



УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

№ 9/2013



Содержание

16+

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ – ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ

Новый этап развития управленческого учета
Кулешова И.Б., Мельник М.В. **3**

Актуальные основы системы учета и контроля
финансовых показателей как концепции современной
теории ограничений
Попова Л.В. **18**

Высшее профессиональное образование
в экономике знаний
Сысоева С.В. **23**

КОНТРОЛЛИНГ, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

Роль контроллинга в малых и средних фирмах
Гавличек К. **32**

Моделирование стратегии банка
Гришин Г.А. **45**

Операционный анализ в рамках сегментного учета
формирования стоимости
Иванченков А.Н. **54**

Трансформация роли и задач контроллеров
в современных условиях хозяйствования
Фалько С.Г. Бойко В.П. **65**

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ, ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налоговая льгота как инструмент поддержки
и стимулирования развития макроэкономической системы
Варакса Н.Г. **74**



Особенности калькулирования себестоимости
пассажирских и грузовых перевозок в организациях
железнодорожного транспорта

Штефан М.А.

84

КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Информационно-аналитическое обеспечение
налогового аудита

Дедкова Е.Г.

92

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Проблемы стандартизации процесса бюджетирования
на производственных предприятиях

Холодов П.П., Зяблицкая Г.И.

97

CONTENTS

107

Издательство «Финпресс»

Адрес редакции:

107392, Москва, ул. Просторная, 4.
Тел.: (499) 148-81-34, 148-95-62.
Почтовый адрес: 121096, г. Москва, а/я 58.
E-mail: tera_27@mail.ru, Lvp_134@mail.ru
Web-сайт: <http://www.upruchet.ru>

Рег. свидетельство ПИ №77-17457 от 16.02.2004
© Издательство «Финпресс», 2013

Главный редактор — Попова Л.В.

Зам. главного редактора — Маслова И.А.

*Полное или частичное воспроизведение или
размножение каким-либо способом материа-
лов, опубликованных в журнале, допускается
только с письменного разрешения издатель-
ства «Финпресс».*

Цена свободная

Штефан М.А.,

к.э.н., декан факультета экономики,
зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита
НИУ «Высшая Школа экономики – Нижний Новгород»,
e-mail: Shtefanmaria@yandex.ru, тел. 8 (831) 419-55-24

Особенности калькулирования себестоимости пассажирских и грузовых перевозок в организациях железнодорожного транспорта

Вопросы сокращения себестоимости пассажирских и грузовых железнодорожных перевозок, выявления резервов оптимизации финансово-хозяйственной деятельности являются актуальными как для организаций железнодорожного транспорта, ориентированных на увеличение рентабельности основных видов деятельности и увеличение своей конкурентоспособности за счет сокращения цен и тарифов, так и для организаций – пользователей услуг, для которых затраты на транспортировку зачастую составляют существенное значение в общей совокупности затрат за период. В настоящей статье обобщены основные особенности калькулирования себестоимости пассажирски и грузовых перевозок в организациях железнодорожного транспорта, по итогам предложены направления совершенствования учета затрат в исследуемых компаниях.

Ключевые слова: железнодорожные перевозки, себестоимость, цена, тариф, затраты, калькулирование.

Железнодорожный транспорт – важный стратегический государственный инструмент, наполненный многими экономическими, геополитическими и социальными смыслами, определяющий нормальное функционирование всех отраслей экономики. Железные дороги используются как способ транспортных коммуникаций в масштабе значительных территориальных пространств России; осуществляют военные, почтовые, сельскохозяйственные и пассажирские перевозки; являются «донорами» ряда регионов. Велика значимость железнодорожно-транспортной составляющей в себестоимости

производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг; качество грузовых перевозок, их ритмичность во многом влияют на важные показатели финансово-хозяйственной деятельности организаций, в том числе агропромышленного комплекса (АПК).

Учет затрат и калькулирование себестоимости пассажирских и грузовых перевозок в организациях железнодорожного транспорта имеет ряд специфических особенностей, заметно отличающих методологию этого важнейшего сегмента бухгалтерского учета от принятых подходов в других отраслях экономики.

Во-первых, расчетно-алгоритмический аппарат, применяемый в формировании себестоимости обычной деятельности организаций железнодорожного транспорта, намного сложнее и многослойнее. Основная причина явной «нагруженности» семантической компоненты приемов и способов комплекса расчетов себестоимости эксплуатационных затрат заключается в многоуровневости и взаимозависимости элементов системы эксплуатации железнодорожного транспорта, в организационно-технологических и экономических пересечениях различных звеньев транспортной работы, обоснованных логикой ее реализации и при этом осложненных наличием многочисленных и, зачастую, разнородных носителей затрат. Сложность данной ситуации усиливается трансрегиональностью мест возникновения затрат, что предполагает многочисленные различия в стоимости затрат, относимых на один и тот же транспортный процесс.

Согласно статистическим данным, колебание уровней себестоимости на различных дорогах продиктовано наличием комплекса объективных факторов, предполагающих существенные различия в техническом оснащении; объемах перевозок; протяженности дорог; структуре пассажиро- и грузооборота; степени загрузки технических средств и их износа; природно-географических условиях; уровне профессиональной квалификации работников и т. д.

Немаловажными факторами, мотивирующими различия в стоимости одних и тех же ресурсов в разных географических сегментах, являются неодинаковые уровни регионального финансирования железнодорожного транспорта. Существенные колебания себестоимости наблюдаются по видам пассажирских перевозок (в пригородном сообщении и в дальнем следовании) и по видам тяги (с электрической и тепловой тягой).

Ядром сложной системы носителей и объектов учета затрат и калькулирования себестоимости в организациях железнодорожного транспорта является их основной продукт деятельности – перевозки грузов и пассажиров. Именно перевозки, становясь товаром, мотивируют поступление финансовых выгод на предприятиях сети железных дорог. Однако традиционное распределение затрат по их долевым пропорциям в общем объеме ресурсопотребления, во многом мотивирующее структуру и конфигурацию расчетно-алгоритмического аппарата, характерного для многих отраслей экономики, в структуре эксплуатационных затрат и, соответственно, в методиках их вычислений, по нашим наблюдениям, не имеет места.

Известно, что для распространенных в промышленности, энергетике, сельском хозяйстве и многих других отраслях экономики приемах и способах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции основная

учетно-расчетная нагрузка ложится на определение уровня материальных затрат, в первую очередь прямых затрат: основного сырья и основных материалов, полуфабрикатов, покупных изделий, топлива, электроэнергии и т. п. Однако в условиях калькулирования себестоимости перевозок, в структуре затрат которых нет основного сырья и основных материалов, полуфабрикатов, покупных изделий, методика расчетов во многом ориентирована на расчет стоимости трудовых затрат.

Другой особенностью калькулирования себестоимости перевозок является тот факт, что при выполнении конкретной транспортной работы местом возникновения затрат могут быть одновременно несколько территориальных сегментов. Производственный процесс на среднестатистическом предприятии локализован на конкретном территориальном сегменте, даже если оно интегрировано в крупный промышленный конгломерат, сопоставимый по масштабам с сетью железных дорог. Это во многом упрощает процесс вычислений стоимости потребленных ресурсов, отнесения полученных результатов на себестоимость.

Не требует аргументации утверждение, что в железнодорожных перевозках такая локализация в большинстве случаев невозможна по определению. Специфика сети железных дорог такова, что вагоны и локомотивы, приписанные к определенной дороге и следующие в составе поездов дальнего следования, выполняют работу в пределах нескольких железных дорог. Это означает, что потребление ресурсов, сопутствующее процессу перевозки, выходит за рамки конкретного центра ответственности – отделения железной дороги или самой железной дороги.

Очевидно, что традиционные приемы и способы учета затрат и калькулирования не приспособлены к специфике управленческого учета эксплуатационных затрат, прежде всего в части наработанных методик учета по центрам ответственности. Даже считающийся наиболее рациональным в мире американский подход к сегментации затрат в разрезе стратегических бизнес-единиц в системе управленческого учета эксплуатационных затрат применим, по нашему мнению, лишь в значительно адаптированном виде и только в условиях единого информационно-методологического и нормативно-правового пространства железных дорог. Это, в свою очередь, позволит осуществлять гибкую постановку учета по центрам ответственности, максимально приспособленную к специфике работы железнодорожного транспорта. При этом уместно подчеркнуть значение комплексной информатизации сети железных дорог.

Конечно, организации железнодорожного транспорта осуществляют попытки адаптации методологии учетно-калькуляционных приемов и способов к особенностям своей деятельности, и такие попытки уже имеют определенные результаты. Основным примером здесь служит используемая в ОАО «Российские железные дороги» (ОАО «РЖД») методика распределения затрат на эксплуатацию подвижного состава, в том числе на его деповский ремонт и амортизацию, которые в соответствии с действующими в ОАО «РЖД» внутренними положениями относят по сегментарно-учетному принципу на себестоимость дорог его «прописки».

Безусловно, данный подход является явным признаком традиционного подхода к ведению учета по центрам ответственности. Однако в этом есть

и некоторая «натяннутость», поскольку, как уже отмечалось выше, основная часть эксплуатационной работы – перевозочный процесс имеет транстерриториальный характер. Это означает, что учетно-калькуляционные результаты в данном случае нередко далеки от желаемой точности.

Сложным и неоднозначным является процесс учета и калькулирования затрат на организацию движения железнодорожного транспорта, являющихся ключевой частью косвенных затрат. Следует отметить особую важность организационно-движенческой работы, поскольку от нее зависит сам факт реализации таких процессов, как составление и исполнение графиков движения, сетевых расписаний поездов, планов их формирования, расформирования и перестроения и т. п.

По определению этот процесс не может быть локализован в одном территориальном сегменте, требуется согласование и увязка расписаний и планов в сетевом масштабе. Это предполагает выбор и обоснование сложно структурированных баз распределения, что многократно усложняет и без того сложный и неоднозначный процесс распределения косвенных затрат.

Если рассматривать видовую принадлежность метода учета затрат и калькулирования себестоимости, используемую в организациях железнодорожного транспорта, то его, по нашему мнению, следует отнести к попроцессному виду. Анализ содержания нормативных документов, регламентирующих управление затратами железных дорог, показал, что такое отнесение документально не зафиксировано. Аргументацией отнесения служит тот факт, что реализация перевозочного процесса не предполагает возникновения запасов незавершенного производства и готовой продукции, текущий оперативно-технический учет затрат ведется в валовом исчислении, а в конце отчетного периода вычисляется средняя себестоимость на единицу продукции.

Особенностью реализации попроцессного метода учета затрат и калькулирования является использование различных усредняющих приемов вычислений и, как результат, средних величин, что имеет место, например, в теплоэнергетике, в мукомольной промышленности и т. д. На железной дороге эта величина характеризует затраты на единицу перевозок, измеряемые в достаточно специфическом отраслевом виде калькуляционных единиц – 10 приведенных тонно- или пассажиро-километрах.

«Узким местом» всех расчетов, производимых попроцессным методом, является очень приблизительная точность получаемых результатов, что снижает качество информационной базы принятия управленческих решений. Очевидно, что и калькуляционные результаты эксплуатационных затрат исключением не являются. Методика расчета средней величины затрат на единицу перевозок довольно проста: в несколько схематизированной форме эта величина является отношением суммы приведенных эксплуатационных расходов (без учета расходов на пробег багажа и почты) к объему приведенной продукции:

$$C_{\text{ед. ср}} = \frac{C_{\text{прив}}}{O_{\text{прив}}}, \quad (1)$$

где $C_{\text{ед. ср}}$ – себестоимость средней величины затрат на единицу перевозок;
 $C_{\text{прив}}$ – сумма приведенных эксплуатационных расходов;
 $O_{\text{прив}}$ – объем приведенной продукции.

Безусловно, полученный результат носит весьма условный, во многом приблизительный характер, отражающий лишь тенденцию динамики затратного уровня. Это, естественно, снижает степень его применимости в формировании информационной базы принятия управленческих решений по оптимизации перевозочной работы.

Объем приведенной продукции также вычисляется по достаточно приблизительному алгоритму. В принятых на предприятиях железнодорожного транспорта методиках этот показатель принято вычислять как сумму грузооборота (в тонно-километрах) и пассажирооборота (в пассажиро-километрах) за вычетом пробега багажа и почты (в тонно-километрах):

$$O_{\text{прив}} = O_{\text{груз}} + O_{\text{пассаж}} - O_{\text{багажа и почты}} \quad (2)$$

где O – объем приведенной продукции;

$O_{\text{груз}}$ – грузооборот;

$O_{\text{пассаж}}$ – пассажирооборот;

$O_{\text{багажа и почты}}$ – пробег багажа и почты.

Условность показателя объема приведенной продукции мотивируется тем, что в нем не учитываются существенные организационно-технологические и финансовые различия в затратах, производящихся на единицу грузовых и пассажирских перевозок.

Конечно, в учетной практике организаций железных дорог применяется ряд способов, направленных на повышение точности расчета данного показателя. Наиболее эффективным из них является раздельное вычисление усредненной себестоимости грузовых и пассажирских перевозок (табл. 1).

Таблица 1

Методика расчета средней себестоимости 10 приведенных тонно-километров, 10 тонно-километров грузовых и 10 пассажиро-километров пассажирских перевозок в ОАО «РЖД»

№ п/п	Показатель	Условное обозначение
1	Общий объем перевозок, млрд т-км (п. 1.1 + п. 1.2 + п. 1.3), в т.ч.:	$O_{\text{общ}}$
1.1	Грузооборот, млрд т-км	$O_{\text{груз}}$
1.2	Пассажирооборот, млрд пассажиро-км	$O_{\text{пассаж}}$
1.3	Пробег багажа и почты, млрд т-км	$O_{\text{багажа и почты}}$
2	Приведенные тонно-километров, млрд т-км (п. 1.1 + п. 1.2)	$O_{\text{прив}}$
3	Общая сумма эксплуатационных расходов (п. 3.1 + п. 3.2 + п. 3.3), млн руб., в т.ч.:	$C_{\text{общ}}$
3.1	Отнесенные на грузовые перевозки, млн руб.	$C_{\text{груз}}$
3.2	Отнесенные на пассажирские перевозки, млн руб.	$C_{\text{пассаж}}$
3.3	Отнесенные на перевозку багажа и почты, млн руб.	$C_{\text{багажа и почты}}$
4	Приведенные эксплуатационные расходы (п. 3.1 + п. 3.2)	$C_{\text{прив}}$
5	Средняя себестоимость перевозок, коп./10 прив. т-км (п. 4 / п. 2)	$C_{\text{ед. ср.}}$
6	Средняя себестоимость грузовых перевозок, коп./10 т-км (п. 3.1 / п. 1.1)	$C_{\text{ед. груз}}$
7	Средняя себестоимость пассажирских перевозок, коп./10 т-км (п. 3.2 / п. 1.2)	$C_{\text{ед. пассаж}}$

Существенной проблемой практического применения попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является проведение технико-экономического обоснования выбора оптимальных калькуляционных единиц. Из-за отсутствия грамотного технико-экономического обоснования результативность расчетов себестоимости существенно падает, сводит на «нет» весь калькуляционный процесс. Такими калькуляционными единицами эксплуатационной работы являются локомотиво-километры, тонно-километры брутто, маневровые локомотиво-часы, приведенные вагоно-километры и др. Необходимо, чтобы выбранная калькуляционная единица, определяющая величину затрат отдельных статей, могла быть эффективно использована в структурировании информационной базы принятия управленческих решений.

Условность результатов попроцессного калькулирования мотивируется также необходимостью распределения затрат между объектами учета, действующими в процессе производства. Исключением не являются перевозочный процесс и его подпроцессы. В бухгалтерской практике железнодорожных организаций принято специфические затраты распределять по видам перевозок пропорционально заранее выбранным в качестве баз распределения показателям эксплуатационной работы.

Так, затраты на текущий ремонт и содержание путей, включая их амортизацию, распределяются по видам перевозок пропорционально приведенным объемам выполненных транспортных работ, измеренных тонно- и пассажиро-километрами; затраты на ремонт и содержание устройств связи, сигнализации, централизации и блокировки распределяются по видам перевозок пропорционально объему транспортной работы, измеряемой вагоно-километрами; пропорционально объему работ, выполненных локомотивами и измеряемых локомотиво-часами, распределяют затраты на ремонт и содержание маневровых локомотивов, станционных путей и т. д.

Большую часть специфических затрат хозяйства электрификации и электроснабжения, отнесенных на пассажирские перевозки, багажа и почты распределяют пропорционально пробегу вагонов поездов с электротягой и в электропоездах. Деповские затраты и затраты хозяйства перевозок на маневровую работу на пассажирских станциях распределяются пропорционально приведенным объемам транспортных работ, измеренных вагоно-километрами в большинстве видов тяги. В этом случае используется усредняющий коэффициент, позволяющий привести к одному «знаменателю» несопоставимые по трудоемкости маневровые работы с пассажирскими вагонами и с багажными и почтовыми вагонами. В ОАО «РЖД» показатель объема маневровых работ с багажными и почтовыми вагонами умножается на удвоенный коэффициент. Затраты на перевозку грузобагажа распределяют между грузовыми перевозками и перевозками багажа пропорционально объему транспортных работ, измеряемых в тонно-километрах в разрезе этих видов перевозок.

Общие для всех хозяйств и общехозяйственные расходы в каждом отраслевом хозяйстве распределяются пропорционально ранее распределенным расходам на оплату труда производственного персонала данного хозяйства, а в отделении (или на дороге) – пропорционально ранее распределенным

затратам на оплату труда производственного персонала по всем хозяйствам, т.е. третьим способом.

Перечень косвенных затрат организаций железных дорог и баз их распределения приведен в табл. 2.

Таблица 2

Базы распределения косвенных затрат в организациях железнодорожного транспорта

Наименование затрат	База распределения
Затраты на текущее содержание путей и их амортизация	Объем транспортной работы в приведенных тонно- и пассажиро-километрах
Затраты на ремонт и содержание устройств связи, сигнализации, централизации и блокировки	Объем транспортной работы, измеряемый в вагоно-километрах
Затраты на ремонт и содержание маневровых локомотивов, станционных путей	Объем локомотивной работы, измеряемый в локомотиво-часах
Специфические затраты хозяйства электрификации и электроснабжения	Пробег вагонов поездов с электротягой и в электропоездах
Деповские затраты и затраты хозяйства перевозок на маневровую работу на пассажирских станциях	Объем транспортных работ, измеренных вагоно-километрами
Затраты на перевозку грузобагажа	Объем транспортных работ, измеряемый в тонно-километрах
Общие затраты для всех хозяйств	Расходы на оплату труда производственного персонала
Общехозяйственные расходы	Расходы на оплату труда производственного персонала

Последней отраслевой особенностью калькулирования себестоимости в организациях железнодорожного транспорта можно считать специфику расчета затрат на перевозку багажа, к которым относят:

- 1) стоимость потребления необходимых ресурсов на прием и выдачу багажа;
- 2) затраты на сопровождение багажных вагонов;
- 3) затраты, связанные с деповским ремонтом багажных вагонов;
- 4) амортизация багажных вагонов.

Данный расчет осуществляется по следующей формуле:

$$C_{\text{ед. багажа}} = \frac{C_{\text{багажа}}}{O_{\text{багажа}}}, \quad (3)$$

где $C_{\text{ед. багажа}}$ – себестоимость единицы перевозок багажа;
 $C_{\text{багажа}}$ – сумма эксплуатационных расходов на перевозку багажа;
 $O_{\text{багажа}}$ – объем перевозок багажа.

Из приведенных выше особенностей калькулирования себестоимости пассажирских и грузовых перевозок можно сделать следующие выводы. Совокупность результатов расчетов в организациях железнодорожного транспорта носит довольно приблизительный характер, что существенно снижает качество информационной базы принятия управленческих решений. Используемый метод калькулирования не в полной мере отвечает предъявляемым требованиям к качеству подготавливаемой информации, так как не обеспе-

чивает необходимый уровень точности производимых вычислений. Поэтому с целью формирования наиболее достоверных и ситуационно-адекватных сведений о затратах целесообразным является внедрение в организациях железнодорожного транспорта маржинального подхода к калькулированию пассажирских и грузовых перевозок, с помощью которого появится возможность в определенной степени «обойти» существенный комплекс проблем, связанный с распределением затрат по процессам и косвенных затрат по базам распределения.

Литература

1. Федеральный закон от 10 января 2003 г. № 17-ФЗ «О железнодорожном транспорте в Российской Федерации» (ред. от 28.07.2012).
2. Федеральный закон от 10 января 2003 г. № 18-ФЗ «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации» (ред. от 14.06.2012).
3. Номенклатура расходов основных видов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта. Утверждена приказом Министерства путей сообщения РФ от 29 сентября 2003 г. № 68.
4. Порядок ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющими укрупненным видам работ открытого акционерного общества «Российские железные дороги». Утвержден приказом Министерства транспорта РФ от 17 августа 2007 г. № 124.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебный комплекс для студентов вузов : пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с.
6. Мизиковский И.Е. Управленческий учет затрат и экономических выгод хозяйствующего субъекта : монография. – Н. Новгород : Издатель О.В. Гладкова, 2005. – 144 с.
7. Себестоимость железнодорожных перевозок : учебник для вузов железнодорожного транспорта / Н.Г. Смехова, А.И. Купоров, Ю.Н. Кожевников и др. – М. : Маршрут, 2003. – 494 с.
8. Экономика железнодорожного транспорта / под ред. Н.П. Тершиной, Б.М. Лapidуса. – М., 2008.