**Гульнара Сагиндыкова**

# МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЭКСПЛУАТАЦИОННЫХ ЗАТРАТ НА ПОДГОТОВКУ ЦИСТЕРН ПОД НАЛИВ НЕФТИ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

***В статье рассмотрены методологические основы учета эксплуатационных затрат на подготовку цистерн под налив нефти, предложены альтернативные варианты по совершенствованию его организации. В основу положены законодательные акты Республики Казахстан, зарубежные разработки по автоматизации системы налогового учета.***

***Ключевые слова:*** *управленческий учет, учет затрат, эксплуатационные затраты, бухгалтерский учет, затраты на подготовку цистерн под налив нефти.*
***Табл. 2. Лит. 11.***

**Гульнара Сагіндикова**

# МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЕКСПЛУАТАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДГОТОВКУ ЦИСТЕРН ПІД НАЛИВ НАФТИ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

***У статті розглянуто методологічні основи обліку експлуатаційних витрат на підготовку цистерн під налив нафти, запропоновано альтернативні варіанти щодо вдосконалення його організації. В основу покладено законодавчі акти Республіки Казахстан, зарубіжні розробки з автоматизації системи податкового обліку.***

***Ключові слова:*** *управлінський облік, облік витрат, експлуатаційні витрати, бухгалтерський облік, витрати на підготовку цистерн під налив нафти.*

**Gulnara Sagindykova**[1]

# METHODOLOGICAL BASIS FOR ACCOUNTING OF OPERATIONAL COSTS ON TANKS PREPARATION FOR OIL LOADING AND THE WAYS TO IMPROVE IT

***The article considers the methodological grounds for the accounting of operational costs on tanks preparation for oil loading and proposes the alternatives on how improve its organization. The improvement is based on the legislation of the Republic of Kazakhstan as well as on foreign works concerning the automation of tax accounting system.***

***Keywords:*** *managerial accounting; cost accounting; operational costs; accounting; costs on tanks preparation for oil loading.*

**Постановка проблемы.** Президент Республики Казахстан Н.А. Назарбаев в книге «Казахстан-2030: Процветание, безопасность и улучшение благосостояния всех казахстанцев» отметил, что «с учетом значительной территории и сырьевой направленности экономики основной объем грузовых перевозок в Казахстане будет осуществляться железной дорогой» [3]. Одним из приоритетных направлений национальной экономики является нефтедобывающая промышленность, перевозка продукции которой в основном выполняется железнодорожным транспортом. В свою очередь, современный темп формирования рынка, возникновение и развитие международных деловых отношений, новизна и непредсказуемость в политической, национальной, экономи-

[1] Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor, Department of Accounting and Audit, Kazakh University of Economy, Finance and International Trade, Astana, Republic of Kazakhstan.

© *Гульнара Сагиндыкова, 2013*

ческой, правовой областях, переход на международные стандарты вызывают необходимость внимательного и серьезного отношения к той среде, в которой функционируют организации национальной компании «Казакстан темір жолы» (далее – НацКомпания). Усиление экономического значения железнодорожной отрасли имеет множество форм своего выражения. Прежде всего эффективное развитие НацКомпании в современных условиях связано с использованием системы управленческого учета. За счет этого будет обеспечен рост экономического потенциала компании, формирующий, развивающий и реализующий факторы экономического характера, которые оказывают серьезное позитивное воздействие на ускорение экономического развития железнодорожной отрасли.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Вопросы управленческого учета нашли наиболее широкое отражение в отечественной и зарубежной литературе, посвященной формированию управленческого учета. Различные аспекты управленческого учета как основы организационно-административной системы отражены в работах таких ученых дальнего и ближнего зарубежья, как Д. Борнер [11], В.П. Бугаев [4], М. Габдуллин [1], В.И. Гридюшко [4], С.К. Жуков [2], Н.З. Криворучко [4], Н. Назарбаев [3], Дж.С. Рис [10], К.Т. Тайгашинова [6; 7], К.Н. Энтони [10] и др.

**Нерешенные ранее части общей проблемы.** На сегодняшний день в республике можно выделить следующие проблемы:

- недостаточная степень разработанности теоретической и методологической сторон управленческого учета на предприятиях железнодорожного транспорта;
- недостаточно развитая законодательная база системы управленческого учета на предприятиях железнодорожного транспорта.

**Целью исследования** является исследование теоретических и практических аспектов управленческого учета и разработка научно-методических рекомендаций по учету эксплуатационных затрат применительно к структурным подразделениям национальной компании «Казакстан темір жолы». В соответствии с поставленной целью в работе были определены следующие задачи:

- рассмотреть теоретические и практические проблемы управленческого учета в организациях железнодорожного транспорта в современных условиях и пути его совершенствования;
- доказать актуальность и необходимость использования приемлемых зарубежных методик управленческого учета применительно к условиям деятельности организаций национальной компании «Казакстан темір жолы»;
- определить современные отраслевые особенности управленческого учета и их роль в управлении затратами на подготовку цистерн под налив нефтепродуктов;
- разработать и предложить рекомендации по совершенствованию методов системы учета эксплуатационных затрат по текущему отцепочному ремонту, промывке и пропарке цистерн.

**Основные результаты исследования.** Перевозка нефти и нефтепродуктов осуществляется железнодорожным транспортом в цистернах и имеет свои технологические особенности. Работы по подготовке цистерн к перевозке

нефти влекут немалые затраты, которые нуждаются в организации и обеспечении достоверности и своевременности учета, а также отражении в отчетности [7]. Существенной составной частью управленческого учета является составление внутренней оперативной отчетности по центрам ответственности. Отчет по каждому уровню представляет собой важнейший документ, источник информации для контроля, анализа и оценки деятельности структурного подразделения.

В вагонном эксплуатационном депо форма ВУ-23 выступает основным источником информации для анализа и контроля эксплуатационных затрат [9]. Однако основной недостаток организации учета производственных затрат – недостаточные результативность и оперативность бухгалтерского учета. В рамках формирования методики учета эксплуатационных затрат на производство работ по текущему отцепочному ремонту, техническому осмотру и обслуживанию в вагонных эксплуатационных депо можно рекомендовать разработанный нами проект ***сводного внутреннего оперативного документа по ремонту в разрезе элементов эксплуатационных затрат***, подробно изложенный в табл. 1.

Данная унифицированная форма отчета выступает в качестве накопительного документа [6], который позволит отразить в первом разделе «Производственные показатели» ежемесячный объем проследовавших грузовых вагонов через пункт технического обслуживания (ПТО) по видам ремонта; во втором разделе «Виды неисправностей грузовых вагон-цистерн и расход материалов» отражены следующие показатели: дата, тип грузового вагон-цистерны, вид неисправности, номер вагона, фактически отпущенного материала со склада, вид материала, количество, сумма, подпись получателя; в третьем разделе «Расчет численности работников и заработной платы» отражена профессия, число работников, разряд работника, трудоемкость, часовая тарифная ставка, расценка за осуществление того или иного вида ремонта; в четвертом разделе «Общая стоимость ремонта по статьям» показан номер статьи затрат, ее наименование и общая сумма затрат по элементам [5]:

- материальные затраты: топливо, материалы, электроэнергия;
- затраты на оплату труда;
- отчисления от оплаты труда;
- оплата счетов: сторонним организациям, структурным подразделениям АО НК «Казакстан темір жолы», дочерним АО;
- износ основных средств;
- прочие.

Следовательно, проект сводного внутреннего оперативного документа по ремонту в разрезе элементов эксплуатационных затрат позволит отразить данные следующих документов: производственная программа, лимитно-заборная карта на выдачу топлива, запасных частей, материалов, ведомость по заработной плате, накладная на сдачу неиспользованных запчастей, дизельного топлива, акт сдачи цистерны по готовности (форма ВУ-31), а также карточка учета затрат по каждому виду ремонта [9].

Данный отчет составляется мастером и утверждается начальником цеха и главным бухгалтером. В зависимости от вида ремонта потребляемое количест-

*Таблица 1.* **Предлагаемая унифицированная форма сводной внутренней оперативной отчетности по ремонту цистерн в разрезе элементов эксплуатационных затрат,** *авторская разработка*

1. Производственные показатели

| | Январь | Февраль | Март | Апрель | Май | Июнь | Июль |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Приведенная продукция (приведен. вагон) | | | | | | | |
| Проследование вагонов через ПТО (вагон)<br>- грузовых<br>- пассажирских | | | | | | | |
| В грузовом движении (вагон/км) | | | | | | | |
| Подготовка вагонов под погрузку (вагон) | | | | | | | |
| Текущий отцепочный ремонт (вагон) | | | | | | | |

2. Виды неисправностей грузовых вагонов и расход материалов

| Дата | Тип грузового вагона | Вид неисправности | Номер вагона | Фактически отпущено со склада | | | Подпись получателя |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | Вид материалов | Количество | Сумма | |
| 01.09. | Цистерна | Трещина колесных пар | | Колесные пары | | | |
| | | | | | | | |

3. Расчет численности работников и заработной платы

| № | Профессия | Число рабочих (явочное) | Среднее списочное (расчетная) | Разряд работы | Трудоемкость | Часовая тарифная ставка | Расценка, (тенге) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Бригадир (освобожденный) | | | | | | |
| 2 | Газоэлектросварщик | | | | | | |
| 3 | Слесарь подвижного состава | | | | | | |
| 4 | Крановщик | | | | | | |
| | Итого: | | | | | | |

4. Общая стоимость ремонта по статьям

| Статья затрат | Наименование статей | Затраты на оплату труда | | Отчисления и расходы на социальный налог | | Материальные затраты | | | | | | Оплата счетов | | | | | | Износ о.с. | | Прочие | | Всего | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | материалы | | топливо | | электроэнергия | | сторонним организациям | | структурным подразделениям АО «НК "КТЖ"» | | дочерним ОАО | | | | | | | |
| | | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт | план | факт |
| 155 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 160 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

во и виды материалов, профессия и количество работников будут меняться. В конце смены составляют отчет об использовании, о движении материалов, трудовых затратах, общей стоимости выполненных работ по видам ремонта. Проект сводного внутренней оперативной отчетности по ремонту в разрезе элементов эксплуатационных затрат является основанием для проведения глубокого экономического анализа в целях принятия эффективного управленческого решения. Таким образом, учитывая недостаточное внимание к анализу и планированию финансовой деятельности структурного подразделения, необходимо усилить аналитичность учета затрат с одной стороны и внедрить в практику работы подразделения элементы управленческого учета [7].

Помимо текущего ремонта и технического обслуживания цистерн под налив нефти и нефтепродуктов большое значение приобретает качественная и своевременная подготовка вагон-цистерн к наливу нефтепродуктов на промывочно-пропарочных подразделениях [4]. Опыт передовых промывочно-пропарочных станций (ППС) как одной из отраслей железнодорожного транспорта показывает, что правильная организация и высокое качество технического обслуживания вагонов позволяет обеспечить высокую надежность и бесперебойную работу их в эксплуатации [1].

Основным показателем работы промывочно-пропарочных станций является подготовка вагон-цистерн под налив нефтепродуктов. На ППС поступают в основном цистерны из-под мазута, нефти, нефтебитума, дизельного топлива и других вязких нефтепродуктов [8].

Для обобщения информации в целом по цеху за месяц составляется производственный отчет в разрезе статей затрат. В форме отчета рационально предусмотреть возможность отражения расхода по видам ремонта и видам неисправности, что безусловно повысит трудовые затраты по заполнению отчета, но и обеспечит более достоверное исчисление прямых затрат в себестоимости работ.

Затраты по материалам распределяются между отдельными видами ремонта, неисправностям по прямому методу лишь в том случае, если один вид запасов расходуется на один вид выполняемых работ, например, только дегазация цистерн для подачи в ремонт или только обдувка и обсушка внутренних частей котла, только пропарка котла цистерн и т.д. [11]. При выполнении разных типов ремонта из однородного материала материальные затраты распределяются пропорционально технологическим нормативам расхода материалов без внесения в них корректировок.

В целях совершенствования внутреннего учета и отчетности как информационной базы для принятия оперативных управленческих решений необходимо преобразовать месячный производственный отчет в сменный, где нормативный расход и отклонения по материальным и трудовым затратам необходимо отражать по каждому виду работ [6]. Для этого в промывочно-пропарочной станции необходимо усовершенствовать форму месячного производственного отчета на сменный как оперативный внутренний учет затрат, предусмотрев отражение нормативного расхода материальных ценностей на выпуск каждого вида запасов, отклонения по материальным затратам на основании сигнальных документов, объем выполненных работ [10].

Предлагается преобразовать действующую форму отчета за месяц на форму сменного отчета (табл. 2), которая состоит из 5 разделов: «Производственные показатели», «Виды работ по подготовке вагон-цистерн и движение материалов», «Расчет трудозатрат», «Объем выполненных работ по промывке и пропарке вагон/цистерн», «Общая стоимость ремонта по элементам затрат».

Сменный отчет составляется по данным технологического журнала, первичных документов на получение запасов, табелей учета рабочего времени, актов о браке, актов о готовности цистерны. Для свода информации в целом по цеху за месяц составляется предлагаемая форма внутреннего отчет затрат (за смену) в разрезе статей. Таким образом, обеспечивается слежение за несоответствием показателей сменного и месячного отчетов. Более того, это позволит проанализировать отклонения от норм и их влияние на другие статьи затрат, анализировать выполнение задания по объему работ, по качеству и видам работ, определять результат деятельности бригады за смену и производить расчеты влияния уровня эффективности использования материальных и трудовых затрат на конечный результат, анализировать зависимость между доходом и себестоимостью выполненных работ в разрезе отдельных его видов, что очень важно для установления оптимального объема производства и уровня внутренних цен, анализировать показатели использования отдельных видов ресурсов, их влияние на конечные результаты, т.е. производительность, материалоемкость, обобщать информацию о деятельности смены по цеху, а также результатов деятельности цехов в целом по подразделению [2]. При этом отпадает необходимость в составлении месячного, квартального, годового производственного отчета, поскольку имеющаяся информация позволяет обобщать результаты деятельности на любой момент времени.

Исходя из вышеизложенного, рациональнее использовать следующую форму сменного производственного отчета для промывочно-пропарочной станции Акжайык (Атырауская обл., Казахстан) (табл. 2) как форму внутренней оперативной отчетности.

Обобщая результаты проведенного исследования можно сформулировать следующие **выводы и предложения**:

1. Организация учета эксплуатационных затрат ремонта и технического обслуживания цистерн под налив нефти грузового вагонного парка требует своего совершенствования. В частности, разработан проект сводного внутреннего оперативного отчета по ремонту в разрезе элементов эксплуатационных затрат, который позволит отразить данные следующих документов – производственная программа, лимитно-заборная карта на выдачу топлива, запасных частей, материалов, ведомость по заработной плате, накладная на сдачу неиспользованных запчастей, дизельного топлива, акт сдачи цистерны по готовности (форма ВУ-31), а также карточка учета затрат по каждому виду ремонта.

Проект сводного внутреннего оперативного документа по ремонту в разрезе элементов эксплуатационных затрат послужит основанием для проведения глубокого управленческого анализа в целях принятия эффективных управленческих решений.

2. По результатам изучения теории и практики учета эксплутационных затрат промывочно-пропарочных станций в работе рекомендовано усовер-

*Таблица 2.* **Предлагаемая унифицированная форма внутреннего отчета затрат (за смену),** *авторская разработка*

1 Производственные показатели

| | Дата | | Дата | | Дата | | Дата | | Дата | | Дата | | Дата | | Дата | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1 смена | 2 смена | 1 смена | 2 смена | 1 смена | 2 смена | 1 смена | 2 смена | 1 смена | 2 смена | 1 смена | 2 смена | 1 смена | 2 смена | 1 смена | 2 смена |
| Подано цистерн на ППС для подготовки | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Подготовлено с ППС | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Всего со станции и ППС | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Из них горячим способом | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Нефть | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Мазут холодным способом | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Дизельное топливо | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Бензин | | | | | | | | | | | | | | | | |
| ТС (керосин) | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Печное топливо | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Подано из-под темных нефтепродуктов под светлые | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Забраковано цистерн на ППС всего | | | | | | | | | | | | | | | | |
| В том числе по техническим неисправностям | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Остатки нефтебитума | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Хим. грузы | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Прочие | | | | | | | | | | | | | | | | |

2. Виды работ по подготовке вагон/цистерн и движение материалов

| Тип грузового вагона | Вид неисправности | Номер вагона | Фактически отпущено со склада | | | Подпись получателя |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Вид материалов | Количество | Сумма | |
| Цистерна | Трещина колесных пар | 354689 | Колесные пары | 2 | 2506 | |
| | | | | | | |

**Окончание** *табл. 2*

3. Расчет трудозатрат

| Наименование работ | Трудозатраты, в чел/час | | | | Оплата труда | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | По норме | По факту | Отклонения | В % к норме | По норме | По факту | Отклонение |
| | | | | | | | |

4. Объем выполненных работ по промывке и пропарке вагон/цистерн

| Наименование работ | Остаток на начало смены | Выпуск физических вагон /цистерн | | Сдано в течение смены | | | | | Остаток на конец смены |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Норма | Отклонения | № акта | Количество | № акта | Количество | Всего | |
| | | | | | | | | | |

5. Общая стоимость ремонта по статьям

| № | Элементы затрат | Статья 157 | |
|---|---|---|---|
| | | План | Факт |
| 1 | Затраты на оплату труда | | |
| 2 | Отчисления и расходы на социальный налог | | |
| 3 | Материальные затраты:<br>- материалы<br>- топливо<br>- электроэнергия | | |
| 4 | Оплата счетов:<br>- сторонним организациям<br>- структурным подразделениям АО «НК “КТЖ”»<br>- дочерним ОАО | | |
| 5 | Износ основных средств | | |
| 6 | Прочие | | |
| | Всего | | |

шенствовать форму месячного производственного отчета на сменный (суточный) оперативный производственный отчет, где предусмотрено отражение нормативного расхода материальных ценностей на выпуск каждого вида запасов, отклонения от норм как по материальным, так и по трудовым затратам на основании сигнальных документов, объем выполненных работ и цену. Эта форма позволит проанализировать отклонения от норм и их влияние на другие статьи затрат, анализировать выполнение задания по объему работ, по качеству и видам работ, определять результат деятельности бригады за смену и производить расчеты влияния уровня эффективности использования материальных и трудовых затрат на конечный результат, анализировать зависимость между доходом и себестоимостью выполненных работ в разрезе отдельных его видов, что очень важно для установления оптимального объема производства и уровня внутренних цен, анализировать показатели использования отдельных видов запасов, их влияние на конечные результаты, т.е. производительность, материалоемкость, обобщать информацию о деятельности смены по цеху, а также результатов деятельности цехов в целом по отрасли. При этом отпадает необходимость в составлении месячного, квартального, годового производственного отчета, поскольку имеющаяся информация позволяет обобщать результаты деятельности на любой момент суток в разрезе смен.

1. *Габдуллин М. и др.* Внедрение современных технологий подготовки цистерн под налив с применением моющих средств «О-БИС» // Магистраль.– 2004.– №7. – С. 43–45.

2. *Жуков С.К.* Бухгалтерский учет на предприятиях железнодорожного транспорта Республики Казахстан: Учеб. Пособие: В 2-х ч. / Под ред. д.т.н., проф. А.Д. Омарова. – Алматы: Бастау, 2000. – Ч. I. – 374 с.

3. Казахстан-2030: Процветание, безопасность и улучшение благосостояния всех казахстанцев: Послание Президента Республики Казахстан Н. Назарбаев народу Казахстана. – Алматы: Білім, 1997. – 176 с.

4. *Криворучко Н.З., Гридюшко В.И., Бугаев В.П.* Вагонное хозяйство. Учебник для вузов ж.д. транспорта. – М.: Транспорт, 1976. – 280 с.

5. Номенклатура расходов по основной деятельности железнодорожного транспорта Республики Казахстан. – Астана, 2000. – Ч. I, II. – 195 с.

6. *Тайгашинова К.Т.* Логистика и управленческий учет товарно-материальных запасов (теория и методология): Монография / Отв. ред. д.э.н., проф. М.С. Ержанов. – Алматы: LEM, 2002. – 104 с.

7. *Тайгашинова К.Т.* Методические и теоретические основы управленческого учета (теория и методология): Монография. – Алматы: LEM, 2002. – 284 с.

8. Технологический процесс промывочно-пропарочной станции Акжайык. (Согласовано главным ревизором по безопасности движения поездов ДН-11 и утверждено директором Актюбинского отделения перевозок). – Акжайык, 2003. – 254 с.

9. Технологический процесс работы пункта текущего отцепочного ремонта вагонов (ТОР) ст. Кандыагаш. (Согласовано главным ревизором по безопасности движения поездов ДН-11 и утверждено директором Актюбинского отделения перевозок). – Кандыагаш, 2003. – 187 с.

10. *Anthony, K.N., Reece, J.S.* (1989). Accounting: Text and Cases. 8th ed. Illinois: Homewood. 1030 p.

11. *Borner, D.* (1961). Direct Costing als System der Kostenrechnung. Munchen.

Стаття надійшла до редакції 31.10.2012.