



Северова Марина Олеговна — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика транспорта» СГУПС. Автор 25 научных и методических работ. Основные результаты исследований посвящены проблемам совершенствования расчетов себестоимости железнодорожных перевозок, а также вопросам управления и оптимизации затрат предприятий железнодорожного транспорта.

УДК 336.12.008.5

М. О. СЕВЕРОВА

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТНОГО УПРАВЛЕНИЯ ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ И ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ФИЛИАЛОВ ОАО «РЖД» И ИХ СТРУКТУРНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

В настоящее время дальнейшее развитие системы бюджетного планирования идет на уровне разработки бюджетов для структурных подразделений ОАО «РЖД» (линейных предприятий), дочерних обществ и холдинговых структур. Этому посвящены исследования Л.Г. Чупейкиной [2], Г.А. Васильевой, В.А. Золотова [5].

С 2005 г. структурные подразделения (линейные предприятия) заполняют бюджеты по общей форме, разработанной для филиалов. В результате для их заполнения требуются дополнительные расчеты. Так, например, в бюджете затрат показываются общие расходы предприятия с выделением только элементов затрат. Тогда как получение этих величин требует расчета по отдельным статьям номенклатуры в зависимости от прогнозируемого объема работы и расходных норм. В составе бюджета производства для некоторых предприятий может отражаться только один или два показателя. Все это не способствует контрольно-стимулирующей функции бюджета внутри предприятия. По нашему мнению, целесообразно разработать внутренние бюджетные формы для предприятий, которые являлись бы основой для заполнения сводного бюджета, содержали бы более широкую номенклатуру показателей и отражали бы специфику работы каждого подразделения. С 2006 г. в альбоме бюджетных форм для территориального филиала ОАО «РЖД» стали выделять отдельно операционные бюджеты в разрезе отраслевых хозяйств. Однако и рассматриваемые новые формы сохраняют в себе определенные недостатки.

Проблемы бюджетирования затрат на современном этапе рассматривались на примере предприятий локомотивного и вагонного хозяйства.

В 2003–2004 гг. авторами совместно с рабочей группой, созданной из специалистов Департамента локомотивного хозяйства, ПКБ ЦТ и экономистов локомотивного хозяйства Западно-Сибирской железной дороги, проводились исследования по вопросу построения системы бюджетирования в ремонтном производстве локомотивного хозяйства.

При разработке бюджетов для ремонтного производства в локомотивных депо решалась задача совершенствования механизма управления затратами на

уровне линейных предприятий. В процессе составления бюджетов рассматривались:

- теоретические и методологические подходы к управлению затратами;
- особенности финансово-экономической деятельности и системы управления затратами ремонтного депо в условиях централизации управления;
- направления совершенствования системы управления затратами в условиях централизации хозяйственной деятельности;
- установления зависимости между расходами и объемами работы локомотивного хозяйства;
- оптимизация затрат структурных подразделений локомотивного депо (хозяйства) в условиях централизации управления.

В бюджете локомотивных депо, которые являются структурными единицами ОАО «РЖД», не имеют законченной продукции и объемы работы в которых (в частности объемы ремонта) определяются общесетевыми потребностями в обеспечении объема перевозок и безопасности перевозочного процесса, возможно составлять бюджеты производства, указывая основные объемные и качественные показатели работы предприятия, и бюджеты расходов — указывая потребности в материальных и трудовых ресурсах на заданный объем работы.

Формирование бюджетов в локомотивных депо может осуществляться по трем группам производственных участков:

- основные (вспомогательные) ремонтные цехи локомотивного ремонтного депо (участки среднего, текущего ремонта, технического обслуживания локомотивов и МВПС, ПТОЛ, тепловозный, электромашинный, заготовительный (в том числе механическое отделение, слесарное, колесное, инструментальное и др.), аппаратный, автоматный (в том числе КПД, САУТ), участок диагностики и др.);
- прочие (остальные) цехи локомотивного ремонтного депо (химическая, психодиагностическая лаборатории, экспериментальный, автотранспортный, деревообрабатывающий участки, ОГМ, электроцех, химчистка, столовая);
- эксплуатационный участок локомотивного эксплуатационного депо.

Сводный бюджет локомотивного ремонтного депо состоит из бюджетов отдельных производственных участков и бюджета общедеповских и общих административных расходов (рисунок).

Бюджет отдельного локомотивного депо складывается из бюджетов отдельных производственных участков, которые разрабатываются на год с разбивкой по кварталам, а внутри квартала — по месяцам.

Бюджет отдельного производственного участка состоит из бюджета производства и бюджета расходов. В бюджете производства определяется производственная программа данного участка и основные показатели качества работы. На основе этого составляется бюджет расходов, который отражает общие затраты и затраты на единицу объема работы.

Бюджет затрат по производственным участкам формируется с выделением направления деятельности: перевозки и другие виды работ, по отдельным статьям с выделением прямых расходов и общецеховых. Прямые затраты определяются на основе объема работы и нормативов трудовых и материальных ресурсов. Накладные расходы планируются на основании смет по каждой статье номенклатуры.



Схема формирования сводного бюджета ремонтного локомотивного депо

Бюджет отдельного производственного участка локомотивного депо складывается из бюджета производства, бюджета расходов и бюджета доходов и расходов внутрихозяйственного оборота.

Бюджет производства включает объемные и качественные показатели работы участка, а также показатели использования трудовых ресурсов.

Для основного (вспомогательного) производственного участка локомотивного ремонтного депо объемные показатели — это капитальный, текущий ремонты, техническое обслуживание электровазозов, тепловозов, электросекций и др., а также капитальный ремонт подъемных кранов в условиях депо, ремонт колесных пар со сменой элементов по типам колесных пар и капитальный, текущий ремонты и техническое обслуживание локомотивов и МВПС, сданных в аренду или находящихся в собственности сторонних организаций, или принадлежащих другим дорогам. Вспомогательным ремонтным цехам дополнительно планируется количество ремонта оборудования, комплектующих узлов и агрегатов в соответствии с общей программой ремонта.

Для прочих участков (хозяйственного, ОГМ, экспериментального, строительного и др.) локомотивного ремонтного депо объемными показателями являются капитальный, средний, текущий ремонты объектов производственного и общехозяйственного назначения, планы потребления воды, отпуска стоков, вывоза отходов, выбросов загрязняющих веществ, планы потребления электроэнергии, пара, тепла и др.

Для эксплуатационного участка локомотивного эксплуатационного депо объемы планируются в тонно-километрах брутто во всех видах движения и по видам тяги, в локомотивочасах в маневровом движении, в локомотивоклометрах для планирования удельного расхода топлива.

При выделении ремонтных депо возникает вопрос о качественной оценке их работы. Одним из основных качественных показателей производственных участков является простой в деповском ремонте.

В условиях создания ремонтных локомотивных депо такие качественные показатели, как деповской или общий процент неисправных локомотивов не отражают фактического выполнения норм простоя локомотивов на плановых видах ремонта и неплановом ремонте, количества локомотивов, находящихся в депо, и больше имеют отношение к эксплуатационным депо. От этих факторов в конечном итоге зависит содержание парка в эксплуатации, равномерная подача локомотивов в ремонт, сокращение времени простоя локомотивов в ожидании ремонта. Поэтому назрела необходимость введения для ремонтных депо качественного показателя, контролирующего выполнение нормы содержания локомотивов на ремонтах. Таким показателем может быть коэффициент содержания локомотивов на ремонтах (или коэффициент выполнения бюджета производства) — отношение суммарного количества локомотивочасов, фактически затраченных на все виды ремонта и технического обслуживания, в том числе на неплановые ремонты, проводимые в ремонтных локомотивных депо, на плановые показатели локомотивочасов для всех видов плановых ремонтов:

$$K = \frac{\sum N_{\phi i} T_{\phi i}}{\sum N_{\text{пл} i} T_{\text{пл} i}}, \quad (1)$$

где $N_{\phi i}$, $N_{\text{пл} i}$ — фактическая и плановая программа i -го вида ремонта; $T_{\phi i}$, $T_{\text{пл} i}$ — фактическая и плановая нормы простоя локомотива на ремонте i -го вида.

Однако один этот коэффициент не дает возможности объективно оценить выполнение бюджета производства в части выполнения программы ремонта и норм простоя локомотивов в ремонте. Необходимо отдельно определить влияние программы ремонта ($K_{(N)}$) и простоя в ремонте ($K_{(T)}$):

$$K_{(N)} = \frac{\sum N_{\phi i} T_{\text{пл} i}}{\sum N_{\text{пл} i} T_{\text{пл} i}}. \quad (2)$$

Если полученное значение данного коэффициента больше 1, то программа ремонта перевыполнена.

$$K_{(T)} = \frac{\sum N_{\phi i} T_{\phi i}}{\sum N_{\phi i} T_{\text{пл} i}}. \quad (3)$$

Для данного коэффициента значение меньше 1 показывает, что норма простоя в среднем по депо ниже, чем плановое значение.

На основании вышеуказанных коэффициентов может быть определена величина сокращения или увеличения локомотивочасов простоя под влиянием рассматриваемых факторов.

Для неосновных цехов качественными показателями дополнительно могут являться — качественное выполнение установленных заданий, соблюдение теплового режима, отсутствие повторного ремонта и т. д.

Для эксплуатационных локомотивных депо качественными показателями могут являться техническая скорость и удельные расходы топлива и электроэнергии в расчете на измеритель.

К показателям использования трудовых ресурсов всех участков локомотивных эксплуатационных и ремонтных депо относятся среднесписочная численность работников по статьям номенклатуры расходов согласно штатному расписанию с выделением основных производственных групп, фонд оплаты труда и производительность труда.

Для базовых предприятий по ремонту и техническому обслуживанию локомотивов необходимо официально установить показатель для расчета производительности труда (объемный показатель — программа ремонта в приведенных единицах).

Бюджет затрат выделяет прямые расходы отдельно по грузовым и пассажирским перевозкам и по остальным видам деятельности, а также отдельно общецеховые расходы. Расходы в бюджете затрат в части затрат на оплату труда и материалов рассчитываются на основе нормативных карт трудоемкости по узлам и цехам на единицу ремонта и нормативных карт материалов по номенклатуре между цехами по виду на единицу ремонта.

Расходы по остальным видам деятельности (в прошлом ПВД) для ремонтного депо отражают затраты на ремонт и реализацию услуг сторонним потребителям. На уровне производственного участка по прочим видам деятельности планируются только расходы, доходы от них задаются и формируются на уровне предприятия.

К общецеховым затратам относятся расходы, общие для мест возникновения затрат и видов работ, и общехозяйственные расходы, которые можно по смете непосредственно отнести на конкретный цех (участок). Формы для всех участков как ремонтного, так и эксплуатационного депо одинаковые, однако перечень этих статей подлежит рассмотрению для ограничения и для дальнейшей корректировки отнесения накладных расходов по участкам в системе ЕКАСУФР.

Бюджет общедеповских и общих административных расходов включает накладные затраты депо в целом, которые не распределяются на производственные участки непосредственно, а учитываются в себестоимости продукции на уровне предприятия. Состав накладных расходов одинаков и для ремонтного и эксплуатационного локомотивного депо, однако для ремонтного локомотивного депо их перечень будет значительно больше. В эксплуатационном локомотивном депо доля указанных затрат будет значительно меньше.

Для ремонтного локомотивного депо может составляться бюджет доходов и расходов собственного производства, который отражает количественное и стоимостное выражение изготавливаемых, восстанавливаемых и реставрируемых запасных частей, деталей, инструмента, инвентаря и др. для собственного производства.

Разработка бюджетов по отдельным производственным участкам предприятий позволит обеспечить выполнение бюджетных заданий для структурного подразделения в целом, а также контролировать и анализировать процесс формирования расходов по местам их возникновения.

Одним из важнейших вопросов формирования системы бюджетных показателей является научно обоснованный выбор измерителей объема работы в бюджете производства, так как именно они определяют уровень расходов предприятий, производительность труда и являются основой для определения права на корректировку бюджета затрат. При этом для каждого отраслевого хозяйства, функционального филиала или структурного подразделения необходимо учитывать специфику деятельности при выборе показателя объема работы.

Основной задачей для выполнения бюджета затрат железной дороги является согласование расходов отдельных подразделений в соответствии с объемными показателями, с учетом того, что величина затрат для дороги устанавливается

ОАО «РЖД» на основе тарифного грузооборота (который растет медленнее), а расходы дороги определяются грузооборотом эксплуатационным и измерителями работы подвижного состава (которые растут значительно быстрее).

Разделение локомотивных депо на ремонтные и эксплуатационные предприятия предопределило необходимость выработки новых подходов к организации производственной деятельности и системе учета затрат с детализацией по местам их возникновения, видам работ и калькуляционным единицам.

В сложившихся условиях важнейшими вопросами являются разработка системы бюджетных показателей для локомотивных депо со специализированным или смешанным характером работы; введение системы гибких бюджетов, которые строились бы в режиме реального времени на основе результатов диагностики технического состояния узлов локомотивов и изменения объема выполняемой работы; а также вопрос распределения накладных расходов при расчете себестоимости выполненных работ и услуг (с этим связана корректировка затрат при изменении объемов работ для составления гибких бюджетов).

Основными объемными показателями, характеризующими расходы локомотивного хозяйства, считают тонно-километры брутто, локомотивокilометры и программу ремонта (для ремонтного производства).

Рассматривая динамику измерителей объема работы (по данным Западно-Сибирской железной дороги), необходимо отметить, что только темпы роста локомотивокilометров отстают от тарифного грузооборота. Все остальные показатели растут быстрее, особенно это касается программы ремонта и тонно-километров брутто.

Все это необходимо учитывать при определении права на корректировку расходов различных отраслевых хозяйств и структурных подразделений, связывая затраты с измерителями, отличными от грузооборота тарифного.

Аналогичная ситуация складывалась и на предприятиях вагонного хозяйства, из которых выделена в функциональный филиал Дирекция по ремонту вагонов, объемный показатель в бюджете производства для которой устанавливался в бюджетах 2005 г. как пробег вагонов, отражающий затраты по эксплуатации, а не ремонту.

Таким образом, для ремонтных предприятий в качестве показателя бюджета производства целесообразно использовать программу ремонта, для эксплуатационных — пробеги подвижного состава, для предприятий, имеющих смешанный характер работы, необходимо учитывать и те и другие для корректировки расходов по видам деятельности.

Особого внимания заслуживает также и вопрос мониторинга исполнения бюджета. Поскольку бюджетные (плановые) данные включают затраты, рассчитанные для прогнозируемого объема реализации, а фактически произведенные затраты относятся к фактическому объему, то их сравнение некорректно. Превышение фактических затрат над плановыми не является мотивом для отрицательной оценки, если такие затраты явились результатом превышения фактического показателя объема деятельности над заложенным в бюджете. Это актуально как для предприятий, большая часть затрат которых является переменными (условно-переменными), так и для предприятий, где значительный удельный вес условно-постоянных затрат.

Для корректного сравнения плановые и фактические показатели должны относиться к одному объему работы, поэтому прежде чем принимать решения о распределении ответственности между выделенными центрами ответственности за отклонения, следует скорректировать бюджетные данные, пересчитав их для фактического объема работы.

Для этой цели составляется гибкий бюджет, который обеспечивает возможность расчета размера статей затрат для разных уровней деловой активности (объемов работ) в диапазоне возможных значений и определения отклонений бюджетных данных от фактических, вызванных изменением объема работы по сравнению с первоначально прогнозируемым. Составление гибкого бюджета требует выделения доли переменных расходов в затратах локомотивного хозяйства.

Для выделения переменных и условно-постоянных затрат часто пользуются для начала делением затрат на прямые и косвенные, поскольку прямые затраты в абсолютном большинстве случаев являются по своей сути переменными, а косвенные — постоянными. Данное утверждение характерно для большинства промышленных предприятий. Для железнодорожного транспорта, номенклатура расходов которого содержит около 1000 статей, в составе прямых затрат содержится достаточно условно-постоянных расходов и, наоборот, в составе косвенных расходов может быть выделена определенная часть переменных затрат.

Анализ расходов локомотивного хозяйства Западно-Сибирской железной дороги показывает, что большинство расходов являются прямыми затратами, т. е. без распределения могут относиться на определенный вид деятельности. Только 25,5 % от общей суммы затрат являются косвенными (распределяемыми), причем 21 % из них составляют основные общие и общехозяйственные расходы. Следовательно, в составе основных специфических расходов только около 5 % являются косвенными.

Для корректировки расходов локомотивного хозяйства имеются рекомендованные доли переменных расходов. Однако составление гибкого бюджета для конкретного локомотивного депо предполагает корректировку затрат на основе величины переменных расходов данного подразделения. Тем более что эта величина может значительно отличаться в зависимости от характера работы депо.

Были проведены расчеты доли переменных затрат для условий конкретных предприятий, одно из которых специализировано на ремонтном виде деятельности (депо «И»), а другое имеет смешанный характер работы (депо «Б»).

Как видно из полученных результатов (таблица), доли переменных расходов для депо, где осуществляется и эксплуатационная, и ремонтная деятельность, несколько выше, чем результаты, полученные в среднем по хозяйству.

При этом в части прямых затрат по разделу «Локомотивная тяга» расходы для годового периода являются почти полностью зависящими от объема работы — 90 %, по разделу «Ремонт подвижного состава» — 83 %. В составе основных общих и общехозяйственных расходов доля зависящих расходов составляет для годового периода только 22 %.

Доля зависящих расходов, полученная для ремонтного депо, совершенно справедливо отличается от средней величины по локомотивному хозяйству, так как для ремонтной деятельности характерно увеличение доли условно-постоянных затрат. Таким образом, удельный вес зависящих расходов для внутригодового периода составил 40 %, а для годового 56 %.

Доля зависящих расходов по структурным подразделениям локомотивного хозяйства

Показатель	Доля зависящих расходов, %			
	Для внутригодового периода		Для годового периода	
	в части фонда оплаты труда	в части остальных затрат	в части фонда оплаты труда	в части остальных затрат
Расходы локомотивного хозяйства в целом	13,0	54,6	21,9	66,1
Расходы ремонтного депо «И»	12,9	40,3	22,8	55,7
Расходы депо со смешанным характером работы «Б»	16,5	66,9	23,1	74,2

Таким образом, проведенные исследования позволяют выделить основные направления совершенствования системы бюджетного управления для уровня линейных предприятий на современном этапе:

- научно обоснованный подход к выбору объемных показателей бюджета производства;
- разработка бюджетных заданий для отдельных производственных участков предприятий;
- совершенствование планирования и учета расходов по местам возникновения;
- разработка нового мотивационного механизма выполнения бюджетов структурных подразделений.

Литература

1. Регламент бюджетного управления ОАО «РЖД». М., 2004.
2. Чупейкина Л.Г. Система бюджетирования на железнодорожном транспорте // Экономика железных дорог. 2004. № 1.
3. Дугельный А.П., Комаров В.Ф. Бюджетное управление предприятием. М.: Дело, 2004.
4. Гибкое развитие предприятия. Эффективность и бюджетирование / Под ред. В.Н. Самочкина. М.: Дело, 2002.
5. Золотов В.А. Система бюджетного управления и порядок формирования показателей бюджетов транспортной компании // Экономика железных дорог. 2007. № 9.