

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

Леся БОІЛА, Мар'яна БОІЛА

Г АІ ДВІ ЕЕ ОАІ НЕТІ АЕАІ І В ЕІ І ОВІ ЕР АЕОДАО  
І А СAE<sup>2</sup>СІ ЕХІ І І О ОДАІ НІ І ДО<sup>2</sup>

*Розглянуто основні недоліки контролю витрат на залізничному транспорті. Для їх усунення запропоновано використання бюджетування витрат за напрямками діяльності в галузі.*

Для здійснення ефективного управління діяльністю будь-якого підприємства, повного та своєчасного виконання усіх покладених на нього завдань необхідно проводити всебічний контроль за ходом виробничого процесу.

Особливо важлива роль відводиться контролю в управлінні великими виробничими об'єктами, до яких слід віднести і Укрзалізницю, оскільки вона являє собою виробничо-технологічний комплекс організацій та підприємств.

Питання контролю витрат в галузях економіки відображені у наукових працях багатьох вітчизняних економістів: Ф. Ф. Бутинця, М. Т. Білухи, В. А. Дерія, М. В. Мельника, Є. М. Романіва. Однак порядок здійснення контролю на залізничному транспорті потребує глибокого дослідження, оскільки на даний час, крім методичних рекомендацій, відсутня будь-яка наукова література з організації контрольно-ревізійної роботи в галузі.

Важливо зазначити, що у зв'язку із специфікою здійснення перевезень на залізничному транспорті контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності проводиться відокремлено у кожному структурному підрозділі галузі, а також в інших її організаціях та підприємствах. Це дає можливість врахувати всю різноманітність покладених на них обов'язків, особливості і технологічний процес їх діяльності. Проте до реформування галузі, перший етап якого завершується у 2009 році, значним недоліком в обліку на залізничному транспорті була відсутність зведеної інформації про витрати за видами перевезень. Незважаючи на те, що частка вантажних перевезень у загальному доході Укрзалізниці становить близько 90%, а пасажирські завжди були збитковими і потребували субсидування, ці напрямки діяльності не виділялись як самостійні сегменти. Зведена інформація за типами руху не відображалась в звітності. У зв'язку з цим на сучасному етапі важливо побудувати ефективну систему контролю витрат за окремими напрямками діяльності залізничного транспорту: вантажними і пасажирськими перевезеннями.

Метою написання даної статті є висвітлення можливих шляхів покращення контролю за витратами на здійснення вантажних перевезень як напрямку діяльності, у якому формується найбільша питома вага витрат Укрзалізниці.

Дослідження здійснення контролю на залізничному транспорті дозволяє зробити висновок, що найбільшим недоліком на кожному з етапів його проведення є відсутність належного попереднього планування та нормування витрат на здійснення перевезень. Однак саме ці заходи виступають дієвими механізмами в проведенні контролю. Тому важливо налагодити таку систему управління в галузі, котра б дозволила ефективно поєднати розрахунок прогресивних норм витрат, своєчасне виробниче та фінансове планування, а також складання оперативної звітності для виявлення відхилень. Це дозволить створити необхідне інформаційне середовище для здійснення якісного поточного та наступного контролю.

При цьому практика показує, що основою ефективного контролю є достовірні планові показники, оформлені таким чином, щоб представлена інформація максимально відповідала потребам управління.

Базою планування на залізничному транспорті є річний план перевезень, що ділиться на квартали.

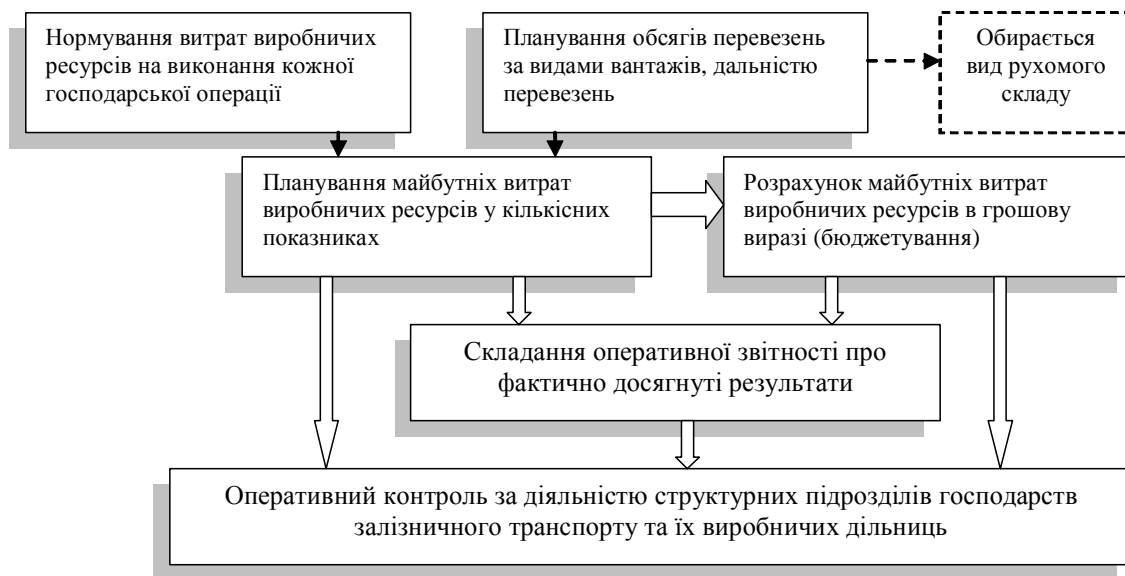
Планові показники розраховуються відповідно до обсягу роботи і норм витрат на одиницю роботи (вимірник).

На сьогоднішній день у галузі використовується метод планування вантажних перевезень за встановленими календарними строками. Тобто планові показники для нового періоду розраховуються за декілька місяців до завершення попереднього. План у такому випадку складається на один рік. При цьому за три місяці перед завершенням поточного календарного року починається складання плану на наступний рік. Після цього процес планування переривається на дев'ять місяців. За відсутності стабільного розвитку економіки в країні даний метод є недостатньо ефективним. Мало того, за умов економічної кризи, як показала практика, розраховані у такий спосіб показники взагалі виявились неприйнятними для виконання. Тому існує потреба в пошуку більш дієвих методів планування витрат на здійснення вантажних перевезень.

Іншим недоліком є те, що економічне планування в господарствах залізничного транспорту все ще базується на методах і нормативній базі, що були розроблені для умов планової економіки. Отже, інформація, яка сьогодні в галузі використовується для прийняття управлінських рішень є не завжди достовірною.

Відтак постає необхідність у налагодженні такого механізму управління на залізничному транспорті, котрий дозволить би усунути всі зазначені недоліки. Зокрема необхідно налагодити нормування витрат, яке буде відповідати сучасним умовам господарювання, гнучке фінансове планування та відображення інформації про результати діяльності в оперативному режимі для своєчасного виявлення відхилень. Найбільш повно усім цим вимогам відповідає бюджетне планування.

Запропонована схема управління витратами на залізничному транспорті з використанням бюджетного планування для забезпечення потреб оперативного контролю подана на рис. 1.



**Рис. 1. Взаємозв'язок нормування, планування, бюджетування при здійсненні контролю витрат на здійснення вантажних перевезень**

За визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку США, бюджет – це кількісний план у грошовому вираженні, підготовлений і прийнятий до визначеного періоду часу [2, с.276]. Відповідно процес планування та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів називають бюджетуванням.

Використання бюджетного управління в галузі дозволить вирішити такі завдання:

- покращити планування фінансово-господарської діяльності;
- сприяти розробці нових нормативів і кількісних критеріїв для здійснення оперативного контролю витрат;
- проводити координацію діяльності різних структурних підрозділів залізничного транспорту;
- мотивувати керівників, які несуть відповідальність за здійснення витрат і отримання прибутків;
- покращити контроль й оцінку результатів за центрами відповідальності;

– сприяти виявленню поточних потреб й оптимізації грошових та матеріальних потоків на підприємстві.

Дослідженням встановлено, що ефективна система бюджетування на залізничному транспорті повинна містити три основні складові:

1. Планування обсягів роботи, розробка прогресивних норм витрат на виконання усіх господарських операцій у ході надання транспортної послуги та періодичний моніторинг показників.

2. Підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів видів діяльності чи структурних підрозділів господарств галузі, для яких може складатись окремий бюджет і може здійснюватись контроль його виконання.

3. Автоматизація фінансових розрахунків, що включає не лише складання фінансових прогнозів, але й побудову управлінського обліку, в рамках котрого в будь-який час можна отримати інформацію про хід виконання раніше затверджених бюджетів з окремих видів діяльності чи структурних підрозділів, а не лише залізниці в цілому.

На відміну від стандартизованих форм фінансової звітності, бюджет може складатись в довільній формі. У кожному окремому випадку все залежить від того, що є предметом бюджетного процесу та від структури підприємства, яка визначає функції окремих підрозділів і відповідальність їх керівників. Тому саме організаційна структура є відправною точкою в побудові системи бюджетного планування й управління, оскільки вона визначає рівень контрольованості витрат і порядок їх групування за центрами відповідальності.

Бюджети можуть складатись для підприємства в цілому, для напрямків діяльності у багатопрофільних підприємств, для структурних підрозділів. При цьому бюджети структурних підрозділів і напрямків діяльності формуються в основний (зведений) бюджет, де останній забезпечує як оперативне, так і фінансове планування. Таким чином цей, бюджет являє собою скоординований за всіма підрозділами чи видами діяльності план роботи підприємства.

Відповідно до організаційної структури галузі бюджети повинні складатись як для кожної окремої залізниці в цілому, так і для її структурних підрозділів, що виступають центрами витрат та сферами відповідальності, а також для дільниць, які є місцями виникнення витрат і сферами відповідальності. У зазначених структурних одиницях проводиться нормування витрат, їх планування та контроль, що є необхідним для кожного бюджетного центру. Поряд з тим ми пропонуємо здійснювати бюджетне планування за напрямком діяльності залізничного транспорту «Перевезення вантажів».

Внаслідок проведеного реформування повна величина експлуатаційних витрат на виконання вантажних перевезень формується за видами діяльності: вантажні перевезення, утримання інфраструктури, локомотивна тяга, ремонт рухомого складу. Отож і надалі зберігається потреба спеціального розрахунку та узагальнення витрат за окремим видом руху. Особливо це стосується виду діяльності «Утримання інфраструктури». Тут показники більшості статей витрат потребують розподілу між вантажними та пасажирськими перевезеннями відповідно до встановлених для кожної з них вимірників.

Таким чином, як і при складанні звітності, так і в плануванні та проведенні бюджетування існує необхідність виділяти в рамках управлінського обліку напрямки діяльності залізничного транспорту «Перевезення вантажів», що дозволить зробити його більш «прозорим» для потреб управління. Зокрема це сприятиме проведенню якісного аналізу і контролю витрат за рахунок акумулювання всіх потрібних показників у єдиних розроблених звітних формах.

Отже, бюджетування витрат на здійснення вантажних перевезень у галузі повинне проводитись не лише за структурними підрозділами та їх виробничими дільницями, але й за окремим напрямком діяльності «Перевезення вантажів». Такий підхід дозволить поглибити увагу керівництва до нормування, обліку і контролю витрат у найбільш дохідному сегменті діяльності Укрзалізниці, де також є найбільшою частка експлуатаційних витрат.

Ефективність і обґрунтованість прийнятих бюджетів виявляється тоді, коли зіставляються планові показники з фактичними, для чого складаються статичні чи гнучкі бюджети.

В статичному бюджеті витрати плануються, виходячи з чітко визначеного рівня виробництва. При порівнянні даних такого бюджету з досягнутими результатами коливання фактичного обсягу виробництва до уваги не береться, тобто проводиться порівняльний аналіз показників, за якого встановлюється лише факт досягнутого результату. Такий спосіб бюджетування витрат підходить для підприємств з чітко фіксованими обсягами виробництва. Можливостей здійснювати більш детальний аналіз статичний бюджет не надає, у зв'язку з чим на залізничному транспорті перевагу слід надати впровадженню гнучких бюджетів, котрі є більш інформативними.

Гнучкий бюджет враховує зміну витрат в залежності від зміни рівня виробництва і являє собою динамічну базу для порівняння досягнутих результатів з плановими показниками. Гнучкий бюджет на залізничному транспорті включатиме витрати, що корегуватимуться відповідно до фактичного обсягу перевезень. Якщо в статичному бюджеті показники плануються, то в гнучкому вони розраховуються. При користуванні гнучким бюджетом застосовується факторний аналіз результатів. Порівняльна характеристика двох згаданих видів бюджетів показує, що гнучкий надає більш об'єктивні дані для аналізу діяльності галузі. Зокрема в ньому для виробничих витрат спочатку визначатимуться норми в розрахунок на одиницю виконаних робіт, а потім на основі цих норм обчислюватиметься плановий обсяг виробничих витрат в залежності від рівня фактично перевезених вантажів. Таким чином, система бюджетування, заснована на контрольованому прогнозі, має цілий ряд переваг і в сучасних умовах є одним з найбільш передових методів управління.

Практичні дослідження також показують, що аналіз показників гнучкого бюджету надає можливість простежити динаміку залежності окремих статей витрат від обсягів перевезень, тобто достовірно визначити залежні і незалежні витрати та надалі вивчати особливості їх поведінки.

В сфері управління витратами на здійснення вантажних перевезень цей спосіб бюджетування, зокрема, сприятиме більш економному використанню ресурсів і забезпечить пошук шляхів зниження витрат за рахунок оперативного контролю за результатами діяльності та своєчасному усуненню непродуктивних відхилень.

Поряд з тим бюджетування – це, як правило, безперервний процес. Залежно від того, як закінчується місяць чи квартал, з урахуванням нових даних, додається новий бюджет. Таким чином забезпечується постійне дванадцятимісячне планування незалежно від місяця бюджетного року. Щоквартальне чи щомісячне оновлення даних у першу чергу покликане забезпечити безперервний контроль за фактичними і плановими показниками. Тривалість бюджетного періоду передусім залежить від специфіки галузі, а також особливостей макросередовища, де вона функціонує.

Отже, бюджетне планування витрат на залізничному транспорті, в порівнянні з традиційними використовуваними сьогодні в галузі методами планування, має цілий ряд переваг.

Бюджетування сьогодні виступає як нова управлінська технологія. Проте його впровадження на будь-якому підприємстві не потребує особливих внутрішніх реформ діючої системи управління, оскільки бюджетне планування лише забезпечує удосконалення інформаційних потоків і зв'язків в існуючій організаційно-управлінській структурі.

Для того, щоб використати усі переваги бюджетування як управлінської технології, важливо, щоб воно виступало не лише інструментом планування, але й інструментом контролю за станом підприємства в цілому і напрямків його діяльності. Тому поряд із розрахованими показниками на визначений період повинні складатись звіти про їх виконання з метою зіставлення планових і фактичних даних.

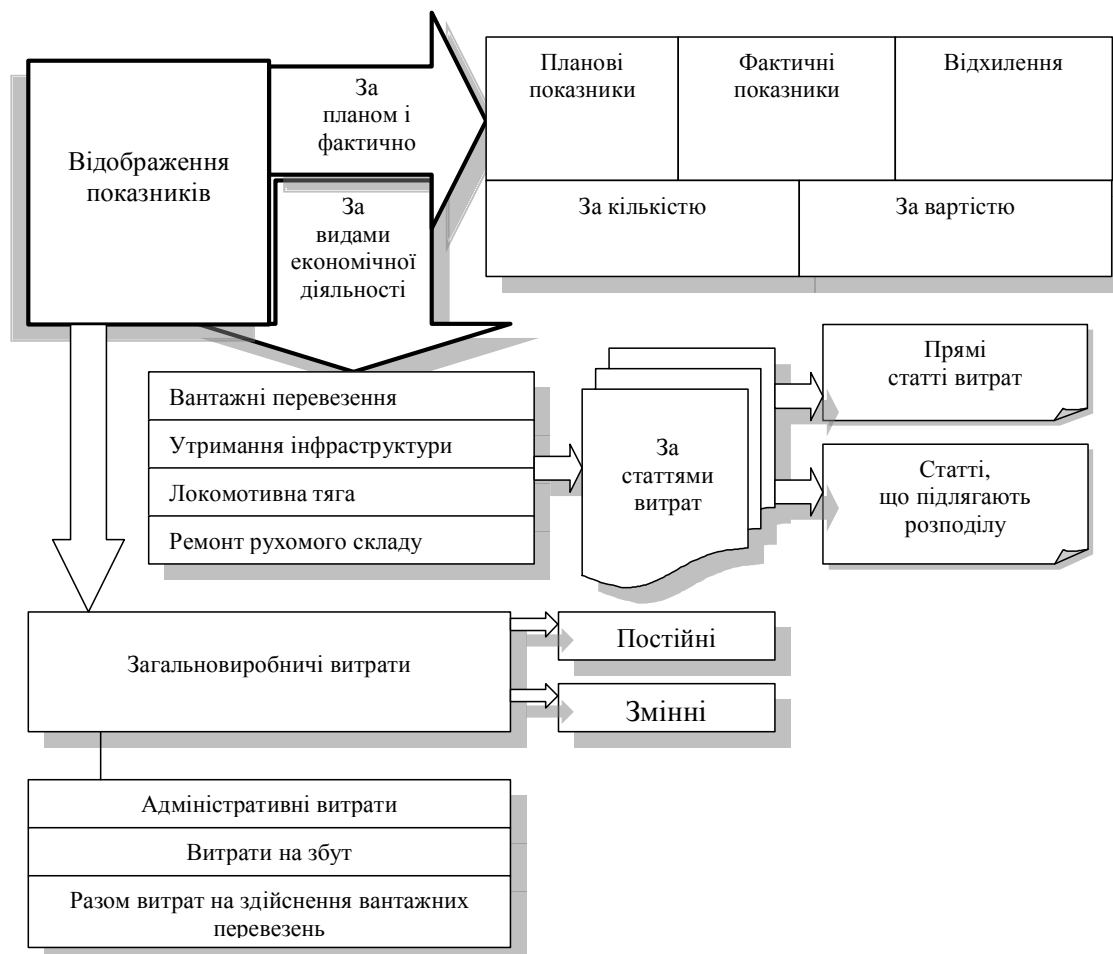
При цьому важливо, щоб інформативність таких звітів була максимальною. Зокрема, представлені в них показники повинні відобразитись не лише в грошовому вираженні, але й у кількісному, що сьогодні на залізничному транспорті не провадиться. Діючі форми галузевих звітів про витрати незручні для проведення фінансового контролю, бо не дають можливості зіставити обсяг виконуваних робіт та їх вартість. Наведена сума витрат дозволяє лише судити про величину відхилення, але не дає змоги побачити і проаналізувати причини його виникнення. Таким чином, втрачається зв'язок досягнутих результатів з відображеними сумами грошових коштів.

Отже, пропонуємо в планово-економічних та звітних формах залізничного транспорту поряд із вартісним вираженням витрачання ресурсів і виконуваних робіт відображати дані про їх кількісний обсяг.

Витрати на виконання перевезень залізничного транспорту плануються за економічними елементами витрат згідно з Номенклатурою витрат, кожна із статей якої належить до певного структурного підрозділу. Таким чином, для того, щоб відобразити планові і фактичні дані за напрямком діяльності «Перевезення вантажів», необхідно розробити звітну форму та згрупувати у ній необхідні статті витрат цих підрозділів, де показники кожної вже будуть розподілені відповідно до встановлених вимірників за видами руху.

При цьому всі дані потрібно показувати у вартісному і кількісному вимірах та забезпечити високий рівень інформативності документу.

На рис. 2 подано схему запропонованого звіту про виконання бюджету витрат за напрямком діяльності залізничного транспорту «Перевезення вантажів», який рекомендується використовувати не лише для контролю показників з виконання плану за певний період, але і як додатковий розділ фінансового звіту Укрзалізниці № 14-зал «Звіт про доходи та витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України».



**Рис. 2. Схема звіту про виконання бюджету витрат з перевезення вантажів**

Важливо, щоб показники, відображення яких передбачено в даному звіті, розраховувались в оперативному режимі. Це дозволить забезпечити апарат управління необхідною своєчасною інформацією для проведення поточного контролю та аналізу виявлених відхилень, що є базою прийняття ефективних рішень.

Таким чином, запропонована схема побудови бюджетування витрат на залізничному транспорті надасть не лише якісні і достовірні планові показники, необхідні для проведення поточного контролю, але й забезпечить необхідний рівень оперативності розрахунків та представлення всієї потрібної інформації

#### **Література**

1. Методичні рекомендації з проведення внутрішнього аудиту та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств залізничного транспорту. – [затверджено Наказом Укрзалізниці від 22.04.2008 р., № 221-Ц] – К., 2008. – 170 с.
2. Фаріон І.Д. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. / Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.