

Товма Н.А., Копбаева Г.

**Анализ системы
управленческого учета
АО «Национальная компания
Казахстан Темир жолы»**

В рыночной экономике для руководства предприятия возникла необходимость оперативно принимать управленческие решения о материально-техническом обеспечении производства ресурсами, выпуска конкурентоспособной на рынке продукции, освоении новых рынков сбыта, формировании собственной ценовой политики и ценовых стратегий на различных рынках, использовать разные формы реализации и расчетов. А также предвидеть спрос на выпускаемую продукцию в будущем и предусмотреть мероприятия для его стимулирования или переориентации предприятия на производство других видов продукции, либо диверсифицировать продукт, развивать направления альтернативного использования продукта. Это требует информации о поставщиках, ценах на ресурсы, условиях транспортировки и оплаты, затратах, способах и технологиях производства, о рыночной конъюнктуре, потребителях, развитии новых технологий, товарах и перспективных потребностях людей. В данной статье описывается система управленческого учета на примере «НК КТЖ». Показано распределение затрат на приобретение. Показан аналитический учет затрат и выпуска продукции, в котором есть информация, детализированная в необходимых разрезах для оперативного управления издержками.

Ключевые слова: АО «НК «КТЖ», Консолидированная финансовая отчетность, мультимодальный транспортно-логистический оператор.

Tovma N.A., Kopbaeva G.

**Analysis development of a
management accounting system
management accounting of
the JSC «National Company of
Kazakhstan Railways»**

In a market economy for guidance of enterprise there was a necessity operatively to accept administrative decisions about logistical support of production resources, producing of competitive at the market products, mastering of new markets of sale, forming of own price politics and price strategies on different markets, the need of differentiated forms of realization and calculations. And also to foresee demand on the produced products in the future and to envisage events for his stimulation or reorientation of enterprise on the production of other types of products, or to diversify a product, develop directions of the alternative use of product. It requires information about suppliers, prices on resources, terms of transporting and payment, expenses, methods and technologies of production, about the market state of affairs, consumers, and development of NT, commodities and perspective necessities of people. In this article the system of administrative account is described on the example of JSC «National Company of Kazakhstan Railways»

Key words: JSC «National Company of Kazakhstan Railways», consolidated financial reporting, multimodal transport-logistic operator.

Товма Н.А., Копбаева Г.

**АҚ «Қазақстан темір жолы»
Ұлттық компаниясы»
басқарушылық
есеп бухгалтерлік
есеп жүйесінің талдау**

Компанияны басқару үшін нарықтық экономика өндірістік ресурстарды логистика жөнінде жедел басқарушылық шешімдерді қабылдау үшін, нарықта бәсекеге қабілетті өнім өндіру, жаңа нарықтарды дамыту, әртүрлі нарықтарда өз баға саясаты мен баға стратегияларын қалыптастыру, іске асыру және реттеуде әртүрлі нысандарын пайдаланады. Ал болашақта өз өнімдерін сұранысты болжап және оны ынталандыру немесе кәсіпорынның басқа да өнімдер өндіру немесе өнімді пайдалана дамыту үшін, өнім бағытын әр тараптандыру жөніндегі іс-шараларды қамтамасыз ету керек. Бұл нарық жағдайында жеткізушілер, бағаны, ресурстарды, тасымалдау және төлем шарттарын, шығындарды, әдістер мен өндіріс технологиялары бойынша ақпараттарды, тұтынушыларды, жаңа технологияларды, өнімдер мен халықтың болашақ қажеттіліктерін дамытуды қажет етеді. Бұл мақалада «ҰК ҚТЖ» АҚ басқарушылық есептік жүйесін сипаттайды. Сатып алу бойынша шығындарға бөлу керектігі көрсетіледі. Шығындарды жедел басқару үшін егжей-тегжейлі ақпаратта аналитикалық бухгалтерлік шығындар мен шығысын көрсетеді.

Түйін сөздер: АҚ «ҰК» Қазақстан темір жолы, шоғырландырылған қаржы есебі, мультимодальдық көліктік-логистикалық оператор.

**АНАЛИЗ СИСТЕМЫ
УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
УЧЕТА
АО «НАЦИОНАЛЬНАЯ
КОМПАНИЯ
КАЗАХСТАН ТЕМИР
ЖОЛЫ»**

В современных рыночных условиях конкурентоспособность и эффективность работы каждого хозяйствующего субъекта во многом зависит от своевременного принятия управленческих решений по изменению объемов выпуска, ассортимента и качества продукции, его ценовой политики. Важнейшими задачами современной практики управления являются выработка и исполнение решений, направленных на достижение финансово-экономической устойчивости и эффективности функционирования организации. Самостоятельность хозяйствующих субъектов предполагает высокую ответственность за принимаемые управленческие решения. Неопределенность внешней среды, ее динамизм и неустойчивость влекут множество рисков для организации, что повышает роль экономической информации в принятии управленческих решений и оправдывает жесткость требований к информационной системе хозяйствующего субъекта.

Учетная система организации включает такие элементы, как бухгалтерский, налоговый, статистический, оперативный учет, которые являются источником информации необходимой для управления деятельностью организации. Эффективное управление хозяйственной деятельностью возможно при создании информационной системы, в которой наряду с информацией учетного характера о фактах хозяйственной жизни, формируется, интерпретируется, моделируется информация, имеющая ценность для принятия рациональных управленческих решений, определяющих будущее состояние хозяйствующего субъекта. Систему сбора, обработки и подготовки информации о деятельности хозяйствующего субъекта, необходимой внутренним пользователям для обеспечения процессов управления называют управленческим учетом.

Содержание понятия «управленческий учет» многогранно. Сущность его заключается в формировании и функционировании информационной системы предприятия в целях эффективного управления хозяйственной деятельностью. Со становлением управленческого учета в организации он органически включается в информационную систему как важнейший его элемент. Управленческий учет представляет собой систему, которая охватывает все виды учетной информации, необходи-

мой для внутреннего пользования руководством организации и управления в пределах самой организации.

В системе управленческого учета осуществляются поиск путей эффективного использования и управления ресурсами, контроль за качеством и объемом выпуска продукции, определяют и сопоставляют финансовые результаты с затратами по видам выпускаемой продукции и подразделениям, оценивают экономическую эффективность хозяйственной деятельности организации. Планирование деятельности организации и координация действий подразделений, выработка вариантов альтернативного использования ресурсов, обоснование и принятие управленческих решений тактического и стратегического характера является сложным и ответственным для руководства организации. Это требует постоянного совершенствования учетной системы предприятия, овладения методами планирования, учета и контроля за объектами организации в соответствии с требованиями современного управления.

Управленческий учет как самостоятельная область бухгалтерского дела, имеющая системность, высокую информативность, возникла на крупных предприятиях экономически развитых стран во второй половине XX столетия (конец 40-х – начало 50-х гг.). Возникновению управленческого учета способствовало усиление конкуренции, экономическое развитие крупных предприятий, расширение сфер деятельности, научно-технический прогресс, дифференциация рынков, товаров и потребителей, развитие науки и практики менеджмента, выдвижение новых требований и качественные изменения в управлении организацией. Для эффективного управления предприятием возникла объективная необходимость в разделении бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета, что получило признание в международной практике учета. Так по формулировке Американской ассоциации бухгалтеров «бухгалтерский учет – это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и предоставления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений». Основная задача бухгалтерского учета – предоставление информации в объеме, достаточном для удовлетворения требований различных пользователей (внутренних и внешних), причем при минимальных затратах. Предоставление информации осуществляется через предоставле-

ние отчетности (финансовой, управленческой). Таким образом, бухгалтерский учет – это система учета, включающая подсистемы (финансовую и управленческую).

Важной составной частью как финансового, так и управленческого учета стал производственный учет, главная цель которого – сбор информации об издержках производства, калькуляция себестоимости продукции (услуг), анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами.

Развитие производственного учета исторически обусловлено необходимостью оперативного контроля на предприятиях в условиях концентрации капитала, расширения масштабов производства и использования наемной рабочей силы. Во второй половине XX-го столетия производственный учет в промышленно развитых странах стал перерастать в управленческий учет. Ужесточение внутреннего контроля за потреблением ресурсов привело к развитию новых методов учета и контроля: использование гибких смет, составление предварительных смет и оперативное выявление отклонений от смет, систематический анализ издержек производства. Функционирование организации стало зависеть от управления издержками и принятия оперативных управленческих решений в различных сферах деятельности. Необходимость ориентации предприятия в условиях углубления рыночных отношений, многообразия и усложнения отношений с внешней средой, определило место управленческому учету как практическому инструменту, позволяющему осуществлять на более качественном уровне управление хозяйственной деятельностью.

В соответствии с национальными учетными традициями в разных странах развивались равнозначные по содержанию и отражению процессов, но различные по названию формы информационных систем. Термин «управленческий учет» происходит от англ. «management accounting» (дословно «управленческое счетоводство»), возникшего в англоязычных странах в конце 40-х годов XX века. Американские специалисты Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер под управленческим учетом понимают идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Английский ученый К. Друри отмечает, что управленческий учет – это подготовка информации, необходимой для

осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решений, планирование, контроль и регулирование.

Выражение «management accounting» не получило единодушного признания в странах с развитой рыночной экономикой. В европейских странах, например в Германии не пользуются термином «управленческий учет», а современное управление осуществляется в системе контроллинга, одним из основополагающих элементов, которого является исчисление затрат и результатов. Во Франции используется понятие «маржинальный учет», на основе показателей маржинальной прибыли осуществляется поиск и обоснование управленческих решений.

Управленческий учет как научная дисциплина является логическим следствием эволюционного развития бухгалтерского учета. В современных условиях управление, как общая функция организованных систем для целенаправленного воздействия на финансово-хозяйственную деятельность предприятия, требует дополнительной информации, которую традиционный учет в силу своей методологии дать не может. Официальное признание управленческого учета как самостоятельной научной дисциплины можно отнести к 1972 г., когда Американской ассоциацией бухгалтеров была разработана программа подготовки специалистов по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтер-аналитик. С этого момента управленческий учет получил широкое распространение не только в США, но и Великобритании, Японии, Канаде. Выделение управленческого учета в отдельную научную дисциплину имеет скорее концептуальный характер и является ценным для развития теории, методологии учета, практического применения и решения задач управления, стоящих перед хозяйствующими субъектами, а также для подготовки специалистов, адаптированных к рыночным отношениям.

Реформирование экономической системы хозяйствования в нашей стране объективно определило необходимость изучения информационных систем предприятий стран с развитыми рыночными отношениями. Переход к рыночной системе хозяйствования изменил все условия функционирования хозяйствующих субъектов. С начала 90-х гг. в России появились переводы изданий зарубежных ученых-экономистов и специалистов по управленческому учету и контроллингу (Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера, К. Друри, Дж. Г. Сигела, М. Карренбауэра, Р. Мюллендорфа и др.). Труды зарубежных авторов

вызвали огромный интерес и дали толчок развитию отечественной науки и практики в этой области. Однако было бы неверным считать, что до начала реформ 90-х гг. в России управленческий учет не существовал.

В аналитическом учете затрат и выпуска продукции представляется информация, детализированная в необходимых разрезах для оперативного управления издержками. Цели этого направления учета: оперативный контроль затрат в местах их возникновения, разграничение и измерение затрат по видам затрат, периоду времени, продукту или заказу, выявление отклонений от норм и стандартов затрат и стандартов-требований к продукту. Второе направление производственного учета – калькулирование – обеспечивает калькуляционный учет: группировку издержек в аналитических разрезах, позволяющих определить себестоимость продукции применением способов исчисления себестоимости единицы продукции (калькуляции). Для выполнения задач производственного учета и формирования системы управленческого учета является важным определение объектов учета затрат, методов учета затрат, объектов калькулирования, калькуляционных единиц и методов калькулирования себестоимости продукции. Производственный учет позволяет решить следующие задачи: контроль за целевым использованием сырья, материалов, топлива, энергии и выполнением планов выпуска продукции, работ и услуг по подразделениям предприятия; оперативный контроль за использованием ресурсов, выявление причин отклонений от норм и стандартов затрат непосредственно в ходе технологических процессов; своевременное полное и достоверное отражение фактических затрат на производство по объектам учета затрат, элементам и статьям затрат; обеспечение калькулирования единицы продукта, его частей, заказа, полуфабриката, незавершенного производства, процесса, работы или услуги; выявление результативности производства продукции по себестоимости подразделений предприятия; обеспечение сопоставимости фактической информации планируемой.

В настоящее время, АО «НК КТЖ» имеет холдинговую структуру, основанную на обеспечении функциональной целостности и управляемости железнодорожной отрасли в перевозочном процессе. Единственным акционером АО «НК «КТЖ» является Акционерное общество «Фонд национального благосостояния «Самрук-Казына» [1].

АО «Национальная компания «Қазақстан темір жолы» (далее – «Компания») было создано в Казахстане в соответствии с постановлениями Правительства Республики Казахстан (далее – «Государство») для целей образования холдинговой компании по государственным активам железнодорожной отрасли. Компания была зарегистрирована 15 мая 2002 г. Консолидированная финансовая отчетность включает результаты деятельности Компании и полностью контролируемыми ею дочерних организаций (далее – вместе «Группа»). Начиная с 1997 г. Государство находится в процессе реструктуризации железнодорожной отрасли в Республике Казахстан, которая включает в себя создание Группы, разделение пассажирских и грузовых перевозок и соответствующих тарифов, а также субсидирование пассажирских перевозок. Стратегия развития Группы до 2020 г. предусматривает существенные инвестиции в железнодорожные активы. В рамках этой Стратегии Группа разработала план мероприятий, согласно которому предусмотрено создание АО «ҚТЖ-Инфраструктура», АО «ҚТЖ-Грузовые перевозки», АО «ҚТЖ-Пассажирские перевозки» и мультимодального транспортно-логистического оператора, 100% пакетов акций которых будут принадлежать Компании.

Консолидированная финансовая отчетность Группы подготовлена в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее по тексту – «МСФО»), выпущенными Комитетом по Международным стандартам финансовой отчетности (далее – «КМСФО»). Консолидированная финансовая отчетность Группы составлена на основе допущения о непрерывности деятельности. Консолидированная финансовая отчетность была подготовлена на основе принципа исторической стоимости, за исключением некоторых финансовых инструментов, учитываемых по оценочной стоимости или справедливой стоимости на отчетную дату, описанных в учетной политике ниже. Историческая стоимость обычно определяется на основе справедливой стоимости вознаграждения, переданного в обмен на товары или услуги. При оценке актива или обязательства по справедливой стоимости Группа принимает во внимание характеристики актива или обязательства, если бы их приняли во внимание участники рынка. Консолидированная финансовая отчетность материнской организации должна включать финансовую отчетность всех ее дочерних организаций [3].

Рассмотрим особенности консолидации финансовой отчетности на примере АО «Национальная компания «Қазақстан темір жолы». В соответствии с учетной политики компании, финансовая отчетность АО «НК «ҚТЖ»» формируется на основе фактической стоимости приобретения[4].

Учет приобретения дочерних организаций у сторон, находящихся под общим контролем, или продажи / покупки предприятия в структуре Группы ведется по методу покупки. При приобретении организаций у третьих сторон Группа учитывает данную операцию с использованием метода покупки.

Применение метода покупки состоит из следующих шагов:

- 1) определение покупателя;
- 2) определение затрат на приобретение предприятий;
- 3) распределение затрат на приобретение на дату приобретения, между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательствами.

Организация определяется как покупатель, если она имеет, как минимум, одно из следующих прав:

- 1) распоряжаться более чем половиной голосующих акций другой организации путем соглашения с другими инвесторами;
- 2) определять финансовую и операционную политику другой организации на основании устава или соглашения;
- 3) назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другой организации; или
- 4) представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другой организации.

Покупатель учитывает затраты на приобретение предприятий по сумме:

- 1) справедливой стоимости, на дату обмена, переданных активов, принятых обязательств и долевых инструментов, выпущенных покупателем, в обмен на контроль над приобретаемой организацией; плюс
- 2) любые затраты, напрямую связанные с приобретением.

Когда приобретение включает больше одной операции обмена, фактические затраты на приобретение равняются сумме затрат по всем отдельным операциям. В этом случае датой обмена является дата совершения обменной операции, в то время как датой приобретения является дата, когда покупатель фактически получает контроль над приобретаемой организацией.

Распределение затрат на приобретение.

Покупатель, на дату приобретения, распределяет затраты на приобретение путем признания идентифицируемых приобретенных активов и обязательств, удовлетворяющих нижеуказанным критериям признания, по их справедливой стоимости на указанную дату, за исключением долгосрочных активов, классифицированных как «предназначенные для продажи», которые отражаются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу [5].

Любое превышение фактических затрат на приобретение над долей участия компании-покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств по состоянию на дату операции обмена признается гудвиллом и признается в качестве актива.

Идентифицируемые приобретенные активы и обязательства должны признаваться отдельно по состоянию на дату приобретения только в том случае если:

1) для активов, кроме нематериальных активов, существует вероятность того, что связанные с ними будущие экономические выгоды будут получены и имеется надежное измерение их справедливой стоимости;

2) для обязательств, кроме условных обязательств, существует вероятность того, что связанные с ними ресурсы, заключающие экономические выгоды, будут утрачены компанией-покупателем и имеется надежное измерение их справедливой стоимости;

3) для нематериальных активов и условных обязательств имеется надежное измерение их справедливой стоимости.

Первоначальный учет стоимости объединения предприятий может производиться на предварительной основе (на основе балансовых данных приобретаемой организации) и компания-покупатель должна признать корректировки этих предварительных значений на основе независимой оценки в течение двенадцати месяцев с даты приобретения [4].

В консолидированную финансовую отчетность Группы включается финансовая отчетность Материнской компании и контролируемых ею дочерних организаций. Материнская компания – организация, которая имеет одну или более дочерних организаций. Дочерняя организация – организация, которая контролируется другой организацией [3].

Дочерние организации консолидируются с даты перехода контроля к Группе и перестают консолидироваться с даты выхода из под конт-

роля Группы. При выбытии дочерней организации результаты деятельности выбывшей дочерней организации включаются в консолидированный отчет о прибылях и убытках до даты выбытия. В результате выбытия дочерней организации разница между поступлением и балансовой стоимостью ее активов за вычетом обязательств на дату выбытия признается в консолидированном отчете о прибылях и убытках в качестве прибыли или убытка от выбытия дочерней организации.

Метод долевого участия предусматривает, что инвестиции первоначально учитываются в сумме произведенных инвестором фактических затрат (по себестоимости), а затем балансовая стоимость инвестиций корректируется на изменения доли Общества в чистых активах объекта инвестиций, произошедшие после даты приобретения инвестиции. Отчет о прибылях и убытках отражает долю Общества в результатах деятельности ассоциированной организации. Обязательства инвестиционного характера и по операционной аренде. По состоянию на 31 декабря 2014 г. у Группы имелись условные обязательства по строительству железнодорожных линий «Жезказган-Бейнеу» и «Аркалык-Шубарколь», строительство многофункционального ледового дворца в г. Астана, строительство первичной магистральной транспортной сети связи, приобретению грузовых и пассажирских электровозов, грузовых и пассажирских вагонов, магистральных тепловозов на общую сумму 555,845,899 тыс. тенге (31 декабря 2013 г.: 567,979,072 тыс. тенге). Данная сумма включает обязательства на приобретение пассажирских электровозов у совместного предприятия ТОО «Электровоз құрастыру зауыты» на сумму 168,069,016 тыс. тенге (31 декабря 2013 г.: 215,934,453 тыс. тенге) с поставкой до 31 декабря 2020 г., локомотивов у совместного предприятия АО «Локомотив құрастыру зауыты» на сумму 80,637,394 тыс. тенге (31 декабря 2013 г.: 82,173,533 тыс. тенге), а также обязательства по состоянию на 31 декабря 2013 г. на приобретение пассажирских вагонов у ТОО «Тұлпар-Тальго» на сумму 21,138,992 тыс. тенге. Обязательства по операционной аренде. По состоянию на 31 декабря 2014 г. условные обязательства Группы по операционной аренде составляли 802,308 тыс. тенге, с датой погашения до 1 года (31 декабря 2013 г.: 773,848 тыс. тенге [7].

Доходы группы компаний АО «НК «ҚТЖ» составили 897 562 млн. тенге, что выше уровня

2013 года на 2%. Доходы от реализации продукции и оказания услуг составили 881 247 млн. тенге, что выше уровня доходов 2013 года (870 199 млн. тенге) на 1,3%. Увеличение доходов обусловлено, ростом тарифов в грузовом движении и в пассажирском движении с 1 января 2014 года на 7%, а также ростом доходов от подсобно-вспомогательной деятельности на 13,7% за счет роста объема предоставляемых услуг, ростом выделяемых субсидий 3,2%, ростом доходов.

В современных условиях построение системы учета издержек производства зависит от специфики самой организации, от особенностей тех-

нологии производства и характера выпускаемой продукции, а также от того какая информация необходима для принятия управленческих решений. Использование новейших методов учета, таких как учет издержек производства по технологическим операциям, производственным процессам может быть нецелесообразным для некоторых предприятий. Для них целесообразным может быть ведение традиционных форм учета, тем более, что в основе новейших методов учета лежат классические методы, получившие свое развитие в соответствии с требованиями современного управления.

Литература

- 1 Развитие железнодорожной отрасли Казахстана «www.bnews.kz».
- 2 Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери-АССА, 2012. – 1002 с.
- 3 Палий В.Ф. «Международные стандарты финансовой отчетности» Учебник. – 4-е изд. испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.
- 4 Учетная политика Акционерного Общества «Национальная компания «Қазақстан Темір Жолы» г.Астана, 2007 год.
- 5 Чая В.Т, Чая Т.В «Международные стандарты финансовой отчетности». – М., 2011.
- 6 Николаева О.Е., Шишкова Т.В. «Международные стандарты финансовой отчетности», Учебное пособие. – М., 2011.
- 7 Годовые отчеты Акционерного Общества «Национальная компания «Қазақстан Темір Жолы». – Астана, 2015.

References

- 1 Razvitie jeleznodorojnoj otrasli Kazakhstana «www.bnews.kz».
- 2 Mezdunarodnuu standartu finansovou othetnostu. – M.: Askeri –АССА, 2012. – 102 с.
- 3 Palii V.F. Mezdunarodnuu standartuu finansovou othetnostu. – M.: Ackeri, 2012. – 1002 s.
- 4 Uhetnaa politika akzuonernogo obhestva. Nazonalnaa kompania Kazakhstan Temir jolu. G. – Astana, 2007.
- 5 Naа V.T. Naа T.V. Mehdunarodnuu standartuu finansovou othetnostu. – M., 2011.
- 6 Nikolaeva O.E., Shikhova T.V. Mezdunarodnuu standartuu finansovou othetnostu. Uhebnoe posobie. – M., 2011.
- 7 Godovuu othetu akzuonernogo obhestva Nazonalnaa kompanua Kazakhstan Temir jolu. – Astana, 2015.