



**Сурикова Елена Александровна** в 1994 г. окончила Сибирскую государственную академию путей сообщения, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит на железнодорожном транспорте». Специализируется в области финансового менеджмента, бюджетирования, экономического анализа.

УДК 657.31

Е.А. СУРИКОВА

### **МОДЕЛИРОВАНИЕ ГИБКИХ БЮДЖЕТОВ ЗАТРАТ РЕМОНТНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

В современных условиях работы железных дорог изменилась не только структура, но и методы управления, разделены хозяйственные и государственные функции, выделены новые филиалы, структурные подразделения, дочерние и зависимые компании.

Главными задачами, стоящими перед компанией, стали не только удовлетворение потребностей в перевозках грузов и пассажиров и обеспечение безопасности движения. Наряду с этим компания ОАО «РЖД» должна уделять особое внимание экономическим результатам работы, которые позволили бы сохранить конкурентоспособность железнодорожного транспорта, повысить финансовую устойчивость и инвестиционную привлекательность. Названные задачи предполагается решать в том числе методами бюджетного управления.

На железнодорожном транспорте работа по постановке системы бюджетирования ведется с 2003 г. За этот период:

- утверждена разработанная ВНИИЖТом совместно со специалистами Департамента финансов МПС России Номенклатура расходов основных видов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта (приказ МПС России от 20.09.03 № 68);

- аудиторско-консультационной группой «Развитие бизнес-систем» (ЗАО АКГ «РБС») совместно со специалистами отраслевых департаментов, железных дорог и других филиалов ОАО «РЖД» разработан альбом форм «Система бюджетного управления ОАО «РЖД» и регламент их заполнения»;

- ЗАО «Эрнст энд Янг» с участием ВНИИЖТа разработана единая аналитическая форма внутрифирменной управленческой отчетности «7-у», которая содержит полную информацию, необходимую для формирования всех видов бюджетов подразделений ОАО «РЖД»;

- ВНИИЖТом разработаны методические рекомендации по планированию расходов, общих для всех мест возникновения затрат и видов работ, и общехозяйственных расходов в обособленных подразделениях линейного уровня, которые утверждены и разосланы на железные дороги для практического применения.

Система бюджетирования является инструментом для рационального управления финансами предприятия и представляет собой технологию планирования, учета и контроля денежных ресурсов и финансовых результатов. Она позволяет структурировать данные о прогнозных и фактических доходах, расходах, платежах и поступлениях. Бюджетирование позволяет учитывать специфику работы каждого предприятия и в перспективе даст возможность найти методические подходы к оптимизации расходов при их планировании.

В самом общем виде назначение бюджетирования заключается в том, что это основа:

- планирования и принятия управленческих решений;
- оценки всех аспектов финансовой состоятельности;
- укрепления финансовой дисциплины и подчинения интересов отдельных структурных подразделений интересам компании в целом и собственникам ее капитала.

В ОАО «РЖД» бюджетирование осуществляется на протяжении четырех лет, в течение которых все время корректируются существующие и вводятся новые бюджетные формы для структурных подразделений компании.

Бюджетирование является одним из инструментов управления затратами, оно охватывает весьма широкий спектр хозяйственной деятельности — нормирование, планирование, учет, контроль, анализ.

Бюджет расходов составляется с таким расчетом, чтобы при намечаемых доходах получить сумму прибыли, покрывающую первостепенные платежи, проектируемые инвестиции в развитие производства и обеспечивающую выплату определенных сумм дивидендов акционерам. Известно, что при анализе затрат чаще всего определяются три вида отклонений фактических сумм от запланированных (или имевших место в предыдущем периоде): отклонений по объему производства, по ценам на ресурсы, удельным затратам ресурсов на одно изделие или одну производственную операцию.

Поскольку бюджетные 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. И наоборот, если уровень деятельности ниже, то ожидается и сокращение переменной части затрат. Это актуально как для предприятий, большая часть затрат которых является переменными (условно-переменными), так и для предприятий, на которых значительный удельный вес составляют условно-постоянные затраты.

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.

На учете влияния именно этого фактора — объема работы — основано применение так называемых гибких бюджетов. Гибкий бюджет является, по мнению зарубежных экономистов, действенным инструментом контроля за затратами. Американские специалисты Д. Шим и Д. Сигел отмечают следующие

преимущества гибкого бюджета: он ориентирован на целый диапазон объемов производства, а не на один-единственный уровень деловой активности, он носит динамический, а не статический характер.

Гибкий бюджет обеспечивает прогнозные данные для разных уровней объема работ и четко обозначает связь между статичным бюджетом и фактическими результатами. Гибкий бюджет можно использовать как в предплановом, так и в послеплановом периоде. При планировании он помогает выбрать оптимальный объем работ, продаж, а при анализе — оценить фактические результаты.

Таким образом, гибкие бюджеты могут служить инструментом анализа и контроля за использованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов организации.

Бюджетная система, принятая в ОАО «РЖД» в настоящее время, предполагает формирование жестких бюджетов на технологические процессы, размер которых определяется на основании регламентированных объемов работ и количества товарно-материальных ценностей.

Для этих целей может быть применена модель так называемого многоступенчатого бюджета. Многоступенчатые бюджеты разрабатываются обычно для нескольких уровней (объемов) производства.

Если фактический объем производства в каком-либо периоде (например месяце), равен промежуточному значению, то скорректированные расходы определяются на основе указанных в табл. 1 значений путем интерполяции.

Предполагаемая форма многоступенчатого бюджета может иметь следующий вид (см. табл. 1).

В модели принята следующая индексация переменных:  $i$  — группа расходов;  $j$  — подгруппа расходов.

Таблица 1

**Модель многоступенчатого бюджета расходов на ремонт вагонов  
(по типам вагонов и/или видам ремонтов)**

| Группа расходов                                                  | Удельные расходы на ремонт вагонов, тыс. р. | Общие расходы для программы ремонта (программа ремонта = const) |                                     |                                     |
|------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
|                                                                  |                                             | $A$                                                             | $B$                                 | $C$                                 |
| 1. Фонд заработной платы ( $a_i$ )                               | $a_1$                                       | $P_1 = a_1A$                                                    | $E_1 = a_1B$                        | $F_1 = a_1C$                        |
| 2. Отчисления на социальные нужды ( $a_i$ , $k = \text{const}$ ) | $a_2 = a_1k$                                | $P_2 = P_1k$                                                    | $E_2 = E_1k$                        | $F_2 = F_1k$                        |
| 3. Материальные затраты ( $a_i$ )                                | $a_3$                                       | $P_3 = a_3A$                                                    | $E_3 = a_3B$                        | $F_3 = a_3C$                        |
| В том числе                                                      |                                             |                                                                 |                                     |                                     |
| материалы ( $a_{ij}$ )                                           | $a_{31}$                                    | $P_{31} = a_{31}A$                                              | $E_{31} = a_{31}B$                  | $F_{31} = a_{31}C$                  |
| топливо ( $a_{ij}$ )                                             | $a_{32}$                                    | $P_{32} = a_{32}A$                                              | $E_{32} = a_{32}B$                  | $F_{32} = a_{32}C$                  |
| электроэнергия ( $a_{ij}$ )                                      | $a_{33}$                                    | $P_{33} = a_{33}A$                                              | $E_{33} = a_{33}B$                  | $F_{33} = a_{33}C$                  |
| прочие материальные затраты ( $a_{ij}$ )                         | $a_{34}$                                    | $P_{34} = a_{34}A$                                              | $E_{34} = a_{34}B$                  | $F_{34} = a_{34}C$                  |
| 4. Амортизация ( $a_i$ )                                         | $a_4$                                       | $P_4 = a_4A$                                                    | $E_4 = a_4B$                        | $F_4 = a_4C$                        |
| 5. Прочие ( $a_i$ )                                              | $a_5$                                       | $P_5 = a_5A$                                                    | $E_5 = a_5B$                        | $F_5 = a_5C$                        |
| Всего расходов ( $a_i$ )                                         | $a_6 = a_1 + a_2 + a_3 + a_4 + a_5$         | $P_6 = P_1 + P_2 + P_3 + P_4 + P_5$                             | $E_6 = E_1 + E_2 + E_3 + E_4 + E_5$ | $F_6 = F_1 + F_2 + F_3 + F_4 + F_5$ |

Этот вид бюджета не вполне удобен для пользования. Форма бюджета, если она содержит величины для многих уровней производства, выглядит громоздкой, так как фактическое выполнение, как правило, не соответствует принятому в бюджете уровню, приходится производить дополнительные расчеты по интерполяции. Рассматриваемый вид бюджета является предпочтительным при значительном диапазоне принятых к расчету уровней производства, когда происходит переход отдельных групп расходов из категории постоянных в переменные. В дальнейшем автор предполагает изменение объема работы в пределах одного релевантного уровня. В силу данного обстоятельства многоступенчатый бюджет далее рассматриваться не будет.

Применение гибких бюджетов позволяет правильно и мобильно планировать затраты. Его использование становится необходимым следствием при переходе на ремонт вагонов по фактическому состоянию. В свою очередь, ремонт по фактическому состоянию является наиболее экономичным, так как основывается на достоверной информации о техническом состоянии узлов и агрегатов вагона.

Использование гибких бюджетов дает возможность быстро и детально выполнить пересчет производственных показателей в соответствии со специфицированными нормами расхода сырья, материалов в разрезе технологических операций и цехов, создание технологических маршрутов и технологических карт на отдельные технологические операции. На основе фактически определенного объема работ производится расчет потребности в ремонтных рабочих для проведения деповского ремонта и технического обслуживания вагонов и калькуляция фактических затрат на ремонт.

Для целей экономического анализа могут использоваться следующие типы гибких бюджетов:

- стандартные;
- бюджеты с применением коэффициентов эластичности.

Как уже отмечалось, важнейшим фактором, влияющим на изменение затрат, считается объем выпуска продукции. Для вагонного ремонтного депо таким показателем может быть объем ремонта вагонов в приведенных единицах, физических вагонах по их типам и видам ремонта — капитальному, деповскому, текущему.

Для разработки гибких бюджетов необходимо знать характер поведения расходов при изменении объема производства (выпуска продукции, выполнения работ, оказания услуг).

Расходы, остающиеся постоянными или мало меняющиеся при росте или сокращении производства в каком-либо периоде, называют условно-постоянными, периодическими, фиксированными. На транспорте часто применяется термин «не зависящие от объема работы (перевозок, размеров движения)» или просто «независящие».

Другие же расходы при изменении объема производства соответственно возрастают или уменьшаются. При этом различаются затраты абсолютно переменные (пропорциональные) и частично или относительно переменные, которые меняются ступенчато (скачкообразно) при достижении какого-либо объема продукции. Если такие расходы рассматривать внутри данного интервала, они могут быть охарактеризованы как постоянные. При рассмотрении этих же расходов за длительный период, в котором происходит несколько «скачков»,

проявится их переменный характер. Поэтому различают расходы, переменные в краткосрочном и долгосрочном периодах. Чем продолжительнее период и шире диапазон изменения объема работы, тем выше доля переменных расходов.

Делению расходов на переменные и постоянные придают большое значение в управлении хозяйственной деятельностью. Такое деление производится на стадии учета расходов. Более того, осуществляется калькуляция себестоимости видов продукции (удельных издержек на единицу) только в части переменных расходов.

Итак, стандартный гибкий бюджет обеспечивает заинтересованных лиц прогнозными данными, скорректированными на изменения в уровне объема производства или объема работ.

Общую формулу гибкого бюджета, определяющую общие бюджетные затраты для любого уровня производственной деятельности, можно представить в следующем виде (стандартный гибкий бюджет имеет вид линейного уравнения):

$$E_{\text{общ}} = e_{\text{пер}} N + E_{\text{пост}}, \quad (1)$$

где  $E_{\text{общ}}$  — общие расходы;  $e_{\text{пер}}$  — удельные переменные расходы на единицу продукции, работ, услуг;  $N$  — объем производства продукции, работ, услуг;  $E_{\text{пост}}$  — общие постоянные расходы.

Применение более сложных, нелинейных типов функции оправдано при долгосрочном планировании и прогнозировании, но в краткосрочном процессе бюджетирования затрат нецелесообразно.

Значения  $e_{\text{пер}}$  и  $E_{\text{пост}}$  определяют либо на основе статистических данных — минимаксным методом или методом наименьших квадратов, либо непосредственным расчетом с использованием имеющихся нормативов расходов.

Ознакомление с применяющимися за рубежом гибкими бюджетами показывает, что анализ с их помощью имеет много общего со знакомым нашим экономистам определением права на расходы.

Перерасчет плановых расходов на выполненный объем работы давно применяется на железнодорожном транспорте. При анализе выполнения бюджетов методика оценки утверждалась МПС РФ, а в настоящее время ОАО «РЖД».

При использовании гибкого стандартного бюджета плановые расходы, пересчитанные на выполненный объем работы, могут быть выражены формулой

$$E_{\text{план}} = E_{\text{нез}}^{\text{план}} + E_{\text{зав}}^{\text{план}} + K_N, \quad (2)$$

где  $E_{\text{план}}$  — плановые расходы, пересчитанные на выполненный объем работы;  $E_{\text{нез}}^{\text{план}}$  — плановые расходы, соответственно не зависящие и зависящие от объема работы (в расчете на плановый объем);  $E_{\text{зав}}^{\text{план}}$  — индекс выполнения плана работы (отношение фактического объема работы к запланированному, т.е.  $K_N = N_{\text{факт}} / N_{\text{план}}$ , где  $N_{\text{факт}}$ ,  $N_{\text{план}}$  — соответственно фактический и плановый объем работы).

Модель гибкого стандартного бюджета представлена в табл. 2.

Таблица 2

**Модель стандартного гибкого бюджета расходов, скорректированного  
на объем работы**

| Показатель                                                                                        | Вид ремонта                                |                                            |                                            | Всего расходов,<br>тыс. р.                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------------|
|                                                                                                   | Капитальный                                | Деповской                                  | Текущий                                    |                                            |
| Плановый объем ремонта, вагонов ( $x_{ij}$ )                                                      | $x_{01}$                                   | $x_{02}$                                   | $x_{03}$                                   |                                            |
| Доля зависящих от объема ремонта расходов ( $\gamma - \text{const}$ )                             | $\gamma$                                   | $\gamma$                                   | $\gamma$                                   |                                            |
| Общая величина расходов по плану, тыс. р. ( $P_{ij}$ )<br>В том числе                             | $P_{01}$                                   | $P_{02}$                                   | $P_{03}$                                   | $P_0 = P_{01} + P_{02} + P_{03}$           |
| переменные ( $P_{ijk}$ )                                                                          | $P_{011} = P_{01} \gamma$                  | $P_{021} = P_{02} \gamma$                  | $P_{031} = P_{03} \gamma$                  | $P_{11} = P_{011} + P_{021} + P_{031}$     |
| постоянные ( $P_{ijk}$ )                                                                          | $P_{012} = P_{01}(1 - \gamma)$             | $P_{022} = P_{02}(1 - \gamma)$             | $P_{032} = P_{03}(1 - \gamma)$             | $P_{22} = P_{012} + P_{022} + P_{032}$     |
| Фактический объем ремонта, вагонов ( $x_{ij}$ )                                                   | $x_{11}$                                   | $x_{12}$                                   | $x_{13}$                                   |                                            |
| Расходы, скорректированные в соответствии с объемом ремонта, тыс. р. ( $P'_{ij}$ )<br>В том числе | $P'_{01} = P'_{011} + P'_{012}$            | $P'_{02} = P'_{021} + P'_{022}$            | $P'_{03} = P'_{031} + P'_{032}$            | $P'_0 = P'_{01} + P'_{02} + P'_{03}$       |
| переменные ( $P'_{ijk}$ )                                                                         | $P'_{011} = P_{011} \frac{x_{11}}{x_{01}}$ | $P'_{021} = P_{021} \frac{x_{12}}{x_{02}}$ | $P'_{031} = P_{031} \frac{x_{13}}{x_{03}}$ | $P'_{11} = P'_{011} + P'_{021} + P'_{031}$ |
| постоянные ( $P'_{ijk}$ )                                                                         | $P'_{012} = P_{012}$                       | $P'_{022} = P_{022}$                       | $P'_{032} = P_{032}$                       | $P'_{22} = P'_{012} + P'_{022} + P'_{032}$ |
| Фактические расходы, тыс. р. ( $P_{ij}$ )                                                         | $P_{11}$                                   | $P_{12}$                                   | $P_{13}$                                   | $P_1 = P_{11} + P_{12} + P_{13}$           |
| Отклонение фактических расходов от гибкого бюджета, тыс. р. ( $P'_{ij}$ )                         | $P'_{11} = P_{11} - P'_{01}$               | $P'_{12} = P_{12} - P'_{02}$               | $P'_{13} = P_{13} - P'_{03}$               | $P'_1 = P'_{11} + P'_{12} + P'_{13}$       |

В модели принята следующая индексация переменных:  $i$  — период сравнения (0 — базис; 1 — отчет);  $j$  — вид ремонта (1 — капитальный; 2 — деповской; 3 — текущий);  $k$  — группа расходов (1 — переменные; 2 — постоянные).

Гибкий бюджет такого вида позволяет быстро определить плановые расходы при любом объеме производства, объеме ремонта, но в пределах, для которых действительны значения параметров  $e_{\text{пер}}$  и  $E_{\text{пост}}$ .

Стандартный гибкий бюджет дает более наглядное представление о характере поведения расходов с расчетом или уточнением объема производства, поскольку содержит величины, показывающие, насколько изменятся расходы при изменении объема продукции на единицу. Но применение такого бюджета оправдано, если в принятом диапазоне объемов производства не ожидается перераспределения групп расходов между постоянными и переменными.

Гибкий бюджет с коэффициентами эластичности (реагирования, чувствительности) — еще один вид гибкого бюджета, который мог бы найти применение в практике планирования расходов. Такие бюджеты требуют предварительного расчета коэффициентов, показывающих на сколько процентов изменятся расходы при изменении объема производства, объема ремонта вагонов — на 1 %. По своему значению коэффициент эластичности подобен доле расходов данной группы, зависящих от объема производства, и может быть рассчитан по формуле

$$K_{\text{э}} = \frac{T_{\text{пр}}^p}{T_{\text{пр}}^x}, \quad (3)$$

где  $T_{\text{пр}}^p$  — темп прироста затрат;  $T_{\text{пр}}^x$  — темп прироста объема производства.

Модель гибкого бюджета с коэффициентами эластичности может иметь следующий вид (табл. 3).

Таблица 3

**Модель гибкого бюджета расходов, с применением коэффициентов эластичности**

| Показатель                                                                | Виды ремонта                                                       |                                                                    |                                                                    | Всего расходов                               |
|---------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
|                                                                           | Капитальный                                                        | Депоовской                                                         | Текущий                                                            |                                              |
| Планный объем ремонта, вагоны ( $x_{ij}$ )                                | $x_{01}$                                                           | $X_{02}$                                                           | $X_{03}$                                                           |                                              |
| Общая величина расходов по плану, тыс. р. ( $P_{ij}$ )                    | $P_{01}$                                                           | $P_{02}$                                                           | $P_{03}$                                                           | $P_0 = P_{01} + P_{02} + P_{03}$             |
| В том числе фонд оплаты труда ( $U_{ij}$ )                                | $U_{01}$                                                           | $U_{02}$                                                           | $U_{03}$                                                           | $U_0 = U_{01} + U_{02} + U_{03}$             |
| расходы на материалы ( $M_{ij}$ )                                         | $M_{01}$                                                           | $M_{02}$                                                           | $M_{03}$                                                           | $M_0 = M_{01} + M_{02} + M_{03}$             |
| прочие ( $\Pi_{ij}$ )                                                     | $\Pi_{01} = P_{01} - U_{01} - M_{01}$                              | $\Pi_{02} = P_{02} - U_{02} - M_{02}$                              | $\Pi_{03} = P_{03} - U_{03} - M_{03}$                              | $\Pi_0 = \Pi_{01} + \Pi_{02} + \Pi_{03}$     |
| Коэффициенты эластичности — фонда оплаты труда ( $F_j$ )                  | $F_1$                                                              | $F_2$                                                              | $F_3$                                                              |                                              |
| — материалов ( $B_j$ )                                                    | $B_1$                                                              | $B_2$                                                              | $B_3$                                                              |                                              |
| Фактический объем ремонта, вагоны ( $x_{ij}$ )                            | $x_{11}$                                                           | $X_{12}$                                                           | $x_{13}$                                                           |                                              |
| Выполнение программы ремонта, % ( $C_j$ )                                 | $C_1$                                                              | $C_2$                                                              | $C_3$                                                              |                                              |
| Скорректированный бюджет, тыс. р. ( $P'_{ij}$ )<br>В том числе            | $P'_{01} = U'_{01} + M'_{01} + \Pi'_{01}$                          | $P'_{02} = U'_{02} + M'_{02} + \Pi'_{02}$                          | $P'_{03} = U'_{03} + M'_{03} + \Pi'_{03}$                          | $P'_0 = P'_{01} + P'_{02} + P'_{03}$         |
| фонд оплаты труда ( $U'_{ij}$ )                                           | $U'_{01} = U_{01} + U_{01} \left( \frac{C_1}{100} - 1 \right) F_1$ | $U'_{02} = U_{02} + U_{02} \left( \frac{C_2}{100} - 1 \right) F_2$ | $U'_{03} = U_{03} + U_{03} \left( \frac{C_3}{100} - 1 \right) F_3$ | $U'_0 = U'_{01} + U'_{02} + U'_{03}$         |
| расходы на материалы ( $M'_{ij}$ )                                        | $M'_{01} = M_{01} + M_{01} \left( \frac{C_1}{100} - 1 \right) B_1$ | $M'_{02} = M_{02} + M_{02} \left( \frac{C_2}{100} - 1 \right) B_2$ | $M'_{03} = M_{03} + M_{03} \left( \frac{C_3}{100} - 1 \right) B_3$ | $M'_0 = M'_{01} + M'_{02} + M'_{03}$         |
| прочие ( $\Pi'_{ij}$ )                                                    | $\Pi'_{01} = P_{01}$                                               | $\Pi'_{02} = P_{02}$                                               | $\Pi'_{03} = P_{03}$                                               | $\Pi'_0 = \Pi'_{01} + \Pi'_{02} + \Pi'_{03}$ |
| Фактические расходы, тыс. р. ( $P_{ij}$ )                                 | $P_{11}$                                                           | $P_{12}$                                                           | $P_{13}$                                                           | $P_1 = P_{11} + P_{12} + P_{13}$             |
| Отклонение фактических расходов от гибкого бюджета, тыс. р. ( $P'_{ij}$ ) | $P'_{11} = P_{11} - P'_{01}$                                       | $P'_{12} = P_{12} - P'_{02}$                                       | $P'_{13} = P_{13} - P'_{03}$                                       | $P'_1 = P'_{11} + P'_{12} + P'_{13}$         |

В модели принята следующая индексация переменных:  $i$  — период сравнения (0 — базис; 1 — отчет);  $j$  — вид ремонта (1 — капитальный; 2 — депоовской; 3 — текущий).

В период планового управления экономическая зависимость расходов от объема перевозок в той или иной мере учитывается при планировании суммы расходов, анализе выполнения бюджетов, оценке влияния эксплуатационных показателей на расходы. Однако в процессе управления хозяйственной деятельностью вагонного депо или любого структурного подразделения железной дороги учитывать зависимость расходов только от объема работы (ремонта) недостаточно.

Затраты на ремонт могут существенно колебаться в зависимости не только от программы ремонта, но и от трудоемкости выполненных работ, численности производственных рабочих, изменения цен на материалы, тарифной ставки, качественных показателей использования подвижного состава.

Именно поэтому одним из важнейших вопросов при составлении гибких бюджетов является выбор измерителя — «возбудителя затрат». Заслуживает внимания и обоснование множественной базы для корректировки затрат. Для прямых расходов на оплату труда корректнее использовать измеритель «трудоемкость ремонта», а при выделении накладных расходов для данной группы затрат целесообразнее рассмотреть измеритель «приведенная программа ремонта».

Трудоемкость составления и применения бюджета с коэффициентами эластичности (с учетом подготовительного этапа по определению коэффициентов) достаточно высока. Однако такой бюджет по-разному характеризует абсолютное изменение расходов по элементам затрат (материалы и фонд оплаты труда) при отклонении объема производства от первоначальной величины.

Исследования, проведенные НИЛ «Экономика транспорта», показали, что предлагаемые формы гибких бюджетов обладают следующими достоинствами:

- наглядное представление деления абсолютной суммы расходов на зависящую и не зависящую от объема работы части;
- возможность определить и учесть изменение затрат по определенным группам расходов при изменении объема работы или трудоемкости выполняемых ремонтов на 1 %;
- корректировка затрат не требует каких-либо других показателей, кроме тех, которые содержатся в отчете о выполнении плана;
- достаточная простота и привычность форм плана и отчета для экономистов железнодорожных предприятий.

Применение этих бюджетов прежде всего целесообразно в тех производственных подразделениях, где объем работы легко поддается измерению, не всегда стабилен и может подвергаться колебаниям как в ту, так и в другую сторону. В основной деятельности железнодорожного транспорта гибкие бюджеты расходов могут найти применение как на уровне железной дороги в целом (по перевозкам), так и на нижних уровнях — в отделениях железных дорог, структурных обособленных подразделениях, причем в первую очередь тех отраслей хозяйства, результаты работы которых выражаются в количественных измерителях и где достаточно велика доля «зависящих» расходов: хозяйствах пассажирском, грузовой и коммерческой работы, локомотивном, вагонном. При развитии управленческого учета гибкие бюджеты могут быть применены в центрах ответственности расходов, находящихся в составе обособленных единиц названных хозяйств (их цехах и участках), а также хозяйств перевозок, пути (в частности, в путевых машинных станциях, рельсосварочных поездах), гражданских сооружений, водоснабжения и водоотведения, некоторых подразделениях хозяйств сигнализации и связи, электрификации и электроснабжения.

Возникновение новых структур на железнодорожном транспорте потребует разработки новых форм бюджетов, дальнейшей детализации бюджетных моделей, в зависимости от поставленных управленческих задач, реорганизации и совершенствования системы бюджетирования как в методическом, так и в техническом плане.

В частности, гибкие бюджеты могут найти применение на предприятиях подсобно-вспомогательной деятельности, особенно на тех, чья продукция близка к промышленной. Наименования и количество видов продукции, работ, услуг, виды и количество групп расходов определяют формы, в виде которых гибкие бюджеты будут доводиться до подразделений в зависимости от их характера и особенностей.

#### Литература

1. *Мачерет Д.А.* Проблемы экономического анализа и планирования на железнодорожном транспорте // Экономика железных дорог. 2002. № 11.
2. *Полянский Ю.А.* Бюджетирование и контроллинг на железной дороге // Экономика железных дорог. 1999. № 2. С. 14–18.
3. *Сио К.К.* Управленческая экономика. М., 2000. 671 с.
4. *Чупейкина Л.Г.* Система бюджетирования на железнодорожном транспорте // Экономика железных дорог. 2004. № 1. С. 40–48.
5. *Шим Д.К., Сигел Д.Г.* Методы управления стоимостью и анализа затрат. М.: Филинь, 1996. 344 с.