УДК 629.41.003.12

С. В. КАЛАМБЕТ, Л. В. ПРИВАЛОВА, М. М. СЕРГІЄНКО (ДІІТ)

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ЛОКОМОТИВНОГО ГОСПОДАРСТВА ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ УКРАЇНИ

Присвячена розробці методичних підходів щодо аналізу витрат підприємств локомотивного господарства залізничного транспорту, суть якого полягає в необхідності проведення як повного аналізу витрат, так і за окремими видами перевезень, видами сполучень та видами тяги з метою підвищення інформативності та ефективності управління ними.

Посвящена разработке методических подходов к анализу расходов предприятий локомотивного хазяйства железнодорожного транспорта, сущность которого состоит в необходимости проведения как полного анализа расходов, так и по отдельным видам перевозок, видам сообщений и видам тяги с целью повышения информационности и еффективности управления ими.

Article is devoted to working out the systematic approaches to locomotive enterprises expenses analysis in railway transport. Its main idea lies in the necessity of both conducting the full expenses analysis and the analysis of particular transportations, services and types of traction. This aims getting more information and efficiency in the expenses control.

Зростання ролі та значення залізничного транспорту в економіці національного господарства України в умовах формування та розвитку сучасних ринкових відносин вимагає суттєвих перетворень системи управління економічною діяльністю в галузі. Основним напрямком цих перетворень може бути впровадження сучасної системи управління витратами на залізничних підприємствах України.

Теоретичні проблеми та практичні аспекти комплексного вирішення завдань щодо підвищення ефективності функціонування та розвитку залізничного транспорту знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: О. О. Бакаєва, Б. В. Букринського, В. О. Дергачова, В. М. Загорулька, М. І. Котлубая, Ю. Ф. Клава, А. М. Новикової, М. Т. Примакова, В. Л. Евенка, Є. М Сича, Ю. М. Цвєткова та ін.

Належне місце у розробці цих проблем займають роботи російських вчених: А. П. Абрамова, І. В. Бєлова, В. Г. Галабурди, В. А. Дмитрієва, А. В. Крейніна, В. М. Лапідуса, В. Н. Лівшиця, Л. А. Мазо, Д. А. Мачерета, В. А. Персіанова, Н. П. Терезиної, М. М. Толкачової, Е. Д. Ханукова, Р. М. Царьова.

Водночас науковим і практичним напрямкам щодо проблеми ефективного управління витратами у локомотивному господарстві в сучасних умовах функціонування не приділялось достатньої уваги. Ефективне управління витратами цих підприємств неможливе без якісного аналізу їх господарської діяльності. Тому актуальною є розробка якісно нових підходів щодо проведення такого аналізу в умовах ринкової трансформації економіки.

Залізничний транспорт, забезпечуючи потребу населення і багатогалузевого національного господарства країни в перевезеннях, використовує значну кількість ресурсів. Так, у структурі загальних експлуатаційних витрат Укрзалізниці частка витрат на дизельне паливо за рік складає більше 10 % та майже 9 % витрат на електроенергію. На перевезеннях зайнято близько 370 тис. чол. [1]. За таких масштабів споживання усіх видів ресурсів оптимізація їх витрачання має загальнодержавне значення.

Як правило, під оптимізацією витрат локомотивного господарства залізниць розуміється забезпечення необхідного обсягу і якості перевезень вантажів (безпека руху поїздів, цілість вантажів, швидкість руху поїздів) і пасажирів (безпека руху поїздів, комфортність, швидкість руху поїздів) та витрат підсобно-допоміжної діяльності за найменших витрат. Вирішення проблеми оптимізації витрат досягається шляхом розробки і впровадження комплексного механізму управління господарською діяльністю на залізничному транспорті.

Управління витратами – одна зі складових цього механізму. Вона включає облік, планування і нормування витрат, контроль норм і планових завдань, детальний аналіз причин змін витрат і собівартості перевезень, у тому числі і порівняльний аналіз питомих витрат однотипних підрозділів на виконання однакових робіт, пошук і мобілізацію організаційних, технічних і технологічних резервів зниження собівартості робіт з перевезень, стимулювання економії витрат.

Комплексність підходу в розробці механізму управління витратами – найважливіша умова ефективності його функціонування. Тому метою статті є розвиток методичних підходів щодо аналізу витрат підприємств локомотивного господарства залізничного транспорту.

Створення механізму управління витратами припускає, насамперед, методичне опрацювання й узгодження окремих його ланок. Так, методики планування й обліку витрат повинні забезпечити формування необхідної інформації для аналізу причин відхилень їх фактичних розмірів від передбачених відповідними бюджетами або сформованих у попередніх звітних періодах. У процесі розробки бюджетів витрат необхідно передбачати мобілізацію виявлених під час аналізу резервів поліпшення діяльності. Економічне стимулювання працівників потрібно організовувати виходячи з виявленого в процесі аналізу внеску трудових колективів у результати господарської діяльності. Результати порівняльного аналізу господарювання однотипних підрозділів можуть бути основою для прийняття рішень про поширення передового досвіду організації виробництва і т. ін.

Основними завданнями аналізу витрат є: оцінка причин змін їх абсолютних величин і питомих витрат (собівартості продукції, робіт, послуг) у порівнянні з планом (бюджетом), з даними попереднього звітного періоду, з даними інших однотипних підрозділів; виявлення впливу на витрати і собівартість продукції, робіт або послуг внутрішніх і зовнішніх факторів, розрахунок упущених можливостей зниження собівартості робіт і очікуваного зростання ефективності виробництва за рахунок кращого використання основних засобів, трудових, матеріальних і енергетичних ресурсів.

Для аналізу можуть використовуватись результати планових розрахунків показників обсягів перевезень і бюджетів витрат, звітів за основними показниками виробничо-фінансової діяльності підприємств залізничного транспорту. У процесі доаналітичної обробки вихідної інформації вони можуть піддаватися додатковому групуванню [2].

В основі методики аналізу витрат на виробництво будь-якої продукції, робіт або послуг лежить їх розподіл за ознакою залежності від обсягів виробництва. Вважається, що зміна обсягів виробництва викликає відповідну зміну залежних (змінних) витрат. Цей же фактор позначається і на рівні собівартості продукції: зі збільшенням обсягу виробництва знижується собівартість продукції, обчислена в частині умовно-постійних витрат, і навпаки.

Очевидно, що результати оцінки впливу даного й іншого факторів будуть визначатися в тому числі і в науковій обґрунтованості розмежування витрат на залежні і не залежні від обсягів виробництва.

Як уже зазначалося, витрати на перевезення складаються під впливом цілої низки факторів. Одні з них є для підприємства зовнішніми, що не залежать від його працівників, а інші – внутрішні – навпаки, відображають якість роботи колективу, його зусилля, спрямовані на підвищення ефективності виробництва. Тому правильно судити про витрати на перевезення трудових, матеріальних, енергетичних і фінансових ресурсів можна тільки за результатами аналізу впливу окремих факторів на витрати.

Вивчення структури витрат на виробництво за статтями витрат, елементами витрат, видами виробів, за центрами витрат або за видами діяльності є одним з напрямків аналізу експлуатаційних витрат локомотивного господарства.

Групування витрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції, вказує, куди, у яких розмірах і на які заходи були витрачені ресурси.

Групування витрат за їх елементами необхідне для того, щоб вивчити їх матеріало-, енерго-, трудо-, фондоємність і встановити вплив технічного прогресу на структуру витрат.

Аналіз структури експлуатаційних витрат починають з визначення питомої ваги окремих елементів у загальній сумі витрат і їх зміни в порівнянні з планом. Планування й облік експлуатаційних витрат ведуть за елементами витрат і калькуляційними статтями. При цьому залежно від обсягу виробництва усі витрати потрібно розділити на постійні, що не залежать від динаміки обсягу виробництва, і змінні, залежні від обсягу виробництва. Це складна і трудомістка частина аналізу.

Аналіз витрат за елементами в цілому по господарству, службі і структурному підрозділу може бути виконаний як в порівнянні з планом, так і в порівнянні з базисним роком.

Вертикальний і горизонтальний аналіз зміни витрат у порівнянні з базисним і плановим періодами як в абсолютних, так і у відносних величинах, надає необхідну інформацію для управління витратами, але не дає можливості оцінити ефективність їх використання. Оцінити правильність використання трудових і матеріальних ресурсів можна тільки на основі факторного аналізу витрат і узагальнення його результатів.

Факторний аналіз витрат можна виконати різними методами. Однак, виходячи з інформаційної бази, на залізничному транспорті традиційно використовують метод корегувань.

Таким чином, ми пропонуємо аналіз експлуатаційних витрат здійснювати у три етапи:

1. Горизонтальний і вертикальний аналіз або оцінка абсолютної зміни експлуатаційних витрат у порівнянні з планом, з даними минулого року та оцінка зміни структури витрат.
2. Факторний аналіз експлуатаційних витрат і собівартості.
3. Оцінка ефективності використання витрат і розробка заходів щодо зниження експлуатаційних витрат (прийняття управлінських рішень).

Інформаційною базою аналізу структури витрат структурних підрозділів локомотивного господарства залізничного транспорту є дані бухгалтерського обліку і галузевої статистичної звітності. Як показали дослідження, частка залежних від обсягу робіт витрат неоднакова для різних структурних одиниць підприємств залізничного транспорту, і єдиного методичного підходу щодо вирішення цього дуже важливого питання для планування, управління й аналізу витрат у даний час немає. Пропонується проводити аналіз за трьома напрямками: за видами діяльності; за статтями і елементами витрат; за видами перевезень, видами тяги і видами сполучення. Структура за видами перевезень та видами тяги впливає на рівень витрат та собівартість перевезень. Тому важливо проводити аналіз за визначеними складовими.

Як базисні дані при аналізі витрат звичайно приймають відомості про планові витрати або витрати, що склались у попередньому звітному періоді. Однак може бути поставлена задача виявити відхилення від сум витрат від встановлених нормативів і лімітів, від рівня цих показників. Цей вид аналізу є досить трудомістким як на етапі збору інформації та її підготовки, так і на етапі власне аналізу, але разом з тим, дає найбільший обсяг інформації для розробки перспективних планів, управління витратами й оцінки ефективності діяльності підприємства.

Основним недоліком запропонованого методичного підходу до аналізу витрат підприємств локомотивного господарства є залежність ступеня деталізації витрат від обсягу наявної аналітичної інформації. Ще одним недоліком в проведенні даного виду аналізу є відсутність відповідної номенклатури витрат. Діюча номенклатура не враховує поділ витрат за видами перевезень, що ускладнює облік витрат та аналіз. Тому пропонується проводити розподіл витрат за видами перевезень, видами тяги та видами сполучення відповідно до обсягу виконаних робіт та пробігу.

Вплив на зміну витрат середньої собівартості 10 зведених т·км брутто при аналізі розглядається у розрізі окремих підрозділів, служб та локомотивного господарства в цілому.

На загальну величину експлуатаційних витрат впливають два фактори: обсяг перевезень вантажів і пасажирів та собівартість перевезень.

Взаємозв'язок цих факторів можна подати у вигляді формули

$$E_{\text{е}} = \sum Pl_{\text{прив}} C\,, \qquad (1)$$

де $E_{\text{е}}$ – загальна сума експлуатаційних витрат; $\sum Pl_{\text{прив}}$ – зведені т·км; C – собівартість зведених т·км.

Для аналізу експлуатаційних витрат і собівартості перевезень використовують інформацію про звітні й планові витрати на перевезення.

На першому етапі аналізується така модель взаємозв'язку факторів:

$$E_{\text{е}} = \sum Pl_{\text{прив}} C \qquad (2)$$

Методом корегувань дається попередня оцінка виконання плану витрат у відповідності зі змінами обсягу робіт і собівартості.

Вплив обсягу робіт розраховується за такою моделлю:

$$E_{\text{е}} = E_{\text{е.о}} \cdot I_{\sum Pl} - E_{\text{е.о}}\,. \qquad (3)$$

Вплив собівартості розраховується

$$\Delta E_{\text{е}(C)} = E_{\text{е1}} - E_{\text{е.о}} I_{\sum Pl}\,. \qquad (4)$$

Загальна зміна витрат дорівнює сумі цих факторів

$$\Delta E_{\text{е}} = E_{\text{е}(\sum Pl)} + \Delta E_{\text{е}(C)}\,. \qquad (5)$$

Для характеристики виконання плану необхідно розрахувати «право» на витрати шляхом коректування планових витрат у залежній від обсягу робіт частині на виконаний обсяг перевезень за такою формулою:

$$\Delta E_{\text{е}}^{\text{право}} = E_{\text{з.о}} I_{\sum Pl} + E_{\text{н.з.о}}\,, \qquad (6)$$

де $\Delta E_{\text{е}}^{\text{право}}$ – «право» на витрати з урахуванням змін обсягу перевезень; $E_{\text{з.о}}$ – залежна від обсягу робіт частина витрат; $E_{\text{н.з.о}}$ – незалежна від обсягу частина витрат; $I_{\sum Pl}$ – коефіцієнт корегування

$$I_{\sum Pl} = \frac{\sum Pl_1}{\sum Pl_0}\,. \qquad (7)$$

Сума економії (перевитрат) розраховується таким чином:

$$\Delta E_{e(C)} = E_{e1} - \Delta E_{e}^{\text{право}} . \qquad (8)$$

Якщо «право» на витрати більше від фактичних витрат, то план виконаний і отримана економія, а якщо «право» менше фактичних витрат – план не виконаний і отримані перевитрати.

Особливим об'єктом аналізу є оцінка зміни витрат і собівартості окремих видів робіт у локомотивному господарстві. Результат порівняння – це вплив двох груп факторів.

Перша група об'єднує фактори: трудомісткості, матеріаломісткості, енергоємності і ремонтоємності робіт; друга група: причини змін цін на матеріальні, енергетичні ресурси, ставок оплати праці. Фактори першої групи, як видно, відображають якість роботи працівників підприємства, фактори другої групи складаються переважно під впливом зовнішніх умов.

Що стосується матеріальних витрат, питома вага яких є найбільшою у структурі експлуатаційних витрат, то ґрунтуючись на вивченні особливостей роботи структурного підрозділу локомотивного господарства, можна виокремити основні причини відхилень від норм матеріальних витрат:

– відхилення за обсягом використання ресурсів;
– відхилення за цінами на ресурси;
– відхилення за нормами витрат ресурсів.

Скороченню витрат на перевезення можуть сприяти впровадження системи таких технологій: прогресивного нормування, постійного аналізу та моніторингу фактичного впливу різних факторів на питомі витрати палива та електроенергії, ресурсозберігаючих техніки і технологій.

На залізничному транспорті проведення повного аналізу витрат структурних одиниць стало б передумовою інформативності з погляду управління цими витратами. Таким чином, під час проведення аналізу витрат в локомотивному господарстві необхідно враховувати їх відповідно за видами перевезень, видами тяги, видами сполучення та за елементами і статтями витрат по кожному виду сполучення. Виявлення відхилень за цими параметрами дасть можливість визначити резерви зниження витрат, і, як наслідок, приймати раціональні та ефективні управлінські рішення щодо напрямків оптимізації витрат на перевезення на залізничному транспорті.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Залізничний транспорт України: Роки стабілізації та підйому (1996–2003) / Наук. керівн. Ю. М. Цветов, М. В. Макаренко; Викон. Н. С Соколовська, Т. С. Рябчун, Т. В. Горяінова, О. В. Прихненко, О. В. Левченко та ін. – КУЕТТ, 2005. – 298 с.
2. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организаций железнодорожного транспорта // Иваненко А. Ф. Анализ хозяйственной деятельности на железнодорожном транспорте. – М., 2004. – С. 126–305.
3. С.Ф. Голов. Управлінський облік. 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.

Надійшла до редколегії 10.03.2006.