

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ СОГЛАСНО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НА ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОМ ТРАНСПОРТЕ

© 2011 А.А. Грушанина

Самарский государственный университет путей сообщения

E-mail: bote83@yandex.ru

Выполнение транспортных услуг организациями железнодорожного транспорта требует целенаправленного и непрерывного потребления значительного спектра ресурсов. Организация учета по центрам ответственности дает возможность оперативно контролировать затраты и результаты деятельности на разных уровнях управления предприятием и оценивать работу отдельных менеджеров и подразделений.

Ключевые слова: децентрализованная структура управления, центры ответственности, классификация затрат.

Управленческий учет объективно составляет необходимую подсистему управления организацией. Определенная специфика требований аппарата управления к предоставляемой для него учетной информации заключается в том, что существует проблема обратной связи между характеристиками управленческого механизма предприятия - его организацией, уровневостью, жесткостью, объемом - и вытекающими отсюда задачами и формами учетных систем. Для разрешения этой проблемы необходимо выяснить характер изменений, происходящих в стиле и методах управления организационными системами как у нас в стране, так и за рубежом.

В начале XX в. в западных странах и в 30-х гг. XX в. в нашей стране сложился определенный тип организации производства и управления. Суть его - жесткая централизация всех функций управления, вертикальная организационная структура, административно-командный метод руководства. Производство территориально и организационно строилось как единая фабрика, управляющий которой лично контролировал все параметры производственного процесса и управлял действиями подчиненных.

Послевоенный период XX в. обозначил тенденции развития крупной промышленности в сторону усложнений организационных структур промышленных предприятий и объединений. Как считают исследователи, эти изменения обусловили два фактора:

- чисто количественное увеличение масштабов деятельности вплоть до макроэкономических величин;
- диверсификация направлений деятельности.

Следует иметь в виду, что сами по себе эти факторы не приводят и не могли привести к сдвигам в системе внутрихозяйственного управления. Решающим моментом здесь явился фактор развития конкурентной рыночной среды, когда стали меняться источники сырья и материалов, тип продукции, география ее производства и реализации, технология производства, рынки сбыта. Как следствие, резко возросло число административных решений всех типов. В результате поток оперативной информации нарастал подобно снежному кому, центральный офис его перегружался, а его деятельность становилась неэффективной, возникла необходимость в децентрализации управления, т.е. распределении полномочий и обязанностей принимать решения между различными уровнями управления.

При децентрализованной системе управления происходит распределение ответственности между менеджерами в части управления, планирования и контроля затрат и результатов деятельности подразделения, за которое отвечает данный менеджер. В этих условиях менеджер децентрализованной организации в пределах своих полномочий имеет право самостоятельно, без согласования с высшим руководством оперативно принимать решения на определенную сумму денег. В связи с этим становится актуальным вопрос: какая же степень децентрализации должна быть выбрана менеджерами высшего уровня как оптимальная? Понятно, что они попытаются максимизировать преимущества децентрализации над ее недостатками. В этом и состоит смысл так называемого оптимизационного подхода.

Представим преимущества и недостатки децентрализованной структуры управления подразделениями (табл. 1).

Таблица 1

**Преимущества и недостатки децентрализованной структуры
управления подразделениями (филиалами)**

Преимущества	Недостатки
1. Менеджеры структурных подразделений могут принимать своевременные решения, что особенно привлекательно для потенциального заказчика	1. Принимаются некомпетентные и необоснованные решения, когда благо подразделения становится выше, чем убытки организации в целом, что происходит в случае: а) несогласованности целей всей организации и отдельного структурного подразделения; б) недостатка информации, по которой менеджеры структурных подразделений могут определить влияние своей деятельности на другие части организации. Такие решения наиболее вероятны в организациях с высокой степенью самостоятельности ее сегментов
2. Менеджеры структурных подразделений наделяются полномочиями и ответственностью, что способствует развитию управленческого таланта. Ценен не только обучающий процесс, но и накопленный на ошибках опыт	2. Сокращается деятельность по отношению к организации в целом. Менеджеры сегментов могут не обращать внимания на другие структурные подразделения этой же организации, не отличая их от внешних контрагентов
3. Высшее руководство, освободившись от бремени ежедневных решений, может сконцентрировать свое внимание на стратегическом развитии всей организации	
4. Менеджер структурного подразделения по сравнению с менеджером высшего ранга обладает большей информацией о местных условиях	
5. Деятельность менеджеров подразделений становится более мотивированной, если они могут проявить собственную инициативу	
6. Небольшие подразделения имеют преимущества "дружного коллектива" при решении определенных задач	

В современных условиях практически все руководители корпораций делятся властью в гораздо большей степени, чем это делали их предшественники. Административно-командная модель устарела. Задача руководителя в настоящее время состоит в том, чтобы определить стратегическое направление, заручиться согласием подчиненных, дать им денежные средства и полномочия и оставить их в покое. При этом внутрифирменный учет также должен соответствовать целям и задачам "рыночного духа", внутрифирменного маркетинга и способствовать активизации роли каждого работника в управлении.

Децентрализация - это, прежде всего, характеристика отношений между руководителями различного уровня в управленческой иерархии организации. Вместе с тем децентрализация - это не отрицание управления, а его новое качество, позволяющее максимизировать в конечном итоге

совокупные доходы организации. Децентрализация управления воздействует на организационную структуру предприятия и способствует более четкому, формализованному определению всех уровней управления и всех сегментов организации.

Организационную структуру современной компании можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Линии ответственности - это линии, показывающие направление движения информации. Как следствие, учетная система, которая в рамках такой структуры обеспечивает регистрацию, отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценить деятельность конкретных менеджеров, превращается в систему учета по центрам ответственности.

В управленческом учете под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, - показатель, определяемый для данного подразделения руководством.

Сегменты бизнеса, деятельность которых является предметом бухгалтерского управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.

Концепцию по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. В 1952 г. он писал, что учет по центрам ответственности - это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления.

Цель учета по центрам ответственности - обобщение данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо.

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

- центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;
- во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо - менеджер;
- для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;
- менеджеры центра ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и в составлении планов на предстоящий период;
- необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности;
- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат.

Деление производственного предприятия на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей, технологии и организации производственного процесса, методов переработки исходных материалов, выпускаемой продукции,

уровня технической оснащенности и других факторов.

Рассматривая основные особенности технологии транспорта, среди них можно выделить следующие:

- продукцией транспорта является продукция особого вида: перемещение грузов и пассажиров. Поэтому для исчисления ее объема (кроме традиционного денежного эквивалента) используется своя система показателей. Так, перевозки грузов измеряются в тоннах и тонно-километрах, а пассажиров - в количестве человек и пассажиро-километрах;

- характер продукта на транспортных предприятиях обуславливает особую систему оборотных фондов, в составе которой отсутствует сырье;

- продукция транспортных предприятий потребляется непосредственно в период совершения технологического процесса, связанного с перемещением различных видов грузов и пассажиров;

- предмет перевозки груз не является собственностью транспортного предприятия и, следовательно, не выступает в качестве элемента ее средств производства, поэтому в бухгалтерском учете перевозимые грузы ни по ассортименту, ни по количеству не отражаются. В отличие от предметов труда в промышленности, предмет перевозки железнодорожным транспортом в процессе труда не подвергается обработке, не изменяет своей самостоятельной потребительной формы, стоимость перевозимого груза не входит в стоимость полезного эффекта (перемещения), а следовательно, и в издержки железной дороги. Они являются лишь объектом статистического учета, и в то же время количество груза (его вес или объем) выступает необходимой информацией для расчета стоимости тарифа за перевозку, взимаемого фирмой-перевозчиком;

- продукцию, создаваемую транспортными предприятиями, нельзя хранить или накапливать;

- процесс производства (перевозки), рассматриваемый только как перемещение грузов и пассажиров, не имеет незаконченных операций. Поэтому в транспортных организациях не определяют и не оценивают незавершенное производство.

Таким образом, железнодорожный транспорт (его основная деятельность) как отрасль, оказывающая услуги производственного характера,

осуществляет перемещение продуктов труда из пунктов их производства в пункты потребления, продолжая процесс производства в сфере обращения. Транспортная услуга не является объектом хранения, она потребляется в момент производства и выступает в виде вещи, отделимой от процесса производства. Развитие услуги железнодорожной перевозки требует наличия обширной сети филиалов (подразделений) у организации-перевозчика. Это приводит к возникновению центров ответственности.

В управленческом учете выделяют четыре типа центров ответственности:

- центры затрат;
- центры доходов;
- центры прибыли;
- центры инвестиций.

В основе данной классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей, определяемый широтой представленных им полномочий и полнотой возложенной на них ответственности.

Руководитель центра затрат обладает наименьшими управленческими полномочиями и, следовательно, несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета в этом случае нацелена лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

При выделении центров затрат встречается разделение на центры управленческих и нормативных затрат по критерию уровня полномочий руководителей подразделений. Такое деление подходит для предприятий железнодорожного транспорта.

Так, руководитель центра управленческих затрат ответствен за обеспечение наилучшего уровня услуг. Классическим примером такого центра ответственности является бухгалтерская служба. Ответственность же руководителя центра нормативных затрат заключается в достижении нормативного (планового) уровня затрат. Нормативы, как правило, охватывают сферы прямых затрат труда, прямых затрат сырья и материалов и переменные косвенные расходы (общепроизводственные расходы, часть прямых коммер-

ческих расходов). Эффективность деятельности такого подразделения, соответственно, измеряется размером позитивных или негативных отклонений фактического уровня затрат от нормативного (планового) уровня.

Центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования.

При определении структурного предприятия как центра затрат в условиях промышленного производства рекомендуется учитывать следующие моменты:

а) каждый центр затрат, возглавляемый мастером или начальником отдела, который оказывает помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат, должен являться отдельной сферой ответственности;

б) центр затрат должен объединять приблизительно однотипные машины и рабочие места, обуславливающие издержки однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является загрузка производственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат;

в) все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на такие центры возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центр доходов - это центр ответственности, руководитель которого отвечает за получение доходов, но несет ответственности за издержки. Деятельность менеджеров подобных подразделений обычно оценивается на основе заработанных ими доходов, поэтому задачей управленческого учета в данном случае будет фиксация результатов деятельности центра ответственности на выходе.

Но это не означает, что в подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов, даже самый малый, несет затраты. В системе управ-

ленческого учета он классифицируется как центр доходов потому, что администрация организации по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

Как свидетельствует практика, центры затрат и доходов в наибольшей степени присущи современным российским организациям.

Однако, для того чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами - оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому на предприятиях в странах с развитой рыночной экономикой наиболее часто встречаются центры прибыли и инвестиций.

Более широкими полномочиями обладает руководитель центра прибыли - он отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию о стоимости издержек на выходе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управленческого учета может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые затраты, в других случаях включаются полностью или частично также косвенные издержки.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль - показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

При всех своих преимуществах центры прибыли не заинтересованы в рачительном использовании выделенных им инвестиций. Этого недостатка лишены центры инвестиций - сегменты предприятия, чьи менеджеры не только контролируют затраты и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестируемых в них средств.

Руководители центров инвестиций в сравнении со всеми вышеназванными полномочиями в руководстве несут наивысшую ответственность за принимаемые решения. Им делегировано право принимать собственные инвестиционные решения, т.е. распределять выделенные администрацией предприятия средства по отдельным проектам.

В зависимости от вида центра ответственности менеджеры осуществляют анализ выявленных отклонений:

- по затратам на производство продукции (работ, услуг) в центрах затрат;
- доходам (в центрах прибыли и доходов);
- прибыли и ее составляющим - затратам и доходам (в центрах прибыли).

По затратам на производство продукции (работ, услуг) отклонения определяют по статьям затрат с последующим выявлением причин (факторов) отклонений (изменения цен, нормы расхода и др.).

По доходам определяют влияние на выявленные отклонения изменения объема продажи или производства продукции, структуры продукции, цен на продукцию.

При анализе отклонений по прибыли, доходам и расходам используются плановые, учетные и отчетные данные, данные о нормах и нормативах, оперативно-техническая, конструкторская и технологическая документация.

Плановые данные содержатся в различных формах годового плана, сметах (бюджетах) расходов на управление и обслуживание производства, сводной смете затрат на производство, плановых калькуляциях себестоимости продукции, себестоимости отдельных видов готовой продукции и полуфабрикатов, заданиях по научно-техническому и организационному развитию производства, расчетах экономии по планируемым к внедрению организационно-техническим мероприятиям.

Учетная информация содержится в первичных документах и учетных регистрах о переработке сырья и материалов и выпуске готовой продукции, в ведомостях распределения сырья и материалов по видам продукции, в учетных регистрах по учету затрат на производство продукции, в ведомостях (машинограммах) аналитического учета затрат цехов и выпуска продукции по цехам, учета изменений норм и отклонений норм и др.

Отчетные данные содержатся в отчетах центров ответственности, а по организации в целом -

в “Отчете о прибылях и убытках” (о выручке от продаж, производственной себестоимости, коммерческих и управленческих расходах) и в разд. 6 “Расходы по обычным видам деятельности” Приложения к бухгалтерскому балансу (о расходах по элементам затрат).

Данные о нормах и нормативах содержатся в технологических картах и спецификациях, нормативных калькуляциях готовых изделий, различных справочниках норм и нормативов.

К оперативно-технической документации относят оперативные сведения о затратах по производствам, цехам, участкам, бригадам, сменам, рабочим местам, об отклонениях от норм, извещения об изменении норм, акты о внедрении научно-технических и организационных мероприятий и др.

Конструкторскую и техническую документацию составляют конструкторские и технологические карты, чертежи, схемы, спецификации и другие технические документы о выпускаемой продукции и расходуемых производственных ресурсах.

На выявленные отклонения по различным показателям оказывают влияние, как правило, сразу несколько факторов. Определить степень влияния каждого из них зачастую трудно. В таких случаях целесообразно использовать метод элиминирования, сущность которого заключается в исключении влияния ряда факторов и выделении одного из них.

По данным о затратах на производство по их элементам определяют объем производственных запасов, составляют материальные и трудовые балансы, баланс доходов и расходов, определяют правильность начисления амортизации, исчисляют объем вновь созданной продукции и т.д.

Классификация затрат, удовлетворяющая целям управления, является основой организации управленческого учета и анализа производственной деятельности, методом обработки и анализа информации о производственных затратах.

Под классификацией издержек производства понимается сведение по определенным признакам всего разнообразия затрат на производство в экономически обоснованные группы. Каждая группировка затрат основана на том, что отдельные виды затрат имеют разный характер формирования и способы снижения, связи с производственным процессом, неодинаковую эластичность по отношению к изменяющимся внутри-

производственным и рыночным условиям функционирования предприятия, разный характер влияния на прибыль, различную степень управляемости и неопределенности.

Как правило, управленческие решения влияют на определенные группы затрат, поэтому классификация затрат должна учитывать степень реагирования издержек на то или иное управленческое решение, и детальная классификация затрат, в первую очередь, нужна для выявления причин их возникновения.

Классификация и состав затрат регламентируются для разных целей и уровней управления по-разному.

Для целей бухгалтерского учета применяется Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99), которое не предусматривает детальной регламентации расходов. Предприятиям предоставлено право самостоятельно формировать состав затрат, используя при этом соображения экономической целесообразности и документальной оформленности. Внутренним нормативным документом, определяющим состав затрат по местам возникновения и видам работ железных дорог, является номенклатура расходов основных видов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта.

Первым признаком группировки являются элементы затрат. Утверждается, что под экономическим элементом понимается экономически однородная первичная затрата, которую нельзя разложить на составные части, или элементы показывают, что именно израсходовано на производство продукции, работ (услуг), каково соотношение отдельных элементов затрат в их сумме.

Общим для всех предприятий железных дорог независимо от их принадлежности к видам деятельности является учет и группировка затрат производства по экономическим элементам (табл. 2).

Элемент затрат связан со средствами, израсходованными на выполнение работ, услуг. Статьи затрат показывают, на выполнение каких работ израсходованы средства не только головной организации, но и ее подразделений, филиалов. В структурных подразделениях возникают затраты на производство, поэтому в них необходимо организовать контроль и управление рациональным использованием производственных ресурсов. Встает задача группировать затраты по местам их возникновения с выделением центров зат-

Таблица 2

Классификация затрат организаций железных дорог по экономическим элементам

№ п/п	Элемент затрат	Статьи затрат
1	Материальные затраты	Стоимость покупных материалов, запасных частей для ремонта подвижного состава, устройств, оборудования, зданий, сооружений, пути; спецодежды; инвентаря; топлива, приобретаемого со стороны и расходуемого на тягу поездов и для других целей; покупной энергии на передвижение поездов с электровозной тягой; энергии на отопление зданий и помещений, выработку всех видов энергии на технологические, энергетические и другие нужды; хозяйственных перевозок и т.д.
2	Затраты на оплату труда	Все виды оплаты труда основного производственного персонала предприятий железных дорог, а также работников, не состоящих в штате предприятий, но занятых эксплуатационной деятельностью. В фонд оплаты труда включается также оплата очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск и время выполнения государственных обязанностей, стоимость бесплатно выдаваемой работникам форменной одежды, бесплатно предоставляемых коммунальных услуг и др.
3	Отчисления на социальные нужды	Обязательные отчисления по установленным законодательством нормам в фонды социального, медицинского и пенсионного страхования
4	Амортизация	Сумма амортизационных отчислений основных производственных фондов и нематериальных активов
5	Прочие затраты	Статьи затрат, не вошедшие в предыдущие элементы: налоги, сборы и отчисления в специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком; платежи по обязательному страхованию имущества предприятия; платежи по кредитам в пределах установленных ставок и т.д.

рат, которые образуют действительно необходимые объекты учета.

Место возникновения затрат на железной дороге - это структурное подразделение дороги, где осуществляется планирование, потребление, первичный фактический учет производственных затрат исходя из их целевого и функционального назначения.

Главная задача центров ответственности, отвечающих за формирование затрат, состоит в недопущении перерасхода средств, а также в анализе и предоставлении информации по отклонениям от норм (плана), с выделением виновников, инициаторов отклонений или фактора затрат. Наличие эффективной системы управления по отклонениям обеспечит необходимое качество управления затратами.

Определяя эффективность работы ОАО "РЖД" в целом, необходимо знать, кто несет ответственность за конечные результаты и их слабые. Для этого требуется полная ясность относительно распределения центров ответственности по акционерному обществу в целом.

В современных условиях работы ОАО "РЖД" следует сформировать и выделить центры ответственности с четким определением полномочий, прав и обязанностей ответственных исполнителей. Это возможно в результате организации и постановки управленческого учета, наработки опыта функционирования новых управленческих структур в отрасли.

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов по экон. спец. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2003.

2. Керимов В.Э. Управленческий учет : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. спец. М., 2001.

3. Меньшикова М.Ю. Управленческий учет и анализ затрат структурных единиц ОАО "Российские железные дороги" : дис. ... канд. экон. наук. Самара, 2010.

4. Попова Л.В., Головина Т.А., Маслова И.А. Современный управленческий анализ: теория и практика контроллинга: учеб. пособие. М., 2006.

5. Шафранская М.Н. Управленческий учет в коммерческих организациях железнодорожного транспорта: дис. ... канд. экон. наук. М., 2004.

6. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. М., 2001.

Поступила в редакцию 04.02.2011 г.