих решений по улучшению деятельности субъектов хозяйствования.

Существующий на наших предприятиях учет и анализ издержек с целью их снижения и оптимизации является простейшей и самой очевидной формой организации управления предприятием. Однако при решении данной задачи недостаточно при определении форм и методов учета руководствоваться только требованиями финансовой или налоговой оптимизации деятельности, а необходимо учитывать и требования технологии основной деятельности, которые, как правило, серьезно влияют на конечный результат. Следовательно, появляется необходимость изменения учетной информации для целей управления. На смену "нормативному" или "налоговому" учету вполне естественно приходит учет управленческий, который в действительности существовал всегда даже в нашей коммерческой практике, правда, назывался ранее "черным". При этом методика его использования точно соответствовала методике использования данных "управленческого учета": на базе "черных" данных принимались решения, прогнозировались финансовые результаты, а затем на основании этих решений и результатов формировался "белый" учет.

В мировой практике выработана четкая система сбора управленческих данных, направленных на решение "стандартных" управленческих задач (к которым относится управление логистикой, планирование и прогнозирование деятельности, финансовый учет и анализ). К сожалению, в отечественной практике в этой области происходит очередное "открытие Америки", к тому же довольно бессистемное.

Необходимость составления точных, достоверных калькуляций была обусловлена в советском бухгалтерском учете системой государственного централизованного ценообразования. С развитием рыночных отношений постепенно расширяется самостоятельность предприятий, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения. В результате изменяются задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом и его подсистемой – калькулированием. В этих условиях задача калькулирования – не просто обеспечить фактическую себестоимость изделия, а рассчитать такую себестоимость, которая в сегодняшних условиях работы предприятия на рынке могла бы обеспечить ему определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня нужно так организовать производство, чтобы фактически обеспечить приемлемый уровень себестоимости и возможность ее постоянного снижения.

Кроме того, с переходом отчетности на международные стандарты очень важной становится информация о затратах по видам выпускаемой продукции и полученной прибыли от их реализации.

Данные обстоятельства приводят к необходимости внедрения на предприятиях управленческого учета.

Железная дорога является предприятием со сложной структурой. Высшему руководству необходимо оперативно получать консолидированную

информацию о деятельности входящих в нее отделений для принятия решений о дальнейшем направлении деятельности. Становится понятно, что бухгалтерский учет не вполне способен отразить реальную картину. Кроме того, руководству нужна информация не бухгалтерская, а управленческая, которая может быть получена в результате внедрения в практику хозяйствования предприятий железной дороги таких систем управленческого учета, как "стандарт-кост" и "директ-костинг".

Структура отделения предполагает сбор информации о себестоимости по "центрам ответственности", где центром выступает отдельно взятое структурное подразделение (в свою очередь, каждое структурное предприятие может иметь свои центры ответственности по выполняемым внутри операциям и функциям), что дает возможность применять систему "стандарт-кост".

Данные учета должны обеспечивать возможность разграничения ответственности между подразделениями за результаты их работы. Информация, на основе которой принимаются решения об оценке деятельности подразделений и их стимулировании, должна обладать достоверностью.

Учет затрат на производство по методу "стандарт-кост" даст возможность оперативно выявить отклонения от норм с группировкой их по местам, причинам и виновникам возникновения. Информация об отклонениях должна предоставляться своевременно руководству с тем, чтобы можно было предупредить негативные последствия отклонений.

Основным документом, в котором регистрировались бы данные о нормативных затратах, должен явиться отчет формы 69-жел. Фактические данные о затратах, нормативные и анализ отклонений от норм в конце месяца линейные предприятия должны передавать отделению, где экономический отдел производил бы общий анализ издержек, который, в свою очередь, передавался Управлению дороги.

Надо отметить, что для каждого линейного предприятия Управление должно разработать нормативы и классификатор наиболее типичных отклонений.

Для повышения эффективности учета, его оперативности и достоверности, снижения трудоемкости заполнения дополнительных форм отчетности, выдаваемой аппарату управления, необходимо автоматизировать все вычислительные процессы, а также создать электронные документы.

При достаточно высокой автоматизации системы управленческого учета Управление дороги могло бы каждый день получать оперативную информацию о произведенных затратах и отклонениях от норм в различных разрезах (по отделениям, структурным предприятиям, по элементам затрат и т.д.), что дало бы возможность быстро и эффективно управлять затратами в течение месяца, а не анализировать свершившиеся факты, повлиять на которые уже невозможно.

Руководству отделений и Управления дороги необходимо подумать над тем, чтобы на каждом линейном предприятии рассчитывалась себестоимость произведенных работ, как это было в советское время.

Так как "полную" себестоимость перевозок нельзя применять для оценки различных мероприятий, в частности при выборе экономичных направлений вагонопотоков и следования грузов и т.д., рекомендуется для принятия такого вида решений использовать систему "директ-костинг".

При применении этой системы самым сложным моментом является разбиение затрат на зависящие и не зависящие от объема перевозок. Транспортные ученые еще в начале века выявили, что степень зависимости расходов при рассмотрении их за периоды разной продолжительности неодинаковая. Чем короче период времени, тем меньшая часть расходов реагирует на изменение объема перевозок или объема работы подвижного состава. За короткий период меняется сумма затрат на топливо и электроэнергию для тяги поездов, смазочные и некоторые другие материалы, сумма оплаты труда работников, оплачиваемых сдельно и по часовым тарифным ставкам, если количество часов работы непосредственно связано с объемом перевозок.

Необходимо также иметь в виду, что степень зависимости расходов от объема работы может быть различной при его увеличении и уменьшении. Здесь имеет место так называемый экономический гистерезис (термин заимствован из электродинамики, где им обозначают отставание, запаздывание изменения одной физической величины от изменения влияющей на нее другой величины).

В связи с этим необходимо очень внимательно подойти к проблеме разделения затрат на зависящие и независимые. Решить данную проблему можно посредством проведения корреляционного анализа по каждой статье расходов, однако это очень трудоемкая работа, требующая больших затрат времени.

Надо отметить, что нет необходимости идеализировать тот или иной подход к калькулированию. Идеальных методов, приемлемых на все случаи жизни, не существует. В разных ситуациях при принятии решений необходима различная информация о себестоимости. Неслучайно одним из принципов организации управленческого учета является принцип: "Различная себестоимость для различных целей".

В настоящее время центр тяжести в калькуляционной работе постепенно должен переноситься с трудоемких расчетов по распределению косвенных расходов и определению точной фактической себестоимости на прогнозные расчеты себестоимости, составление обоснованных нормативных калькуляций, организацию контроля за их соблюдением в процессе производства, а также составлению калькуляции себестоимости на уровне прямых (переменных) расходов для установления нижнего предела цен, принятие решений, связанных с проведением различных мероприятий.

При создании системы управленческого учета не стоит забывать, что данное мероприятие требует значительного вклада как трудовых, так и денежных ресурсов. Внедрение в эксплуатацию системы управленческого учета только тогда можно считать оправданными, когда полученный в результате положительный эффект превосходит необходимые для создания этой системы затраты. При этом необходимо понимать, что хотя отдача от внедрения системы учета пойдет немедленно, срок окупаемости затрат на ее внедрение может быть достаточно продолжительным.

Экономическая эффективность в значительной степени диктует как масштаб системы управленческого учета, так и степень ее компьютеризации, т.е. определяет, какие функции целесообразно реализовать с помощью компьютеров и программного обеспечения, а какие – введением организационных процедур в подразделениях и на предприятии в целом. Однако именно организационные мероприятия являются ключевым компонентом, определяющим в целом успех или неудачу построения эффективной системы управленческого учета.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 *Ивашкевич В. Б.* Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 4. – С. 99 – 102.
- 2 *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
- 3 *Друри К.* Введение в производственный и управленческий учет: Пер. с англ./Под ред. С. А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.

Получено 25.11.2000