

Аннотация

Наиболее продуктивной формой текущего планирования является бюджетирование, в результате которого компания получает оперативно-финансовый план (смету), представленный в виде утвержденного директивного документа – бюджета.

На сегодняшний момент организации железнодорожного транспорта при бюджетировании затрат используют сочетание различных методик, применяемых на современных предприятиях. При этом собственной методики, отвечающей особенностям основной деятельности железных дорог, до сих пор не разработано.

В настоящей статье сформулированы принципы бюджетирования в организациях железнодорожного транспорта, обобщена используемая в исследуемых организациях методика бюджетирования затрат, предложен авторский подход к бюджетированию на основе маржинального подхода.

Бюджетирование затрат в организациях железнодорожного транспорта

К.э.н., ст. преподаватель кафедры Бухгалтерского учета и аудита
НФ-ГУ ВШЭ Штефан М.А.

Отечественный и зарубежный опыт эффективного управления организацией, в том числе предприятиями железнодорожного транспорта, показывают, что наиболее продуктивной формой текущего планирования является бюджетирование (сметное планирование), в результате которого компания получает оперативно-финансовый план, именуемый в современной научной литературе бюджетом.

Проблема определения этого достаточно сложного понятия явилась объектом исследования довольно многих ученых. Институт дипломированных бухгалтеров управленческого учета США понятие бюджета интерпретируется как «документ, содержащий количественные показатели для определенного периода времени, может включать запланированные доходы, расходы, активы, обязательства и денежные потоки». Т.П. Карпова полагает, что бюджет представляет собой «количественное выражение плана, средство контроля за его выполнением и метод регулирования». И.Е. Мизиковский определяет бюджет как «финансовый документ, метрически характеризующий возможность трансформации реального производственного потенциала предприятия в конкретные финансовые результаты обычной деятельности в условиях имеющих место ограничений ресурсов и в соответствии с поставленными целями».

По мнению Н.Л. Зайцева бюджет это «сбалансированная смета доходов и расходов в денежном выражении на определенный период». Коллектив авторов учебного пособия под редакцией И.О. Волкова и В.К. Складенко позиционируют бюджет как «доходы и расходы предприятия и его отдельных подразделений, позволяющие определить финансовый результат». В «Финансовом словаре» А.А. Благодатина, Л.Ш. Лозовского и Б.А. Райзберга бюджет определяется как «ведомость доходов и расходов экономического субъекта за определенный период». Е.В. Бехтерева пишет, что бюджет – «это финансовый план на перспективу, выполнение показателей которого позволяет достичь поставленных целей».

В.Э. Керимов считает, что бюджет представляет собой «план, выраженный в натуральных и денежных единицах». С точки зрения М.А. Вахрушиной, бюджет – «количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, показывающий планируемую величину доходов, которые должны быть достигнуты, и (или) расходов, которые должны быть понесены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для этой цели».

Обобщая изложенные выше определения термину бюджет, мы предлагаем следующую формулировку данному понятию. Бюджет – это оперативно-финансовый план (смету) доходов, расходов, текущих производственных активов и финансовых результатов, представленный в виде утвержденного директивного документа.

Главной особенностью бюджетирования основных видов деятельности железных дорог (грузовых и пассажирских перевозок) является использование «микшированных» подходов, т.е. сочетание методик, принятых как в рыночных (прибылеориентированных) организациях, так и в государственных предприятиях. Так, с одной стороны, железнодорожные организации ориентируются при планировании на преодоление порога безубыточности, что, безусловно, относится к рыночной методике. С другой стороны, бюджетирование ведется на приростной основе, т.е. с использованием финансовых показателей за прошлые отчетные периоды, что имеет явные сходства с «разгромленной» «перестроечной» методикой планирования «от достигнутого», используемой практически во всех государственных учреждениях.

Необходимо отметить, что такие микшированные подходы имеют место и в других крупных естественных и зарубежных монополиях. В качестве примеров можно назвать «Газпром» (в частности, дочернее предприятие «Волготрансгаз»), РАО ЕЭС («Нижегородтеплоэнерго»), Германский общенациональный железнодорожный концерн «Дойчебан», Национальное общество железных дорог Франции (SNCF), Финские дороги (VR Group) и т.д.

Несомненно, микшированный подход имеет определенные положительные стороны:

- обеспечение преемственности в работе,
- относительно низкая трудоемкость управленческих затрат на планово-бюджетные работы,
- использование простых, легко ситуационно адаптируемых экстраполяционных моделей.

Однако, ей присущ некоторый «дефицит» использования расчетных методик технико-экономического обоснования, нередко сказывающийся на конечном результате составления бюджетных показателей, т.к. автоматические переносы-дублирования показателей из одного периода в другой не всегда оказываются действенными. Вспоминая экономическую литературу «перестроечного» времени, можно сделать критическое замечание в адрес действующего подхода по поводу его явного сходства с «разгромленной» в те времена методикой планирования «от достигнутого». В последствии выяснилось, что разгромленной оказалась не только эта частная методика, но и вся система планирования.

Отсюда вытекает необходимость совершенствования методологических подходов к бюджетированию на железнодорожных предприятиях.

Во-первых, процесс бюджетирования должен соответствовать следующим принципам:

- системности;
- гибкости и адаптивности;
- модернизации;
- мотивации;
- подконтрольности;
- эффективности.

Принцип системности в данном контексте предполагает полный охват всех направлений деятельности предприятия и его центров ответственности, рассмотрение эксплуатации железнодорожного транспорта как единое целое со всем многообразием внутренних и внешних связей, элементов и подсистем.

Другим необходимым условием эффективного бюджетирования является следование принципу гибкости и адаптивности, что необходимо для приспособленности к внешним и внутренним изменениям экономических, технологических, организационных, региональных и иных условий транспортной работы.

Принцип модернизации необходим для обеспечения бюджетированием условий постоянного совершенствования существующей системы оперативно-финансового

планирования транспортной работы, принцип мотивации – для финансового стимулирования качества трудовой деятельности персонала железных дорог.

Принцип подконтрольности должен быть заложен в бюджетный процесс в силу необходимости строго контроля исполнения бюджета, в противном случае его можно рассматривать как формальный процесс.

Принцип эффективности обеспечивает направленность бюджетирования в сторону получения максимального финансового результата при минимуме затрат. Следование этому принципу обуславливает итерационный характер верстки бюджета.

Характеристика названных принципов представлена в таблице 1.

Таблица 1

Принципы бюджетирования основных видов деятельности железнодорожных организаций

№ п/п	Принцип бюджетирования	Характеристика
1	Системность	Полный охват всех направлений деятельности предприятия и его центров ответственности, рассмотрение эксплуатации организаций железнодорожного транспорта как единое целое со всем многообразием внутренних и внешних связей, элементов и подсистем
2	Гибкость и адаптивность	Необходим для приспособленности к внешним и внутренним изменениям экономических, технологических, организационных, региональных и иных условий транспортной работы
3	Модернизация	Обеспечение при бюджетировании условий постоянного совершенствования существующей системы оперативно-финансового планирования транспортной работы
4	Мотивация	Финансовое стимулирование качества трудовой деятельности персонала железных дорог
5	Подконтрольность	Строгий контроль исполнения бюджета, в противном случае его можно рассматривать как формальный процесс
6	Эффективность	Направленность бюджетирования в сторону получения максимального финансового результата при минимуме затрат

Во-вторых, приоритетным направлением бюджетирования основной деятельности железных дорог должно стать составление бюджета эксплуатационных затрат (БЭЗ) и их результатов. На наш взгляд, подготовка данного бюджета должна состоять из пяти этапов (рисунок 1).



Рисунок 1. Блок-схема подготовки бюджета эксплуатационных затрат (БЭЗ)

1 этап - составление прогноза величины эксплуатационных затрат и нетто-выручки и определение минимальной прибыли (П мин.),

2 этап - разработка проекта эксплуатационных затрат на основе заданных объемов перевозок;

3 этап - сопоставление прогнозной суммы выручки и проекта эксплуатационных затрат с получением разницы, характеризующей сумму проектной прибыли от эксплуатации железных дорог (П проект.);

4 этап – сравнение полученной суммы проектной прибыли от эксплуатации железнодорожного транспорта с минимальным уровнем прибыли. Если она меньше, разрабатываются дополнительные меры по обеспечению экономичности эксплуатационных затрат, а если нет - происходит переход к пятому этапу – утверждению бюджета эксплуатационных затрат.

5 этап – утверждение бюджета эксплуатационных затрат.

Основным показателем доходной части бюджета эксплуатационных затрат является нетто-выручка от реализации перевозочного процесса. Она формируется из оплаты потребителем грузовых и пассажирских перевозок, в т.ч. от продажи билетов, услуг пассажирам на станциях и в движении, сопровождения багажных вагонов, операциям с контейнерами, обслуживания вагонов с живностью и т.д. Группировка осуществляется в разрезе центров ответственности - хозяйств и отделений.

Пример доходной части бюджета эксплуатационных затрат и их результатов на 2009 год в разрезе хозяйств железной дороги представлен в табл. 2.

Таблица 2

**Доходная часть бюджета эксплуатационных затрат и их результатов на 2009г.
в разрезе хозяйств железной дороги (тыс. руб.)**

№ п/п	Наименование хозяйства	Нетто-выручка ГЖД на 2009 год
1.	Пассажирское хозяйство	2453160
2.	Хозяйство грузовой и коммерческой работы	793381
3.	Хозяйство перевозок	2052106
4.	Локомотивное хозяйство	16033460
5.	Вагонное хозяйство	3632254
6.	Хозяйство пути	15690973

№ п/п	Наименование хозяйства	Нетто-выручка ГЖД на 2009 год
7.	Хозяйство гражданских сооружений	532586
8.	Хозяйство автоматики и телемеханики	1701965
9.	Хозяйство связи	1333452
10.	Хозяйство корпоративной информатизации	543102
11.	Хозяйство электрификации и электроснабжения	1687676
12.	Прочие хозяйства	2601197
	ИТОГО	49055312

Расходную часть в практике бюджетирования железных дорог структурируют в разрезе экономических элементов (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты) и в разрезе центров ответственности (хозяйств и отделений).

При этом материальные затраты планируются на основании действующих норм потребления ресурсов (основные затраты) и по количеству структурных подразделений (накладные затраты). Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды рассчитываются исходя из средних значений численности работников и среднемесячной заработной платы по приятию. Амортизация основных фондов должна отражать сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленную исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм.

Расходную часть БЭЗ, как и доходную, можно представить в разрезе центров ответственности - по отделениям и хозяйствам. Пример расходной части бюджета эксплуатационных затрат и их результатов за 2009 приведен ниже (табл. 3).

В качестве рекомендации по совершенствованию существующего на железных дорогах бюджета эксплуатационных затрат и их результатов мы предлагаем использовать маржинальный подход к формированию бюджета эксплуатационных затрат, методика составления которого сводится к выполнению следующих действий:

1. Из нетто-выручки от эксплуатационной деятельности вычитается сумма прямых материальных, прямых трудовых затрат и отчислений на социальные нужды от основной заработной платы основного персонала. Результат отражается показателем маржинальной прибыли.

**Расходная часть бюджета эксплуатационных затрат и их результатов на 2009 г.
в разрезе хозяйств железной дороги (тыс. руб.)**

Центр ответственности	Экономические элементы затрат					И Т О Г О
	Материальные затраты	Заработная плата	Отчисления на соц. нужды	Амортизация	Прочие затраты	
Пассажирское хозяйство	610308	675369	171904	328468	218167	2004216
Хозяйство грузовой и коммерческой работы	77295	302074	76062	45478	13939	514848
Хозяйство перевозок	120928	771581	195207	9502	33980	1131198
Хозяйство локомотивное	6562486	2805187	684169	1403284	421511	11876637
Хозяйство вагонное	1037255	497795	126466	606101	18257	2285874
Хозяйство пути	4692138	2152277	555785	2917034	108662	10425896
Хозяйство гражданских сооружений	505141	263772	65416	147190	17705	999224
Хозяйство автоматики и телемеханики	239708	411745	106019	196003	11358	964833
Хозяйство связи	204103	270504	69048	518407	64164	1126226
Хозяйство корпоративной информатизации	38075	131719	33277	140382	34226	377679
Хозяйство электрификации и электроснабжения	253085	417047	106898	782101	22571	1581702
Прочие хозяйства	160232	1206704	220213	98584	1418321	3104054
ИТОГО	14500754	9905774	2410464	7192534	2382861	36392387

2. Из маржинальной прибыли вычитаются общетранспортные затраты, состоящие из управленческих, местом возникновения которых являются центры ответственности за выполнение транспортных услуг (амортизация пассажирских и багажных вагонов, текущий, капитальный и деповский ремонт зданий, сооружений и оборудования (в т.ч. вагонов), а также их обслуживание в процессе транспортной работы). Результат отражается показателем валовой прибыли.

3. Из валовой прибыли вычитаются общехозяйственные расходы (заработная плата управленческого персонала, отчисления во внебюджетные фонды от заработной платы

управленческого персонала, обслуживание заданий общехозяйственного назначения, командировочные расходы и другие) и коммерческие расходы (расходы на рекламу, участие в выставках, выпуску проспектов, буклетов, приему представителей других организаций и т.д.). Результат предлагаем отражать прибылью от продаж (прибылью от эксплуатации применительно к организациям железнодорожного транспорта).

Пример бюджета эксплуатационных затрат и их результатов Горьковской железной дороги (ГЖД) на 2009г., составленный маржинальным способом, представлен в таблице 4.

Таблица 4

**Маржинальный подход к бюджету эксплуатационных затрат и их результатов
ГЖД на 2009 г. (тыс. руб.)**

№ п\п	Показатель	Значение
1.	Нетто-выручка	49 055 312
2.	Прямые затраты	20 718 732
3.	Маржинальная прибыль	28 336 580
4.	Общетранспортные затраты	9 114 363
5.	Валовая прибыль	19 222 217
6.	Общехозяйственные расходы	6 559 292
7.	Коммерческие расходы	1 338 293
8.	Прибыль от эксплуатации	11 324 632

Данный подход к бюджетированию основной деятельности железнодорожного транспорта, несмотря на некоторое увеличение трудоемкости вычислений, позволит использовать информацию для анализа «затраты - объем перевозок – финансовые результаты», тарифообразования, принятия решений о повышении доходности конкретных видов и наименований транспортной работы, вычисления критической точки безубыточности и т.д. Следовательно, появится реальная возможность увеличения эффективности управления эксплуатационными затратами железных дорог.