

На правах рукописи

Крайнова Вера Владимировна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПЕРЕВОЗКИ
В ОРГАНИЗАЦИЯХ ВНУТРЕННЕГО ВОДНОГО
ТРАНСПОРТА**

Специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2007

Диссертация выполнена на кафедре Бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского.

Научный руководитель – кандидат экономических наук, доцент
Мизиковский Игорь Ефимович

Официальные оппоненты – доктор экономических наук, профессор
Безаев Иван Иванович
– кандидат экономических наук, доцент
Гришина Ольга Валентиновна

Ведущая организация ФГОУ ВПО Санкт-Петербургский
государственный университет водных
коммуникаций

Защита состоится 19 апреля 2007 года в 14 часов на заседании диссертационного совета К 212.166.04 в Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского по адресу: 603000 г. Н. Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд.220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского.

Автореферат разослан «16» марта 2007 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета
к.э.н., доцент

Л.Ф. Суходоева

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования.

В современном мире транспорт приобретает все большее значение. Планы России по вступлению во Всемирную торговую организацию, разработка шельфовых месторождений нефти в Каспийском море и на Севере, динамичное развитие интермодальных контейнерных перевозок – все эти перемены ведут к развитию транспортной отрасли, и конечно, открывают новые возможности для внутреннего водного транспорта.

Российская Федерация располагает самой большой в мире сетью внутренних водных путей. В европейской части России функционирует не имеющая аналогов Единая глубоководная система, включающая крупные реки, их притоки и межбассейновые соединения. Протяженность внутренних водных путей по состоянию на 1 января 2006 года составляет 101,6 тыс. км, из них с гарантированными габаритами 37,3 тыс. км, что составляет 40 % по сравнению с 1990 годом.

Общий спад экономики, сокращение промышленного производства, а в особенности размеров строительства, привели к резкому снижению объема перевозок речным транспортом, начиная с 1990 года. В результате объем перевозок в 1998 году составил 102 млн. т, что примерно соответствует уровню начала 50-х годов.

После спада экономики и масштабной неплатежеспособности, продолжавшихся до 1999 года, отмечались положительные тенденции роста объемов перевозок грузов и пассажиров. Для закрепления намеченных тенденций, определения дальнейшей стратегии развития отрасли, Правительством России в 2003 году была принята Концепция развития внутреннего водного транспорта России. В Концепции определены цели, задачи и методы государственного регулирования в отрасли в условиях развития рыночных отношений и структурного реформирования экономики на период до 2015 года.

В соответствии с Концепцией развития внутреннего водного транспорта России целью развития является превращение внутреннего водного транспорта в современную, высокоэффективную и устойчиво функционирующую отрасль транспортного комплекса страны.

С 2002 года реализуется федеральная программа «Внутренние водные пути России на 2002–2010 годы» и «Модернизация транспортной системы России». Программы нацелены на увеличение перевозок грузов и развитие международного транспортного коридора Север–Юг,

проходящего по территории России и соединяющего Индию и Иран с Западной Европой.

В настоящее время подъем внутреннего водного транспорта определяются комплексом взаимосвязанных факторов, решающим из которых является финансово-экономическое положение судоходных компаний. Несмотря на определенный подъем отрасли в целом, удельный вес прибыльных предприятий составляет не более 50 %. Одной из причин такого положения являются опережающие темпы роста расходов над доходами. Рентабельность перевозок в организациях отрасли продолжает оставаться значительно ниже действующей процентной ставки Центрального банка (табл. 1), что делает отрасль непривлекательной для инвесторов.

Таблица 1

Показатели рентабельности перевозок крупнейших судоходных компаний в 2000–2005 гг., %

Наименование организации водного транспорта	Годы						Средний уровень ряда
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	
ОАО «СК «Волжское пароходство»	13,1	2,6	7,5	-1,1	7	3,6	5,45
ОАО «Северо-Западное пароходство»	11,48	6,7	4,3	5,1	4,9	1	5,58
ОАО «Ленское объединенное речное пароходство»	6,2	4,3	8,09	1,49	13	5,32	6,4
ОАО СК «Татфлот»	-32	-3	10,6	-12	-6	3,71	-6,45

Дальнейшее развитие отрасли невозможно без хорошо организованной системы управления, эффективность ее, как известно, зависит от качества информационного обеспечения, важнейшим «поставщиком» которого является бухгалтерский учет. В настоящее время бухгалтерская информация, опираясь на сложившуюся в организации систему ее формирования, лишь частично соответствует информационной потребности управленческой деятельности, и, по нашим наблюдениям, еще не в состоянии служить информационной базой системы управления экономикой организаций отрасли.

Наше исследование показало, что бухгалтерский учет в организациях внутреннего водного транспорта имеет общие недостатки, среди них наиболее существенными являются:

Û отсутствие комплексной системы, охватывающей учет доходов и расходов для подготовки управленческих решений;

Û существующая учетная информация, с одной стороны, не обеспечивает потребности управления, с другой – используется в ограниченных рамках;

Û отсутствие оперативной информации о постоянных и переменных затратах;

Û отсутствие системного анализа факторов, влияющих на себестоимость продукции;

Û бюджетирование как допустимые границы затрат, не охватывает все сферы деятельности организации.

Процесс развития отрасли требует пересмотра традиционных систем бухгалтерского учета, отказа от сложившихся годами стереотипов. В условиях быстроменяющейся рыночной среды появляются новые объекты учета, меняются структура, объем, назначение учетной информации, меняются пользователи, растут и варьируются их требования. Поэтому в отрасли трудно переоценить необходимость развития бухгалтерского управленческого учета в такой его системе, которая способна обеспечить решение массы управленческих задач транспортной организации на основе соизмерения затрат и результатов в разрезе отдельных видов транспортных услуг, центров ответственности, сегментов деятельности.

Наши исследования показали, что в судоходных компаниях в настоящее время имеются определенные предпосылки управленческого учета и применяются отдельные его фрагменты, но отсутствует комплексная его система, ориентированная на отраслевую специфику водного транспорта.

Необходимость разработки научно-обоснованной отраслевой системы управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта и ее дальнейшего развития определили выбор темы диссертационного исследования, его цель, предмет, объект.

Степень разработанности проблемы.

Управленческому учету посвятили свои труды отечественные и зарубежные ученые: А.С. Бакаев, И.И. Безаев, М.А. Вахрушина, Н.Д. Врублевский, К.М. Гарифуллин, О.В. Гришина, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Е. Керимов, Н.П. Кондраков, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, В.И. Ткач, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Апчерч, К. Друри, Э. Майер, Д.Ж. Рис, Ж. Ришар, Ч.Т. Хонгрен и другие. Однако названные

исследователи в своих работах касаются общих характеристик управленческого учета. К сожалению, в их трудах практически отсутствуют отраслевые аспекты управленческого учета, включая управленческий учет на внутреннем водном транспорте. Между тем, управленческий учет создается, главным образом, для оперативного управления экономикой конкретного хозяйствующего субъекта.

Вопросам бухгалтерского финансового учета на водном транспорте посвящены работы Кузнецовой Е.В., Шмерлиной С.И. Монографий, диссертаций и других научных разработок по управленческому учету в организациях внутреннего водного транспорта нет, хотя эта важнейшая для России отрасль, не менее чем другие, нуждается в совершенствовании экономических методов управления на основе учетной информации, пригодной для управленческой деятельности.

Цель и задачи диссертационного исследования

Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики и организационных принципов построения и использования системы управленческого учета и калькулирования себестоимости в организациях внутреннего водного транспорта.

Достижение поставленной цели обусловило необходимость решения ряда научных и практических задач, а именно:

• исследовать современное состояние и проблемы развития внутреннего водного транспорта России;

• определить цели, задачи и место управленческого учета в общей системе учета в организациях отрасли;

• изучить основные особенности внутреннего водного транспорта, оказывающие непосредственное влияние на организацию и методику отраслевого управленческого учета;

• определить реальные возможности и способы внедрения управленческого учета в организациях отрасли;

• исследовать и обосновать классификации затрат в организациях внутреннего водного транспорта;

• уточнить и дополнить методические основы калькуляционного учета и подходы к формированию себестоимости перевозок в организациях внутреннего водного транспорта;

• исследовать принципы учета затрат по центрам ответственности, ориентированные на отраслевую особенность в организациях внутреннего водного транспорта;

У разработать предложения по совершенствованию документального оформления и документооборота в части учета затрат в организациях отрасли, предложить отраслевые регистры внутривозвратной отчетности по затратам;

У определить перспективы и способы внедрения бюджетирования в организациях водного транспорта;

У определить перспективы использования бюджетного анализа в организациях отрасли.

Предметом исследования данного диссертационного исследования являются разработка и внедрение системы управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта.

Объектом исследования являлась организация бухгалтерского управленческого учета в субъектах хозяйственной деятельности внутреннего водного транспорта на примере крупнейших судоходных компаний России: ОАО СК «Волжское пароходство» (г. Н. Новгород), ОАО «Северо-Западное пароходство» (г. Санкт-Петербург), ОАО «Ленское объединенное речное пароходство» (г. Якутск), СК "Татфлот» (г. Казань) и др.

Были использованы научные исследования по теме, выполненные кафедрой учета, анализа и аудита и кафедрой управления транспортом Волжской государственной академии водного транспорта при непосредственном участии диссертанта.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета. К работе привлечены методические и инструктивные материалы, материалы научно-практических конференций и научно-исследовательских тем, эксплуатационные и бухгалтерские отчеты предприятий отрасли, внутренняя отчетность организаций внутреннего водного транспорта.

Методика исследования базируется на диалектическом методе познания, предполагающем изучение системы отраслевого управленческого учета в его развитии. В ходе исследования и разработки рекомендаций применялись как статистические и экономико-математические методы, так и методы экономического анализа, комплексный, системный подход. При обработке аналитического материала применялся пакет прикладных программ Microsoft Excel.

Работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, пунктов 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях

различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, метод ее статистического анализа».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании и систематизации комплекса вопросов, связанных с организацией отраслевого управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта.

При проведении исследований получены следующие результаты, которые характеризуются научной новизной:

• определены и сгруппированы основные отраслевые особенности организации управленческого учета применительно к внутреннему водному транспорту;

• разработаны организационные принципы и последовательность действий при построении управленческого учета в организациях отрасли;

• уточнен состав и классификация затрат организаций внутреннего водного транспорта в управленческом учете, разработан проект инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости перевозок в организациях отрасли, принятый Нижегородским территориальным институтом профессиональных бухгалтеров для согласования с комитетом по управленческому учету института профессиональных бухгалтеров России;

• обоснована возможность использования системы простого и развитого директ-костинга на внутреннем водном транспорте;

• разработана детализированная структура центров ответственности и мест возникновения затрат в организациях внутреннего водного транспорта, обосновано создание на судах центров прибыли;

• предложен усовершенствованный порядок документального оформления и документооборота по эксплуатационным расходам, предложены отраслевые регистры внутрихозяйственной отчетности по затратам;

• определены организационные принципы и методика бюджетирования в организациях отрасли, сформулированы рекомендации по формированию, контролю и анализу бюджетов.

Теоретическая и практическая значимость. Теоретическая значимость выполненного исследования заключается в разработке методических и теоретических основ концепции управленческого учета, которые можно использовать при разработке нормативных документов, регламентирующих элементы управленческого учета в организациях

внутреннего водного транспорта. Практическая значимость исследования определяется, прежде всего, прикладным характером научных положений и выводов диссертации, содержащих обоснование и систематизацию комплекса вопросов, связанных с организацией управленческого учета в организациях водного транспорта, что будет способствовать экономическому развитию предприятий отрасли.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований докладывались на международном научно-промышленном форуме «Великие реки-2006» и российских научно-практических конференциях, проводимых в Н. Новгороде в 2004–2006 гг. (Университет Российской академии образования, 2004 г.; Волжская государственной академии водного транспорта, 2004–2006 гг.).

Отдельные положения и результаты исследования используются в учебном процессе кафедрой учета, анализа и аудита Волжской государственной академии водного транспорта при преподавании дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Особенности бухгалтерского учета на транспортных предприятиях», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы» и использованы при подготовке методических пособий для студентов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Результаты исследования нашли отражение в отчете по научно-исследовательской работе «Установление тарифов на перевозки в навигацию 2007 года», выполненной Волжской государственной академией водного транспорта непосредственным участием диссертанта по заявке ОАО «Ленское объединенное речное пароходство» (2006 г.).

Разработанный проект инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости перевозок в организациях отрасли, принят Нижегородским территориальным институтом профессиональных бухгалтеров для согласования с комитетом по управленческому учету института профессиональных бухгалтеров России.

Основные положения диссертации и рекомендации, изложенные в работе, обсуждались с ведущими специалистами судоходных компаний. Отдельные положения и рекомендации диссертационной работы внедрены в ОАО «Судоходная компания «Волжское пароходство» (г. Н. Новгород) и ОАО «Ленское объединенное речное пароходство» (г. Якутск).

Публикации результатов исследования. По результатам исследования опубликовано 13 печатных работ, общим объемом 8,74 п.л., из них 6,2 п.л. лично соискателя, в том числе в центральной печати.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих 35 таблиц и 13 рисунков, заключения, списка литературы, включающего 188 наименований и 23 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обоснована актуальность темы, состояние изученности проблемы, определены цели и задачи исследования, предмет и объект, научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе «Экономическое содержание управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта» проанализировано современное состояние и проблемы развития внутреннего водного транспорта России, изложены разработанные диссертантом положения о целях, задачах и месте управленческого учета в системе учетной информации в организациях отрасли, рассмотрена взаимосвязь управленческого учета с другими видами учета. Определены и сгруппированы основные отраслевые особенности организации управленческого учета, разработана последовательность действий при внедрении системы управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта.

Во второй главе «Организация и методика управленческого учета на внутреннем водном транспорте» охарактеризованы предлагаемые классификации затрат организации отрасли в управленческом учете, уточнены и дополнены методические основы калькуляционного учета и подходы к формированию себестоимости перевозок в организациях внутреннего водного транспорта. Определены основные положения по учету затрат и результатов деятельности в разрезе мест возникновения затрат и центров ответственности, разработана их детализированная структура в организациях внутреннего водного транспорта, обосновано создание на судах центров прибыли. Предложен усовершенствованный порядок документального оформления и документооборота по эксплуатационным расходам, предложены отраслевые регистры внутрихозяйственной отчетности по затратам.

В третьей главе «Бюджетирование в управлении организациями внутреннего водного транспорта» отклонений.

В заключении диссертационного затронуты проблемы методики бюджетирования и бюджетного анализа и отражены перспективы их развития в организациях отрасли. Разработана и предложена структура бюджетов для организаций внутреннего водного транспорта, разработана отраслевая методика бюджетирования основных затрат, рекомендовано использование гибких бюджетов в организациях водного транспорта. Рекомендовано осуществлять контроль и корректировку исполнения бюджетов с использованием методики многоуровневого анализа исследования даны выводы и обобщены научно-практические результаты исследования.

III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Определены и сгруппированы основные отраслевые особенности организации управленческого учета применительно к внутреннему водному транспорту.

При создании управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта было бы ошибкой использовать общие теоретические правила управленческого учета или пытаться механически перенести в отечественный учет разработки западных специалистов. Мы убеждены в том, что управленческий учет формирует внутрихозяйственную, в немалой степени конфиденциальную учетно-экономическую информацию, на содержание и порядок обобщения которой сильно влияют особенности экономики водного транспорта. Игнорировать их – значит, вернуться к неэффективным методам управления экономикой предприятия.

Наши исследования показали, что на организацию управленческого учета оказывают влияние следующие отраслевые особенности функционирования предприятий отрасли (табл.2).

Таблица 2

Отраслевые особенности внутреннего водного транспорта и их влияние на организацию управленческого учета

Отраслевая особенность	Влияние на организацию управленческого учета
1. Территориальная рассредоточенность и удаленность производственных объектов – транспортных единиц от	Требует обязательного учета затрат, а по возможности и результатов деятельности в разрезе

органов управления	мест возникновения затрат и центров ответственности
2. Внутренний водный транспорт характеризуется многообразием транспортных работ: перевозки классифицируются по видам флота, по родам грузов, по скорости, по расстоянию и др.	Предопределяет использование системы учета директ-костинг для выявления маржинального дохода по каждой виду перевозки при выборе альтернативных вариантов и управления прибылью
3. Транспортный процесс совершается одновременно с потреблением продукции: как следствие, на водном транспорте отсутствует незавершенное производство	Предопределяет использование при калькулирования себестоимости системы дирек-костинг
4. Наличие у крупных судоходных компаний филиалов и представительств (базы технического обслуживания флота, вещевые базы, выплатные пункты и др.)	Требует обязательного учета затрат в разрезе мест возникновения затрат и центров ответственности, так же данная черта предопределяет широкое использование метода бюджетирования

Продолжение таблицы 2

Отраслевая особенность	Влияние на организацию управленческого учета
5. В затратах по перевозкам затраты по содержанию флота составляют более 90 %	Предопределяет детальное изучение данных затрат, их поведение, классификацию в управленческом учете, создание мест затрат на судах для организации текущего контроля и регулирования, для принятия управленческих решений и бюджетирования
6. Транспорт не создает готовой продукции, в транспортном процессе отсутствует сырье и основные материалы, это приводит к особой структуре себестоимости, где наибольший удельный вес занимают зарплата и топливо	Предопределяет необходимость разработки методики бюджетирования данных затрат и их анализа для контроля и регулирования
7. Зависимость объема перевозок от природно-географических факторов, состояния внутренних водных путей, состояния гидротехнических сооружений и как результат убытки от недогруза и простоев в ожидании воды и шлюзования	В связи со снижением объема перевозок предопределяет использование анализа безубыточности

8 Сезонный характер работы речного транспорта – наличие навигационного и межнавигационного периодов	Ввиду неравномерности поступления доходов в течение года с сохранением постоянной составляющей затрат, предопределяется необходимость бюджетирования: составление операционного, а так же финансового бюджета
9. В связи с отменой административного закрепления перевозчиков за грузоотправителями, при свободном выборе партнеров по сделке на рынке транспортных услуг, фактические объемы перевозок часто не совпадают с плановыми. Эта приводит к несопоставимости плановых и отчетных данных по затратам	Эта особенность предопределяет использование в отрасли гибких бюджетов, которые составляются для определенного диапазона деловой активности
10. Большинство затрат по перевозкам носят полупостоянный (полупеременный) характер – так называемые смешанные затраты: заработная плата плавсостава, единый социальный налог и другие	Предопределяет при проведении конкретных расчетов в рамках маржинального анализа использование методов корреляции, наименьших квадратов, высшей и низшей точек

2. Разработаны организационные принципы и последовательность действий при построении системы управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта.

Этапы построения системы управленческого учета в организациях водного транспорта представлены на рис. 1.

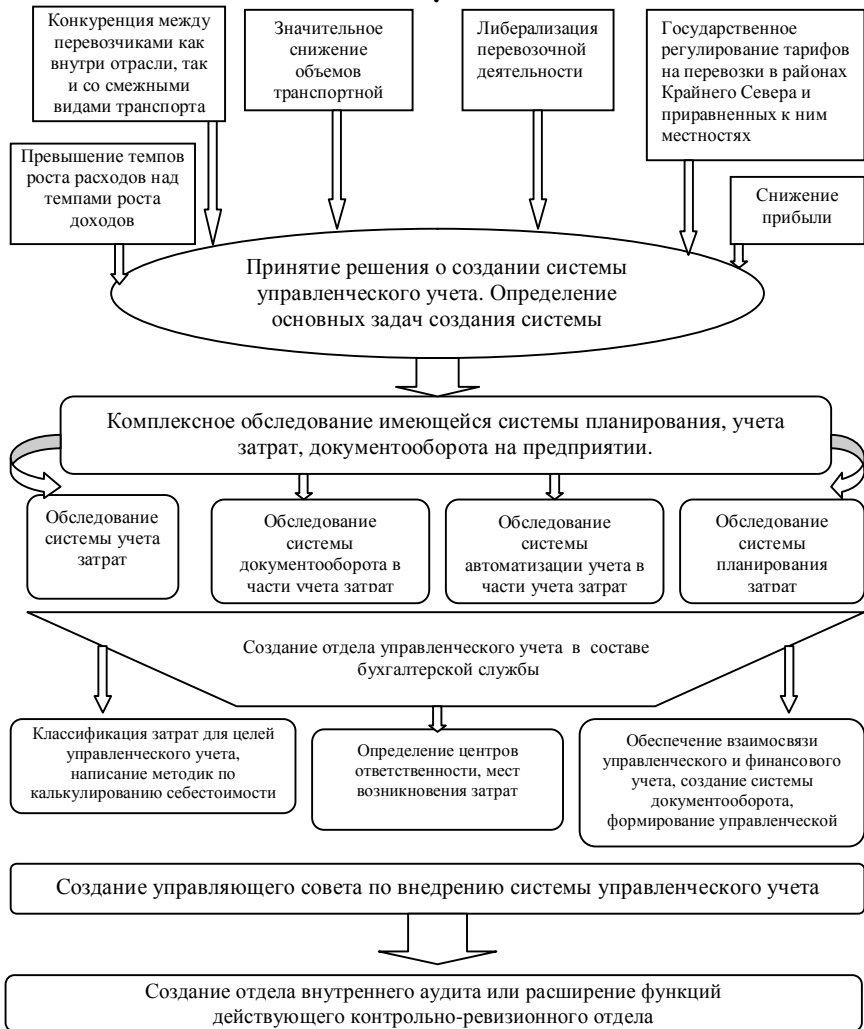


Рис. 1. Стадии создания системы управленческого учета в организациях внутреннего водного транспорта

Посредством анализа особенностей организаций отрасли для определения перспектив разработки, создания и внедрения системы управленческого учета было выявлено, что наилучшим организационным решением для внедрения системы управленческого учета будет учреждение отдела управленческого учета в составе бухгалтерской

службы судоходной компании. С учетом данных рекомендаций, нами разработана новая структура бухгалтерии. По нашему мнению, объединение в одном подразделении функций по подготовке информации и ее интерпретации позволит снизить информационные потери, повысить релевантность информации.

3. Уточнен состав и классификация затрат организаций внутреннего водного транспорта в управленческом учете, разработан проект инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости перевозок в организациях отрасли, принятый Нижегородским территориальным институтом профессиональных бухгалтеров для согласования с комитетом по управленческому учету института профессиональных бухгалтеров России.

Проведенные нами исследования показали, что в настоящее время организации водного транспорта (ОАО СК «Волжское пароходство», ОАО «Северо-Западное пароходство», ОАО «Ленское объединенное речное пароходство», СК "Татфлот" и др.) практикуют традиционную классификацию затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции. Это отвечает требованиям бухгалтерского финансового учета, планирования затрат и исчисления полной бухгалтерской себестоимости перевозок, но его информация может быть использована лишь для получения уроков на будущее по уже свершившимся фактам хозяйственной деятельности. Нами изучены различные классификации затрат, предлагаемые в специальной литературе, и на этой основе разработаны классификации затрат организаций водного транспорта для управленческого учета.

В настоящее время при формировании себестоимости транспортной продукции (работ, услуг) в отрасли используют Отраслевую инструкцию по составу затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг предприятий основной деятельности речного транспорта, утвержденную Министерством транспорта РФ 08.03.1993 N ВА-6/152.

Упомянутая инструкция не пересматривалась более 10 лет и во многом устарела в силу известных причин.

С целью совершенствования калькуляционного учета и устранения противоречий с действующим законодательством нами разработан значительно обновленный проект инструкции по учету затрат и калькулированию себестоимости перевозок в организациях внутреннего водного транспорта.

Основные наши предложения можно свести к следующим:

Устранить противоречия в широко используемой терминологии, а так же в формировании статей затрат. Отраслевая инструкция была разработана на базе Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, которое утратило силу с 01.01.2000 г. В настоящее время учет расходов регламентирован ПБУ 10/99 «Расходы организации», а так же другими положениями по бухгалтерскому учету, которые значительно изменили подход к формированию расходов организации, но ограничены лишь рамками финансового бухгалтерского учета.

У детализировать статью «Прочие расходы», удельный вес которой составляет около 25 % общей суммы затрат. На основании проведенного анализа статьи «Прочие расходы» в ОАО «Волжское пароходство» (г. Н. Новгород), ОАО «Ленское объединенное речное пароходство» (г. Якутск), СК «Татфлот» (г. Казань), заслуживают выделения такие весомые статьи затрат как «Дисбуртсменты» (8,6 % прямых затрат по перевозкам), «Навигационные сборы» (3 %), «Расходы по страхованию» (4 %), «Услуги государственных контролирующих органов» (2,1 %), «Услуги судовой связи» (2,5 %), а по международным перевозкам целесообразно дополнительно выделить статью «Командировочные расходы» (3,5 % прямых затрат по заграничным перевозкам). Определен состав затрат по каждой предложенной статье.

У рекомендовано организовать учет затрат и калькулирование себестоимости перевозок в разрезе каждого судна, что способствует, на наш взгляд, улучшению оперативного контроля за затратами и качества калькулирования (в настоящее время объектом калькулирования в отрасли является вид перевозок).

У рекомендованы отраслевые базы распределения косвенных затрат.

4. Обоснована возможность использования системы простого и развитого директ-костинга в организациях отрасли.

Исследование использования метода директ-костинг на предприятиях отрасли показало, что в настоящее время он применяется крайне редко, при этом возможности метода реализуются лишь частично. Основным направлением совершенствования применяемого в отдельных организациях директ-костинга является использование второй разновидности метода – развитого директ-костинга.

Для применения системы развитого директ-костинга, учитывая специфику отрасли, постоянные расходы необходимо разделять следующим образом:

ÿ постоянные затраты по местам их возникновения, к таким затратам необходимо отнести постоянные затраты судна: амортизацию, затраты по аренде флота, по страхованию судов и др.;

ÿ постоянные затраты по видам флота (пассажирский, грузовой самоходный сухогрузный, грузовой самоходный наливной, буксирный и др.), к этим затратам можно отнести затраты по содержанию вспомогательного флота;

ÿ постоянные затраты на организацию внутреннего водного транспорта, к ним мы сочли возможным отнести постоянные управленческие затраты судоходной компании.

Необходимо отметить, что использование системы развитого директ-костинга в организациях внутреннего водного транспорта за счет многоступенчатого учета сумм покрытия постоянных расходов позволит сформировать более совершенную информационную базу данных для последующего анализа структуры затрат и полученного результата в управленческом учете.

Наши исследования показали, что выбор между простым и развитым методом директ-костинга предопределяется классификацией затрат на переменные и постоянные. В диссертационной работе нами рассмотрены способы деления затрат на постоянные и переменные и предложена их классификация применительно к условиям водного транспорта. Для этого выбран метод наименьших квадратов, достоинством которого является высокая точность результатов расчета.

5. Разработана детализированная структура мест формирования затрат в организациях внутреннего водного транспорта, обоснована принципиальная схема центров прибыли на судах, для чего предлагается усовершенствованный порядок документального оформления и документооборота по эксплуатационным расходам, разработаны отраслевые регистры внутривозвратной отчетности по затратам.

На основе организационной структуры ОАО СК «Волжское пароходство» (г. Н. Новгород) нами разработана иерархия мест возникновения затрат и центров ответственности (табл. 3).

Таблица 3

**Места возникновения затрат и центры ответственности в организации
внутреннего водного транспорта (фрагмент)**

Структурное подразделение	Код ЦО	Балансовый счет	Вид организационной единицы (место возникновения затрат, центр ответственности)	Наименование места возникновения затрат, центра ответственности
Управления перевозок	18	20	Центр ответственности за прибыль	Управление внутренних грузовых перевозок
	19	20	Центр ответственности за прибыль	Управление туристических и пассажирских перевозок
	20	20	Центр ответственности за прибыль	Управление международных грузовых перевозок
	18.1	20	Управление перевозок	Центр прибыли
	18.2	20		Центр прибыли
	18.3	20		Центр прибыли
	18.4	26		Место возникновения затрат
Техническое управление	21	20	Центр ответственности за затраты	Техническое управление
	21.1	20	Техническое управление состоит из:	Место возникновения затрат
	21.2	20		Место возникновения затрат
	21.3	20		Место возникновения затрат
	21.4	26		Место возникновения затрат
				Место возникновения затрат

В практике судоходных компаний (ОАО СК «Волжское пароходство», ОАО «Ленское объединенное речное пароходство», СК «Татфлот») эксплуатационные расходы учитываются, укрупнено – по видам флота:

грузопассажирскому, самоходному грузовому сухогрузному, самоходному грузовому наливному, буксирному, несамоходному сухогрузному, несамоходному наливному, рейдовому и служебно-вспомогательному (налицо «котловой» учет).

Создание мест затрат на судах представляет собой механизм, необходимый для текущего контроля и повышения качества калькулирования себестоимости перевозок.

По нашему мнению, судно должно стать так же центром прибыли, так как для судов характерно соизмерение ресурсов на входе и генерируемых доходов на выходе. Признание судна центром прибыли позволит оценить экономический эффект функционирования каждой транспортной единицы. Использование системы директ-костинг, ориентированной нами на водный транспорт, обеспечит возможность исчисления маржинального дохода по каждому судну, что позволит, в свою очередь, определить его вклад в общую прибыль судоходной компании.

Проведенное исследование в ОАО СК «Волжское пароходство», ОАО «Северо-Западное пароходство», ОАО «Ленское объединенное речное пароходство», СК «Татфлот», показало, что полномочия капитана ограничены, а потому он не может являться ответственным лицом (в работе выделено лишь шесть частично регулируемых капитаном статей затрат из примерно двадцати возможных).

На наш взгляд, ответственными лицами по созданным центрам прибыли – судам, должны стать менеджеры соответствующих управлений перевозок (внутренних грузовых перевозок, международных грузовых перевозок, туристических и пассажирских перевозок). Для этого необходимо каждое судно закрепить за соответствующим менеджером, который совместно с капитаном будет регулировать и доходы, и затраты судна. В настоящее время управления перевозок являются центрами ответственности за доходы. Менеджер должен тесно сотрудничать с капитаном, иметь с ним постоянную связь для оперативного регулирования тех или иных затрат.

Затраты судна формируются в различных отделах и подразделениях судоходной компании (в техническом отделе, отделе комплексного обслуживания флота, на базах технического обслуживания флота), не связанных единой программой, что не способствует укреплению экономики судна. В связи с этим необходимо пересмотреть действующую схему документооборота.

Для перевода управлений перевозок из центра ответственности за доходы в центр ответственности за прибыль, необходимо акцептованные счета, авизо баз технического обслуживания флота и другие документы, формирующие затраты судна передавать для акцепта менеджерам судов.

Для группировки затрат по элементам, статьям затрат, местам возникновения затрат, конкретным перевозкам необходимо в первичной документации указывать признаки, подтверждающие целевой характер расходования ресурсов. К таким признакам в организациях водного транспорта, на наш взгляд, относятся коды:

Ў центра ответственности (подразделения организации) в соответствии с единым справочником;

Ў экономического элемента (материалы, заработная плата, отчисления на социальное страхование, амортизация, прочие расходы);

Ў вида затрат в соответствии с утвержденным единым справочником статей затрат.

Ў вида флота для прямых затрат по видам флота: пассажирский, грузовой самоходный сухогрузный, грузовой самоходный наливной, буксирный, несамоходный грузовой сухогрузный, несамоходный грузовой наливной;

Ў судна – для прямых затрат судна (в соответствии с утвержденным справочником);

Ў перевозки (№ договора) – для прямых затрат по перевозке;

Ў базы распределения косвенных затрат (в соответствии с утвержденным справочником);

Нами предложена сопроводительная справка к первичному документу, которая содержит вышеперечисленные коды. В процессе исследования нами разработан проект инструкции о порядке заполнения сопроводительной справки к расходным документам.

Таким образом, при акцепте каждого расчетного первичного документа (акт выполненных работ, счета на ремонт судов, топливо, товарно-транспортная накладная, авансовый отчет и др.) и признании его в управленческом учете оформляется сопроводительная справка с указанием дополнительных кодов.

Приведенное деление на центры ответственности и места возникновения затрат можно использовать так же и для формирования отчетности в управленческом учете. Так, на основе структуры мест возникновения затрат и центров ответственности, нами разработаны

формы отчетности управленческого учета базы технического обслуживания флота.

6. Предлагаются наиболее приемлемые отраслевые организационные принципы и методика бюджетирования. Сформулированы рекомендации по формированию, контролю и анализу бюджетов.

Нами предложена структура бюджетов для организаций внутреннего водного транспорта (рис. 2), разработана отраслевая методика бюджетирования основных затрат, рекомендовано использование гибких бюджетов на предприятиях водного транспорта. По нашему мнению, бюджет себестоимости перевозок должен формироваться в следующей последовательной цепочке:

• бюджет места возникновения затрат первого уровня – судна;

• бюджет места возникновения затрат второго уровня – вид флота;

• главный бюджет – бюджет по организации водного транспорта.

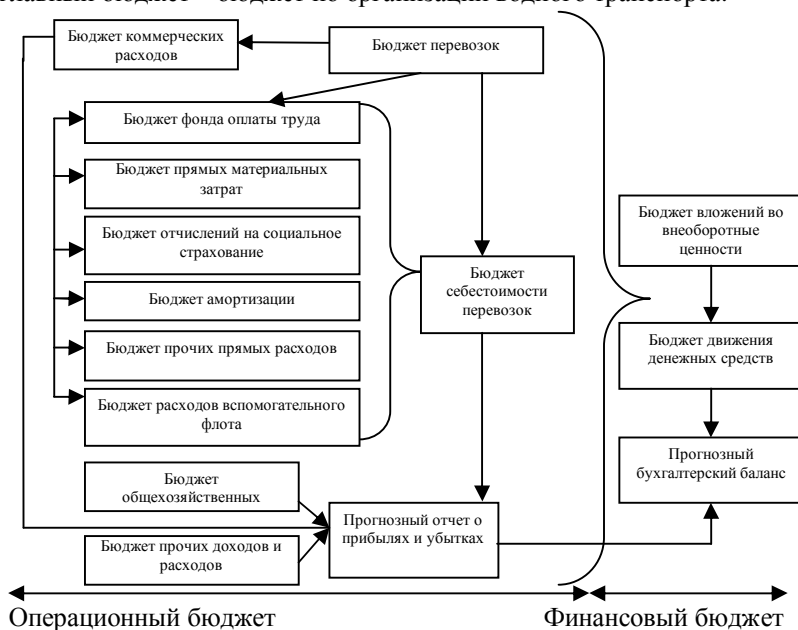


Рис. 2. Главный бюджет организации внутреннего водного транспорта

Предложена универсальная форма бюджета доходов и затрат по перевозкам, которая может составляться в разрезе различных уровней управления (судно, вид флота, судоходная компания), а так же форма бюджета для центров ответственности по общехозяйственным затратам.

В качестве примера мы привели бюджет доходов и затрат судоходной компании (табл. 4). В разработанной форме бюджета затраты подразделяются на:

• прямые и косвенные;

• переменные (полупеременные) и постоянные в разрезе уровней управления;

• прямые затраты по содержанию судна, в свою очередь делятся на рейсовые и другие эксплуатационные расходы.

Как нам представляется, к рейсовым затратам относятся топливо, дисбурсменты, навигационные сборы. В статьях 5.1.1–5.1.10 с достаточной степенью детализации представлены переменные (полупеременные) затраты по содержанию судна. Постоянные затраты представлены отдельным блоком (ст. 5.2–5.4) и в соответствии с концепцией развитого директ-костинга распределены по уровням управления.

Таблица 4

Бюджет доходов и затрат судна (вида флота, судоходной компании) на 2007 год

№п/п	Наименование показателя	План 2007 г.	в т.ч.			
			I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
1	2	3	4	5	6	7
1.	Период эксплуатации, сут.	55100	3888	16119	23688	11405
2.	Грузооборот, млн ткм	7480	240	2640	3380	1220
3.	Пассажирооборот, млн пкм	247	-	89	150	8
4.	Доходы от перевозок, тыс. руб.	2794000	288709	851858	1118347	535086
5.	Затраты по перевозкам, всего, тыс. руб.	2717600	398614	840572	875364	603050
5.1	Переменные (полупеременные) затраты	1537172	158723	461672	596416	320361
5.1.1	Рейсовые затраты	1134554	143571	332615	412691	245677
5.1.2	Заработная плата плавсостава	212459	3246	67180	102084	39949
5.1.3	Единый социальный налог	55239	843	17466	26541	10386
5.1.4	Рацион бесплатного питания	49670	509	16995	23933	8233
5.1.5	Масло	22837	2103	6934	8856	4944
5.1.6	Материалы навигационные	31905	3101	13921	10194	4689
5.1.7	Командировочные расходы	6588	1005	1000	3580	1003
5.1.8	Услуги судовой связи	10622	1900	2914	3320	2488
5.1.9	Комплексное обслуживание флота	10059	1283	2000	4952	1824
5.1.10	Прочие прямые переменные (полупеременные) затраты	3242	1162	647	265	1168

6.1	Маржинальный доход, тыс. руб. (4 -5.1)	1256828	129986	390186	521931	214725
5.2	Постоянные прямые затраты судна	580932	142098	136060	154470	148304
5.2.1	Амортизация судна и судового инвентаря	23471	5867	5867	5933	5804
5.2.2	Страхование судна	34344	8586	8586	8586	8586

Продолжение таблицы 4

1	2	3	4	5	6	7
5.2.3	Аренда судов	67382	16845	16845	16846	16846
5.2.4	Ремонт судов	409968	100400	93562	111005	105001
5.2.5	Прочие постоянные затраты судна	45767	10400	11200	12100	12067
6.2	Маржинальный доход 1, тыс. руб. (6.1-5.2)	675896	-12112	254126	367461	66421
5.3	Постоянные косвенные затраты по содержанию вспомогательного флота *	16754	4007	4200	4250	4300
6.3	Маржинальный доход 2*, тыс. руб. (6.2-5.3)	659142	-16119	249926	363211	62121
5.4	Постоянные косвенные затраты судоходной компании**	2280000	53700	58200	58050	58050
7.	Прибыль (убыток) ** *, тыс. руб. (6.3-5.4)	431142	-69819	191726	305161	4071

Примечание: * – отражается в бюджете по видам флота и по судоходной компании;

** – отражается в бюджете по судоходной компании.

Предложенная форма бюджета в дальнейшем успешно может быть использована для принятия различных управленческих решений.

1) Данную форму бюджета затрат по содержанию судна с предложенной классификацией затрат на рейсовые и другие затраты по содержанию судна удобно использовать для проектных методов расчета себестоимости перевозок.

2) В предложенной форме бюджета формируется показатель маржинального дохода, что является предпосылкой проведения маржинального анализа.

3) Предложенная в бюджете классификация эксплуатационных затрат на постоянные и переменные представляет широкие возможности для разработки гибких бюджетов. Для каждого вида затрат нами было получено уравнение регрессии, которое позволяет с наименьшими

трудозатратами рассчитывать показатели затрат исходя из предполагаемых или фактических объемов перевозок.

Функция бюджета как средства контроля и оценки деятельности организации раскрывается только тогда, когда прогнозируемые показатели сравниваются с фактическими. То есть по завершению планового периода необходимо составить отчет о фактической деятельности организации. Менеджеры в оценке результатов и совершенствования процесса производства используют анализ отклонений фактических показателей от плановых.

Выявленные в результате сравнения отклонения являются объектом последующего анализа. Мы рекомендуем осуществлять контроль и корректировку исполнения бюджетов с использованием методики многоуровневого анализа отклонений.

По нашему мнению, выводы, предложения и рекомендации, приведенные в диссертационном исследовании, будут способствовать дальнейшему развитию теории и практики управленческого учета и повышению его значимости в управлении организациями внутреннего водного транспорта.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ИЗЛОЖЕНЫ В СЛЕДУЮЩИХ ПУБЛИКАЦИЯХ

1. *Крайнова, В.В.* Некоторые аспекты управленческого учета на эксплуатационных предприятиях речного транспорта/ В.В. Крайнова// Материалы IV межвузовской научно-практической конференции «Современные проблемы науки, образования и производства». – Н.Новгород: НФ УРАО – 2004. – С. 221–224. – 0,17 п.л.

2. *Афиногенова, Т.Д.* Особенности учета на транспортных предприятиях: Учебно-методическое пособие/ Т.Д. Афиногенова, В.В. Крайнова, Г.М. Набоких. – Н. Новгород: Изд-во ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2004. – 47 С. – 2,85 п.л. (авторских 0,95 п.л.)

3. *Крайнова, В.В.* Измерение и оценка затрат эксплуатационного предприятия внутреннего водного транспорта на базе переменных расходов (директ-костинг)/ В.В. Крайнова // Научно-методическая конференция профессорско-преподавательского состава, аспирантов и специалистов. Юбилейный выпуск. Часть 2. – Н.Новгород: Изд-во ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2005. – С. 279–282. – 0,26 п.л.

4. *Крайнова, В.В.* Исторический опыт классификации затрат в судоходном бизнесе / В.В. Крайнова // Научно-методическая конференция профессорско-преподавательского состава, аспирантов и специалистов.

Юбилейный выпуск. Часть 2. – Н. Новгород: Изд-во ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2005. – С. 275–279. – 0,3 п.л.

5. *Крайнова, В.В.* Калькулирование в системе управленческого учета: теория и практика /В.В. Крайнова// Вестник ВГАВТ. Выпуск 15. Актуальные проблемы российского права, философии, экономики и финансов. – Н. Новгород: Издательство ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2005. – С. 163–172. – 0,78 п.л.

6. *Крайнова, В.В.* Концептуальные основы управленческого учета и его место в системе учета на предприятии /В.В. Крайнова// Вестник ВГАВТ. Выпуск 15. Актуальные проблемы российского права, философии, экономики и финансов. – Н. Новгород: Изд-во ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2005. – С. 172–184. – 1 п.л.

7. *Крайнова, В.В.* Производственный учет в системе управленческого учета /В.В. Крайнова // Вестник ВГАВТ. Выпуск 15. Актуальные проблемы российского права, философии, экономики и финансов.- Н. Новгород: Издательство ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2005. – С. 184–187. – 0,17 п.л.

8. *Крайнова, В.В.* Основные направления совершенствования управленческого учета на эксплуатационных предприятиях внутреннего водного транспорта /В.В. Крайнова// Тезисы доклада на Международном научно-промышленном форуме «Великие реки–2006». – Н. Новгород, Всероссийское АО «Нижегородская ярмарка», 2006. – С. 278–280. – 0,26 п.л.

9. *Крайнова, В.В.* Бюджетирование в системе управления эксплуатационными предприятиями внутреннего водного транспорта /В.В. Крайнова, М.С. Румянцева//Тезисы доклада на Международном научно-промышленном форуме «Великие реки–2006». – Н. Новгород, Всероссийское АО «Нижегородская ярмарка», 2006. – С. 275–277. – 0,26 п.л. (авторских 0,13 п.л.)

10. *Минеев, В.И.* Управленческий учет и анализ как основа роста экономического потенциала предприятий речного транспорта /В.И. Минеев, Н.В. Сиволов, В.Н. Щепетова, В.В. Крайнова //Речной транспорт–2006 – № 2. – С. 50–55. – 0,7 п.л. (авторских 0,17 п.л.)

11. *Крайнова, В.В.* Учет расходов судоходной компании по местам возникновения и центрам ответственности/В.В. Крайнова// Вестник ВГАВТ. Выпуск 19. – Н. Новгород: Изд-во ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2006. – С. 161–171. – 0,96 п.л.

12. *Крайнова, В.В.* Возможности использования бюджетного анализа на эксплуатационных предприятиях внутреннего водного транспорта /В.В. Крайнова// Вестник ВГАВТ. Выпуск 19. – Н. Новгород: Изд-во ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2006. – С. 156–161. – 0,61 п.л.

13. *Крайнова, В.В.* Выбор организационной формы управленческого учета в судоходных компаниях /В.В. Крайнова// Вестник ВГАВТ. Выпуск 19. – Н. Новгород: Изд-во ФГОУ ВПО «ВГАВТ», 2006. – С. 151–155. – 0,44 п.л.