

Саратовский социально-экономический институт (филиал)
ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

АЧКАСОВ СЕРГЕЙ ОЛЕГОВИЧ

**РАЗВИТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА
В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО
ТРАНСПОРТА ПРИ ВНУТРЕННЕМ
АУТСОРСИНГЕ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель
Предеус Наталия Владимировна,
доктор экономических наук,
доцент

САРАТОВ 2015

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
Глава 1. Теоретические аспекты развития управленческого учета структурных единиц организаций железнодорожного холдинга.....	15
1.1. Основные подходы к определению информационных границ управленческого учета.....	15
1.2. Влияние экономико-организационной структуры железнодорожного холдинга на постановку управленческого учета в условиях внутреннего аутсорсинга.....	38
Глава 2. Совершенствование методического обеспечения интегрированного управленческого учета структурных единиц организаций железнодорожного холдинга.....	68
2.1. Группировка эксплуатационных затрат структурных единиц организаций железнодорожного холдинга в управленческом учете	68
2.2. Методика учета внутренних расчетов по передаче эксплуатационных затрат в условиях применения аутсорсинга.....	94
2.3. Развитие методики интегрированного учета налоговых расходов в управленческом учете структурных единиц организаций железнодорожного холдинга.....	117
Глава 3. Развитие информационного обеспечения управленческой отчетности структурных единиц организаций железнодорожного холдинга при внутреннем аутсорсинге	142
3.1. Базовые предпосылки подготовки внутренней отчетности структурных единиц организаций железнодорожного холдинга при внутреннем аутсорсинге.....	142
3.2. Порядок формирования внутренней отчетности структурных единиц о налоговой нагрузке	155

Заключение.....	176
Список использованных источников.....	185
Приложения.....	209

Введение

Актуальность темы исследования. В настоящее время отечественный железнодорожный транспорт составляет основу транспортной системы страны, занимая 4,7% ВВП и 13% в стоимости основных производственных фондов всей экономики России. Дальнейшее развитие транспортного комплекса в первую очередь связано с развитием его инфраструктуры, предоставляющей диверсифицированный и вместе с этим комплексный набор услуг. При этом важным является оптимизация цепей поставок и, как следствие, сокращение издержек.

Железнодорожный холдинг является крупным многоуровневым экономическим субъектом, в котором продолжается реформирование структуры управления, что обуславливает постоянный пересмотр в правовом, экономическом, бухгалтерском и налоговом регулировании возникновения, исполнения и прекращения фактов хозяйственной жизни. В таких условиях эффективное управление этими фактами осуществляется путем выделения на железнодорожном транспорте бизнес-процессов, обслуживающих основной вид деятельности (перевозочный процесс), с их последующей передачей на аутсорсинг с целью оптимизации эксплуатационных затрат. Это обеспечивает оптимальное перераспределение и аккумуляцию финансовых, трудовых и материальных ресурсов для основного вида деятельности российских железных дорог. В условиях современного управления при сложившейся организационной структуре железнодорожного холдинга ключевым направлением повышения

эффективности информационного обеспечения является развитие методики управленческого учета в условиях применения внутреннего аутсорсинга.

Порядок формирования информации в управленческом учете сопряжен с большим количеством нерешенных вопросов, которые связаны не только с методикой ведения управленческого учета, но и с определением его предметной области, влияющей впоследствии на методическое обеспечение ведения этого учета.

Исследование предметной области управленческого учета тесно взаимосвязано не только с видами учета (бухгалтерского и налогового), но и с налоговым планированием, поскольку ОАО «РЖД» является одним из крупнейших налогоплательщиков России. Это обуславливает пересмотр формирования всей учетной информации, поскольку для принятия тактических и стратегических управленческих решений важно правильно и своевременно осуществлять мониторинг налоговой нагрузки всех структурных подразделений холдинга.

Пересмотр теоретических аспектов ведения управленческого учета тесно взаимосвязан с необходимостью развития его методического обеспечения в части:

- группировки эксплуатационных затрат структурных единиц организаций железнодорожного холдинга;
- отражения эксплуатационных расходов на счетах управленческого учета с использованием варианта методики интегрированного учета затрат;
- дополнения состава ключевых показателей налоговой нагрузки структурных единиц при формировании внутренней (управленческой) отчетности.

Экономическая важность решения обозначенных проблем обуславливает повышенный интерес к проведению исследования порядка ведения управленческого учета в структурных единицах организаций железнодорожного холдинга.

Степень научной разработанности проблемы. Результаты исследований информационной емкости, методологии управленческого учета представлены в

трудах отечественных и зарубежных ученых: М.А. Вахрушиной, Н.Д. Врублевского, К.М. Гарифуллина, В.Г. Гетьмана, А.В. Глущенко, К. Друри, Н.А. Ермаковой, В.Б. Ивашкевича, Роберта С. Каплана, Т.П. Карповой, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, Т.А. Корнеевой, Н.Т. Лабынцева, В.А. Маняевой, М.В. Мельник, И.Е. Мизиковского, О.А. Мироновой, В.Ф. Паляя, С. В. Панковой, В.А. Пискунова, Л.В. Поповой, С. А. Рассказовой-Николаевой, Т.М. Садыковой, Я.В. Соколова, З.С. Туяковой, Дж. Фостера, Ч. Т. Хорнгрена, А.Д. Шеремета и др.

Вопросы развития управленческого учета в организациях железнодорожного транспорта рассматривались российскими учеными-экономистами и практиками: А.П. Абрамовым, А.А. Вовк, Б.А. Волковым, О.Н. Волковой, К.А. Грудининой, В.А. Дмитриевым, Д.А. Елшанской, А.Н. Ефановым, А.А. Зайцевым, А.Г. Захаровым, Т.В. Ивановой, Т.П. Коваленок, Ю.Н. Кожевниковым, А.П. Красовым, А.И. Купоровым, Е.В. Ларионовой, Е.В. Михальцевым, В.Н. Орловым, Ю.Д. Петровым, Н.И. Силаевым, Н.Г. Смеховой, Н.П. Терешинной, Е.А. Федоровым, Л.В. Шкуриной, М.А. Штефан и др.

В то же время многие вопросы темы диссертационного исследования являются мало разработанными в части расширения информационной емкости управленческого учета предприятий железнодорожного транспорта в условиях применения внутреннего аутсорсинга, что подтверждает острую необходимость в продолжении научных исследований по данной проблеме.

Актуальность темы исследования и недостаточная разработанность проблемы определили цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений и рекомендаций по совершенствованию организации управленческого учета в организациях железнодорожного транспорта в условиях применения внутреннего аутсорсинга, отвечающих современным требованиям процесса управления.

Для достижения поставленной в работе цели решению подлежат следующие задачи:

1) определить направления развития управленческого учета и теоретически обосновать взаимосвязь его предмета с показателями налоговой нагрузки структурных единиц железнодорожного холдинга с целью выработки нового подхода к методике формирования управленческой информации в условиях применения внутреннего аутсорсинга;

2) рассмотреть основные направления и проблематику влияния экономико-организационной структуры железнодорожного холдинга на формирование информационных потоков при постановке в условиях аутсорсинга управленческого учета;

3) пересмотреть группировку эксплуатационных затрат структурных единиц в организациях железнодорожного транспорта, являющуюся основой методики интегрированного управленческого учета, с целью повышения ее аналитичности, что обеспечит более высокую информативность формируемых аутсорсинговыми центрами внутренних отчетов о затратах структурных единиц и позволит устранить дублирование учетной информации в системе действующего управленческого учета на железнодорожном транспорте;

4) дать рекомендации по развитию методики интегрированного учета эксплуатационных затрат и внутренних расчетных операций структурных единиц в организациях железнодорожного транспорта;

5) разработать методику формирования информации, отражаемой по статьям управленческой отчетности в разрезе ключевых налоговых показателей структурных единиц организаций железнодорожного транспорта в условиях применения внутреннего аутсорсинга.

Область исследования. Диссертационное исследование выполнено в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика: раздел 1 «Бухгалтерский учет» п. 1.3. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных

организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», п. 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции»; раздел 2 «Экономический анализ» п. 2.8. «Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности»; раздел 3 «Аудит, контроль и ревизия» п. 3.15. «Налоговый контроль».

Предметом исследования является совокупность теоретико-методических и практических вопросов организации управленческого учета деятельности структурных единиц железнодорожного холдинга при применении внутреннего аутсорсинга.

Объектом исследования выступили организации железнодорожного транспорта Приволжской железной дороги ОАО «РЖД», занимающиеся перевозочным процессом.

Теоретико-методологической базой исследования являются фундаментальные работы ведущих зарубежных и отечественных ученых в области бухгалтерского учета, управленческого учета, налогового учета, анализа, контроля, инструктивные материалы Министерства финансов Российской Федерации, Министерства транспорта Российской Федерации и Открытого акционерного общества «Российские железные дороги», материалы периодических научных изданий, конференций.

Информационная база исследования включает научно-практические публикации, материалы законодательного, нормативного, инструктивного и методологического характера в области бухгалтерского, управленческого и налогового учета, анализа затрат на предприятиях железнодорожного транспорта.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию организации управленческого учета структурных единиц железнодорожного холдинга, адаптированных к условиям функционирования при применении внутреннего аутсорсинга.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные результаты:

1. Расширена предметная область управленческого учета за счет включения информации, формируемой в налоговом учете, с целью принятия управленческих решений по оптимизации налоговой нагрузки структурных единиц организаций холдинга, и доказано наличие:

а) прямой связи управленческого учета с налоговым в части формирования информации о размере налогов структурных подразделений, формируемой аутсорсинговым центром, подлежащей обработке в системе управленческого учета;

б) обратной связи управленческого учета по вопросам прогнозирования налоговых рисков и налоговых потерь, налогового планирования, оптимизации налогообложения, прогнозирования денежных потоков, реализуемой через функции налогового планирования, налогового контроля, налогового прогнозирования и налогового оперативного регулирования, при внутреннем аутсорсинге на уровне структурных подразделений;

в) функции «контрольно-учетной» в классической цепочке функций управления (п. 1.3 и 3.15 Паспорта специальности 08.00.12).

2. Выделены и систематизированы потоки управленческой информации о деятельности структурных единиц железнодорожного холдинга, которые положены в основу новых разработанных форматов: Распределение и оплата рабочего времени по должностным обязанностям персонала ОЦО; Отчет об оценке эффективности работы сотрудников бухгалтерии (ОЦО), показатели которых адаптированы к требованиям единой корпоративной автоматизированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК АСУФР) в условиях использования внутреннего аутсорсинга (п. 1.7 Паспорта специальности 08.00.12).

3. Даны предложения по пересмотру группировки эксплуатационных затрат структурных единиц ОАО «РЖД» с целью совершенствования методики

интегрированного управленческого учета организаций железной дороги, а именно:

а) дополнена группировка расходов, определенная действующим корпоративным документом «Номенклатура доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», новыми классификационными признаками:

- «по отношению к перевозочному процессу», где предложено группировать расходы по начальной и конечной операции с грузом и вагоном, расходы по передвижению, поскольку существует зависимость себестоимости от дальности перевозки, что позволит пересматривать тарифную политику с целью увязки ее с экономическими условиями функционирования ОАО «РЖД» в условиях неопределенности и риска;

- «по налоговой нагрузке видов деятельности» поскольку это позволит определить налоговую нагрузку на каждую структурную единицу холдинга и, как следствие, рассчитать реальную управленческую себестоимость;

- «по центрам ответственности» с учетом распределения налоговой нагрузки между центрами ответственности, поскольку в рамках центров ответственности, включая аутсорсинговый центр, принимаются решения по организации управленческого учета эксплуатационных затрат, учитывающих их налоговую составляющую для децентрализации управления эксплуатационными затратами, осуществления контроля за ними, установления виновных лиц при возникновении непроизводительных эксплуатационных затрат;

б) предложено разукрупнение эксплуатационных специфических (прямых производственных) расходов: «Подготовка грузовых вагонов и контейнеров к перевозкам грузов; перестановка вагонов; погрузочно-разгрузочные работы, прием и выдача, пересортировка, взвешивание; дополнительные услуги клиентам»; «Амортизация грузовых вагонов и контейнеров»; «Работы, связанные с содержанием, обслуживанием, ремонтом и эксплуатацией объектов, относящихся к инфраструктуре железнодорожного транспорта»; «Амортизация объектов инфраструктуры»; «Работа локомотивов в грузовом и пассажирском движении при осуществлении грузовых и пассажирских перевозок»; «Работа

локомотивов в грузовом и пассажирском движении при предоставлении услуг локомотивной тяги», – с целью повышения информативности формируемых аутсорсинговыми центрами внутренних отчетов о затратах структурных подразделений, что позволит устранить дублирование учетной информации в системе действующего корпоративного управленческого учета в ОАО «РЖД»;

в) дополнен состав элемента затрат «Прочие затраты» в части следующих компонентов – налогов, сборов и иных платежей: налог на прибыль организаций; таможенные пошлины; штрафные санкции (п. 1.7, 1.8 и 1.11 Паспорта специальности 08.00.12).

4. Даны рекомендации по развитию методики интегрированного учета внутренних расчетных операций структурных единиц ОАО «РЖД» и эксплуатационных затрат этих структурных подразделений, а именно:

а) разработана методика учета внутренних расчетов, содержащая:

- предложения по совершенствованию порядка формирования и передачи информации о налоговых расходах между обособленными подразделениями в условиях применения аутсорсинга, которое основано на дополненной группировке фактов хозяйственной жизни ОАО «РЖД» по внутрихозяйственным расчетам, связанным с передачей налогов, сборов и иных аналогичных платежей, и на разработанном документообороте по этим фактам хозяйственной жизни с созданием формы учетного регистра «Журнал регистрации выписанных и полученных авизо (извещений)», информация которого увязана с пользователем системы ЕК АСУФР на базе SAP/R3 (конкретное должностное лицо центра ответственности) и балансовой единицей экономического субъекта (центром ответственности ОАО «РЖД»);

- рекомендации по увеличению информационной емкости счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», применяемого между структурными единицами железнодорожного холдинга, не имеющими статус юридического лица, путем введения аналитических счетов первого и второго порядка, на которых отражается информация по передаче налоговых расходов;

- обоснования методически неоправданного применения счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» при расчетах с дочерними и зависимыми обществами ОАО «РЖД», которые являются связанными сторонами, и предложения введения в действующий план счетов активно-пассивного счета для учета внутригрупповых расчетов с дочерними и зависимыми обществами. Для этого предложено занять свободный в Плане счетов номер счета 72 с присвоением ему названия «Внутренние расчеты со связанными сторонами». При этом к счету 72 «Внутренние расчеты со связанными сторонами» рекомендовано открытие субсчета и аналитических счетов;

б) даны рекомендации по развитию методики интегрированного управленческого учета, заключающиеся в:

- обосновании применения счета 32 «Расходы» в качестве технического счета для составления текущих управленческих отчетов о затратах и аналитических счетах по затратам в разрезе статей, элементов и заказов в текущем периоде и для формирования управленческой информации о налоговых расходах в разрезе структурных единиц, а также для сторнировочных записей между счетами Главной книги;

- вводе дополнительных аналитических счетов к счету 32 «Расходы», на которых рекомендовано отражение налоговых расходов в разрезе уплачиваемых налогов, сборов и иных аналогичных платежей;

- разработке порядка распределения налоговых расходов между структурными подразделениями железнодорожного холдинга на основе предложенных носителей затрат (баз) (п. 1.7, 1.8 и 1.11 Паспорта специальности 08.00.12).

5. Предложена методика формирования аутсорсинговым центром информации по статьям внутренней отчетности по разработанному формату «Показатели налоговой нагрузки по структурным подразделениям ОАО «РЖД», включающему рекомендуемые ключевые показатели, рассчитываемые с помощью следующих коэффициентов: налоговой нагрузки, эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми взносами; налоговой оптимизации по

ЕВITDA; налоговой емкости; налоговой оборачиваемости, – что обеспечит взаимосвязь предметной области управленческого учета с показателями налоговой нагрузки структурных подразделений ОАО «РЖД» (п. 1.8 и 2.8 Паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Выводы и рекомендации, сделанные в ходе исследования, углубляют теоретико-методические аспекты управленческого учета организаций, входящих в железнодорожный холдинг, в условиях применения аутсорсинга. Рекомендации автора по структурированию информации, группировке эксплуатационных затрат и отражению на счетах управленческого учета, формированию показателей внутренней отчетности существенно дополняют положения современного управленческого учета.

Практическая значимость заключается в разработке рекомендаций, направленных на развитие управленческого учета организаций, входящих в железнодорожный холдинг, при применении аутсорсинга.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- усовершенствованная методика интегрированного управленческого учета при применении внутреннего аутсорсинга на основе иерархии счетов и дополнительных аналитических признаков;
- разработанные новые формы и состав показателей управленческой отчетности в необходимых аналитических разрезах для каждой структурной единицы холдинга для проведения контроля и анализа налоговых расходов с целью принятия управленческих решений;
- предлагаемые процедуры контроля и анализа налоговых расходов, позволяющие комплексно оценить управленческую себестоимость каждой структурной единицы холдинга.

Апробация результатов диссертационного исследования. Основные положения диссертационного исследования были представлены и доложены на научно-практической конференции Саратовского государственного социально-экономического университета «Модернизация экономики и общества России в

условиях кризиса мирохозяйственных отношений» (г. Саратов, 2011 г.), научно-практической конференции Саратовского социально-экономического института «Научная мысль и современный опыт в решении системных проблем развития» (г. Саратов, 2014 г.), VII Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы обеспечения устойчивого экономического и социального развития регионов» (г. Махачкала, 2014 г.).

Отдельные положения диссертационного исследования внедрены в практику работы Поволжского территориального общего центра обслуживания – структурного подразделения Приволжского регионального общего центра обслуживания – структурного подразделения центра корпоративного учета и отчетности «Желдоручет» – филиала ОАО «РЖД» – (г. Саратов), Приволжской дирекции инфраструктуры – структурного подразделения Центральной дирекции инфраструктуры – филиала ОАО «РЖД» – (г. Саратов).

Основные теоретические положения диссертационной работы используются студентами в учебном процессе при написании курсовых и выпускных квалификационных работ, подготовке докладов и проведении коллоквиумов по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет» и «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы».

Публикации. Основные положения диссертации опубликованы в 11 научных трудах общим объемом 4,05 печ. л., из которых 5 статей – в изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников, включающего 225 наименований. Диссертация изложена на 209 странице и содержит 39 таблиц, 19 рисунков, 11 формул, 22 приложения.

Глава 1. Теоретические аспекты развития управленческого учета структурных единиц организаций железнодорожного холдинга

1.1. Основные подходы к определению информационных границ управленческого учета

Становление теоретической базы исследования управленческого учета основывается на исследованиях, связанных с разработкой оперативного и производственного учета.

Признавая преемственность исследований, необходимо отметить теоретико-методологические отличия управленческого учета, ориентированного на международную практику, от отечественных методик оперативного и производственного учета.

Исследование степени разработанности методологических подходов к развитию российского управленческого учета показало, что наиболее востребованные из них связаны с признанием на практике необходимости эффективной организации управленческого учета и, как следствие, достоверным определением его предмета и объектов.

В соответствии с проведенными исследованиями, базирующимися на рыночных потребностях крупных российских корпоративных холдинговых структур в области развития управленческого учета, границы сферы его применения до настоящего времени недостаточно четко определены, а именно:

экономическая сущность, место в системе управления, предмет и объекты управленческого учета.

Формирование предметной области управленческого учета осуществляется в настоящее время в двух плоскостях, наполнение которых взаимосвязано со спецификой понимания постановки управленческого учета в соответствии:

- с определенными нормами:

а) либо на нормативном уровне, который имеет ограничения по регулируемым объектам учета, например, в США и Франции;

б) либо создание саморегулируемых организаций, в рамках которых осуществляется добровольная сертификация постановки управленческого учета;

- с внутренними корпоративными стандартами.

Исследование экономической литературы [116, С. 29] показало, что организация и методика управленческого учета не входят в законодательное регулирование. Однако имеют место Методические указания по организации и ведению управленческого учета в компаниях, разработанные Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации, согласно которым управленческий учет представляет собой процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой и производственной информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения. Данная характеристика управленческого учета основана на подходе международных стандартов к формированию показателей финансовой отчетности.

Национальная ассоциация бухгалтеров США определяет понятие управленческого учета, делая акцент на идентификацию, изменение, накопление, проведение анализа учетных данных, осуществление подготовки, проведение интеграционных работ для формирования показателей финансовой отчетности, которые используются в целях планирования, оценки и контроля производственной деятельности и эффективности использования ресурсов.

Следует отметить, что в отечественной экономической литературе существует множество дискуссионных точек зрения, которые можно разделить на широкое и узкое понимание предмета управленческого учета.

Так, в широком понимании управленческий учет рассматривают А.Д. Шеремет, М.А. Вахрушина, В.Ф. Палий, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков.

Широкое понимание современного управленческого учета подразумевает внутренний процесс по формированию требуемой менеджерами разного уровня информации в целях проведения планирования, бюджетирования, осуществления анализа и внутреннего контроля для управления экономическим субъектом [123, С. 33; 125, С. 37-38; 127, С. 7; 169, С. 27]. Однако данное определение носит дискуссионный характер.

В частности, А.Д. Шеремет рассматривает управленческий учет в качестве подсистемы бухгалтерского учета, в рамках которой обеспечивается формирование информации в целях планирования, управления и контроля деятельности по одному экономическому субъекту. Данный подход имеет схожую характеристику с приведенной выше точкой зрения. При этом А.Д. Шеремет придерживается такой же точки зрения на понятие управленческого учета, что и Национальная ассоциация бухгалтеров США в части его понимания как процесса выявления, измерения, сбора, анализа, подготовки, интерпретации, передачи и приема информации для выполнения функций управленческим персоналом [217, С. 36].

В этом же ракурсе дается определение М.А. Вахрушиной [74, С. 16], которая трактует управленческий учет в виде самостоятельного направления бухгалтерского учета, обеспечивающего информационную поддержку предпринимательской деятельности в виде формирования информации для менеджеров различного уровня в тех же целях, а именно: планирования, управления, контроля и оценки экономического субъекта и его структурных бизнес-единиц. В этом определении управленческий учет представлен как подсистема бухгалтерского учета. Однако современная конкурентная среда

ведения бизнеса обуславливает новый подход к понятию управленческого учета, ориентированного на цели стратегического менеджмента. Поэтому в последних исследованиях проблема, связанная с направленностью управленческого учета, привела к его расширенному толкованию. В частности, Я.В. Соколов [203, С. 17] указывает на формирование в рамках управленческого учета достаточной информационной базы для стратегического и оперативного управления предприятием и его структурными подразделениями. Данный аспект находит отражение в работах: а) В.А. Пискунова [174, С. 15-16], где управленческий учет рассматривается как основа для анализа деятельности экономического субъекта не только в текущем периоде, но и в предстоящих для принятия корректирующих управленческих решений; б) Н.А. Ермаковой [105, С. 17], которая считает, что расширение границ управленческого учета происходит за счет его ориентации на цели стратегического менеджмента, анализа и учета информации, связанной с внешними факторами и разнообразными интересами различных пользователей.

В.Б. Ивашкевич, рассматривая содержание управленческого учета, связывает его назначение с информированием менеджеров не только для принятия экономически обоснованных решений по управлению экономическим субъектом [116, С. 24], но и осуществлением оценки эффективности выполнения этих принятых управленческих решений как на уровне внутреннего менеджмента (текущий управленческий учет), так и на уровне высшего руководства предприятий (стратегический управленческий учет) [116, С. 42]. Эта точка зрения, где управленческий учет как система ориентирован на обеспечение эффективного функционирования экономического субъекта на сравнительно длительную перспективу, находит свое развитие в научных исследованиях последних лет. Так, В.А. Маняева [145, С. 57] отмечает, что управленческий учет необходимо рассматривать как учетную концепцию контроллинга, включающую в методологию по формированию учетной информации, с целью обеспечения ее стратегического планирования, анализа и контроля, и, как следствие, управленческий учет, являясь составной частью учетно-аналитической функции контроллинга, становится самостоятельной информационной системой.

Следует также отметить и точку зрения В.Ф. Паляя [169, С. 5], согласно которой суть управленческого учета связана с предоставлением информации менеджерам для процесса управления предпринимательской деятельностью в ракурсах и объемах, не присущих финансовому учету. Именно указание на формирование информации, не характерной финансовому учету, отличает данное определение от точек зрения М.А. Вахрушиной [74], А.Д. Шеремета [217].

По мнению А.В. Глущенко [89, С. 183] целью управленческого учета является генерация экономической информации о внешней и внутренней среде организации, полезной ее пользователям в принятии обоснованных управленческих решений при анализе альтернативных вариантов действий.

Критически изучив представленные точки зрения, можно сделать вывод, что все определения сущности предмета управленческого учета ориентированы на формирование учетно-аналитической информации для целей управления через планирование, регулирование и контроль деятельности экономического субъекта и его бизнес-единиц, а также процесса принятия решений с оценкой эффективности их реализации.

В узком понимании предмет управленческого учета рассматривается Я.В. Соколовым, О.Г. Житлухиной, Н.Г. Садовым.

В частности, определение Я.В. Соколова [203, С. 17] ограничивает область управленческого учета только формированием информации преимущественно о затратах и результатах деятельности в интегрированной системе учета, планирования, нормирования, контроля и анализа.

Данной точки зрения придерживаются исследователи О.Г. Житлухина и Н.Г. Садовой [109], утверждая, что управленческий учет – это система формирования информации о расходах и доходах от обычных видов деятельности, базирующаяся на методах ее учета, анализа, планирования, бюджетирования и контроля, для целей принятия оперативных, текущих и перспективных управленческих решений.

Как видно из приведенных определений авторы сводят предмет управленческого учета только к формированию информации о расходах и

доходах от обычных видов деятельности, либо только к затратам и результатам деятельности, не рассматривая вопросы взаимодействия управленческого и налогового учетов в соответствии с целями исследуемых рыночных объектов. Данный аспект очень важен при оптимизации ключевых параметров налоговых расчетов, в частности, применения схемы внутреннего аутсорсинга. Так, целесообразно отметить особую значимость для корпоративных структур управленческих решений по повышению эффективности учета налога на прибыль, где объектом налогообложения является прибыль, получаемая как разница между доходами и расходами, которые входят в состав предмета управленческого учета, играя особую роль в выполнении целевой установки управленческого учета, ориентированной на принятие оптимальных управленческих решений, в том числе по оптимизации налогообложения.

Следует отметить, что при постановке системы управленческого учета необходимо выявить присущую ей специфику, которая выражается в качественных характеристиках:

- ориентация на запросы внутренних пользователей, выполняющих обязанности в процессе закупок, производства, продажи изготавливаемой продукции (работ, услуг) экономического субъекта;
- организация по собственной инициативе экономического субъекта;
- выявление, систематизация и классификация отклонений от ключевых индикаторов деятельности экономического субъекта;
- необязательность документальной обоснованности фактов хозяйственной жизни;
- направленность на решение управленческих задач, связанных с формированием разнообразной ассортиментной линейки продуктов (работ, услуг) с определением предельной суммы затрат при производстве и продаже этой продуктовой линейки;
- максимальная оперативность;
- необходимость определения не только фактических величин, структуры учитываемых показателей, но и их расчетных, плановых и прогнозных величин;

- широкое применение денежно-натуральных измерителей, измерителей временных затрат, показателей трудоемкости;
- свободам при выборе состава затрат.

Как показали научные исследования, представленные в отечественной экономической литературе, управленческий учет затрат в разрезе мест их возникновения и по центрам ответственности в основном ориентирован на усиление контроля формирования этих производственных затрат как по видам, так и по экономическим элементам экономического субъекта [74]. Однако поскольку расширение границ управленческого учета связано с достижением не только тактических, но и стратегических целей экономического субъекта, то помимо учета затрат требуется сбор информации в разрезе конкурентов, контрагентов о качестве оказываемых услуг, методах стимулирования для нивелирования влияния рискованных ситуаций экономической среды.

Изучив приведенные точки зрения на определение управленческого учета, можно констатировать, что основой для устойчивого развития любого экономического субъекта является разработка стратегической цели, которая определяет как задачи, так и формы, методы стратегического и текущего управления. При этом управление предусматривает классическую цепочку функций, предложенную М. Месконом, М. Альбертом, Ф. Хедоури [150, С. 49], «планирование – организация – мотивация – контроль», в которой функция учета поглощена функцией контроля, реализуемой через [150, С. 52]:

- «Установление стандартов – это точное определение целей, которые должны быть достигнуты в обозначенный отрезок времени. Оно основывается на планах, разработанных в процессе планирования»;
- «... измерение того, что было в действительности достигнуто за определенный период»;
- «...и сравнение достигнутого с ожидаемыми результатами.».

Однако в последних исследованиях доказывается необходимость отделения от функции контроля учетной его составляющей в виде самостоятельной учетной функции. В частности, это нашло отражение в работе Н.Л. Вещуновой,

Л.Ф. Фоминой [77, С. 7], где учетная функция размещена после функции планирования. При вводе учетной функции в цепочку управления можно отметить неоднозначный подход к определению ее места в этой цепочке. В частности, А.М. Карминский, С.Г. Фалько, А.А. Жевага, Н.Ю. Иванова учетную функцию размещают после функции организации и перед функцией контроля (цепочка «план – организация выполнения – учет – контроль – анализ – регулирование» [122, С. 47]). По мнению А.С. Большакова [62, С. 20], учетная функция осуществляется одновременно с функцией контроля и в цепочке отражается после регулирования (1. Постановка целей и задач. 2. Анализ. 3. Прогнозирование. 4. Планирование. 5. Принятие решений. 6. Мотивация труда. 7. Организация и руководство. 8. Регулирование и разрешение конфликтов. 9. Контроль, учет и мониторинг. 10. Организационная культура).

Выделяя в качестве перспективного научного направления точку зрения А.С. Большакова о неразрывности учета и контроля, считаем, что функции учета и контроля можно объединить и назвать контрольно-учетной функцией, заключающейся согласно классической теории управления в соотношении реально достигнутых результатов с теми, которые были запланированы [78, С. 13]. Вместе с тем, структуризация данных предметной области управленческого учета, доставка их в требуемое место в заданное время и в необходимом объеме с формированием информационного поля могут обеспечивать их взаимосвязь со всеми функциями управления.

Кроме того, дискуссионный характер многих вопросов, связанных с основными подходами к определению информационных границ управленческого учета, обуславливается также организационно-функциональной структурой управления, особенно когда речь идет о крупных холдинговых структурах, экономических субъектах, для которых можно разработать индивидуальный методический инструментарий, основанный на специфике деятельности корпоративных структур в холдинге, для формирования информации в рамках управленческого учета. Одной из крупнейших компаний в настоящее время является ОАО «РЖД», имеющая сложную управленческую структуру, где

ключевыми направлениями повышения эффективности работы становится оптимизация затрат через внедрение инновационных технологий. В этой связи особую актуальность приобретают вопросы разработки и внедрения в деятельность железнодорожного транспорта рациональной системы управленческого учета, в рамках которой оперативно отслеживаются совершенные факты хозяйственной жизни и происходит реагирование на происходящие изменения.

При этом, как показали исследования заявленной проблематики, важными этапами постановки управленческого учета на железнодорожном транспорте являются (Приложение 1):

- разработка рационального классификатора статей управленческого учета затрат, обеспечивающего сопоставимость управленческого и бухгалтерского учета затрат и управленческой отчетности, в том числе бюджетных форм. Учитывая, что формирование Отчета о финансовых результатах ОАО «РЖД» в части расходов осуществляется в аналитике по видам деятельности, а вид деятельности, в свою очередь, является аналитикой статьи затрат, при построении управленческого учета было сформулировано требование по обеспечению сопоставимости данных управленческого и бухгалтерского учета не только на уровне закрытия периода в модуле «Контроллинг» SAP R/3, но и на каждом из уровней распределения затрат (дирекция, филиал, общество в целом);

- создание и сопровождение системы ведения нормативно-справочной информации. Созданная система обеспечивает контроль целостности и логического соответствия данных различных справочников между собой;

- обеспечение централизации используемых филиалами ОАО «РЖД» схем учета затрат;

- формирование оперативной управленческой отчетности по хозяйствам, отраслевым службам и функциональным вертикалям.

Все это позволит обеспечить прозрачность в сфере принятия оптимальных управленческих решений по ценообразованию с целью минимизации

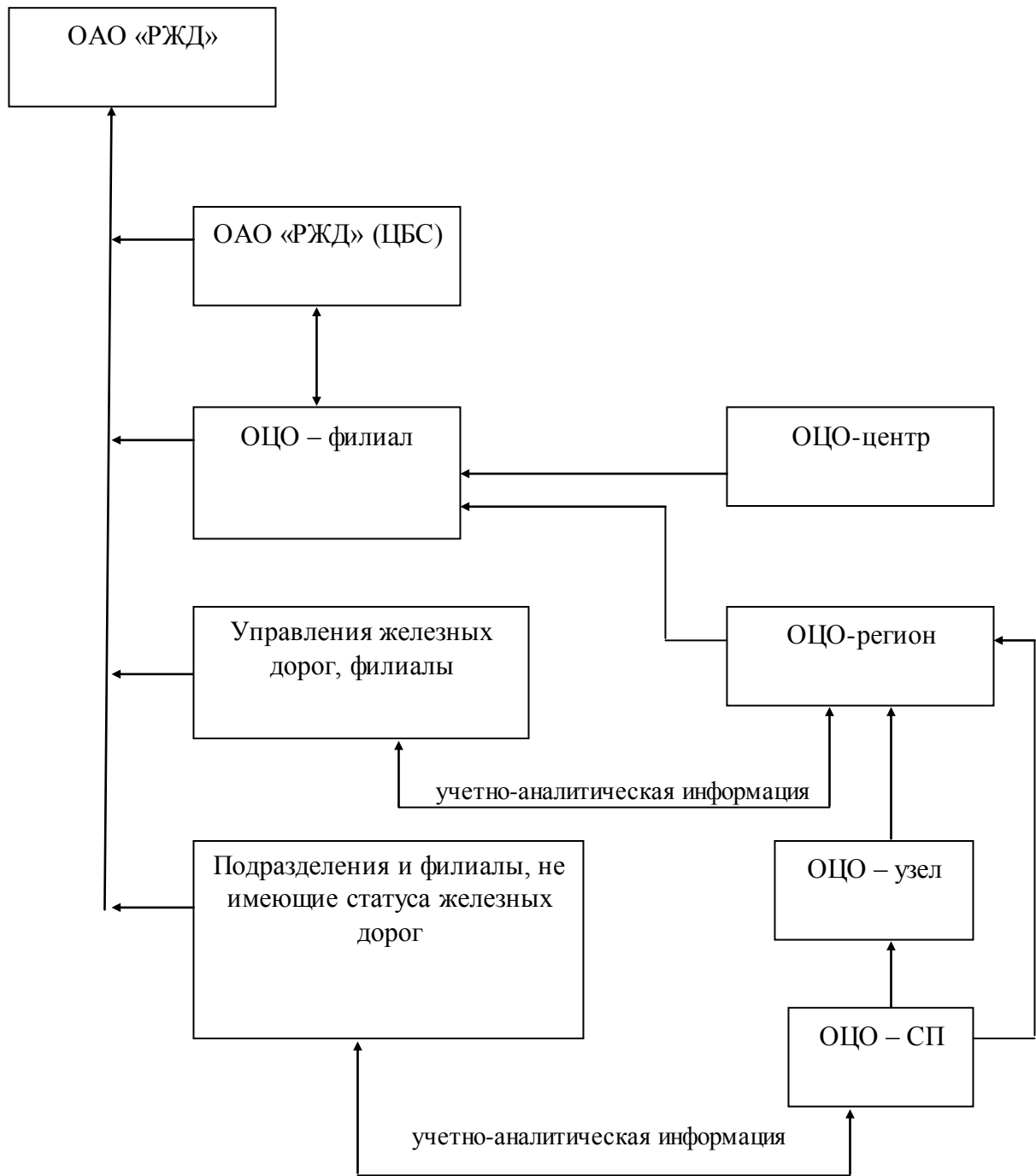
эксплуатационных расходов, что позволит, в свою очередь, снизить налоговое бремя.

Следует отметить, что в холдинговой структуре рассматриваемого общества ОАО «РЖД» (Приложение 2 – структура холдинга ОАО «РЖД» и структура непосредственно самого ОАО «РЖД») учетная политика наряду со стандартами управленческого учета имеют корпоративный статус. Стандарты управленческого учета определяют правила и принципы организации этого вида учета в разрезе как сегментов структурных единиц холдинга, так и по их видам деятельности. Эти стандарты утверждаются руководством ОАО «РЖД» и представляют собой обязательные правила, применяемые всеми организациями, входящими в железнодорожный холдинг. Такой подход ориентирован на построение системы управленческого учета холдинга, обеспечивающего не только менеджмент ОАО «РЖД», но и высшее звено структурных единиц железнодорожного холдинга необходимой и адекватной управленческой информацией.

Организацией управленческого учета в ОАО «РЖД» занимается отдельная бизнес-единица (самостоятельное юридическое лицо), созданная в виде Общего центра обслуживания (ОЦО), цель которого заключается в снижении затрат и повышении эффективности работы холдинга [88]. Основные функции внутреннего аутсорсера ОАО «РЖД» – общих центров обслуживания по иерархическим уровням наглядно представлены в Приложении 3.

Следует отметить, что проводимая в настоящее время в ОАО «РЖД» реформа организации управленческого учета основывается на принципе централизации как организационной, так и функциональной.

В частности, общие центры обслуживания созданы на разных уровнях управления, подчиненных филиалу ОАО «РЖД» «Желдоручет» (ОЦО-Центр – ОЦО-Регион – ОЦО-Узел – ОЦО-СП (структурные подразделения, отделы, секторы)) (рисунок 1).



← – направление подчинения

↔ – обмен информацией

Рисунок 1 - Структура движения учетно-аналитической информации, формируемая в ОАО «РЖД» в условиях централизации

Следует отметить продолжающийся процесс реформирования бухгалтерского и управленческого учета в организациях холдинга ОАО «РЖД». В целях окончательного создания единых обслуживающих центров, являющихся внутренними аутсорсерами, перед холдингом ОАО «РЖД» стоит ряд

организационного задач, требующих значительных финансовых затрат. В частности, до конца не решены проблемы по обеспечению структурных подразделений общих центров обслуживания на разных их уровнях офисными помещениями. Кроме того, эффективность работы ОЦО не достигается в связи с отсутствием оперативного взаимодействия структурных единиц компании железнодорожного транспорта с общими центрами обслуживания.

Как известно, деятельность структурных единиц холдинга железной дороги связана с различными отраслями экономики, поэтому выбор конкретной схемы организации бухгалтерского дела должен проводиться только на основании обследования документооборота конкретной структурной единицы. При этом следует еще раз подчеркнуть, что дальнейшее развитие общих центров обслуживания связано со значительными инвестиционными затратами железнодорожного холдинга.

Исходя из вышеприведенного, можно сформулировать следующие ключевые рекомендации по преодолению имеющихся проблем, обусловленных не только внедрением, но и развитием модели общих центров обслуживания в рамках холдинга железных дорог:

- создание оперативной и рациональной интегрированной вертикальной системы управления по организации учета (бухгалтерского, налогового, управленческого) с последующим формированием как внешней, так и внутренней отчетности;

- разграничение ответственности между структурными единицами и непосредственно общими центрами ответственности на разных их уровнях по вопросу создания и обработки первичных документов, учетных регистров и форм отчетности;

- организация единого информационного пространства с повышением эффективности внедряемых современных учетных технологий (в частности, используется с целью повышения оперативности обработки первичной учетной информации, внедрена для каждого структурного подразделения единая

корпоративная автоматизированная система управления финансами и ресурсами № 2);

- повышение достоверности сводной бухгалтерской отчетности, составляемой по правилам отечественных и международных стандартов учета и отчетности;

- упрощение и ускорение интеграции создаваемых новых связанных лиц в функционирующую не только управленческую структуру холдинга, но и учетную структуру;

- повышение гибкости учетно-аналитических функций;

- организация эффективной системы внутреннего контроля;

- поддержание высокого уровня профессионализма управленческого персонала структурных единиц железнодорожного холдинга путем проведения ежегодной переподготовки или повышения квалификации сотрудников организаций железнодорожного транспорта.

В связи с созданием организационной вертикальной структуры филиала «Желдоручет» возникла потребность в формировании учетной политики для целей управленческого учета, поскольку эти структуры применяют разные методики по его ведению.

С целью создания учетной политики для целей управленческого учета, прежде всего, необходимо разработать порядок группировки информации о структуре затрат, сумм доходов и формируемых финансовых результатах по отдельным предприятиям разных отраслей экономики на железнодорожном транспорте, укрупненных видах выполняемых работ, видов деятельности, статей, видов расходов, тарифных составляющих с целью выработки оптимальных управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности как компании в целом, так и ее отдельных структурных подразделений. При этом важно обеспечить процесс информирования заинтересованных пользователей путем разработки соответствующей внутренней отчетности, выполняющей роль обратной связи.

Определяя процесс приспособления обратной связи, выявлено, что функции управления (планирование, организация, оперативное регулирование, контроль) реализуются через:

- процесс калькулирования в разрезе видов деятельности, устанавливаемых территориальными филиалами железных дорог, функциональными филиалами и всем холдингом ОАО «РЖД»;

- процесс формирования бюджетов на всех уровнях филиалов ОАО «РЖД» в разрезе видов деятельности;

- процесс сопоставления расходов и доходов, плановых и фактических показателей в разрезе видов деятельности;

- процесс определения финансовых результатов и рентабельности в разрезе видов деятельности.

Как показали проведенные исследования, функции управления реализуются в системе управленческого учета путем прямой и обратной связи (рисунок 2).

Из приведенного рисунка видно, что управленческий учет имеет прямую связь не только с бухгалтерским и статистическим учетом для управления деятельностью экономического субъекта, но и с налоговым учетом, поскольку налоги и сборы представляют собой затраты, которые в свою очередь являются предметом управленческого учета и подлежат:

- оптимизации и минимизации налогов и сборов;
- отражению в бюджетах (операционном бюджете и бюджете движения денежных средств);
- включению в бизнес-план для реализации стратегической цели.

Получаемая в рамках этих видов учета информация вызывает необходимость в ее обработке в системе управленческого учета.

Связь управленческого учета с функциями управления дает возможность определить его методы, зависящие от функций управления: методы бухгалтерского и управленческого учета, методы бюджетирования, методы анализа, контроля и оперативного регулирования [108, С. 64-73].

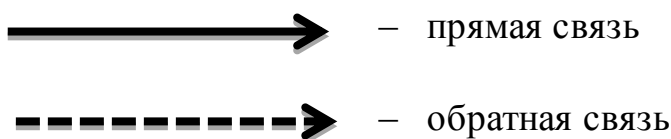
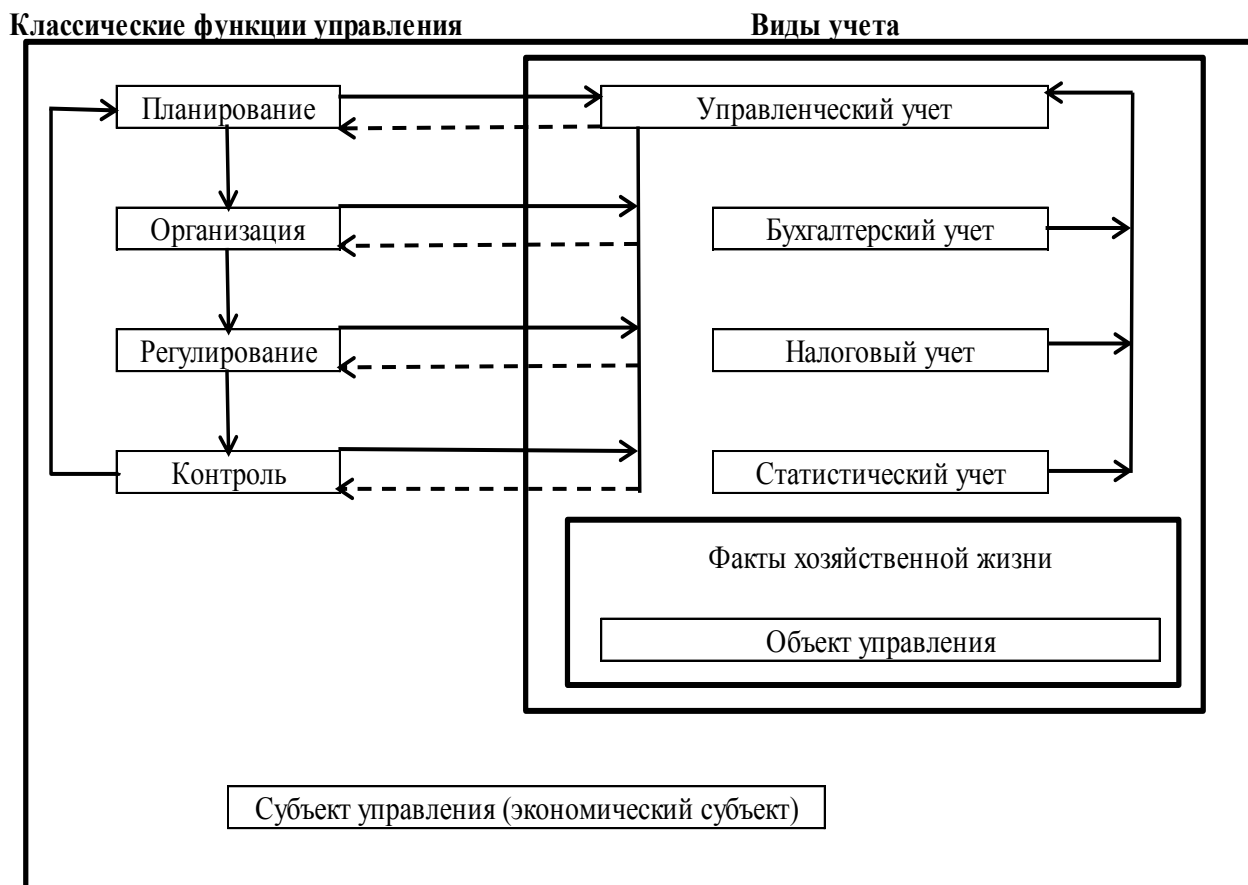


Рисунок 2 - Управленческий учет: прямые и обратные связи при формировании управленческих решений

Что касается использования элементов методов бухгалтерского, управленческого и налогового учета, то к ним следует отнести:

- первичный учет расходов и доходов в разрезе видов деятельности и тарифов как самого холдинга ОАО «РЖД», так и его территориальных и функциональных филиалов, структурных подразделений;

- калькулирование видов деятельности общества, укрупненных видов работ и формируемых тарифов;

- группировку и регистрацию расходов в разрезе видов деятельности общества, его территориальных и структурных подразделений, функциональных

филиалов ОАО «РЖД», а также расходов по видам перевозок и прочих расходов в разрезе тарифов;

- формирование внутренней закрытой отчетности о расходах в разрезе видов деятельности общества, его территориальных и структурных подразделений, функциональных филиалов ОАО «РЖД», а также о расходах по видам перевозок и прочих расходов в разрезе тарифов;

- группировку и регистрацию доходов от перевозок по их видам, тарифам, видам деятельности всего ОАО «РЖД» и его территориальных и функциональных филиалов, структурных подразделений;

- формирование внутренней закрытой отчетности о доходах в разрезе видов деятельности общества, его территориальных и структурных подразделений, функциональных филиалов ОАО «РЖД», а также о доходах по видам перевозок и прочих доходов в разрезе тарифов;

- формирование внутренней закрытой отчетности о финансовых результатах по видам деятельности.

Как показывают исследования в настоящее время процесс взаимопроникновения информации, формируемой в результате реализации разных функций управления, рассматривается на уровне учетно-контрольного обеспечения управления.

Изучение экономической литературы при рассмотрении этой проблемы показало, что ряд отечественных и зарубежных ученых-экономистов не учитывают наличия прямой связи управленческого учета с налоговым. Проведенные исследования прямой связи, обратной связи и места информации, содержащей учетно-налоговый аспект, в рамках управленческого учета позволили уточнить и расширить субъект управления в системе управления экономическим субъектом. Так, в частности, информация о размере налога на прибыль, полученная в бухгалтерском учете, поступающая в управленческий учет через прямую связь, и аналогичная информация, поступающая из налогового учета, повлияют на принятие управленческого решения о величине налога, сведения о котором будут использованы в управленческом учете. Обратная связь в системе

управленческого учета по вопросам прогнозирования налоговых рисков и налоговых потерь, налогового планирования, оптимизации налогообложения, прогнозирования денежных потоков реализуется через такие функции управления, как налоговое планирование, налоговый контроль, налоговое прогнозирование, бюджетирование и налоговое оперативное регулирование (рисунок 3).

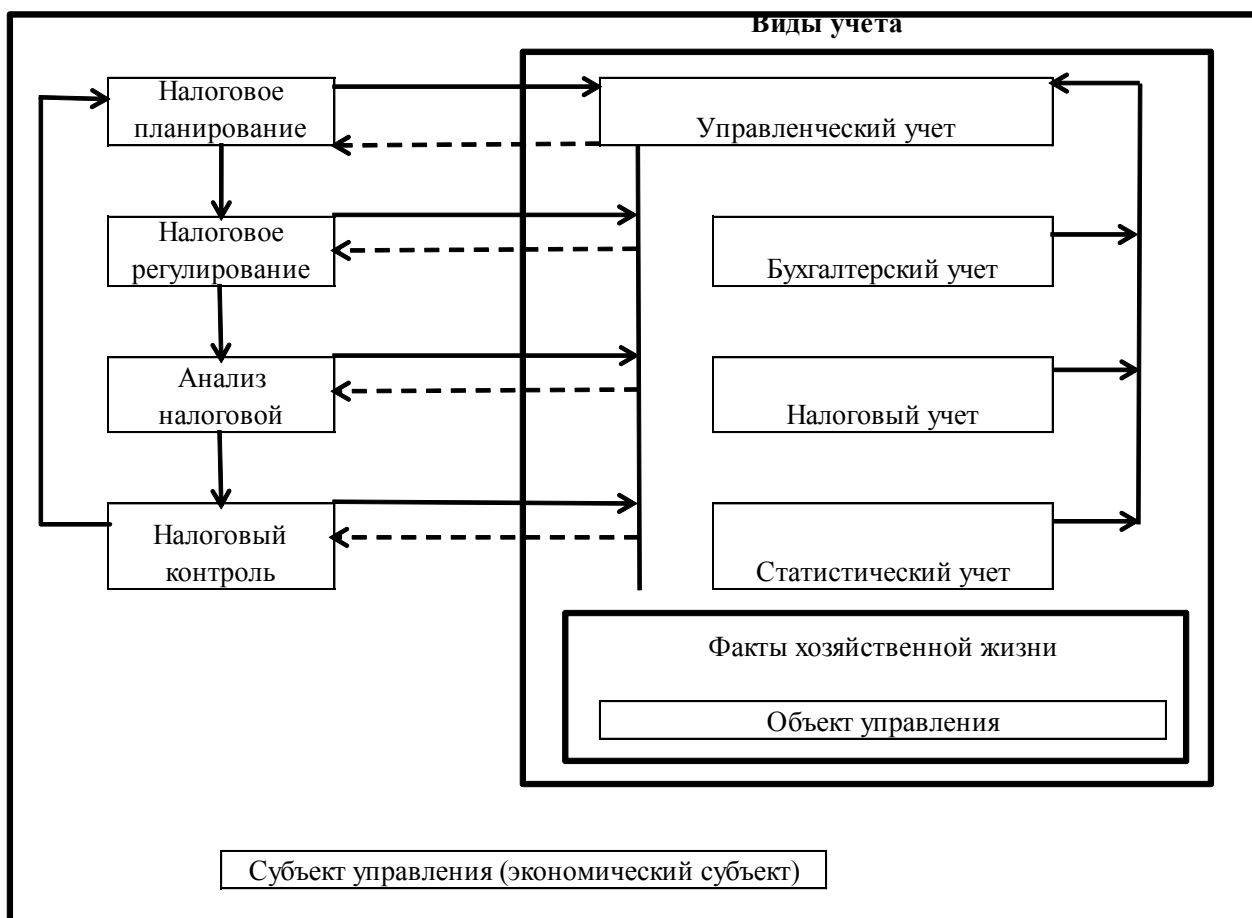


Рисунок 3 - Учетно-налоговый аспект управленческого учета

Однако в настоящее время формирование налоговой информации связывают с налоговым планированием, являющимся элементом налогового менеджмента. При этом в отношении раскрытия экономической сущности понятия «налоговое планирование» в экономической литературе отсутствует однозначное толкование (таблица 1).

Таблица 1 – Систематизация точек зрения на дефиницию «налоговое планирование»

Авторы	Определение налогового планирования	Комментарии автора
Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова [103, С. 94]	- это законные способы оптимизации налогообложения хозяйствующего субъекта с учетом стратегии и тактики его экономического развития с использованием традиционных методов и приемов, а также современных технологий, специализированных интернет-ресурсов и веб-сервисов	указывают способы минимизации налоговых платежей
А.З. Дадашев, Л.С. Кирина [96]	- это законный способ обхода налогов с использованием предоставляемых законом льгот и приемов сокращения налоговых обязательств. Сущность его выражается в признании за каждым налогоплательщиком права применять все допустимые законами средства, приемы и способы (в том числе и пробелы в законодательстве) для максимального сокращения своих налоговых обязательств	указывают цель и определяют основные задачи налогового планирования, сужая рамки налогового менеджмента минимизацией расходов, связанных с налоговыми платежами
Е.С. Вылкова, М.В. Романовский [84, С. 93]	- неотъемлемая часть управления деятельностью экономического субъекта в рамках единой стратегии его развития, в виде процесса системного применения оптимально законных способов и методов в области налогообложения с целью установления прогнозируемого финансового состояния экономического субъекта при ограниченных ресурсах и возможностях их альтернативного использования	рассматривают только вопросы организации налогового планирования в системе финансового менеджмента
В.Г. Пансков [171]	осуществляется как с позиций государства и органов местного самоуправления, так и с позиций налогоплательщика	рассматривая вопросы управления процессом налогообложения, выделяет налоговое прогнозирование
А.П. Зрелов, М.В. Краснов [115]	1) система управления налоговыми обязательствами и выплатами налогоплательщика, а также ресурсами, составляющими его налоговую базу; 2) деятельность налогоплательщика, направленную на повышение эффективности его взаимодействия с государственным механизмом налогообложения	предлагают понятие налогового менеджмента рассматривать в двух ракурсах

Опираясь на вышеприведенные точки зрения, считаем, что процесс организации управления налоговыми потоками реализуется через следующие функции управления:

- налоговое планирование;
- налоговое прогнозирование, бюджетирование;
- налоговое оперативное регулирование;
- налоговый контроль, учет.

При этом, как показывают исследования, в настоящее время формирование информации в процессе налогового планирования, являющегося элементом налогового менеджмента, находится в тесной обратной взаимосвязи с управленческим учетом, что наглядно представлено на рисунке 4.

В условиях структурных преобразований, проводящихся в настоящее время в железнодорожном транспорте, неотъемлемой составной частью управления финансово-хозяйственной деятельностью должно являться налоговое планирование. С налогообложением связаны все сферы текущей, финансовой и инвестиционной деятельности структурных подразделений ОАО «РЖД» на всем протяжении их существования.

Как показывает практика исследований, налоговое планирование оказывает существенное влияние на размер расходов балансовой единицы, формирование конечного финансового результата ее деятельности.

Существенностью размера налоговых обязательств в общей сумме расходов, необходимостью уплаты налоговых платежей в установленные законодательством сроки объясняется важнейшая роль налогового планирования при составлении планов расходов и доходов, формировании бюджетов как отдельно взятого структурного подразделения, так и холдинга в целом.

Соответственно, в условиях ограниченности ресурсов особо актуальным является направление исследования, связанное с анализом взаимосвязи развития управленческого учета с налоговыми последствиями на принципах вариантности и оценкой степени их влияния на расходы и финансовые результаты деятельности

организации, с выявлением факторов, влияющих на размер обязательств по налогам.

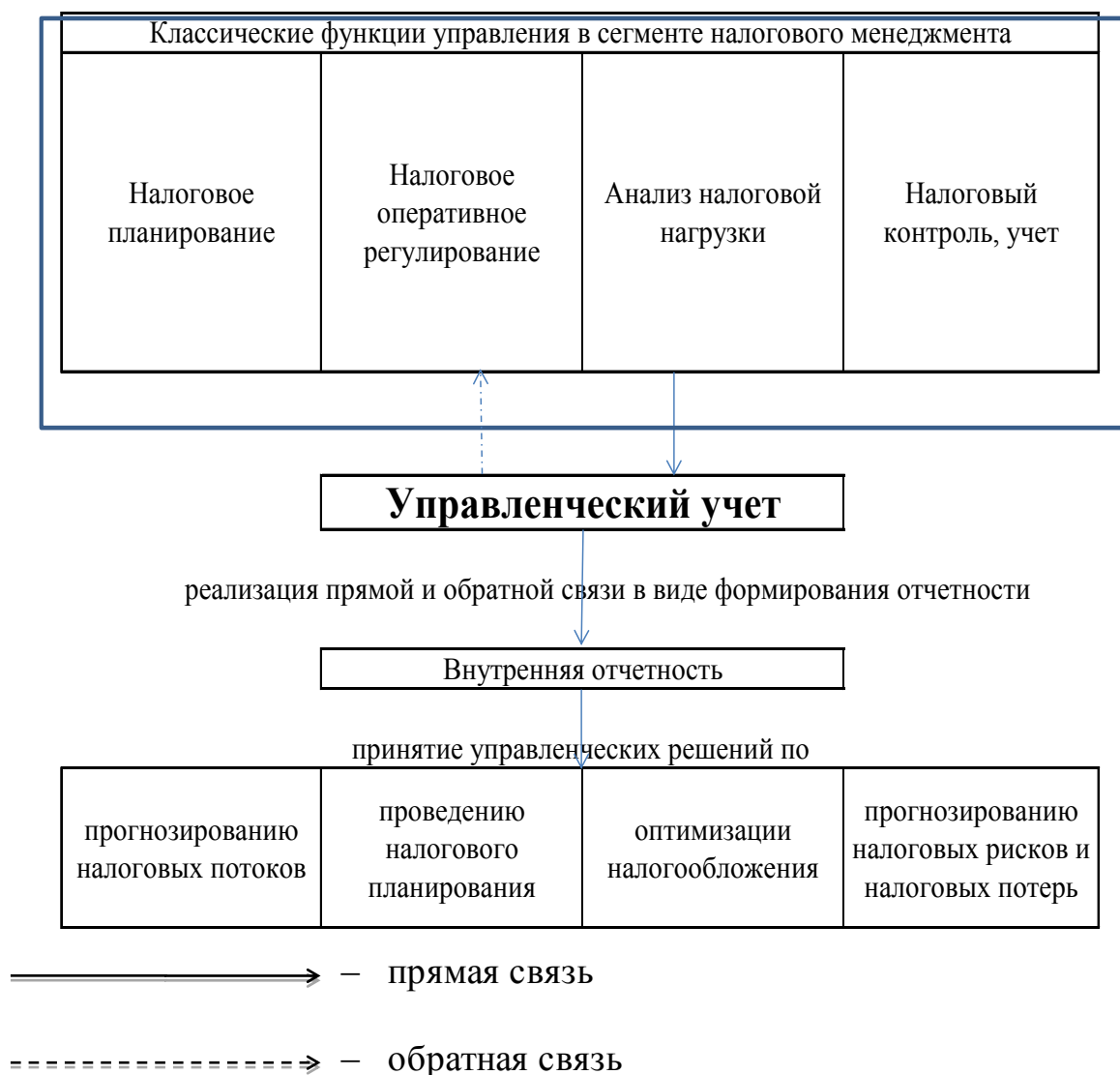


Рисунок 4 - Взаимосвязь управленческого учета с функциями управления налогового сегмента деятельности экономического субъекта
Примечание – рисунок разработан автором

Следует отметить, что в качестве структуры, управляющей налоговыми потоками в ОАО «РЖД», определены службы финансового менеджмента, которые входят в управление налоговыми платежами.

Изучение учетной практики управления налоговыми платежами на железнодорожном транспорте показало, что в организационную структуру финансового менеджмента введен налоговый отдел общего центра обслуживания,

в котором налоговыми платежами занимается бухгалтер. Однако, рациональным, на наш взгляд, является возложение обязанностей по управлению налоговыми потоками на налоговых менеджеров, нежели на ответственные лица бухгалтерии (что нежелательно). В частности, обязанностями налоговых менеджеров являются:

- проведение сравнительного анализа по выбору режима налогообложения с целью оптимизации налоговых платежей;
- мониторинг изменений налогового законодательства;
- разработка единой налоговой политики всего железнодорожного холдинга с формированием бюджета по налогам;
- проведение налогового прогнозирования с последующей разработкой планов и бюджетов;
- определение правил налогового регулирования для корпорации в целом;
- проведение внутреннего налогового контроля и осуществление анализа налогообложения компании;
- постановка налогового дела, определяющего вопросы своевременной постановки на учет в налоговые инспекции, разработки налогового календаря для обеспечения своевременности потоков налоговых платежей, взаимодействия с органами муниципальной и региональной власти, предоставляющими налоговые преференции;
- другие вопросы.

На уровне балансовой единицы проводимые налоговое планирование, регулирование и контроль, являющиеся элементами налогового менеджмента, тесно взаимосвязаны в единый процесс, что воспринимается только как налоговое планирование, поглощающее такие элементы, как налоговое регулирование и налоговый контроль.

Корпоративное налоговое планирование предполагает осуществление предварительного рассмотрения и оценку управленческих решений в области возможных налоговых платежей в следующей последовательности:

- 1) организация текущего внутреннего контроля;

2) аналитическая стадия собранных в процессе внутреннего контроля данных;

3) разработка общей концепции налогообложения, обеспечивающей практическое внедрение планов.

На первой стадии налоговое планирование интегрируется в систему внутреннего контроля на основе:

- составляемых прогнозов налоговых обязательств экономического субъекта с определением последствий планируемых контрактных схем;

- разрабатываемого графика соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов;

- формируемых прогнозов возможных причин отклонений от среднестатистических показателей деятельности экономического субъекта;

- разрабатываемых текущих и среднесрочных инвестиционных планов по развитию экономического субъекта.

Вторая стадия связана с выработкой способов оптимизации налоговых потоков, результат которых подтверждается составлением налогового плана экономического субъекта, учитывающего возможные изменения налогового законодательства, условий функционирования во внешней среде.

Что касается налогового оперативного регулирования, то оно связано с налоговым планированием, обеспечивающим мобильность принятия управленческих решений в рамках налогового менеджмента. При этом налоговое регулирование, связывая планирование и контроль, детализирует налоговый план и предоставляет данные, достаточные для обеспечения эффективного контроля исполнения планов [192, С. 36]. Кроме того, налоговое регулирование обеспечивает проведение корректировок показателей налоговых планов с их оптимизацией.

Что касается корпоративного налогового контроля, направленного на организацию достоверного налогового учета, самоконтроля правильности определения налогооблагаемой базы со своевременным выявлением и устранением ошибок в аналитических налоговых регистрах и налоговых

декларациях службой внутреннего аутсорсинга, то необходимо учитывать следующие условия при его проведении:

- соблюдение интересов внешних пользователей;
- обеспечение доступа к результатам налогового контроля налоговым, таможенным органам и кредитным учреждениям;
- своевременное заполнение аналитических налоговых регистров, налоговых деклараций, промежуточных расчетов для определения сумм налоговых платежей с обеспечением достоверно признанных данных как бухгалтерского учета, так и налогового учета.

Правильно организованный корпоративный налоговый контроль обеспечивает возможность исправления налоговых ошибок, что либо снижает вероятность присуждения санкций по результатам проведения налоговыми органами проверок, либо минимизирует суммы штрафов.

Таким образом, проведенное исследование позволило доказать расширение предметной области управленческого учета за счет включения информации, формируемой в рамках налогового учета, с целью принятия управленческих решений по оптимизации налоговой нагрузки, и доказано наличие:

а) прямой связи управленческого учета с налоговым в части информации о размере налогов структурных подразделений, формируемой аутсорсинговым центром, подлежащей обработке в системе управленческого учета;

б) обратной связи управленческого учета по вопросам прогнозирования налоговых рисков и налоговых потерь, налогового планирования, оптимизации налогообложения, прогнозирования денежных потоков, реализуемой через функции налогового планирования, налогового контроля, анализа налогового бремени и налогового оперативного регулирования, при внутреннем аутсорсинге.

При этом, через функции управления управленческий учет на уровне дирекций и их структурных подразделений, дочерних обществ обеспечит единообразный подход в определении состава затрат, относящихся к тем или иным производственным процессам при планировании (налоговом планировании) и учете, а также налоговом контроле.

Существенное влияние на постановку управленческого учета, как уже было отмечено в данном параграфе, оказывает функция управления «организация», реализуемая через создание в условиях внутреннего аутсорсинга рациональной экономико-организационной структуры, влияющей на формирование информационных потоков для эффективного управления экономическими субъектами.

1.2. Влияние экономико-организационной структуры железнодорожного холдинга на постановку управленческого учета в условиях внутреннего аутсорсинга

На постановку управленческого учета оказывают влияние особенности продукции транспортной работы, представляющей собой законченную транспортную перевозку. Эти особенности заключаются в:

- отсутствию вещественной формы, т.е. готового продукта в виде вещественного товара, поскольку железнодорожный транспорт только осуществляет перемещение материальных ресурсов, созданных другими отраслями национальной экономики;

- совпадении во времени процесса производства и процесса потребления транспортной продукции;

- невозможности создания запаса транспортных услуг, в связи с чем возникает потребность в формировании резерва основных средств (локомотивов, вагонов) и пропускных способностей на путях;

- применении специфической формы ценообразования, заключающейся в существующей тарифной политике определения цен грузовых и пассажирских перевозок;

- ведении натурального измерения транспортной продукции в натуральном выражении: тонно-километр, пассажиро-километр, количество отправленных тонн грузов.

Кроме перечисленных особенностей на постановку управленческого учета и формирование управленческой информации оказывает влияние организационная структура экономических субъектов, входящих в холдинг, где применяется аутсорсинг.

Формирование информационных потоков учетно-аналитического обеспечения деятельности ОАО «РЖД», объединяющего большое количество видов бизнеса, которые обуславливают ежемесячное многомиллионное количество фактов хозяйственной жизни, связано, прежде всего, с необходимостью организации качественного управления документооборотом. Это предопределило создание такой модели бизнеса, при которой типовые оперативные функции разрозненных бухгалтерских служб сосредоточены в специализированном общем центре (ОЦО). Создание ОЦО близко к модели аутсорсинга, основанного на передаче непрофильных функций в специализированную компанию. При этом ОЦО создаются и контролируются самой железнодорожной компанией.

Следует отметить, что в настоящее время Законом о бухгалтерском учете разрешается передача учетных функций, т.е. обязанностей, возлагаемых на бухгалтерию, специализированной компании на условиях аутсорсинга. При этом аутсорсинг (от англ. «outsourcing», дословно – «использование чужих ресурсов») означает передачу на договорной основе традиционных функций организации внешним исполнителям, специализирующимся на соответствующих видах деятельности.

Одним из востребованных и распространенных видов аутсорсинга является ведение бухгалтерского, налогового, управленческого учета и составление отчетности в полном объеме либо передача аутсорсеру отдельных функций, например, расчета заработной платы, НДФЛ, обязательных взносов во внебюджетные фонды, составление отчетности по МСФО, налоговое

консультирование.

Наиболее востребованными в области аутсорсинга учетных функций являются:

- услуги по ведению бухгалтерского, налогового и управленческого учета (44% совокупной выручки компаний, участвовавших в рейтинге);
- расчет заработной платы (22%);
- подготовка отчетности по МСФО (8%).

Данные услуги востребованы отечественными и иностранными компаниями и представительствами, избегающими рисков нарушения часто меняющегося российского законодательства.

Схематически передача сторонней компании бизнес-функций по ведению учета, которые раньше велись в рамках компании-заказчика, представляет собой следующее (рисунок 5).

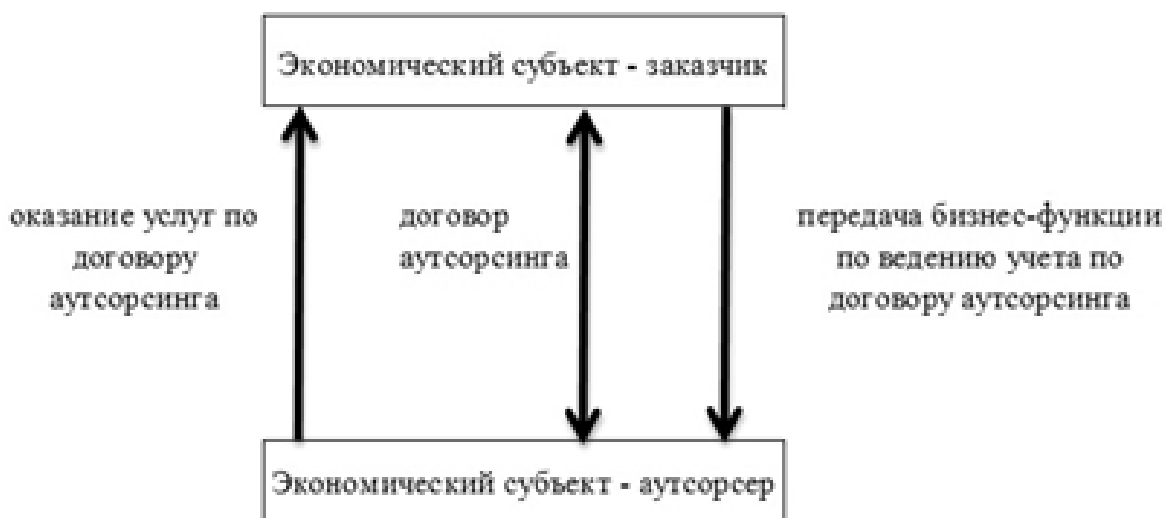


Рисунок 5 - Передача аутсорсеру бизнес-функций по ведению учета

Как показали исследования экономической литературы, выделяют следующие преимущества и недостатки аутсорсинга (таблица 2).

Таблица 2 – Преимущества и недостатки аутсорсинга

Преимущества	Недостатки
Возможность экономическому субъекту сосредоточиться на основном бизнесе и таким образом получить конкурентное преимущество. Кроме того, при аутсорсинге высвобождаются ресурсы организации, ранее задействованные во второстепенных функциях и направлениях	Возможность утратить конкурентные преимущества в связи с передачей ключевых бизнес-процессов и за собственные денежные средства создать конкурента на рынке
Возможность снизить затраты, поскольку привлечение аутсорсера дешевле содержания собственной бухгалтерии, поскольку у узкоспециализированного аутсорсера, как правило, себестоимость выполнения функции ниже	Требуется специалист, поддерживающий взаимоотношения с аутсорсером, осуществляющий контроль качества, проверяющий полноту оказываемых услуг
Обеспечение доступа к технологиям и решениям более высокого уровня, а также возможность воспользоваться специализированными функциями	Наличие существенных затрат в связи с передачей бизнес-процессов и возможность неудовлетворительного выполнения работ аутсорсером
Снижение расходов на содержание персонала из-за отсутствия необходимости начислять заработную плату, страховые взносы	Увеличение времени на согласование вопросов отражения фактов хозяйственной жизни аутсорсером с экономическим субъектом
Снижение объема делопроизводства	Несовершенная законодательная база по аутсорсинговой деятельности
Обеспечение более высокого качества выполнения работ за счет специализации аутсорсера на определенном виде предпринимательской деятельности	
Отсутствие вынужденных простоев в работе	
Возможность субъекту применять специальные налоговые режимы из-за сокращения персонала	
Снижение риска штрафных санкций за ведение неправильной отчетности	

Что же касается модели общего центра обслуживания (ОЦО), применяемой в ОАО «РЖД», то эта схема ведения бизнеса позволяет не только существенно сэкономить на издержках, но и сделать систему управления более прозрачной. Суть решения ОЦО заключается в передаче типовых оперативных функций предприятий или их подразделений специализированному общему центру с тем, чтобы бизнес-единицы компании могли сосредоточить свои ресурсы на решении целевых задач, не теряя при этом своей самостоятельности.

На сегодняшний день все бухгалтерии ОАО «РЖД» организованы в единый филиал (ОЦО), в состав которого входят 15 центров, распределенных по

территориям железных дорог. При этом сократился общий штат сотрудников, сегодня он составляет порядка 20 тысяч бухгалтеров.

Однако, как показывают проведенные обследования функциональных обязанностей сотрудников отделов ОЦО, имеет место:

1) нерациональное распределение нагрузки в отделе ОЦО при выполнении учетной работы, что влияет на оперативность формирования управленческой информации;

2) непредсказуемость управляющих воздействий с отсутствием параметрического управления, а также сложностью выявления обратных связей влияния параметра КРІ на выход формируемой управленческой информации;

3) неотрегулированность взаимодействия отделов ОЦО-аутсорсеров как между собой, так и с дочерними структурами в процессе формирования управленческой информации приводящие к:

- несвоевременности ее поступления из первичной документации по иерархическим уровням;

- нерациональному документообороту внутри холдинга;

- увеличению ручной обработки первичной информации.

Для решения этих проблем предлагаем порядок расчета предложенных нами показателей, основанных на сравнительном анализе эффективности однородных подразделений учета между собой, для повышения эффективности деятельности созданных ОЦО в условиях внутреннего аутсорсинга ОАО «РЖД».

Общий подход к формированию такой системы состоит из нескольких этапов.

1 этап. Определение нагрузки, приходящейся на сотрудников разных разделов учета, а также подразделений учета (приемка первичной документации, ее обработка, формирование отчетности и прочее) в течение рабочего операционного дня. Для получения фотографии дня по выбранным подразделениям бухгалтерии нами составлена карта дня. Это позволило в целом оценить структуру рабочего дня бухгалтеров разных подразделений. По результатам проведенного анализа составлены нормативы расчета численности

бухгалтерии. В частности, прямой норматив, основанный на количестве объектов учета и документообороте подразделения, и косвенный норматив – подготовка разных форм отчетности, организация ведения учета.

Установление объема затраченного времени может быть осуществлено на основании разработанных в компании норм или с учетом фактически затраченного времени.

Разработка нормативов осуществляется для каждого вида учетной работы путем использования существующих в экономической литературе норм или хронометрирования. При этом хронометраж времени фиксируется в компьютерных программах.

Для повышения точности хронометрирования необходимо бухгалтерские продукты разделить на несколько составляющих. Допустим, обработка первичных документов зависит от его вида.

Так, внесение информации с первичных документов – заявок на финансирование Заказчика (структурное подразделение ОАО «РЖД») занимает одинаковый объем времени. Поэтому при норме обработки заявок на финансирование для создания платежных поручений и формирование их в реестры в количестве 25 штук за час сотрудник может занести 38 штук, что будет свидетельствовать о большей работе сотрудника. Например, нормативное время на ввод одного платежного поручения в бухгалтерскую программу (SAP EK АСУФР) составляет 2 минуты. За день ответственным бухгалтером отдела ОЦО созданы и сформированы 40 платежных поручений. Отсюда 2 минуты умножить на 40 платежных поручений получается 80 минут.

При разноске информации с накладной или счет-фактуры на отпуск материалов ответственным бухгалтером ОЦО требуется разный интервал времени, поскольку одна накладная может содержать только одно наименование материалов, а другая – от нескольких строк до нескольких страниц. Поэтому в зависимости от количества строк трудозатраты на ввод накладных будут отличаться очень существенно. Таким образом, заполнение накладной требуется разбить на несколько частей: введение заголовка накладной и введение строк

накладной, каждый из которых нормировать. Например, нормативное время на ввод заголовка накладной составляет 2 минуты, а для строки – 1 минута. Количество документов – 90 (итого на введение заголовка $2 \times 90 = 180$), количество строк – 320 (итого на введение строк $1 \times 320 = 320$). Всего по нормативу должно быть израсходовано 500 минут на заполнение 90 накладных.

Таким образом, сложив нормативы на формирование платежных поручений и накладных, получим 580 минут, или 9 часов 40 минут работы.

Распределение и оплата рабочего времени по должностным обязанностям персонала ОЦО представлены в таблице 3.

Как видно из таблицы, имеет место строка «Резерв на непредвиденные дела», расчет по которой необходимо проводить исходя из оптимальной численности бухгалтерии и должности. Так, чем выше должность подчиненного, тем больше должен быть этот резерв.

Согласно таблице имеет место переработка у Бондаренко А.Н. в 11 часов, а у двух других сотрудников экономия общего времени составила 133 часа.

Все виды работ проклассифицированы в соответствии с существующими должностями общего центра обслуживания. Так введение первичной информации соответствует ставке бухгалтера – операциониста отдела по работе с первичной документацией, то есть 100 руб./ч, а общение по телефону с контрагентами – это более квалифицированный труд уровня ведущего бухгалтера отдела ОЦО, то есть 350 руб./ч.

Данные этой таблицы позволяют выявить соответствие занимаемых должностей штатному расписанию и установлению оплаты труда за выполняемые функциональные обязанности. При этом могут быть получены выводы о том, что некоторые сотрудники по времени имеют экономию, но получают по ставке, и наоборот. В случае, когда происходит перерасход времени, возможно, либо установить надбавку к окладу бухгалтера, либо делегировать часть функций другим сотрудникам.

Таблица 3 – Распределение и оплата рабочего времени по должностным обязанностям персонала ОЦО

Функция/ продукт	Метод оценки	Бондарен ко А.Н.	Антонов а Н.И.	Кирилло ва О.Л.	Итог о, час	Ставка	Ставк а, руб/ча с	Сумма оплаты труда, руб.			Итог о, руб
		Ведущий бухгалтер	Бухгалт ер 1 категор.	Бухгалте р 2 категор.				Бондарен ко А.Н.	Антоно ва Н.И.	Кирилло ва О.Л.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Обработка первичной информации, час	По норме	95	50	40	185	Бухгалтер- операциони ст отдела	100	9500	5000	4000	18500
Звонки в другие отделы ОЦО и Заказчику, час	Фактически прошлого периода	15	0	5	20	Ведущий бухгалтер	350	5250	0	1750	7000
Саморазвитие, обучение, профессиональн ый рост, час	По норме	2	2	2	6	Начальник отдела ОЦО	700	1400	1400	1400	4200
Архивирование, час	По норме	5	3	3	11	Бухгалтер 2 к.	200	1000	600	600	2200
Совещания, час	По норме	4	4	4	12	По должности	350/20 0	1400	800	800	3000
Ответа на вопросы сотрудников, час	По норме	5	5	5	15	Бухгалтер 1 к.	200	1000	1000	1000	3000
Работа курьера, час	Фактически прошл ого периода	10	0	28	38	Курьер	100	1000	0	2800	3800
Резерв на непредвиденные дела, час	По норме	35	18	18	71	По должности	350/20 0	12250	3600	3600	19450
Отпуск за свой счет, час	По норме	16	16	16	48	По должности	350/20 0	5600	3200	3200	12000

Окончание таблицы 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Итого, час		187	98	121	406			38400	15600	19150	73150
Нормативный фонд рабочего времени, час		176	176	176	528	Ставка фак. руб./мес.		40000	25000	25000	90000
Перерасход, Резервы, час		11	-78	-55	-122	Перерасход, Резервы, руб.		1600	9400	5850	16850
Фонд рабочего времени: Перерасход, Резервы		6	-44	-31	-23	Фонд заработной платы: Перерасход, резервы		4	38	23	19

Однако следует отметить, что нормативы работают только тогда, когда они актуализируются на основе оценок изменения их составляющих и системы мотивации. Поскольку ОЦО ОАО «РЖД» выступает центром затрат, основная цель управления в данном случае – это повышение операционной эффективности, а именно: непрерывный анализ учетных бизнес-процессов и их оптимизация.

2 этап. Разработка методики оценки эффективности, включающей показатели КРІ, с предложением их систематизировать в специальной форме «Отчет об оценке эффективности работы сотрудников бухгалтерии (ОЦО)», показатели которого адаптированы к требованиям единой корпоративной автоматизированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК АСУФР) в условиях использования внутреннего аутсорсинга.

Зная результат, который должен быть получен, необходимо оценить его количественно – сформировать показатели результата. Они могут быть как простыми, так и рассчитываемыми (по формуле или иным способом).

В основе показателей эффективности рекомендуем использовать два основных коэффициента:

- показатель КРІ 1: количество проводок по разделам учета, приходящихся на одного учетного работника;
- показатель КРІ 2: количество активов и обязательств, приходящихся на одного учетного работника.

Для расчета средних показателей КРІ необходимо располагать информацией, которую предлагаем систематизировать в следующей разработанной форме (таблица 4).

Таблица 4 – Исходная информация для расчета показателей эффективности деятельности отделов ОЦО ОАО «РЖД»

Показатель, обозначение		Значение показателя	Наименование отдела ОЦО
1	2	3	4
А	Количество банковских выписок	30	Отдел учета движения денежных средств ОЦО
А1	Количество обслуживаемых структурных подразделений	123	Отдел учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами

1	2	3	4
A2	Количество обслуживаемых структурных подразделений	123	Отдел учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами
B, Bn	Количество произведенных проводок	от 10 до 100	Отдел учета движения денежных средств ОЦО
B1	Штат отдела, количество сотрудников	25	Отдел учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами
B2	Штат отдела, количество сотрудников	10	Отдел учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами
C	Штат отдела, количество сотрудников	19	Отдел учета движения денежных средств ОЦО
C1	Среднее кол-во заявок в день по одному подразделению	2	Отдел учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами
C2	Среднее кол-во заявок в день по одному подразделению	4	Отдел учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами
D	Среднее кол-во выписок на одного сотрудника	1,58	Отдел учета движения денежных средств ОЦО
D1	Среднее кол-во проводок в одной заявке на финансирование	17,5	Отдел учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами
D2	Среднее кол-во проводок в одной заявке на финансирование	5,5	Отдел учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами
E	Среднее кол-во проводок по балансовой единице	55	Отдел учета движения денежных средств ОЦО
E1	Среднее кол-во обслуживаемых БЕ одним сотрудником отдела	5,35	Отдел учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами
E2	Среднее кол-во обслуживаемых БЕ одним сотрудником отдела	12,30	Отдел учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами
F1	Кол-во проводок по одной обслуживаемой БЕ за операционный день	35	Отдел учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами
F2	Кол-во проводок по одной обслуживаемой БЕ за операционный день	22	Отдел учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами
Pв	рабочее время в часах, затраченное на создание общего количество проводок за операционный день, согласно штатному расписанию.	8	Для всех отделов ОЦО

Так, в отделе учета движения денежных средств количество проводок зависит от размера проведенных платежей по банковской выписке (расходные и доходные счета) обслуживаемого структурного подразделения ОАО «РЖД».

На отдел приходится 30 банковских выписок (показатель А) по обслуживаемым балансовым единицам. Количество произведенных проводок (показатель В) варьируется от 10 (В) (небольшие структуры дорожного подчинения) до 100 (Вn) (крупные региональные дирекции) на одно структурное подразделение. Размер активов и обязательств штатного сотрудника отдела определяется исходя из количества обслуживаемых им структурных подразделений. Штат отдела насчитывает 19 бухгалтеров (показатель С).

Среднее количество приходящихся выписок на одного сотрудника (D) = показатель А делим на показатель С = $30/19 = 1,58$ выписок.

Среднее количество проводок по балансовой единице ОЦО ОАО «РЖД» (E) = показатель В + показатель Вn делим 2 = $10+100/2 = 55$ проводок.

Соответственно, средний показатель КРІ 1 за один рабочий операционный день сотрудника отдела учета движения денежных средств = показатель D x показатель E = $1,58 \times 55 = 86,9$ проводок на одного сотрудника по данному разделу учета.

Кроме того, показатель приходящихся выписок на одного сотрудника отдела и будет являться показателем КРІ 2 = 1,58 выписок, так как именно из количества обслуживаемых бухгалтером выписок организаций и зависит размер активов и обязательств, приходящихся на одного сотрудника отдела.

Однако в отделе учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами количество проводок зависит от количества предоставленных заявок на финансирование по кредиторской задолженности от заказчика и финансирование расчетов с персоналом по заработной плате от расчетчиков. Среднее количество заявок по одному обслуживаемому подразделению в день – 2 штуки (показатель С1), в каждой от 5 до 30 проводок (в среднем на одну заявку приходится 17,5 проводок – показатель D1). Количество обслуживаемых отделом структурных подразделений – 123 структуры (показатель А1). Штат отдела – 25 сотрудников (показатель В1).

Среднее количество обслуживаемых одним сотрудником отдела структурных подразделений ОАО «РЖД» (показатель E1) = показатель A1 делим на показатель B1 = $123 / 25 = 5,35$ структур на одного сотрудника.

Количество проводок по одной обслуживаемой балансовой единице (структурным подразделениям ОАО «РЖД») за день (показатель F1) = показатель C1 x показатель D1 = $2 \times 17,5 = 35$ проводок.

Показатель KPI 1 за один рабочий операционный день ответственного сотрудника отдела ОЦО ОАО «РЖД» = показатель E1 x показатель F1 = $5,35 \times 35 = 187,25$ проводок на одного сотрудника по данному разделу учета.

В данном примере показателем KPI 2 является среднее количество обслуживаемых одним бухгалтером структурных подразделений, он равен 5,35 структур. Именно из количества обслуживаемых балансовых единиц сотрудником рассматриваемого отдела и будет вытекать размер активов и обязательств, приходящихся на одного учетного работника.

Идентичный порядок расчета показателей эффективности работы существует и в отделе учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами, где количество проводок зависит от количества предоставленных заявок на финансирование по налогам, сборам и госпошлине в пользу государства от Заказчика и финансирование в части НДФЛ и страховых взносов от расчетчиков и налогового отдела. Среднее количество заявок по одному обслуживаемому подразделению в день – 4 штуки (показатель C2), в каждой от 1 до 10 проводок (в среднем на одну заявку приходится 5,5 проводок – показатель D2). Количество обслуживаемых отделом структурных подразделений – 123 структуры (показатель A2). Штат отдела – 10 сотрудников (показатель B2).

Среднее количество обслуживаемых одним сотрудником отдела структурных подразделений ОАО «РЖД» (показатель E2) = показатель A2 делим на показатель B2 = $123 / 10 = 12,30$ структур на одного сотрудника.

Количество проводок по одной обслуживаемой балансовой единице (структурным подразделениям ОАО «РЖД») за день (показатель F2) = показатель C2 x показатель D2 = 4 x 5,5 = 22 проводки.

Показатель KPI 1 за один рабочий операционный день ответственного сотрудника отдела ОЦО ОАО «РЖД» = показатель E2 x показатель F2 = 12,30 x 22 = 270,60 проводок на одного сотрудника по данному разделу учета.

В данном примере показателем KPI 2 является среднее количество обслуживаемых одним бухгалтером структурных подразделений, он равен 12,30 структур. Именно из количества обслуживаемых балансовых единиц сотрудником рассматриваемого отдела и будет вытекать размер активов и обязательств, приходящихся на одного учетного работника.

Кроме того, рассчитывается коэффициент трудоемкости, который отражает количество транзакций в единицу времени по разделам учета в разрезе балансовых единиц.

В нашем случае формула расчета коэффициента трудоемкости будет иметь следующий вид:

$$T = Pв / KPI 1, \quad (1)$$

где T – трудоемкость одной проводки (транзакции);

$Pв$ – рабочее время, затраченное за создание общего количество проводок за операционный день (8 часов);

$KPI 1$ – количество произведенных проводок сотрудником за рабочий день.

Следует отметить, что важно оценивать производительность учетной системы, которая часто ограничивает повышение эффективности. В частности, различие в степени сложности отработки первичной документации и занесение ее в систему, кроме того, некоторые операции могут обрабатываться машиной до 40 минут, а формирование сводных отчетов может занимать более суток, что существенно снижает производительность бухгалтерии.

KPI необходимо формировать на год, но анализ данных следует проводить на ежеквартальной основе для принятия – при необходимости – управляющего воздействия. В результате разрабатывается система оценок,

основанная на средних показателях в целом для всех центров учета и анализе отклонений от средних показателей с возможностью детализации по каждому работнику для установления причины отклонения.

Предпосылками для создания такой системы служит предварительно проведенная работа по стандартизации всех учетных процессов. Соответственно оценки по всем центрам учета не должны отличаться.

На основе первых полученных данных из произведенных выше расчетов можно видеть, что по некоторым показателям, в частности по количеству проводок по разделам учета на одного работника, нагрузка на сотрудников в разных центрах учета отличается в разы. Возможно, еще потребуются уточнение весовых коэффициентов, входящих в КРІ, но в любом случае мы понимаем, что таких больших отклонений быть не должно, нагрузка должна распределяться равномерно и корректироваться исходя из стажа и квалификации работника ОЦО (таблица 5).

Таблица 5 – Показатели эффективности деятельности отделов по учету денежных средств и расчетов ОЦО

Наименование отделов ОЦО	Показатели эффективности деятельности отделов ОЦО		
	КРІ 1	КРІ 2	Коэффициент трудоемкости (Т)
Отделы по учету денежных средств и расчетов ОЦО:			
Отдел учета движения денежных средств	86,9 проводок на одного сотрудника за операционный день	1,58 выписок на одного сотрудник	0,092 человеко-час/проводок
Отдел учета банковских операций по расчетам с персоналом и контрагентами	187,25 проводок на одного сотрудника за операционный день	5,35 структурных подразделений в обслуживании на одного сотрудника	0,042 человеко-час/проводок
Отдел учета банковских операций по расчетам с налоговыми органами	270,60 проводок на одного сотрудника за операционный день	12,30 структурных подразделений в обслуживании на одного сотрудника	0,029 человеко-час/проводок

Проведенные расчеты подтверждают эффективность модели ОЦО, которая заключается в следующем:

- руководство и акционеры компании получают прямой доступ к более оперативной, достоверной и стандартизированной информации по всем предприятиям. Это позволяет бизнесу, в который вовлечены несколько юридических лиц, становится более прозрачным и управляемым;

- экономия за счет обработки больших объемов операций более технологичным и профессиональным способом позволят компании ощутимо снизить свои совокупные издержки на формирование учетно-аналитической информации;

- максимально быстрое интегрирование новых структурных подразделений в уже действующую технологическую и управленческую иерархию компании;

- повышение инвестиционной привлекательности как компании в целом, так и ее отдельных предприятий, перешедших на обслуживание в ОЦО, в связи с эффективностью и прозрачностью финансового управления.

Расчет предложенных показателей КРІ рекомендуем осуществлять в специальной форме «Отчет об оценке эффективности работы сотрудников ОЦО», показатели которого адаптированы к требованиям единой корпоративной автоматизированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК АСУФР) в условиях использования внутреннего аутсорсинга (таблица 6).

Таблица 6 – Отчет об оценке эффективности работы сотрудников ОЦО

Наименование отделов ОЦО	Показатели эффективности деятельности отделов ОЦО		
	КРІ 1	КРІ 2	Коэффициент трудоемкости (Т)
Отдел А	числовое значение	числовое значение	числовое значение
Отдел В	числовое значение	числовое значение	числовое значение
Отдел С	числовое значение	числовое значение	числовое значение

Такая модель ОЦО в настоящее время внедряется в ОАО «РЖД», вследствие чего происходит передача функций по сбору учетной информации всех подразделений в единую систему – Общий центр обслуживания. Экономико-организационная структура ОАО «РЖД», включающая модель ОЦО, представлена на рисунке 6.

3 этап. Систематизация информационных потоков управленческой информации о деятельности структурных подразделений ОАО «РЖД».

В основе формирования потоков управленческой информации о деятельности структурных подразделений, как известно, лежит организационная структура экономического субъекта. В частности, что касается компаний РЖД, то представим структуру одной из них на примере Дирекции инфраструктуры Приволжской железной дороги, организационная структура которой представлена на рисунке 7.

Из представленного рисунка 7 можно сделать вывод, что Приволжская Дирекция инфраструктуры имеет достаточно разветвленную организационную структуру с множеством разно-профильных структурных подразделений.

Необходимо отметить, что Дирекция инфраструктуры осуществляет управление технологическим комплексом инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования с целью обеспечения перевозок пассажиров, грузов, багажа, грузо-багажа и иных связанных с перевозками услуг, а так же содержание в технически исправном состоянии объектов инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования. Кроме того, на примере Дирекции по эксплуатации и ремонту путевых машин (ДПМ) видно, что каждая организация, входящая в Дирекцию, имеет свою организационную структуру, состоящую из подразделений узкоспециализированного профиля (к примеру, ВЧД Аткарск, ПЧМ Астрахань, СПМС-335).

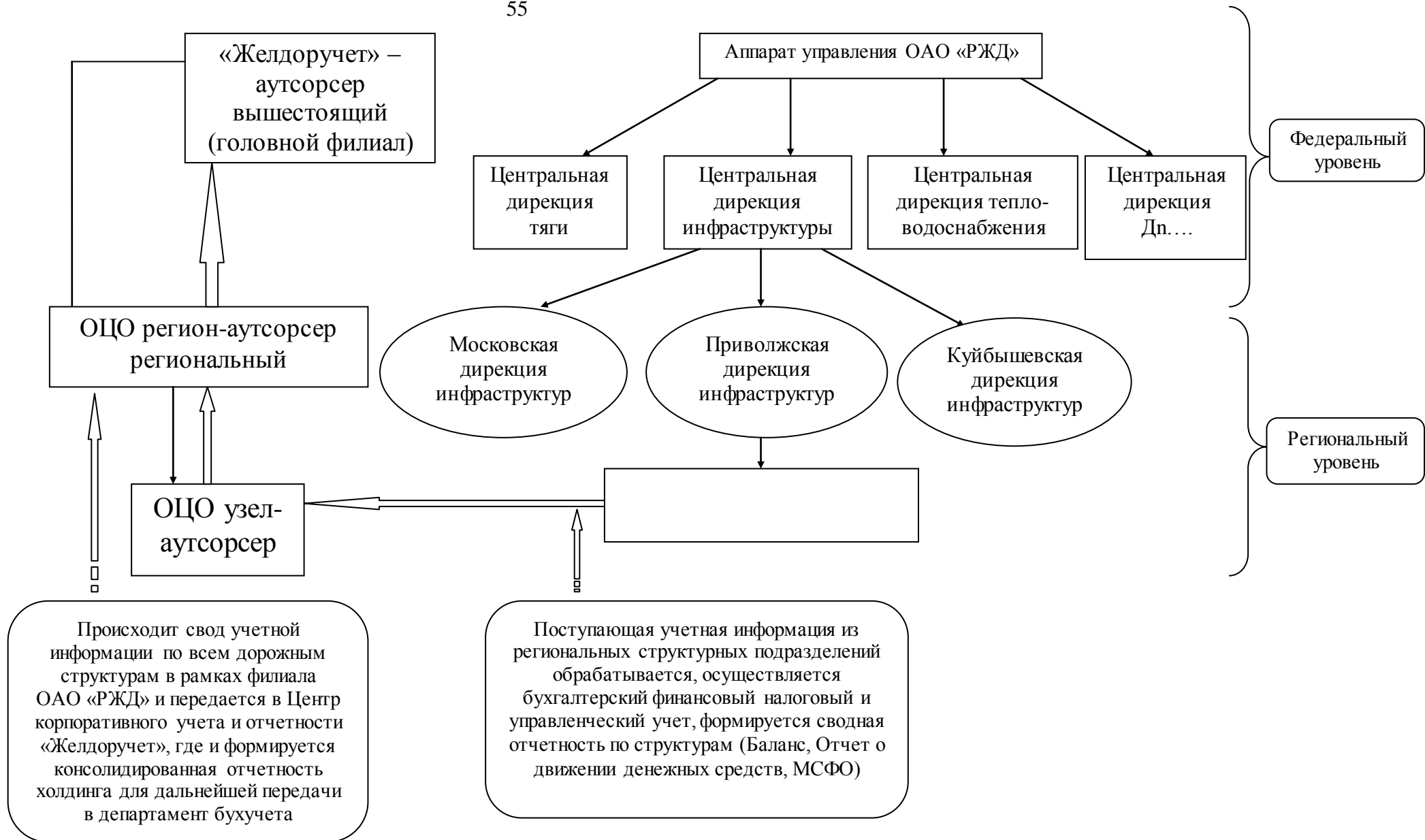
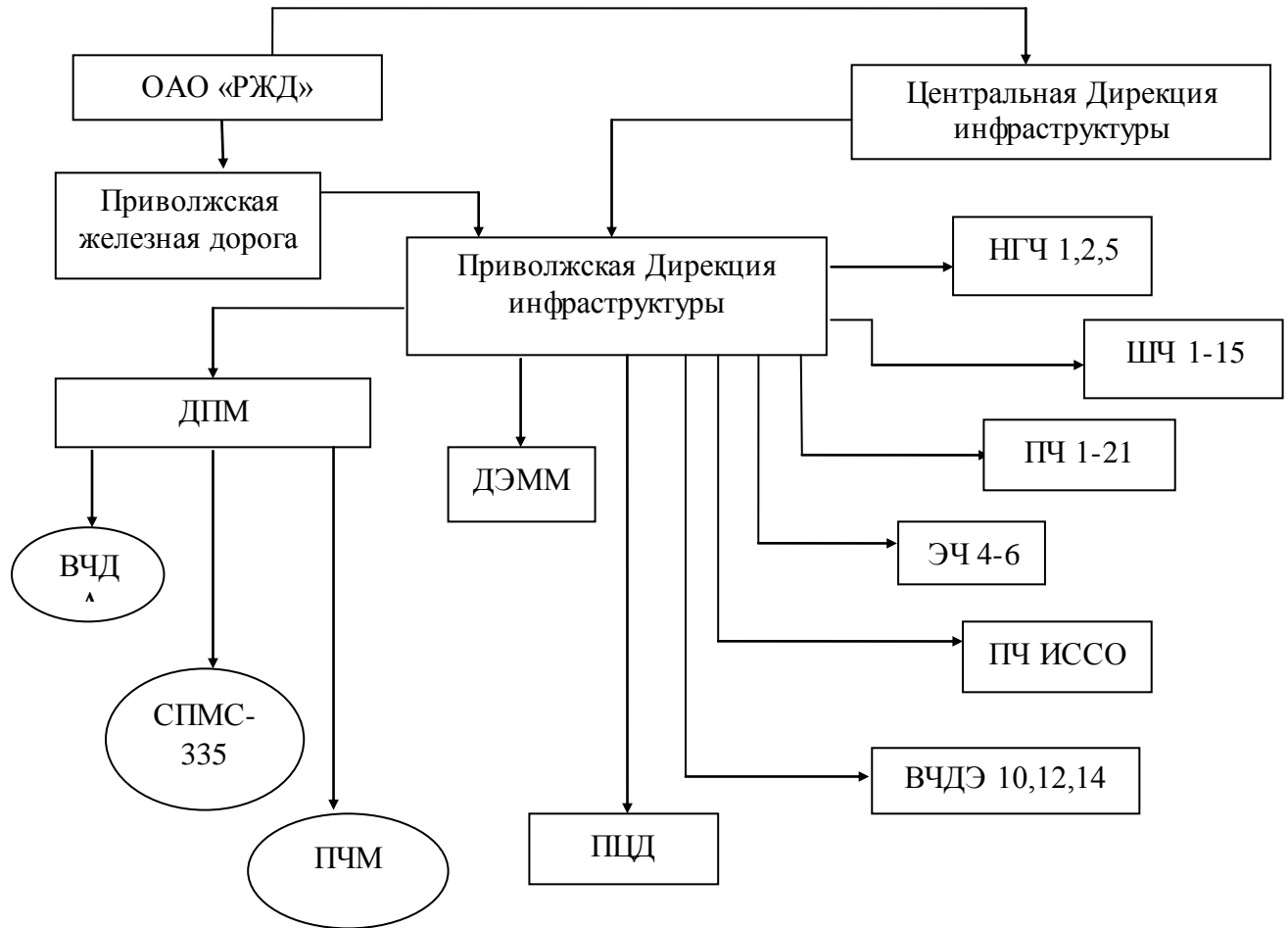


Рисунок 6 - Формирование учетно-информационных потоков в холдинге при помощи общих центров обслуживания



← – направления подчинения в дирекции инфраструктуры (ДИ)

Рисунок 7 - Организационная структура Дирекции инфраструктуры – структурного подразделения Приволжской железной дороги – филиала ОАО «РЖД» (2012г.)

Примечания

1. ПЧ – Дистанция пути
2. ЭЧ – Дистанция энергоснабжения
3. ВЧД – Ремонтное вагонное депо
4. ВЧДЭ – Эксплуатационное вагонное депо
5. ШЧ – Дистанция сигнализации, централизации и блокировки
6. ПЧ ИССО – Дистанция инженерных сооружений
7. ПЦД – Центр диагностики и мониторинга устройств инфраструктуры
8. ДЭММ – Дирекция электромеханических мастерских
9. ДПМ – Дирекция по эксплуатации и ремонту путевых машин
10. СПМС – Специализированная путевая машинная станция
11. ПЧМ – Механизированная дистанция пути

12. НГЧ – Дистанция гражданских сооружений

Исследуя организационную структуру РЖД, оказывающую большое влияние на формирование управленческой информации, выявлено, что:

- управление Дирекции инфраструктуры (ДИ) представляет собой головной офис структурного подразделения Приволжской железной дороги, где происходит разработка и принятие управленческих решений;
- организации, входящие в Дирекцию представляют собой ее структурные единицы, которые осуществляют управление на местах;
- подразделения организаций Дирекции представляют собой обособленные структурные единицы, в которых происходит непосредственное выполнение управленческих решений посредством осуществления производственных работ и оказания услуг.

Соответственно, от организационной структуры и аппарата управления подразделения ОАО «РЖД», направления деятельности организации и структуры ее затрат зависит формирование модели управленческого учета и формирования показателей внутренней отчетности применительно к конкретному структурному подразделению железнодорожного транспорта.

Одним из основных структурных подразделений Дирекции инфраструктуры является дистанция пути, решение основных задач которой влияет на состав показателей, необходимых для принятия управленческих решений:

- обеспечение технического содержания путей, сооружений на путях в исправном состоянии, позволяющим бесперебойно и безопасно осуществлять перевозку с установленной скоростью;
- своевременное выполнение планово-предупредительных работ;
- устранение причин, приводящих к неисправности путей, земляного покрытия и искусственных сооружений;
- организация и проведение работ по ликвидации снежных заносов, пропуску вод;

- текущие затраты на содержание путей, земляного полотна, поддержание искусственных сооружений в состоянии, обеспечивающем безопасное и бесперебойное движение составов;

- контроль качества проводимого ремонта путей, искусственных сооружений.

Поскольку схема административного управления структурной единицей оказывает существенное влияние на формирование потоков управленческой информации, то большое значение имеет правильное обособление мест затрат, определяемое этой схемой. В зависимости от масштабов деятельности и организационных форм управления, степень дифференциации мест затрат может значительно колебаться. Так, в состав дистанции пути входят, как правило, десять-двенадцать околотков, которые обслуживаются бригадами дорожных мастеров, возглавляемыми дорожными бригадирами. При этом имеется должность старшего дорожного мастера, в подчинении которого находятся от двух до четырех мастеров. Что касается ответственных лиц на уровне дирекции дистанции пути, то в подчинении начальника этой дистанции находятся заместители, отвечающие за текущее содержание путей, осуществление капитальных работ (либо главный инженер), искусственные сооружения. При этом заместитель, ответственный за искусственные сооружения, отвечает за выполнение работ мостовым, тоннельным мастерами, мастерами, выполняющими работы по земляному полотну. В состав дирекции пути входят механические мастерские, возглавляемые главным механиком. Что касается аппарата управления, то его структура представлена техническим отделом, отделом кадров, экономическим отделом, инженерами по нормированию труда и охране труда.

Для организации перевозочного процесса дистанции пути осуществляют затраты, которые, прежде всего, связаны с поддержанием в надлежащем исправном состоянии основных средств как производственного, так и непромышленного назначения.

Следует отметить, что на дистанцию пути приходится около 90% стоимости всех основных средств: земляного полотна, верхнего строения пути и искусственных сооружений.

Как показали исследования [197, С. 25], основные средства дистанции пути имеют следующую структуру:

- земляное полотно – 20,5%;
- искусственные сооружения – 14,5%;
- верхнее строение пути – 52,2%;
- здания, оборудование и транспортные средства – 12,8%.

Представленные данные свидетельствуют о наличии существенных затрат [197, С. 183]:

- амортизационные отчисления по верхнему строению пути – 60-75%;
- затраты на содержание пути и эксплуатацию постоянных устройств – 33%.

Что касается оборотных средств дистанции пути, то их состав имеет следующую структуру (таблица 7).

Таблица 7 – Структура оборотных средств дистанции пути

Нормируемые оборотные средства		Ненормируемые оборотные средства	
Материалы верхнего строения пути	38,1%	Продукция и товары отгруженные	8,2%
Материалы прочие и вспомогательные	4,5%	Средства в расчетах	3,1%
Топливо	2,5%	Денежные средства	20,2%
Малоценные и быстро изнашивающиеся предметы и инвентарь	8%		
Запасные части	0,8%		
Специальная одежда в эксплуатации	8,7%		
Незавершенное производство	0,8%		
Расходы будущих периодов	0,3%		
Расходы на форменную одежду	0,7%		
Готовая продукция и выполненные работы	4,1%		
Итого	68,5%	Итого	31,5%
ВСЕГО 100%			

Как видно из таблицы, собственные оборотные средства подлежат нормированию, из них ненормируемые расходы составляют всего 31,5%.

Как показали исследования, направления движения учетно-информационных потоков в дистанции пути представлены следующим образом (рисунок 8).



Рисунок 8 - Организационная структура подразделения ОАО «РЖД» - дистанции пути и направления движения учетно-информационных потоков

Что касается схемы движения управленческой информации, то нами проведена ее систематизация на примере структурной единицы ОАО «РЖД» Палласовской дистанции пути (ПДИ) (рисунок 9).

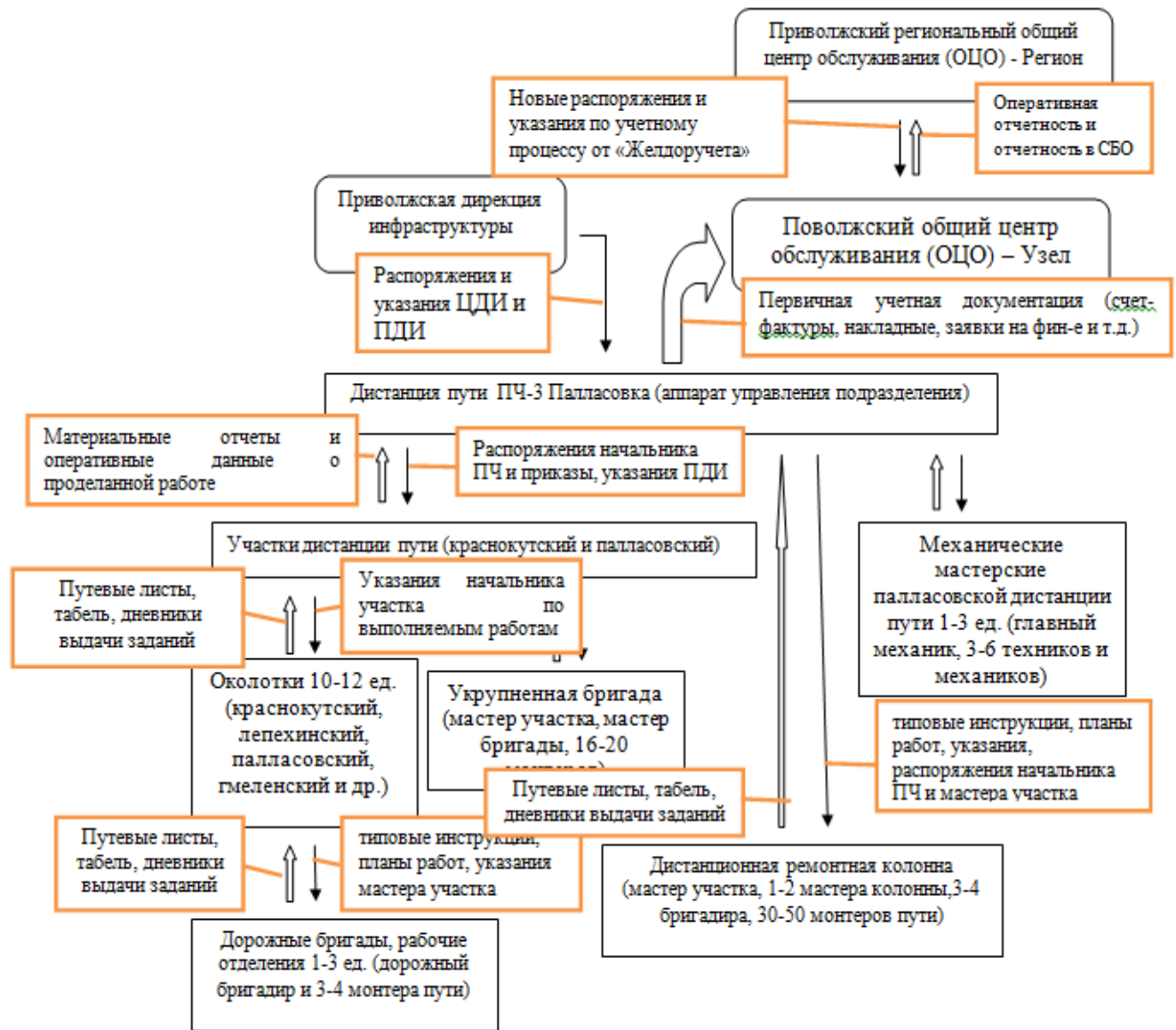


Рисунок 9 - Направления движения учетно-информационных потоков в структурной единице Приволжской Дирекции инфраструктуры – Палласовской дистанции пути

Как видно из рисунка, сбор первичной информации и формирование отчетности структурных единиц подразделения осуществляется в едином центре, находящемся в головном офисе структурного подразделения (ОЦО-регион), выполняющего аутсорсинговую деятельность по ведению бухгалтерского учета и формированию финансовой и внутренней управленческой отчетности. Следует отметить, что формирование первичной информации о затратах этого подразделения, которые складываются из заработной платы, амортизации и стоимости материально-производственных запасов, осуществляется на основании традиционно применяемых первичных документах, таких как табель учета рабочего времени, ведомость начисления заработной платы, путевые листы, отчеты по ГСМ (горюче-смазочные материалы), накладные, материальные и авансовые отчеты, справки о выполненных работах по рабочим входящим в штат и акты выполненных работ по временным рабочим. Данные документы оформляются непосредственно бригадиром, мастером, дорожным мастером и заместителем начальника путевой части на производственных околотках и участках. При этом начальники участков ежедневно отчитываются секретарю или экономисту дистанции о присутствии на работе сотрудников на основании табеля рабочего времени, который подлежит сдаче два раза в месяц для своевременного начисления заработной платы персоналу дистанции.

Полученная дистанцией информация из табелей учета рабочего времени и информация о стоимости материально-производственных запасов ежедневно направляется в ОЦО. Кроме того, формируемая в «Материальном отчете о хозяйственной деятельности подразделения» в конце каждого календарного месяца информация передается в офис дистанции по графику заезда сотрудников отделов и ее участков, которую проверяют начальник дистанции, начальник отдела, главный инженер и ведущий экономист подразделения на предмет полноты и правильности оформления документов, заполнения реквизитов, а также по содержанию на законность документированных операций и определяют логическую увязку отдельных показателей форм

внутренней отчетности. Собранные первичные данные начальником дистанции, отдела или участка используются для проведения анализа объемов выполненных работ, прогнозирования объема запасов для выполнения работ.

Обработанная первичная информация в ОЦО является документальным подтверждением данных, находящихся в электронном виде в компьютерных программах на платформе SAPLogon, в частности в программе ЕК АСУФР (единая корпоративная автоматизированная система управления финансами и ресурсами).

Что касается регистрации первичных данных как на местах, так и в ОЦО, то их особенность заключается в том, что она осуществляется с использованием следующих разработанных ОАО «РЖД» на базе ранее существовавших форм: личная карточка учета спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений; акт на списание ТМЦ; журнал учета поступающего топлива и нефтепродуктов; акт о приемке топлива и нефтепродуктов на склад; накладная на сдачу в кладовую изготовленных изделий; список лиц, работающих сверхурочно; ведомость выполненных сдельных работ (индивидуальная).

Поступившая в ОЦО учетная информация подлежит обработке в соответствующих профильных отделах (рисунок 10).

Как видно из рисунка 10, передаваемые учетные данные дистанции пути распределяются по отделам и секторам ОЦО, где в каждом из них ответственное лицо (бухгалтер) отвечает за формирование информации о конкретном объекте учета (либо заработная плата, либо МПЗ, либо амортизация), а также создание электронного образа документа только по отдельному подразделению (предприятию).

При этом отчетная информация отправляется в электронном виде в ОЦО-регион, а затем в Центр корпоративного учета и отчетности («Желдоручет»). Первичные учетные документы остаются в ОЦО и сдаются в архив структурных подразделений.

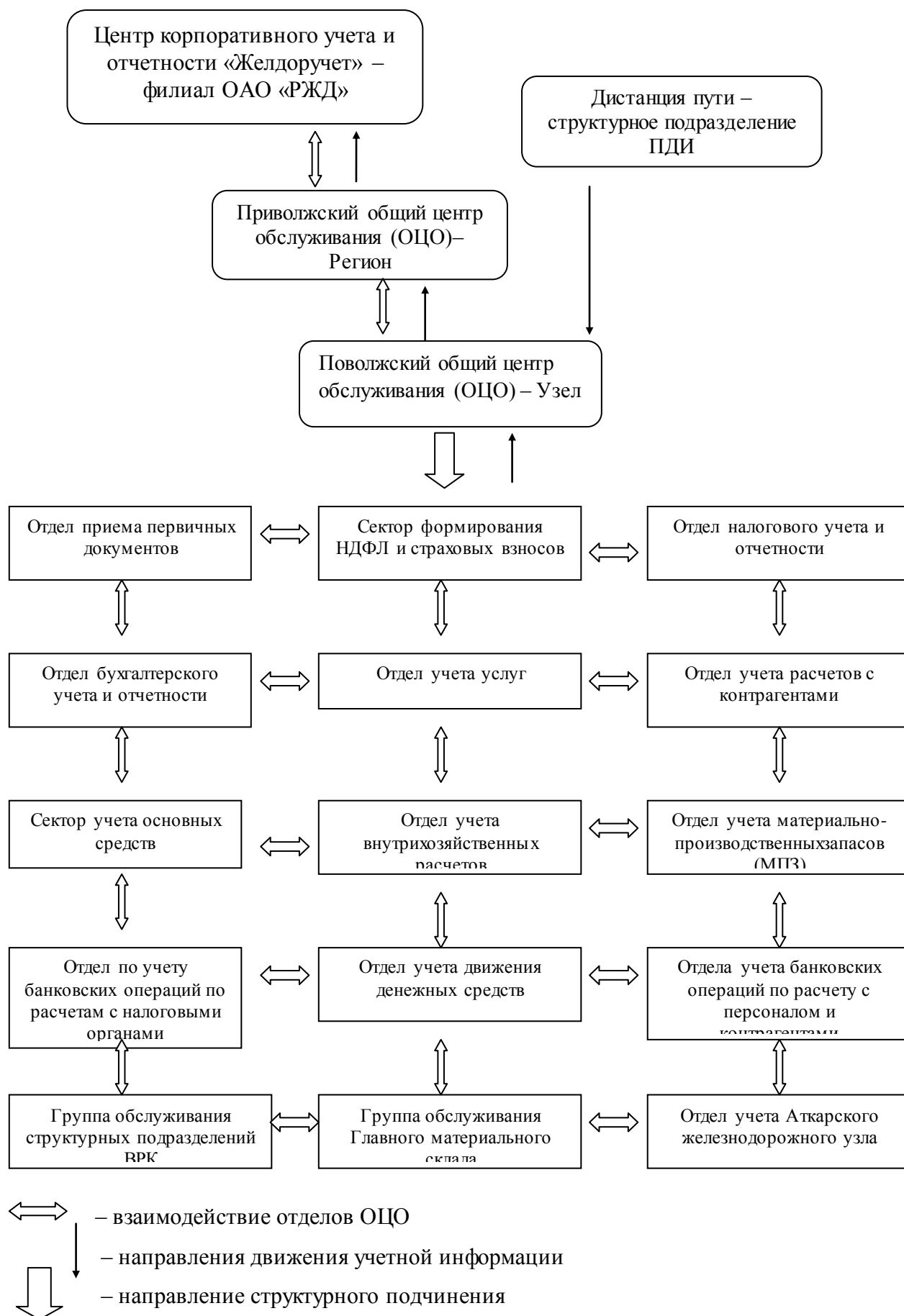


Рисунок 10 - Систематизация потоков учетно-аналитической информации при аутсорсинге (ОЦО)

Таким образом, рассмотренная система ведения учета и формирования отчетности в одном из структурных подразделений открытого акционерного общества «Российские железные дороги», показала необходимость разработки единой учетной политики для всех структурных единиц холдинга, что обеспечит единообразный подход к сбору учетной информации, используемой при формировании консолидированной отчетности. Это обеспечит возможность проводить анализ финансовых показателей группы компаний, входящих в железнодорожный холдинг, потенциальным инвесторам.

Применение такого подхода обеспечивается путем:

- централизации в ОЦО информации по разделам бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности;
- организации бухгалтерского учета и формирования отчетности в одной балансовой единице, закрепленной за головным подразделением обслуживаемого филиала по региональному принципу;
- территориальной обособленности подразделений, осуществляющих ведение бухгалтерского и налогового учета.

Для этого требуется:

- определить уровни взаимодействия подразделений ОЦО по формированию бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности;
- закрепить роли и функции подразделений ОЦО, ответственных за формирование бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности;
- оптимизировать структуру подразделений ОЦО ОАО «РЖД» за счет эффективного внедрения новых информационных технологий и сокращения количества уровней сводов отчетности в соответствии с эффективным распределением функций по ведению бухгалтерского и управленческого учета.

Следует отметить, что это обеспечит прозрачность финансовой отчетности и создаст условия формирования этой отчетности по МСФО при проведении IPO.

Таким образом, вышеизложенное позволяет определить влияние экономико-организационной холдинговой структуры на постановку

управленческого учета в условиях внутреннего аутсорсинга ОАО «РЖД» и выделить основные предпосылки формирования информации для целей обеспечения управления холдинговыми объединениями в рамках управленческого учета путем:

1. Определения нагрузки, приходящейся на сотрудников разных разделов учета, а также подразделений учета (приемка первичной документации, ее обработка, формирование отчетности и прочее) в течение рабочего операционного дня, с формированием информации о распределении и оплате рабочего времени в разрезе должностных обязанностей персонала ОЦО в специально разработанной форме внутренней отчетности.

2. Разработки методики оценки эффективности на основе KPI, включающей предложенные показатели KPI, с предложением их систематизировать в специальной форме «Отчет об оценке эффективности работы сотрудников ОЦО», показатели которого адаптированы к требованиям единой корпоративной автоматизированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК АСУФР) в условиях использования внутреннего аутсорсинга.

3. Систематизации информационных потоков управленческой информации о деятельности структурных подразделений ОАО «РЖД».

Важным вопросом для развития теоретико-методических аспектов управленческого учета при применении внутреннего аутсорсинга является совершенствование методического обеспечения интегрированного управленческого учета, необходимого для измерения эффективности выполнения бизнес-процессов, видов работ и операций, с формированием отчетных данных, способствующих принятию управленческих решений, ориентированных как на достижение текущих, так и стратегических целей экономического субъекта.

Пересмотр теоретических аспектов ведения управленческого учета тесно взаимосвязан с необходимостью развития его методического обеспечения в части:

- группировки эксплуатационных затрат;

- отражения эксплуатационных расходов на счетах управленческого учета с использованием варианта методики интегрированного учета затрат;
- организации порядка учета внутрихозяйственных расчетов внутри холдинга.

Все это обеспечивает повышение аналитичности информации для более точного исчисления показателей деятельности экономического субъекта, входящего в структуру холдинга.

Глава 2. Совершенствование методического обеспечения интегрированного управленческого учета структурных единиц организаций железнодорожного холдинга

2.1. Группировка эксплуатационных затрат структурных единиц организаций железнодорожного холдинга в управленческом учете

Управленческий учет предусматривает возможность включения в себестоимость таких видов затрат, которые не подлежат в соответствии с существующими регуляторами отражению в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Такое различие в порядке признания затрат в управленческом и бухгалтерском учете приводит к формированию двух значений себестоимости одного и того же продукта. Поэтому возникает потребность в формировании реальной себестоимости.

Информация о расходах, систематизированная на счетах бухгалтерского учета, ориентирована на внешних пользователей, в частности, на контролирующие органы (налоговые инспекции). При этом структура затрат в себестоимости искажается и, как следствие, приводит к неправильным управленческим решениям в отношении управленческой себестоимости. Поскольку при расчете управленческой себестоимости учитывается:

- структура экономического субъекта;

- взаимодействие подразделений экономического субъекта и степень их участия в производственном процессе;
- налогообъемкость издержек экономического субъекта.

Управленческая себестоимость, на наш взгляд, – это фактические затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, переменные затраты на их продажу. При этом постоянные затраты в управленческую себестоимость не включаются, поскольку покрываются выполнением плана по отгрузке, но при условии прибыльности каждой сделки, определяемой после вычитания отгруженной продукции, сданных работ и оказанных услуг, в ценах управленческой себестоимости.

Следует отметить, что существенной статьёй в затратах являются налоговые затраты, управленческий учет которых привлекает внимание исследователей [114; 126], и до конца этот вопрос пока не решен. Однако, данная тема особенно актуальна, поскольку многие виды налогов имеют тенденцию к росту в связи не только с пересмотром ставок, но и с объемами производства и инфляционной составляющей.

В целях правильного исчисления управленческой себестоимости большое значение имеют группировки затрат.

Так, в процессе проведенного исследования, сделан анализ существующих подходов к группировке затрат, применяемой в деятельности структурных единиц железной дороги, на основании которого выявлено, что в этих подразделениях все затраты классифицируются согласно подходу, рекомендованному Номенклатурой расходов основных видов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта [10].

Номенклатура представляет собой перечень сгруппированных по определенным признакам затрат, которые образуются при выполнении операций, обеспечивающих процесс перевозок и их продажу. В основе построения Номенклатуры лежит научно-обоснованная классификация затрат, учитывающая особенности технологических процессов железнодорожного транспорта.

На рисунке 11 приведена группировка расходов, предлагаемая в Номенклатуре доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД».

В классификаторе Номенклатуры каждой статье расходов соответствует определенный номер, что позволяет кодировать вид расходов в первичных документах на оформление выполнения работ.

При этом по каждой статье, объединяющей расходы, вызванные одним или несколькими однородными фактами хозяйственной жизни или видами работ, видами обслуживания технических средств, указываются измерители, используемые при планировании, учете и анализе структуры и динамики эксплуатационных затрат. При этом в качестве измерителей могут применяться выполненные объемы работ и услуг структурных единиц, пробег и временные затраты работы подвижных составов, размер постоянного устройства. При этом для отдельных элементов затрат, относящихся к определенным видам работ и зависящих от разных стоимостных или натуральных измерителей, могут быть указаны более одного измерителя.

Следует отметить, что статьи затрат взаимосвязаны с физическими показателями работ. Так, по статье затрат «Содержание искусственных сооружений» рассчитываются на один километр искусственных сооружений, а по статье затрат «Работа по снего-, водо-, пескоборьбе» – на один километр развернутой длины главных и станционных путей. В тех случаях, когда измерителем является число постоянных устройств, рекомендуется величину измерителя принимать как средневзвешенное для моментного ряда на планируемый период, то есть частное от деления суммы половины остатков измерителя на начало и конец отчетного периода и их остатков на начало всех остальных периодов на число месяцев отчетного периода.

Как известно, любая классификация затрат предполагает их группировку по какому-либо признаку.

Изучение Номенклатуры позволило сделать вывод, что в ее основу положено деление расходов на обычные виды деятельности и прочие расходы, что соответствует нормам ПБУ 10/99 «Расходы организации».

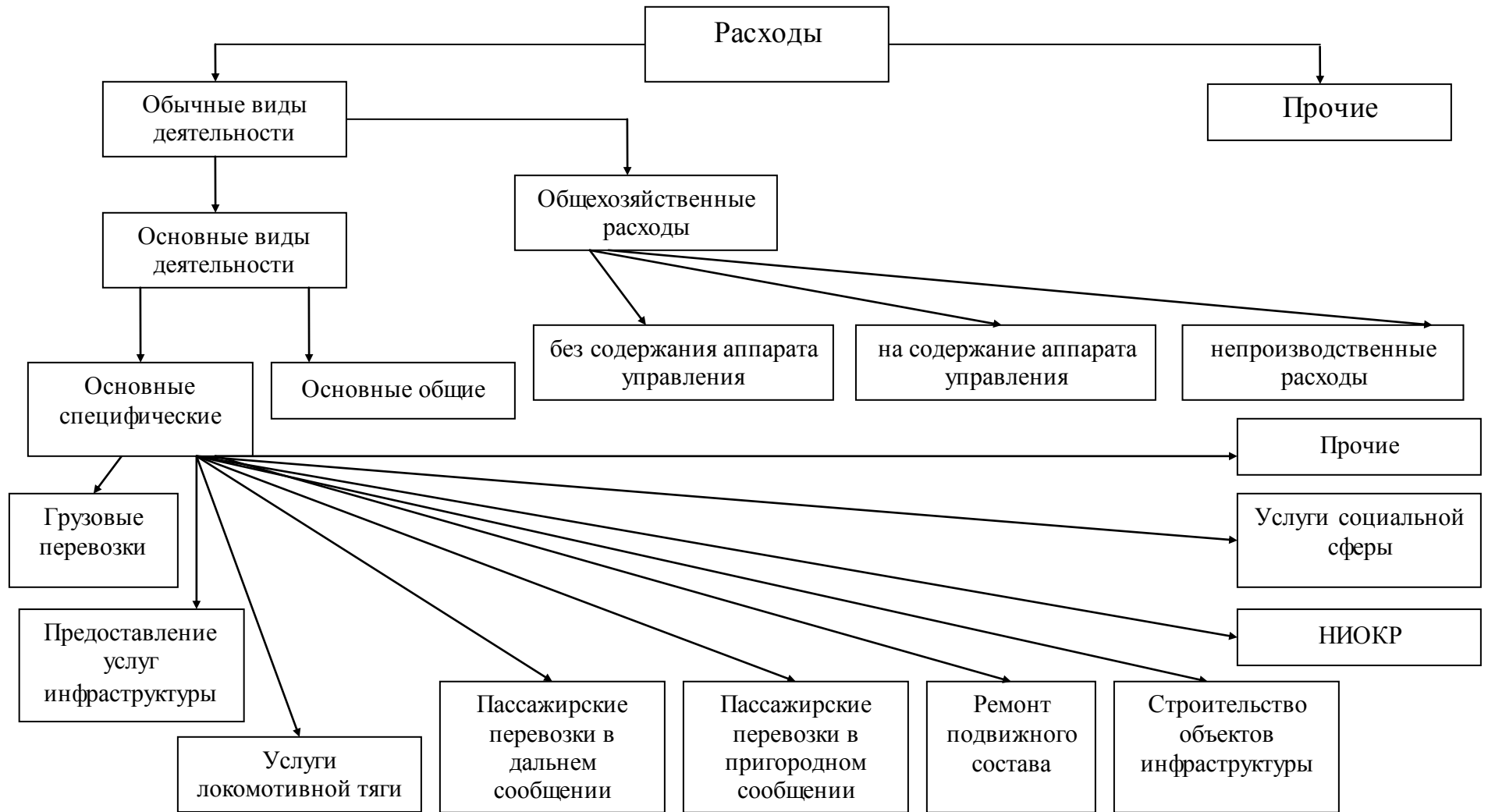


Рисунок 11 - Группировка расходов, предлагаемая в Номенклатуре доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД»

Так, к расходам по обычным видам деятельности в ОАО «РЖД» относят расходы по оказанию услуг и выполнению работ по соответствующему виду деятельности, которые подлежат первичному учету с указанием вида деятельности. При этом под видом деятельности понимается совокупность выполняемых однородных видов услуг (работ), оказываемых ОАО «РЖД». В Номенклатуре предусмотрено выделение таких видов, как грузовые и пассажирские перевозки, предоставление услуг инфраструктуры, предоставление услуг локомотивной тяги, ремонт подвижного состава, строительство объектов инфраструктуры, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, предоставление услуг социальной сферы и прочие виды деятельности.

Все расходы согласно Номенклатуре группируются в соответствии с их экономическим содержанием по общеизвестным элементам, предусмотренным ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Как показывает практика, основным критерием группировки затрат на предприятиях железнодорожного транспорта является вид их деятельности, что предусматривает выделение:

- эксплуатационных затрат, связанных не только с перевозочным процессом, но и с управленческой деятельностью структурных единиц предприятий железнодорожного транспорта;

- подсобно-вспомогательных затрат.

Номенклатура предусматривает группировку затрат по разным признакам, учитывающим специфику деятельности ОАО «РЖД» с включением предложенных нами дополнительных группировочных признаков:

- в зависимости от объема перевозок: на зависящие от объема работы и на условно-постоянные;

- по операциям перевозочного процесса: на расходы, связанные с начально-конечными операциями; на расходы, связанные с передвижением составов;

- по налоговой базе видов деятельности: на налоговую часть прямых расходов; на налоговую часть косвенных расходов.

Предложенные признаки группировки, введенные в действующую в ОАО «РЖД» Номенклатуру расходов, наглядно представлены в систематизированном виде в таблице 8.

Что касается расходов по первому признаку группировки «в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности», то они подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. При этом расходами по обычным видам деятельности в ОАО «РЖД» признаются:

- затраты по оказанию услуг и выполнению работ;
- затраты по производству готовой продукции и полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде;
- затраты по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (в соответствии с учетной политикой ОАО «РЖД»);
- стоимость товаров, приобретенных для последующей реализации.

Таблица 8 – Дополненная группировка эксплуатационных расходов, используемая в управленческом учете ОАО «РЖД»

Признак группировки	Назначение группировки
1	2
<p>I. По характеру расходов - от обычных видов деятельности (связанные с производством и реализацией):</p> <p>а) непосредственно вызываемые процессом производства (производственные):</p> <p>а.1) специфические (<i>прямые производственные</i>) по укрупненным видам работ:</p> <p>а.1.1) статьи-ресурсы;</p> <p>а.1.2) статьи-функции;</p> <p>а.2) общепроизводственные;</p> <p>б) общехозяйственные:</p> <p>б.1) без расходов по содержанию аппарата управления;</p> <p>б.2) расходы по содержанию аппарата управления;</p> <p>- прочие</p>	<p>Для планирования и учета расходов с целью формирования себестоимости услуг и работ</p>

1	2
II. По видам деятельности	Для планирования и учета расходов по конкретным видам деятельности, а также для определения тарифов за услуги
III. По хозяйствам	Для планирования и учета расходов по хозяйствам и предприятиям
IV. По отношению к производственному процессу: - специфические (прямые производственные); - общепроизводственные; - общехозяйственные.	Для выделения расходов, связанных с производством, обслуживанием, управлением и обеспечением этого производства, а также для контроля расходов аппарата управления
V. По статьям Номенклатуры	Для планирования и учета расходов по технологическим операциям
VI. По элементам затрат	Для формирования отчетных показателей
VII. По способу учета: - прямые - косвенные	Для калькулирования себестоимости по отдельным объектам затрат
VIII. В зависимости от объема перевозок*: - зависящие от объема работы (переменные); - не зависящие от объема работы (условно-постоянные)	Для формирования управленческой информации о выявлении влияния объема перевозок на себестоимость путем проведения анализа
IX. По операциям перевозочного процесса*: - расходы, связанные с начально-конечными операциями; - расходы, связанные с передвижением составов	Для формирования управленческой информации о выявлении влияния на себестоимость дальности перевозок грузов и пассажиров путем проведения анализа
X. По налогообложению видов деятельности*: - налоговая часть прямых расходов; - налоговая часть косвенных расходов	Для определения налогообложения каждого вида деятельности
XI. По центрам ответственности*	Для децентрализации управления эксплуатационными затратами, осуществления контроля за ними, установления виновных лиц при возникновении непроизводительных эксплуатационных затрат

*Примечание – предложено автором

В соответствии с признаком группировки «в зависимости от отношения к производственному процессу» расходы от обычных видов деятельности подразделяются на производственные и общехозяйственные. При этом производственные расходы в ОАО «РЖД» подразделяют на прямые производственные, которые считаются специфическими, и общепроизводственные расходы.

Следует отметить, что специфические прямые производственные затраты объединены в группы по функциональному признаку и в классификаторе сгруппированы по видам деятельности, отраслевым хозяйствам, укрупненным видам работ.

Кроме того, статьи специфических расходов в классификаторе подлежат дополнительному разделению на две группы:

1. Статьи-ресурсы – статьи затрат на возобновление основных средств (амортизация), расходы по уплате налогов, арендных и лизинговых и прочих платежей.

2. Статьи-функции – статьи затрат на выполнение определенных работ, являющихся частью производственных и вспомогательных процессов.

Для организации управленческого учета большое значение имеет группировка специфических (прямых производственных) расходов по укрупненным видам работ.

С этой целью предлагаем разукрупнение эксплуатационных специфических (прямых производственных) расходов, что представлено в таблице 9.

Таблица 9 – Предлагаемая автором расшифровка видов эксплуатационных специфических (прямых производственных) расходов

Укрупненный вид работ	Перечень статей эксплуатационных затрат по укрупненным видам работ
1	2
Оказание услуг по грузовым перевозкам	«Подготовка грузовых вагонов и контейнеров к перевозкам грузов»; «Перестановка вагонов»; «Погрузочно-разгрузочные работы, прием и выдача, пересортировка, взвешивание»; «Дополнительные услуги клиентам»; «Амортизация грузовых вагонов и контейнеров»
Содержание и эксплуатация инфраструктуры железнодорожного транспорта	«Работы, связанные с содержанием, обслуживанием, ремонтом и эксплуатацией объектов, относящихся к инфраструктуре железнодорожного транспорта»; «Амортизация объектов инфраструктуры»
Локомотивная тяга	«Работа локомотивов в грузовом и пассажирском движении при осуществлении грузовых и пассажирских перевозок»; «Работа локомотивов в грузовом и пассажирском движении при предоставлении услуг локомотивной тяги»; «Работа электропоездов, дизель-поездов, автомотрис и рельсовых автобусов»; «Экипировка, обслуживание и уборка локомотивов,

1	2
	работающих в грузовом и пассажирском движении, электропоездов, дизель-поездов, автомотрис и рельсовых автобусов»; «Работа локомотивов на маневрах»; «Экипировка маневровых локомотивов»; «Амортизация локомотивов, электропоездов, дизель-поездов, автомотрис и рельсовых автобусов»
Оказание услуг по пассажирским перевозкам в дальнем следовании	«Работы по обслуживанию пассажиров»; «Работы по содержанию подвижного состава», «Услуги перевозчикам в части пассажирских перевозок в дальнем следовании»
Оказание услуг по пассажирским перевозкам в пригородном сообщении	«Работы по обслуживанию пассажиров»; «Работы по содержанию подвижного состава», «Услуги перевозчикам в части пассажирских перевозок в пригородном сообщении»
Ремонт подвижного состава и транспортного оборудования	«Работы по техническому обслуживанию»; «Текущий ремонт грузовых и пассажирских вагонов, контейнеров, электровозов, тепловозов, электропоездов, дизель-поездов, автомотрис, рельсовых автобусов, выполняемыми в депо и на заводах»; «Капитальный ремонт грузовых и пассажирских вагонов, контейнеров, электровозов, тепловозов, электропоездов, дизель-поездов, автомотрис, рельсовых автобусов, выполняемыми в депо и на заводах» (как для ОАО «РЖД», так и на сторону)
Строительство объектов инфраструктуры железнодорожного транспорта	«Работы строительно-монтажных подразделений ОАО «РЖД» на объектах инфраструктуры железнодорожного транспорта клиентов»
Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы	«Работы по выполнению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ» (как для ОАО «РЖД», так и для клиентов)
Содержание объектов социальной сферы	«Работы по содержанию объектов ЖКХ»; «Работы по содержанию объектов оздоровительного и социально-культурного назначения»
Прочие виды работ	«Работы, не включенные в вышеперечисленные группы»

Примечание – таблица разработана автором

Что касается общехозяйственных расходов по этому признаку, то из их состава отдельно выделяют группу расходов по содержанию аппарата управления.

В группировке отнесения затрат на конкретные объекты (виды деятельности, виды работ, центры ответственности) расходы делят на прямые и косвенные.

В ОАО «РЖД» к прямым затратам относят денежное измерение стоимости материальных, трудовых, финансовых ресурсов, непосредственно относимые на соответствующие виды деятельности, работ. В частности, при расчете себестоимости пассажирских перевозок расходы пассажирского хозяйства, расходы по ремонту и амортизации пассажирских вагонов относятся на пассажирские перевозки.

Что касается косвенных затрат, то к ним относят затраты ресурсов, приобретаемых для совместного использования более чем одним объектом отнесения затрат и распределяемых между ними расчетным путем: пропорционально объему работы, определенным измерителям, ранее распределенным расходам, в частности, расходам на оплату труда. Как известно, такое распределение всегда носит условный характер. Поэтому для повышения достоверности информации в процессе организации управленческого учета необходимо максимизировать долю прямых расходов. Эта задача была в существенной степени решена в процессе формирования действующей в настоящее время Номенклатуры.

Исследование порядка группировки специфических расходов по хозяйствам показало, что по ним предполагается также выделение по укрупненным видам работ. При этом для каждого вида укрупненных работ выделены отдельно статьи затрат по отраслевым хозяйствам с целью распределения ответственности за расходы между функциональными департаментами и службами.

В Номенклатуре расходы группируются по следующим отраслевым хозяйствам:

- 1) пассажирское хозяйство;
- 2) хозяйство коммерческой работы в сфере грузовых перевозок;
- 3) хозяйство перевозок;
- 4) локомотивное хозяйство;
- 5) вагонное хозяйство;
- 6) хозяйство пути;

- 7) хозяйство гражданских сооружений, водоснабжения и водоотведения;
- 8) хозяйство автоматики и телемеханики;
- 9) хозяйство связи;
- 10) хозяйство корпоративной информатизации;
- 11) хозяйство электрификации и электроснабжения;
- 12) хозяйство инфраструктуры прочих владельцев;
- 13) иностранные железные дороги;
- 14) регионы железных дорог;
- 15) управления железных дорог;
- 16) подразделения материально-технического снабжения;
- 17) подразделения торговли и общественного питания;
- 18) промышленные предприятия;
- 19) научно-исследовательские и проектно-конструкторские подразделения;
- 20) строительно-монтажные подразделения;
- 21) проектно-изыскательские подразделения;
- 22) центральный аппарат ОАО «РЖД»;
- 23) прочие подразделения;
- 24) без детализации по хозяйствам.

Железная дорога в своей структуре имеет предприятия дорожного подчинения и состоит из регионов. С 1 января 2011 года отменена подструктура отделений на всех железных дорогах. С переходом на безотделенческую систему работы каждая дорога состоит из регионов, возглавляемых заместителем начальника дороги по региону.

В частности, дирекция тяги не может выделяться в отдельное хозяйство, так как относится к локомотивному хозяйству. Деятельность дирекции заключается в содержании локомотивов и локомотивных бригад, а также обеспечении безопасности движения.

Рассматривая группировку специфических эксплуатационных затрат в разрезе видов деятельности, выявлено, что в ОАО «РЖД» эти виды объединяются в две группы:

1. Осуществление перевозок, предоставление услуг инфраструктуры и локомотивной тяги: «Грузовые перевозки», «Предоставление услуг инфраструктуры», «Предоставление услуг локомотивной тяги», «Пассажирские перевозки в дальнем следовании», «Пассажирские перевозки в пригородном сообщении»;

2. Виды деятельности, не связанные с осуществлением перевозок, предоставлением услуг инфраструктуры и локомотивной тяги: «Ремонт подвижного состава», «Строительство объектов инфраструктуры», «Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы», «Предоставление услуг социальной сферы», «Прочие виды деятельности».

При этом особенность видов деятельности первой группы заключается в комплексном характере предоставляемых услуг. Следует отметить, что при осуществлении работ, необходимых для обеспечения возможности предоставления данных услуг, участвует ряд отраслевых хозяйств и структурных подразделений, в частности: структурные подразделения Дирекции инфраструктуры (дистанции пути, вагонно-ремонтные депо, дистанции электроснабжения и др.) и Дирекции тяги (ТЧ).

Как показали исследования, для обеспечения отдельного учета расходов в разрезе видов деятельности первой группы необходимо распределение между этими видами деятельности части расходов на содержание инфраструктуры железнодорожного транспорта, локомотивную тягу, ремонт подвижного состава. Однако, ведение отдельного учета этих затрат по видам деятельности, как показали исследования, либо экономически неэффективно, либо искажает размер себестоимости по видам деятельности из-за невозможности документального оформления затрат отдельно по видам деятельности. При этом статистические показатели, на основе которых осуществляется распределение, формируются только на уровне филиалов железной дороги или

ОАО «РЖД» в целом. Поэтому расходы первой группы отражаются по видам деятельности только на уровне филиалов (территориальных и функциональных) и в целом по ОАО «РЖД».

Что касается видов деятельности второй группы, то в Номенклатуре обеспечен первичный постатейный раздельный учет специфических (прямых производственных) расходов по видам деятельности на местах – в структурных подразделениях. Поэтому расходы по видам деятельности, относящимся ко второй группе, определяются в рамках каждого структурного подразделения ОАО «РЖД», выполняющего соответствующую работу.

Следует выделить еще два классификационных признака текущих расходов ОАО «РЖД», которые не нашли отражения в Номенклатуре: по связи с объемом работы и по операциям перевозочного процесса. Однако, частично решение проблемы по разделению текущих расходов на зависящие от объема перевозочного процесса и независящие от объема перевозочного процесса (условно-постоянные) представлено в «Методике расчета единичных и укрупненных расходных ставок в условиях структурной реформы ОАО «РЖД». Выделение зависящих и условно-постоянных расходов необходимо для:

1. оценки уровня изменения себестоимости при различной динамике объемов перевозок;
2. определения «точки безубыточности» по видам перевозок и в целом по ОАО «РЖД»;
3. формирования ценовой политики;
4. оценки влияния изменения показателей эксплуатационной работы в конкретных условиях, а также структуры грузооборота по родам грузов на величину затрат.

Как показали исследования, к условно-постоянным расходам относят расходы, которые при изменении объема перевозок в условиях наличия резервов пропускной способности остаются постоянными. К ним следует отнести: расходы на ремонт, амортизацию, текущее содержание технических средств и постоянных устройств. Например, в ПЧ (дистанция пути –

структурное подразделение Дирекции инфраструктуры) – это затраты на текущее содержание и амортизацию верхнего строения пути, применительно к Дирекции по эксплуатации и ремонту путевых машин – это затраты на текущее содержание и амортизацию стрелочных переводов. Что касается зависящих расходов (очистка путей и стрелочных переводов, периодическая диагностика устройств инфраструктуры на наиболее загруженных участках железной дороги, реновация запчастей устройств железнодорожного полотна), то они изменяются однонаправленно с объемом перевозок.

Что касается деления расходов в зависимости от операций перевозочного процесса, то эта классификация важна для определения степени зависимости себестоимости от дальности перевозки и при формировании тарифной политики. Согласно данной классификации расходы делятся на расходы по начальным и конечным операциям, включающим расходы по формированию и расформированию составов, и расходы по передвижению поездов. В ОАО «РЖД» по данной классификации не разработаны соответствующие рекомендации, что обуславливает необходимость изучения расходов и их группировки по данному признаку. В результате проведенного исследования видов текущих расходов ОАО «РЖД» предлагается их группировка по этому признаку следующим образом:

1) Расходы по начальной и конечной операциям с грузом и вагоном с учетом затрат по формированию и расформированию составов на станциях погрузки и выгрузки: расходы, связанные с приемом груза для перевозки и выдачи его грузополучателю, оформлением провозных документов, подачей вагонов под погрузку и выгрузку и их уборкой, подачей вагонов под формирование поездов и ряд других операций, выполняемых на станциях погрузки и выгрузки вагонов.

2) Расходы по передвижению с учетом затрат по переформированию составов в пути следования: расходы по маневровой работе, ремонту и амортизации вагонов за время формирования и расформирования поездов, расходы по содержанию и амортизации части сортировочных путей, часть

расходов по содержанию и амортизации станционных зданий, хозяйства СЦБ и связи.

Кроме того, эти расходы будут являться зависящими от перевозочного процесса.

В связи с тем, что расходы по начальной и конечной операциям не зависят от дальности перевозок грузов, они при перевозке на дальние расстояния приходятся меньшей величиной на единицу грузооборота, а при перевозке на короткие расстояния – большей величиной на единицу грузооборота.

Что касается признака группировки расходов «по налоговой базе видов деятельности», то эта классификация важна для выделения затрат, включаемых в налогооблагаемую базу при расчете налогов и сборов и, кроме того, при распределении налоговых расходов между бизнес-единицами холдинга. Согласно данной классификации расходы делятся на налоговую часть прямых расходов и налоговую часть косвенных расходов.

В результате проведенного исследования видов прямых и косвенных расходов ОАО «РЖД» предлагается их группировка по этому признаку следующим образом:

- 1) расходы по налогам и сборам, связанные с производством и реализацией;
- 2) расходы по налогам и сборам, связанные с внереализацией.

Таким образом, затраты железной дороги можно группировать по следующим признакам: по характеру расходов и условиям осуществления и направлений деятельности, в разрезе видов деятельности, укрупненным видом выполняемых работ, по хозяйствам (отраслевой признак); по статьям, предусмотренным Номенклатурой; по элементам затрат; по связи с перевозочным процессом; по способу учета; в зависимости расходов от объема перевозок; по перевозочному процессу; по налоговой базе по видам деятельности.

Как показали обследования структуры эксплуатационных расходов по другой классификации (по элементам затрат), их состав достаточно специфичен, что выражается в детализации элементов, их наименовании и содержании. Интересны в этом плане исследования, проведенные по нескольким структурным подразделениям Приволжской железной дороги (филиала) ОАО «РЖД» (таблица 10).

Данные свидетельствуют о том, что наибольший удельный вес в общей сумме эксплуатационных расходов структурных подразделений ОАО «РЖД» занимают затраты на оплату труда и прочие затраты, которые не учитываются в составе указанных выше элементов затрат.

Как видно из таблицы 10, значительную долю в общей сумме эксплуатационных расходов дистанции пути занимают прочие расходы, в состав которых включены амортизационные отчисления. Поэтому данная статья имеет существенную долю в основном за счет амортизационных отчислений по верхнему строению пути, земляному полотну, искусственным сооружениям и другим основным фондам.

Следует отметить, что на железнодорожном транспорте в начислении амортизации имеются свои особенности. В частности, по основным средствам, приобретенным до 2002 года, амортизация определяется согласно постановлению Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР». Поэтому часть основных средств (земляное полотно и искусственные сооружения, верхнее строение пути, подъездные пути, путевые машины, оборудование и механизмы, производственные здания, защитные лесонасаждения) попадает под действие этого документа, по нему начисляется амортизация на полное восстановление основных средств.

Таблица 10 – Удельный вес элементов затрат в себестоимости услуг железнодорожного транспорта

Номенклатура элементов затрат				
существующая в отраслях промышленности	действующая в практике структурных единицах ОАО «РЖД» согласно внутренней корпоративной статистической отчетности (форме) 7-у «Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности ОАО «Российские железные дороги»			
Наименование элементов затрат	Дистанция пути	Приволжская железная дорога (ПЖД)	Дирекция по тепловодоснабжению (ДТВ)	
			% от общей суммы затрат	% от общей суммы затрат
1	2	3	4	5
Материальные затраты	1. Материальные затраты:			
	- материалы;	6,8%	7,9%	6,01%
	- топливо;	0,2%	10,3%	15,5%
	- электроэнергия;	0,3%	7,1%	6,66%
	- прочие материальные затраты	0,1%	2,4%	1,25%
Затраты на оплату труда	2. Затраты на оплату труда	30,5%	32,9%	28,9%
Отчисления на социальные нужды	3. Отчисления на социальные нужды	2,5%	7,3%	8,34%
Амортизация	4. Амортизация	6,5%	7,4%	5,1%
Прочие	5. Прочие затраты:	53,1%	24,7%	28,24%
	- налог на землю;	0,1%	0,25%	0,04%
	- налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении;	4,3%	5,1%	3,9%

1	2	3	4	5
	- транспортный налог;	0,01%	0,11%	0,02%
	- налог на имущество;	8,5%	7,9%	9,1%
	- платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ);	0,02%	0,05%	0,01%
	- платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете;	0,8%	0,87%	0,76%
	- плата за пользование природными ресурсами	0,03%	0,07%	0,01%
	Другие затраты, не относящиеся к налоговым и страховым обязательствам подразделения	39,34%	10,35%	14,40%
		100%	100%	100%

Примечание – таблица составлена автором

Для основных производственных фондов, введенных в эксплуатацию после 2002 года, амортизация начисляется согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н (с изм. от 18.05.2002 г. № 45н).

В состав элемента «Прочие затраты» включены налоги, сборы, платежи (включая платежи по обязательным видам страхования); в соответствии с установленным законодательством – вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, затраты на командировки, переквалификацию сотрудников, услуги связи, отражения оценочных обязательств для выплаты вознаграждений по итогам работы за год, суммы подъемных, арендные платежи и пр. Кроме того, в состав прочих расходов входят затраты на снего-, водо- и пескоборьбу, выплата подъемных, суточных и разъездных, а также оплата счетов других организаций за выполненные ими работы по плану эксплуатации.

Следующим по доле в общей сумме эксплуатационных расходов стоит фонд заработной платы, включающий все виды оплаты труда, в том числе и дополнительную заработную плату в размерах, соответствующих плану по труду. Более половины общего фонда составляет фонд заработной платы монтеров, занятых текущим содержанием пути.

В материальных затратах учитываются стоимость материалов, приобретенных для поддержания рабочего состояния путей, земляного полотна и искусственных сооружений, стоимость материалов, используемых при ремонте зданий, стоимость путевого инструмента и инвентаря. Особенности осуществления путевого хозяйства влияют на правильную систематизацию материалов по группам. Так, необходимо предусмотреть выделение отдельной группы материалов, используемых для одиночной смены элементов верхнего строения пути на главных и станционных путях (включение в их номенклатуру такого перечня материалов, как шпалы новые, балласт, крепления, противоугольные элементы). Следует отметить, что в эту группу не входят

рельсы, поскольку при одиночной смене используются, как правило, бывшие в эксплуатации, но пригодные к последующему использованию рельсы. Это обуславливает учет в эксплуатационных затратах только стоимости ремонта верхнего строения пути без учета стоимости старогодных рельсов. В состав материальных затрат также включены стоимость материалов, используемых для освещения сигналов на перегонах, стоимость ручных фонарей обходчиков путей и дежурных по переездам. В прочие материальные затраты включаются стоимость покупных видов энергии, выполненных работ по снего-, водо- и пескоборьбе, вывозу снега, а также работы снегоочистителей, зарядки аккумуляторов и пр.

Затраты на топливо и электроэнергию включают средства на все виды энергоресурсов: работы путевых машин, инструментов, механизмов и сигналов, освещение переездов и искусственных сооружений, отопление и освещение производственных зданий. Следует отметить, что размер расходов, группируемых в разрезе элементов затрат, изменяется по сезонам года.

В приведенной классификации затрат по элементам в целях управленческого учета потеряны ряд налогов, подлежащих распределению между центрами ответственности и местами возникновения затрат. Кроме того, из прочих затрат, представленных бизнес-единиц компании, выделены и расшифрованы только затраты, относящиеся к налоговым и страховым обязательствам.

Однако, как видно из таблицы 10, из перечисленных налогов в состав элемента «Прочие затраты» не введен налог на прибыль организаций, который также является составляющим элементом управленческой себестоимости структурных единиц ОАО «РЖД». Так, не нашли отражения затраты в виде: таможенных пошлин на вагоны, которые могут быть отнесены на конкретный объект учета; а также штрафных санкций в связи с несвоевременным погашением налоговых и таможенных обязательств, обязательств перед кредиторами.

Исходя из вышеизложенного, предлагаем в составе элемента «Прочие затраты» включать следующие виды налогов, сборов и платежей, часть из которых на практике ОЦО ОАО «РЖД» учитываются как общехозяйственные расходы, без расходов на содержание аппарата управления (таблица 11).

Таблица 11 – Рекомендуемый состав элемента затрат «Прочие затраты» в части налогов, сборов и платежей в целях формирования управленческой себестоимости

Действующий перечень налоговых и аналогичных затрат	Рекомендуемый перечень налоговых и аналогичных затрат
Налог на землю	Земельный налог
Налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении	Налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении
Налоги и сборы (транспортный налог)	Транспортный налог
Налог на имущество	Налог на имущество организаций
–	Налог на прибыль организаций
–	ЕНВД
–	Таможенные пошлины
–	Государственные пошлины
Платежи по обязательному страхованию работников	Платежи по обязательному страхованию работников
Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ)	Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ)
Платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете	Платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете
Плата за пользование природными ресурсами	Плата за пользование природными ресурсами
–	Штрафные санкции

Кроме научно-обоснованной классификации затрат для правильной постановки управленческого учета важное значение имеет их группировка по центрам ответственности, которая напрямую связана с организационной структурой экономического субъекта.

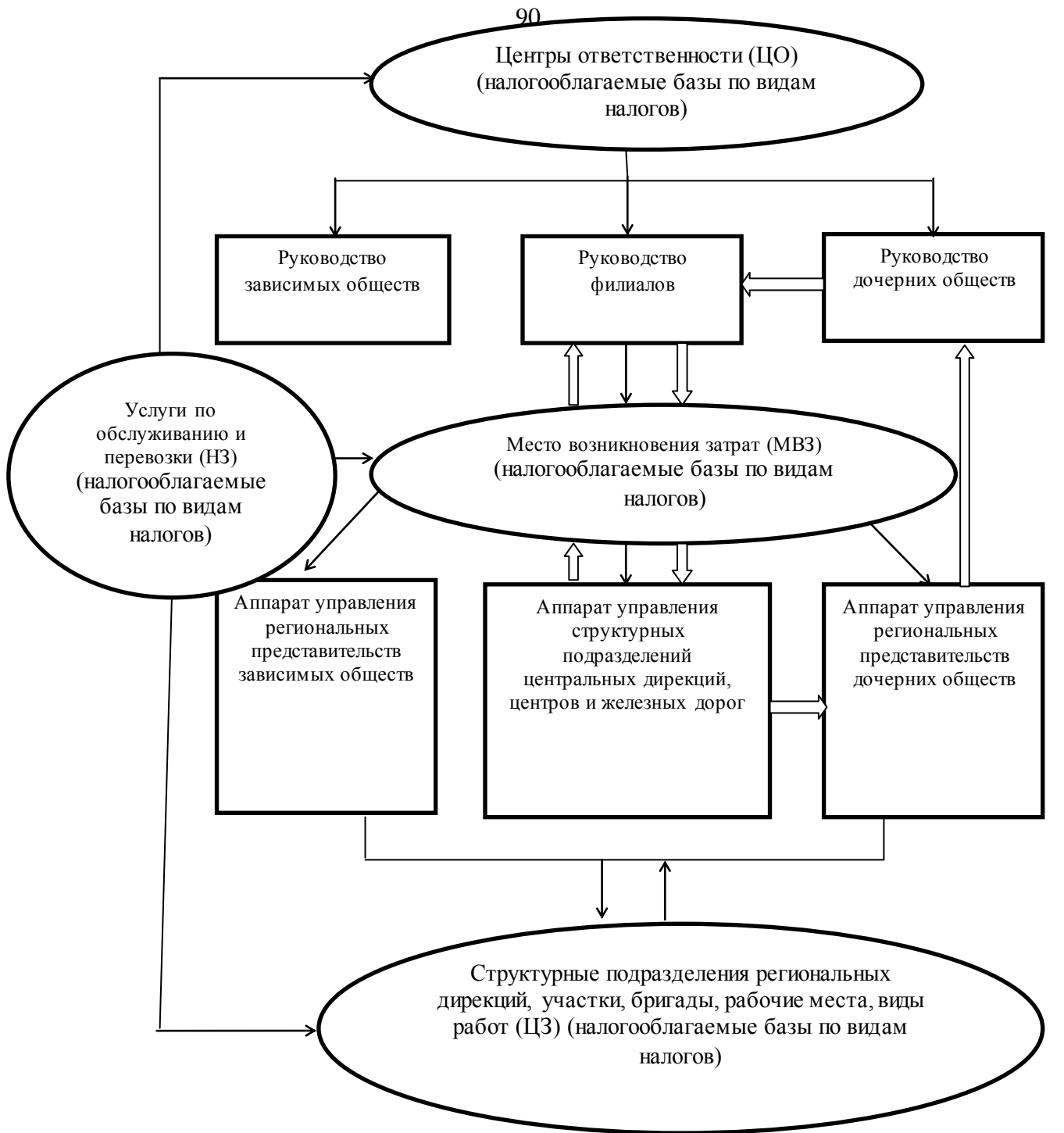
Поскольку железнодорожный транспорт представляет многоуровневую систему, включающую многообразие структурных единиц, осуществляющих деятельность по различным отраслям экономики, предлагаем группировать эксплуатационные расходы в разрезе основных и вспомогательных структурных подразделений ОАО «РЖД», что обеспечит возможность

калькулирования услуг перевозочного процесса как по местам возникновения затрат, так и по центрам ответственности.

Так, место возникновения затрат представляет собой в ОАО «РЖД» структурное подразделение, в котором возникают затраты. При этом затраты группируются по основным производственным центрам ответственности, в состав которых следует ввести линейные единицы (вокзалы, локомотивные и вагонные депо, дистанции пути), по вспомогательным центрам ответственности, обслуживающих перевозочный процесс, а также по управленческим структурным единицам (управления и отделения железных дорог, отделения железных дорог). Приведенная группировка затрат прямо зависит от организационных структур подразделений ОАО «РЖД».

Кроме того, в системе управленческого учета большое значение имеет определение центра ответственности и места возникновения затрат с целью распределения налогооблагаемых баз между ними. В ОАО «РЖД» под центром ответственности понимают конкретное должностное лицо (в частности, инженер Дирекции, мастер производственного участка дистанции пути), на которое возложена ответственность за затраты, понесенные на конкретный вид продукции, работ, услуг, либо в том или ином месте возникновения затрат: цехе, участке, бригаде, околотке (рисунок 12).

Планирование и регулирование затрат на основе экономически обоснованных норм расхода, анализа и контроля их выполнения в современных условиях требует определения места каждого подразделения путем делегирования ему определенных полномочий и ответственности. Обобщающими понятиями на рисунке 12 являются предложенные нами четыре типа центров ответственности: центр прибыли и инвестиций компании – ОАО «РЖД» в целом; центр финансовой ответственности – железные дороги как территориальный филиал; центр доходов – системы ФТО, департамента, дирекции и их структурные подразделения; центры затрат – регионы железных дорог и их структурные подразделения, объекты социальной сферы.



↓ – направления подчинения и взаимодействия структурных единиц в производственном процессе

↑ – направления передачи доходов и расходов по внутрихозяйственному расчету между структурами холдинга

Рисунок 12 - Взаимосвязь мест возникновения затрат и центров ответственности на железнодорожном транспорте с налоговой нагрузкой

Примечание – при внутрихозяйственном расчете передача расходов и доходов междуструктурными единицами имеет два распространенных варианта:

- передача сумм по 79 счету от региональной дирекции в центральную дирекцию, к примеру, в части поступивших доходов (Приволжская дирекция по тепловодоснабжению на Центральную дирекцию по тепловодоснабжению);

- передача сумм доходов и расходов по 79 счету между филиалами компании (ЦДТВ на ЦДТВ, ЦДТВ на ЦДИ, ЦДИ на ПДИ).

Центр ответственности представляет собой орган управления организации или структурного подразделения, принимающий решения по осуществлению управленческого учета эксплуатационных затрат (эксплуатационные расходы состоят из текущих затрат железных дорог, необходимых для выполнения перевозок грузов, пассажиров, багажа и почты) в соответствии с утвержденными планами и наделенным соответствующим внутрифирменным Регламентом функциями. В качестве мест возникновения затрат на железной дороге предлагаем считать структурные подразделения. Что касается определения центра затрат, выделение которого зависит от размеров экономического субъекта и его подразделений, сложности технологического процесса и необходимости детализации эксплуатационных затрат, то этот центр необходимо выделять с учетом степени зависимости затрат от объема выполненных работ и оказанных услуг. Так, применительно к железнодорожному транспорту виды оказываемых услуг структурных подразделений – перевозка грузов и пассажиров, содержание инфраструктуры.

С вышеприведенной классификацией тесно связана группировка эксплуатационных расходов экономического субъекта по направлениям и их назначению. В частности, в вагонном депо к ним относятся расходы на экипировку, эксплуатацию, ремонт локомотивов. В ДПМ (Дирекция по эксплуатации и ремонту путевых машин – структурное подразделение Приволжской Дирекции инфраструктуры) этими расходами следует считать расходы на реновацию запасных частей, колесных пар, текущий ремонт путевых машин, а в ПЦД (Центр диагностики и мониторинга устройств инфраструктуры – структурное подразделение Приволжской Дирекции

инфраструктуры) – расходы на мониторинг и диагностику путевых устройств (железнодорожных стрелочных переводов).

Предложенная группировка видов расходов необходима для организации функционального учета, требующего сбора затрат в разрезе сфер и функций деятельности экономического субъекта и, впоследствии, по объектам калькуляции, который способствует усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами затрат. Применение функционального учета эксплуатационных расходов обеспечивает принятие обоснованных управленческих решений о видах оказываемых услуг, их составе, цене, путях сбыта услуг железной дороги.

Что касается эксплуатационных расходов (рисунок 13) и расходов по подсобно-вспомогательной деятельности, то, как показали исследования, они в центрах ответственности железной дороги традиционно формируются в разрезе элементов затрат и статьям Номенклатуры расходов, что характерно как для финансового учета, так и интегрированного управленческого учета.

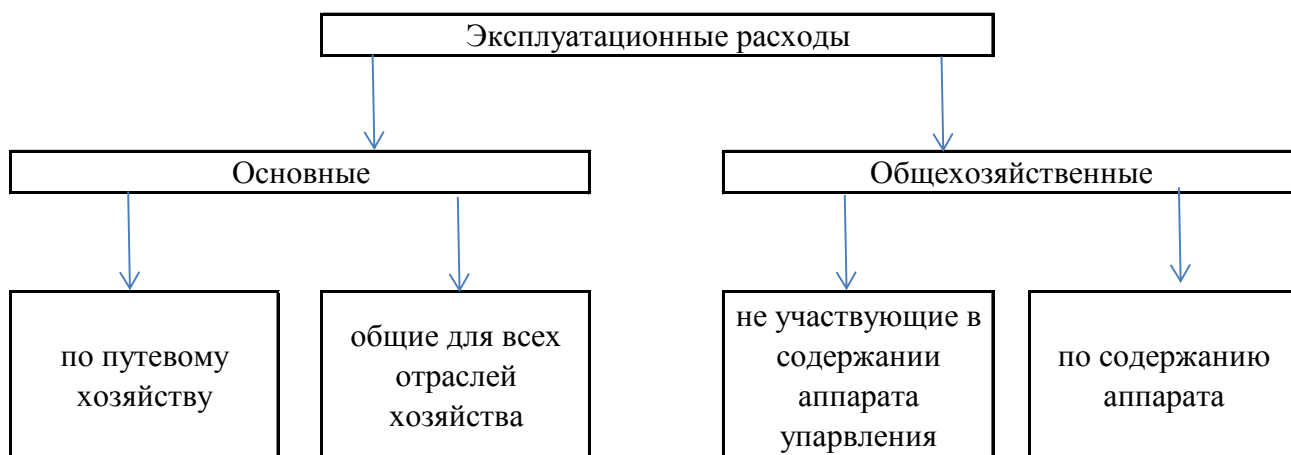


Рисунок 13 - Классификация эксплуатационных расходов дистанции пути по производственному признаку

Таким образом, в результате проведенное исследование действующей практики по группировке эксплуатационных затрат в трех ее аспектах: по статьям затрат, по элементам затрат, по центрам ответственности – показало, что необходим пересмотр группировки эксплуатационных затрат структурных единиц ОАО «РЖД» с расширением их состава в части включения налоговых

издержек, что позволит реально сформировать управленческую себестоимость структурных единиц, а именно:

а) дополнена группировка расходов, определенная действующим корпоративным документом «Номенклатура доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», новыми классификационными признаками:

- «в зависимости от объема перевозок», что необходимо для оценки уровня изменения управленческой себестоимости при различной динамике объемов перевозок; определения «точки безубыточности» по видам перевозок и в целом по ОАО «РЖД»; формирования ценовой политики; оценки влияния изменения показателей эксплуатационной работы в конкретных условиях, а также структуры грузооборота по родам грузов на величину затрат;

- «по отношению к перевозочному процессу» поскольку существует зависимость себестоимости от дальности перевозки, что позволит пересматривать тарифную политику с целью увязки ее с экономическими условиями функционирования ОАО «РЖД» в условиях неопределенности и риска;

- «по налоговой нагрузке видов деятельности» поскольку это позволит определить налоговую нагрузку на каждую бизнес-единицу холдинга и, как следствие, рассчитать реальную управленческую себестоимость;

- «по центрам ответственности» с учетом распределения налоговой нагрузки между ними, поскольку в рамках центров ответственности, включая аутсорсинговый центр, принимаются решения по организации управленческого учета эксплуатационных затрат, учитывающих их налоговую составляющую для децентрализации управления эксплуатационными затратами, осуществления контроля за ними, установления виновных лиц при возникновении непроизводительных эксплуатационных затрат;

б) предложено разукрупнение эксплуатационных специфических (прямых производственных) расходов: «Подготовка грузовых вагонов и контейнеров к перевозкам грузов; перестановка вагонов; погрузочно-разгрузочные работы, прием и выдача, пересортировка, взвешивание;

дополнительные услуги клиентам»; «Амортизация грузовых вагонов и контейнеров»; «Работы, связанные с содержанием, обслуживанием, ремонтом и эксплуатацией объектов, относящихся к инфраструктуре железнодорожного транспорта»; «Амортизация объектов инфраструктуры»; «Работа локомотивов в грузовом и пассажирском движении при осуществлении грузовых и пассажирских перевозок»; «Работа локомотивов в грузовом и пассажирском движении при предоставлении услуг локомотивной тяги», – с целью повышения информативности формируемых аутсорсинговыми центрами внутренних отчетов о затратах структурных подразделений, что позволит устранить дублирование учетной информации в системе действующего корпоративного управленческого учета в ОАО «РЖД»;

в) дополнен состав элемента затрат «Прочие затраты» в части следующих налогов, сборов и иных платежей: налог на прибыль организаций; таможенные пошлины; штрафные санкции.

Рекомендованная классификация эксплуатационных затрат по статьям затрат, по элементам затрат, по центрам ответственности должна лежать в основе постановки интегрированного управленческого учета структурных единиц на железнодорожном транспорте, который предусматривает разработку методики учета внутрихозяйственных расчетов по передаче эксплуатационных затрат в условиях применения аутсорсинга и методики учета этих затрат в условиях применения аутсорсинга.

2.2. Методика учета внутренних расчетов по передаче эксплуатационных затрат в условиях применения аутсорсинга

Создание крупных многоуровневых экономических субъектов, организационная структура которых состоит из Аппарата управления и обособленных подразделений, обуславливает правовые, экономические,

бухгалтерские и налоговые особенности учета внутрихозяйственных расчетов по фактам хозяйственной жизни. При этом многоуровневая структура управления предприятиями железнодорожного транспорта приводит к необходимости создания системы расчетов между подразделениями по передаче затрат в разрезе элементов затрат и статей затрат. Филиалы компании, дочерние и зависимые общества и структурные единицы через общий центр обслуживания («Желдоручет») получают не только требуемые для выполнения определенного вида работ финансовые средства от вышестоящей организации через систему внутренних расчетов, но и распределяемые между ними эксплуатационные затраты.

Внутренние расчетные операции, события, сделки и тесная связь между обязательствами и требованиями структурных подразделений с платежеспособностью Аппарата управления требуют разработки механизма отражения на счетах управленческого учета внутрихозяйственных расчетов.

Как показали исследования, сложная структура хозяйственно-финансового управления железнодорожным транспортом и осуществление ведения учета в общих центрах обслуживания на принципах аутсорсинга обуславливает пересмотр организации системы расчетов между центрами ответственности в системе управленческого учета.

Так, теоретически до конца не решены следующие вопросы:

- систематизация порядка управленческого учета услуг (сетевых услуг), при оказании которых доходы и расходы формируются в одних обособленных подразделениях, а относятся к деятельности других, являющихся звеньями одной технологической цепочки;

- разработка порядка управленческого учета внутрихозяйственных расчетов при большом разнообразии внутренних связей, обусловленных спецификой транспортных услуг, по передаче эксплуатационных затрат, включая их налоговую составляющую.

Порядок учета внутрихозяйственных расчетов между обособленными подразделениями основан на правильной постановке документооборота по этим фактам хозяйственной жизни.

Как показала практика организации документооборота в ОАО «РЖД», она базируется на выписке авизо в трех экземплярах в адрес подразделения-получателя по каждому типу внутрихозяйственных расчетов, которые предусматривают два типа, перечень которых систематизирован нами и представлен в Приложении 4:

- 1 тип: расчеты между подразделениями ОАО «РЖД» по передаче имущества, обязательств, доходов, расходов и капитала с баланса одного подразделения на баланс другого подразделения;

- 2 тип: расчеты Общества по операциям, связанным с осуществлением договора доверительного управления имуществом.

Однако, как видно из Приложения 4 в этом перечне отсутствуют факты хозяйственной жизни, связанные с передачей налоговых расходов за исключением сумм НДС, ЕНВД, пеней и штрафов по налогам и сборам, общим центрам обслуживания, ведущим управленческий учет, и всем структурным единицам, что искажает формируемую управленческую себестоимость. В этой связи нами предложено внесение изменений в существующий перечень расчетных операций, связанных с передачей налоговых расходов (таблица 12).

Выделенные в отдельную группу факты хозяйственной жизни по внутрихозяйственным расчетам, связанным с передачей налогов, сборов и иных аналогичных платежей, подлежат документальному оформлению, что потребовало расширить документооборот. Однако при этом необходимо учесть существующие проблемы по организации документооборота, связанные с:

- отсутствием внутренних регистров учета движения извещений между балансовыми единицами компании акцептованных и неакцептованных авизо по передаваемым доходам и расходам;

- несвоевременностью получения достоверной информации по отнесению на статью затрат полученного извещения;

- допускаемыми учетными ошибками при формировании информации в сводных консолидированных авизо на уровне ОЦО-регион и отсутствии взаимосвязки в прилагаемых расшифровках к сводным авизо.

Таблица 12 – Дополнение группировки фактов хозяйственной жизни ОАО «РЖД» по внутрихозяйственным расчетам, связанным с передачей налогов, сборов и иных аналогичных платежей

Внутрихозяйственные расчеты первого типа по передаче налоговых расходов
Передача налоговых расходов по налогу на добавленную стоимость
Передача налоговых расходов по налогу на прибыль организаций
Передача налоговых расходов по налогу на добавленную стоимость
Передача налоговых расходов по налогу на имущество организаций
Передача налоговых расходов по земельному налогу
Передача налоговых расходов по транспортному налогу
Передача налоговых расходов по ЕНВД
Передача налоговых расходов в части таможенных пошлин
Передача налоговых расходов в части государственных пошлин
Передача расходов по обязательному страхованию работников ЕНВД
Передача расходов по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ)
Передача расходов по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемых на солидарном пенсионном счете
Передача штрафных санкций

С целью решения указанных проблем и разработки порядка по передаче информации по расчетам между аутсорсерами о налоговых расходах предложен следующий порядок документального оформления аутсорсерами передачи налоговых расходов в следующей последовательности:

1. передача от ОЦО-узлов – аутсорсера нижестоящей структуры ОЦО информации в ОЦО-регионы – аутсорсеру региональной структуры ОЦО;
2. передача от ОЦО-регионов учетной информации в головной филиал аутсорсера «Желдоручет».

Представленный поэтапный порядок формирования информации по внутрихозяйственным расчетам по передаче налоговых расходов в разработанной автором схеме представлен на рисунке 15.

1 этап. В предлагаемой схеме формирования и передачи учетной информации о налоговых расходах предполагается, что каждый тип внутрихозяйственных расчетов в разрезе конкретного факта хозяйственной

жизни или группе фактов по передаче налоговых расходов отражается в журнале регистрации выписанных извещений. Это отражение необходимо для контроля за своевременностью акцептования извещения (авизо) общим центром обслуживания. В случае выявленных расхождений в извещении по вине общего центра обслуживания – узла предлагается выписка нового извещения для согласования суммы налоговых расходов. При этом второй экземпляр акцептованного извещения возвращается ОЦО-узлу.

2 этап. Общий центр обслуживания региональный при получении акцептованного авизо ОЦО-узлом должен занести в журнал регистрации выписанных и полученных извещений данные об акцепте авизо, на основании которого составить реестр акцептованных извещений по каждому типу внутрихозяйственных расчетов, который подлежит передачи в ОЦО-регион для осуществления контроля. При этом с целью осуществления контроля за суммами переданных и полученных налоговых расходов на уровне как ОЦО-узла, ОЦО-региона, так и головного ОЦО – «Желдоручета» нами разработана форма учетного регистра «Журнал регистрации выписанных и полученных авизо (извещений)», информация которого увязана с пользователем системы ЕК АСУФР на базе SAP/R3 (конкретное должностное лицо центра ответственности) и балансовой единицей экономического субъекта (центрам ответственности ОАО «РЖД») (рисунок 14).

№	Дата со- ставления	Реквизиты авизо			БЕ и наимено- вание подраз- деления (Центра ответственно- сти)	Корреспонде- нция счетов		Дата выставленн ого авизо	Дата фактическо го акцепта авизо	Сумма по авизо
		дата	номер	пользо- ватель		дебет	креди- т			
1	23.05.2014	A2305	0205	B736	БЕ 2078	79.02	62.01	23.05.2014	29.05.2014	13485,58
2	15.06.2014	A2534	1272	N015	БЕ7659	79.03	68.05	15.06.2014	28.06.2014	7568,11
n										

Рисунок 14 - Рекомендуемая форма журнала регистрации выписанных и полученных авизо (извещений)

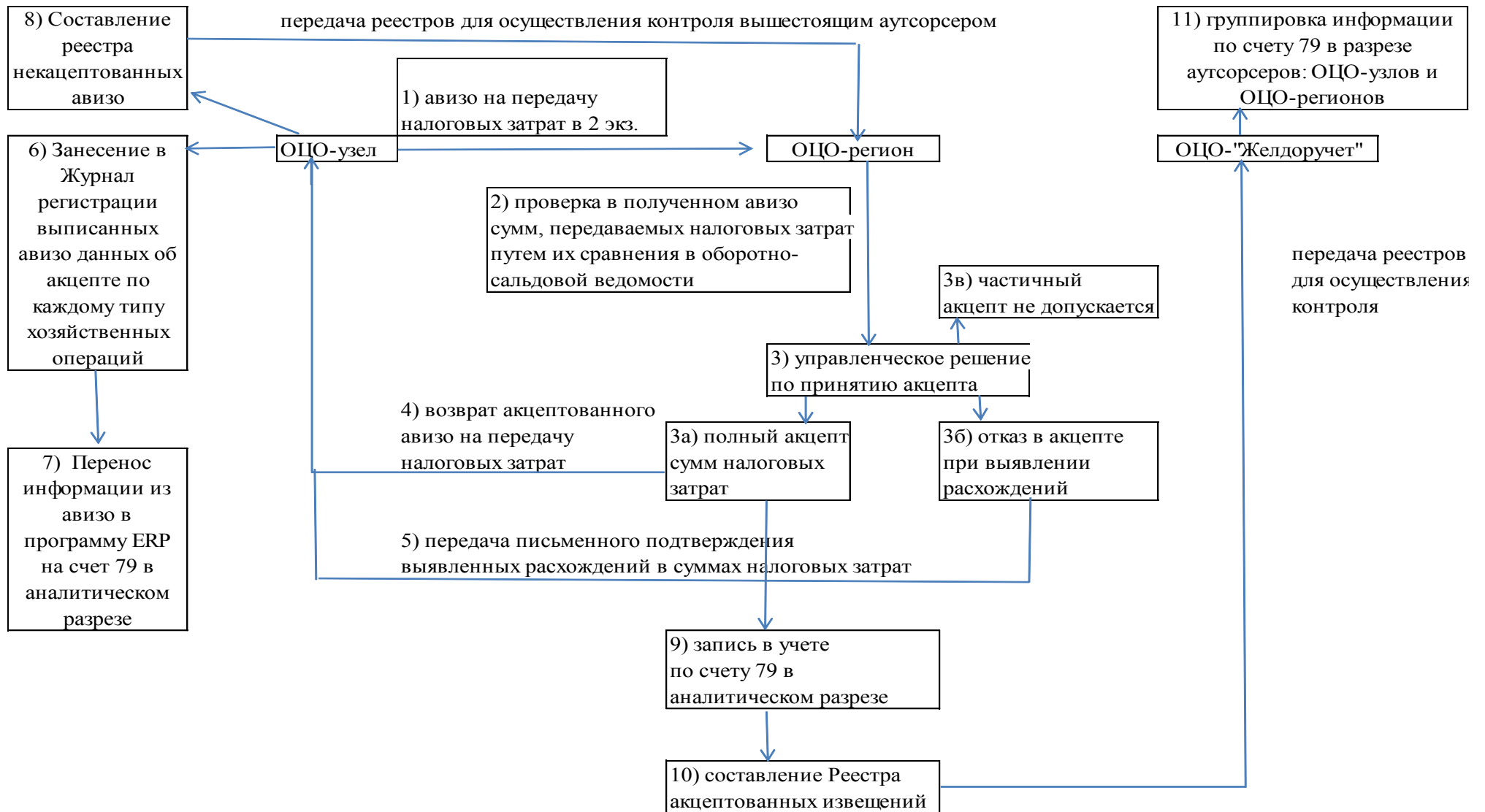


Рисунок 15 - Предлагаемый порядок формирования и передачи информации о налоговых расходах в условиях применения аутсорсинга

Следует отметить, что на основе информации, содержащейся в предложенной форме журнала регистрации выписанных и полученных авизо (извещений), необходимо составлять реестр неакцептованных извещений за отчетный период. При таком отражении сумм, содержащихся в авизо при внутрихозяйственных расчетах по передаче налоговых расходов, будет осуществляться:

1) привязка извещений к местам возникновения налоговых расходов по центрам ответственности, что обеспечит ответственных лиц управленческой информацией об эффективности работы мест возникновения затрат;

2) обязательный контроль налоговых расходов по каждой статье и заказу, поскольку имеет место привязка информации, формируемая в интегрированной системе управленческого учета, с показателями применяемой внутренней формы отчетности 7-у.

3 этап. ОЦО-регион, получив два экземпляра подписанного извещения, должен проверить указанные в нем данные на соответствие фактически поступившим налоговым расходам с оборотно-сальдовой ведомостью. В случае соответствия указанных в извещении данных фактически поступившим налоговым расходам авизо подлежит акцепту ОЦО-регионом. В случае расхождения указанных в извещении данных и фактически поступивших налоговых расходов, ОЦО-регион должен проинформировать ОЦО-узел путем передачи письменного подтверждения выявленных расхождений в суммах налоговых расходов. Следует отметить, что частичный акцепт сумм, указанных в извещении, не должен допускаться, поскольку это не позволит осуществлять полное распределение налоговых расходов между структурными единицами ОАО «РЖД».

4 этап. ОЦО-регион, передав один экземпляр акцептованного извещения, возвращает ОЦО-узлу второй экземпляр для отражения информации по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в аналитическом разрезе видов налоговых расходов. При этом датой записи является дата акцепта извещения подразделением-получателем. ОЦО-регион на основании данных журнала(ов)

регистрации полученных извещений составляет реестр акцептованных извещений по каждому типу внутрихозяйственных расчетов, которые подлежат передаче в головной ОЦО-«Желдоручет» для согласования реестров акцептованных извещений.

5 этап. Головной ОЦО-«Желдоручет», получив от нижестоящих подразделений реестры акцептованных извещений, осуществляет их группировку и обобщение по соответствующим типам внутрихозяйственных расчетов, субсчетам счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», в разрезе ОЦО-регионов и ОЦО-узлов.

6 этап. В течение двух рабочих дней после закрытия отчетного периода, определяемого в установленном порядке, в ОЦО-узле по каждому типу внутрихозяйственных расчетов составляется реестр неакцептованных извещений, направляемый в ОЦО-регион для контроля.

Как показали обследования и изучение экономической литературы в методике учета внутрихозяйственных расчетов в ОАО «РЖД» предусматривается использование счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», аналитический учет которого ведется в соответствии с Корпоративным учетным принципом ОАО «РЖД» КУП № 2/2013 «Учет внутрихозяйственных расчетов» (подраздел 1.4) [44, С. 6]:

- по видам внутрихозяйственных расчетов – на уровне субсчетов;
- по передаваемым активам, обязательствам, доходам и расходам внутри видов внутрихозяйственных расчетов – на уровне аналитического признака;
- по структурным подразделениям на основании доверительного управления имуществом – на уровне аналитического признака.

Действующая схема применения и закрытия счета 79 по уровням управления ОАО «РЖД» представлена в Приложении 5.

Внутрихозяйственный расчет имеет ряд своих особенностей, связанных с наличием текущего счета при передаче доходов в виде денежных средств. При этом существует два распространенных алгоритма внутрихозяйственных операций по передаче доходов в ОАО «РЖД»:

- когда у структурного подразделения есть свой текущий счет в банке (Приложение 6);

- когда у структурного подразделения – филиала отсутствует текущий счет в банке (Приложение 7).

Однако передача налоговых расходов не требует наличия текущих счетов, но предполагает использования счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Для отражения передачи расчетов по налоговым расходам нами рекомендуется аналитический разрез этого счета при дополнении его следующими субсчетом и аналитическими счетами (таблица 13).

Таблица 13 – Субсчет и перечень аналитических счетов к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Субсчет		Счета аналитического учета	
номер	наименование	номер	наименование
79-10	Внутрихозяйственные расчеты по передаче налоговых расходов	000100	«Налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении»
		000200	«Налог на прибыль организаций»
		000300	«Государственные пошлины»
		000400	«Налог на имущество организаций»
		000500	«Транспортный налог»
		000600	«Земельный налог»
		000700	«Таможенные платежи»
		000800	«Платежи по обязательному страхованию работников»
		000900	«Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ)»
		001000	«Платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете»
		001100	«Плата за пользование природными ресурсами»
		001200	«Плата за выбросы в пределах норм»
		001300	«Плата за выбросы сверх норм»
		001400	«Штрафные санкции»
001500	«ЕНВД»		

При этом в зависимости от управленческой структуры ОАО «РЖД» в виде балансовых единиц могут выступать подразделения (дирекции), филиалы (таблица 14).

Таблица 14 – Предлагаемый перечень счетов управленческого учета с выделением центров ответственности и статей затрат Приволжской Дирекции Инфраструктуры (ПДИ)

Код балансовой единицы	Код структурного подразделения балансовой единицы	Место возникновения затрат (отдел, участок, околоток, бригада и т.д.)	Номер статьи номенклатуры расходов по элементам затрат	Предлагаемый счет управленческого учета
1	2	3	4	5
5276	5276	001	79-10	5276.5276.001.79-10-000100 5276.5276.001.79-10-000200 5276.5276.001.79-10-000300 5276.5276.001.79-10-000400 5276.5276.001.79-10-000500 5276.5276.001.79-10-000600 5276.5276.001.79-10-000700 5276.5276.001.79-10-000800 5276.5276.001.79-10-000900 5276.5276.001.79-10-001000 5276.5276.001.79-10-001100 5276.5276.001.79-10-001200 5276.5276.001.79-10-001300 5276.5276.001.79-10-001400 5276.5276.001.79-10-001500
5276	5276	002	79-10	5276.5276.002.79-10-000100 5276.5276.002.79-10-000200 5276.5276.002.79-10-000300 5276.5276.002.79-10-000400 5276.5276.002.79-10-000500 5276.5276.002.79-10-000600 5276.5276.002.79-10-000700

Окончание таблицы 14

1	2	3	4	5
				5276.5276.002.79-10-000800 5276.5276.002.79-10-000900 5276.5276.002.79-10-001000 5276.5276.002.79-10-001100 5276.5276.002.79-10-001200 5276.5276.002.79-10-001300 5276.5276.002.79-10-001400 5276.5276.002.79-10-001500
.....				
5276	5277	002	79-10	5276.5277.002.79-10-000100 5276.5277.002.79-10-000200 5276.5277.002.79-10-000300 5276.5277.002.79-10-000400 5276.5277.002.79-10-000500 5276.5277.002.79-10-000600 5276.5277.002.79-10-000700 5276.5277.002.79-10-000800 5276.5277.002.79-10-000900 5276.5277.002.79-10-001000 5276.5277.002.79-10-001100 5276.5277.002.79-10-001200 5276.5277.002.79-10-001300 5276.5277.002.79-10-001400 5276.5277.002.79-10-001500
.....				

Примечания

1) 5276 – балансовая единица Приволжской Дирекции Инфраструктуры и Приволжской Дирекции Инфраструктуры собственно.

2) Структурные подразделения Приволжской Дирекции Инфраструктуры:

– 5277 – балансовая единица службы пути (ПЧ) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

– 5278 – балансовая единица службы электрификации и электроснабжения (ЭЧ) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

– 5279 – балансовая единица службы автоматики и телемеханики (ШЧ) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

– 5280 – балансовая единица службы вагонного хозяйства (ВЧД) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

– 6009 – балансовая единица Дирекции по эксплуатации и ремонту путевых машин Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

– 6024 – балансовая единица Центра диагностики и мониторинга устройств инфраструктуры Приволжской Дирекции Инфраструктуры.

3) Места возникновения затрат:

– 001 – отдел;

– 002 – дистанция;

– 003 – участок и т.д.

4) Счет управленческого учета:79-10 – «Внутрихозяйственные расчеты по передаче налоговых расходов».

Так, факты хозяйственной жизни по внутрихозяйственным расчетам по передаче налоговых расходов Дирекции инфраструктуры ее структурным подразделениям предлагаем отражать в следующем порядке (на примере Дирекции по ремонту и эксплуатации путевых машин) (таблица15).

Таблица 15 – Предлагаемый порядок отражения фактов по внутрихозяйственным расчетам по передаче налоговых расходов

Факт хозяйственной жизни	Дебет				Кредит			
	Синтетический счет	1-ый уровень аналитического признака	2-ой уровень аналитического признака	3-ий уровень аналитического признака	Синтетический счет	1-ый уровень аналитического признака	2-ой уровень аналитического признака	3-ий уровень аналитического признака
		По передаваемым активам, обязательствам, доходам и расходам	По передаваемым активам, обязательствам, доходам и расходам внутри видов внутрихозяйственных расчетов	По подразделениям – бизнес-единицам		По полученным активам, обязательствам, доходам и расходам при перечислении другим подразделением	по видам платежам в пользу работников и других контрагентов	Вид деятельности и структурного подразделения
Передача оплаты налогов и сборов	79	10	70	6009	76	56	09	0012
	Внутрихозяйственные расчеты	По передаче налоговых расходов	Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от налогов и сборов	Приволжская Дирекция по ремонту и эксплуатации и путевых машин	Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	Внутрихозяйственные расчеты сумм на расчеты по перечислению денежных средств по выплатам	Выплаты в пользу бюджетных организаций по налогам и сборам	Оплата налогов и сборов по текущей деятельности и подразделения

По своему экономическому содержанию счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» является «зеркальным». Это выражается в следующем: что в структурных подразделениях РЖД зафиксировано по кредиту, то же отражается в центральной главной книге по дебету, и наоборот. Поскольку суммы всегда идентичны, на балансе подразделений обороты по данному счету взаимоисключаются.

Представленная выше модель ведения внутрихозяйственных расчетов по передаче налоговых расходов в ОАО «РЖД» учитывает экономические и технологические особенности ведения основной деятельности в структурных подразделениях железнодорожного транспорта, не имеющих статус юридического лица, и связаны только с перевозочным процессом и его обслуживанием.

Однако расчеты по передаче налоговых расходов должны проводиться и между балансовыми единицами, имеющими статус юридического лица, использующими в своих расчетах тот же 79 счет.

Согласно Плану счетов, учет внутрихозяйственных расчетов ведется на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», где отражаются операции по всем видам расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями экономического субъекта, выделенными на отдельный баланс. Применение счета 79 возможно, исходя из Инструкции к Плану счетов, только в случае, если представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Он разбивает взаимосвязи между обычными счетами и позволяет контролировать вышестоящей организации подведомственные ей структуры, выделенные на отдельный баланс, что присуще только филиалам и ее структурам, чем «дочкам». Отсюда с позиции организации контроля Аппаратом управления ОАО «РЖД» своих обособленных структур – подразделений и филиалов, не имеющих статуса юридического лица, обоснованно использование счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Поскольку в ОАО «РЖД» отношения построены не только между обособленными подразделениями, не имеющими статус юридического лица, но

и между дочерними и зависимыми обществами, имеющими статус юридического лица, возникает проблема применения счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Эта проблема связана с тем, что счет 79 является «вертикальным», т.е. на счете отражаются расчеты, производимые по иерархическим уровням от нижестоящей структурной единицы до вышестоящей, и наоборот.

Что же касается взаимоотношений «организации-матери» и «организации-дочери» (рисунок 16), которые с формальных юридических позиций абсолютно равноправны, поскольку и «мать» и ее «дочки» обладают правами юридического лица, то в этом случае организации будут являться связанными сторонами. Поэтому применение счета 79, используемого при расчетах по вертикали в ОАО «РЖД», методически неоправданно, поскольку расчеты между «матерью» и «дочерью» характеризуются как «горизонтальные», что предусматривает корреспонденции между «равноправными» счетами (в частности, использование счетов 60, 62 и т.д.).

При этом указанные стороны можно признать как связанные, когда:

– осуществляется контроль за дочерними и зависимыми обществами, либо вместе с материнской компанией они представляют объект совместного контроля;

– имеется доля в дочерних или зависимых организациях, обеспечивающих значительное влияние на материнскую организацию;

– осуществляется совместный контроль над материнской компанией.

Сравнение положений отечественных и международных правил в отношении порядка регулирования учета и отчетности связанных лиц представлено в Приложении 8.

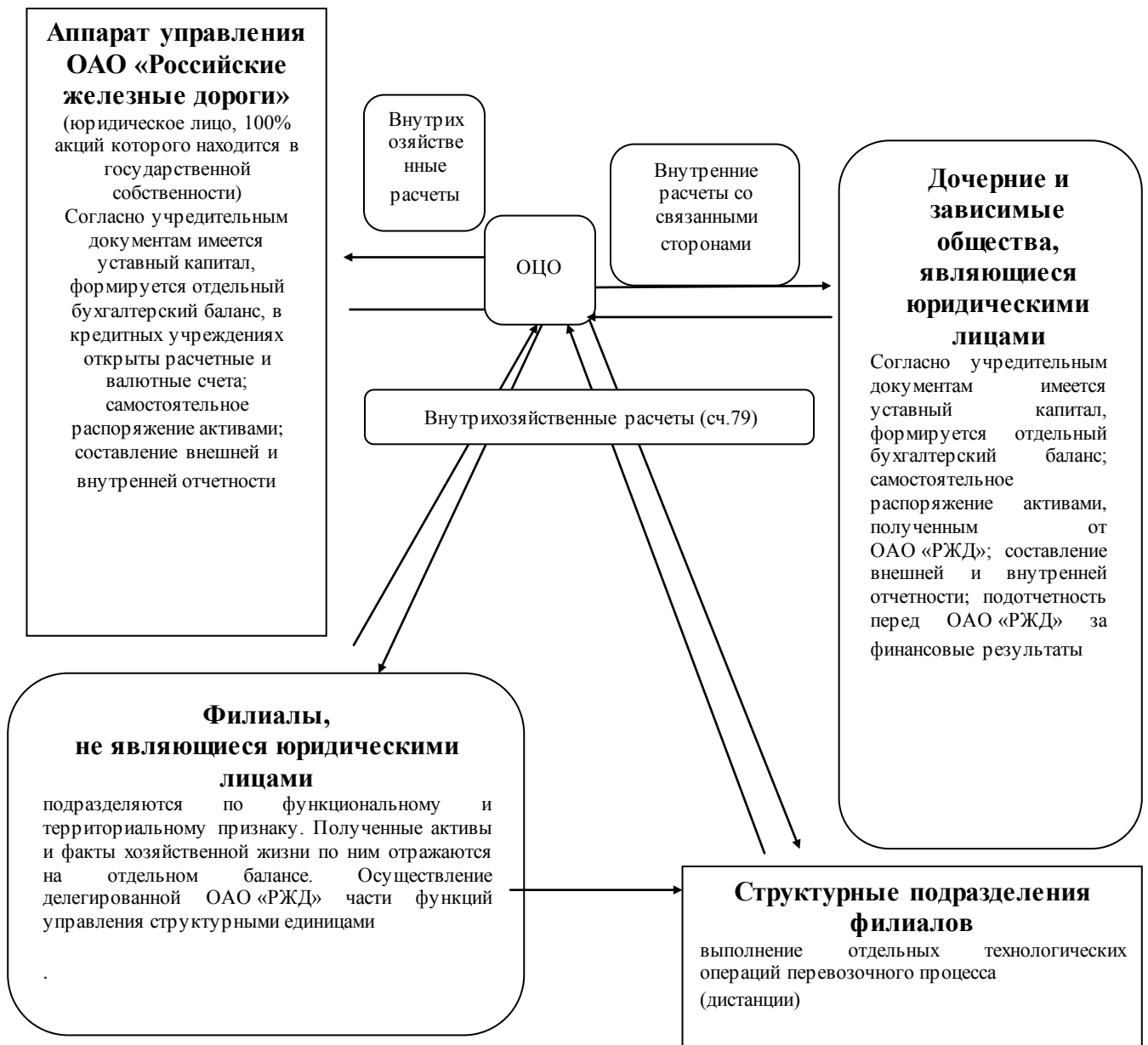


Рисунок 16 - Организационно-правовая структура корпоративного взаимодействия ОАО «РЖД», влияющая на постановку учета внутренних расчетов

Раскрытие учетной информации по фактам хозяйственной жизни, имеющим место в деятельности связанных сторон, представляет собой существенное условие при проведении анализа достоверности финансового состояния и финансовых результатов деятельности всей корпорации в целом и ее компаний, входящих в холдинг. Это требует отказа от использования счета 79, как не отвечающего требованиям Инструкции к Плану счетов, а также не учитывающему равноправие в отношениях между материнской компанией и ее

дочерними и зависимыми обществами и ввода самостоятельного учета расчетов между ними.

Следует отметить, что в экономической литературе интерес к расчетам между связанными сторонами не снижается. Так, ряд отечественных ученых предлагали в разные годы возврат ранее используемого счета согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий 1991 г. 78 «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами», но с другой формулировкой его названия (таблица 16).

Таблица 16 – Точки зрения на целесообразность введения счета по расчетным операциям между связанными сторонами

Авторы	Предлагаемый		Обоснование введение счета и открываемых к нему субсчетов
	счет	субсчета	
1	2	3	4
Д.А. Яковенко, Ю.А. Бодров [224, С. 40-43]	78 «Внутрикорпоративные расчеты»	1) «Расчеты с дочерними и зависимыми обществами»; 2) «Расчеты в финансово-промышленных группах»; 3) «Расчеты в ассоциациях и других корпоративных структурах»	Целесообразность восстановления данного счета обусловлена тем, что в ряде холдинговых компаний, имеющих пирамидальную структуру, применяются так называемые внутренние цены (когда конечную (рыночную) цену определяет управляющая компания), а также иные преференции, предоставляемые «связанным» сторонам. При этом поставщики, покупатели, кредиторы и иные заинтересованные пользователи финансовой отчетности могут не видеть расчетов между аффилированными лицами
Н.А. Горлова [93]	78 «Внутригрупповые расчеты в организациях АПК»	1) «Расчеты с материнской компанией»; 2) «Расчеты с дочерними обществами»; 3) «Расчеты между дочерними предприятиями»; 4) «Расчеты с зависимыми организациями»	Введение специального синтетического счета для учета расчетов внутри группы взаимосвязанных организаций
О.В. Бурлакова, О.И. Житинская [66]	78 «Расчеты со связанными сторонами»	1) «Расчеты с материнской организацией»; 2) «Расчеты с дочерними организациями»; 3) «Расчеты с зависимыми организациями»; 4) «Расчеты с прочими связанными сторонами»	Учитывается вся информация по операциям и расчетам со связанными сторонами отчитывающейся организации

1	2	3	4
О.В. Бурлакова [65, С. 20, 22]	61 «Расчеты с аффилированными поставщиками и подрядчиками»	1) «Расчеты с материнской организацией»; 2) «Расчеты с дочерними организациями»; 3) «Расчеты между дочерними организациями»; 4) «Расчеты с ассоциированными организациями»; 5) «Расчеты с совместно контролируемыми организациями»; 6) «Расчеты с прочими аффилированными организациями»; 7) «Расчеты по претензиям к аффилированным организациям»	Раскрытие информации об операциях между связанными сторонами в финансовой отчетности является существенным условием формирования полной и достоверной картины финансового положения и финансовых результатов деятельности корпоративной группы. В связи с этим, предложено введение в план счетов двух синтетических счетов для учета внутригрупповых расчетов с поставщиками и покупателями
	64 «Расчеты с аффилированными покупателями и заказчиками»	1) «Расчеты с материнской организацией»; 2) «Расчеты с дочерними организациями»; 3) «Расчеты между дочерними организациями»; 4) «Расчеты с ассоциированными организациями»; 5) «Расчеты с совместно контролируемыми организациями»; 6) «Расчеты с прочими аффилированными организациями»; 7) «Расчеты по претензиям к аффилированным организациям»	

Опираясь на проведенные исследования, а также на приведенные в таблице точки зрения, считаем целесообразным ввести в действующий план счетов активно-пассивный счет для учета внутригрупповых расчетов с дочерними и зависимыми обществами. Для этого предлагаем занять свободный в Плане счетов номер счета 72 с присвоением ему названия «Внутренние расчеты со связанными сторонами». При этом к счету 72 предлагаем открыть следующие субсчета и аналитические счета (таблица 17).

Таблица 17 – Рекомендуемые субсчета и аналитические счета к счету 72 «Внутренние расчеты со связанными сторонами»

Счет		Субсчет		Счета аналитического учета	
номер	наименование	номер	наименование	номер	наименование
72	«Внутренние расчеты со связанными сторонами»	01	Расчеты с внутренними поставщиками и подрядчиками	000100	Расчеты с материнской организацией
				000200	Расчеты с дочерними организациями
				000300	Расчеты с зависимыми организациями
				000400	Расчеты с филиалами и структурными единицами
		02	Расчеты с внутренними покупателями и заказчиками	000100	Расчеты с материнской организацией
				000200	Расчеты с дочерними организациями
				000300	Расчеты с зависимыми организациями
				000400	Расчеты с филиалами и структурными единицами

Введение в наименование счета определения «связанные стороны» подчеркивает, что контрагент является лицом взаимосвязанным в структуре ОАО «РЖД». Такой подход будет способствовать оперативному и наглядному представлению учетной информации об операциях связанных сторон, непогашенных сальдо взаиморасчетов со связанными сторонами, которое окажет влияние на оценку рисков корпоративной группы пользователями управленческой отчетности.

Предлагаемый перечень счетов управленческого учета для внутренних расчетов с использованием счета 72 для связанных сторон представлен в таблице 18.

Таблица 18 – Предлагаемый перечень счетов управленческого учета для внутренних расчетов с использованием счета 72 для связанных сторон

Код балансовой единицы	Код структурного подразделения балансовой единицы	Место возникновения затрат (отдел, участок, околоток, бригада и т.д.)	Номер статьи номенклатуры расходов по элементам затрат	Предлагаемый счет управленческого учета
7659	0001	001	72-01 72-02	7659.0001.001.72-01 7659.0001.001.72-02
7659	0001	002	72-01 72-02	7659.0001.002.72-01 7659.0001.002.72-02
7659	0001	003	72-01 72-02	7659.0001.003.72-01 7659.0001.003.72-02
7659	0001	00n	72-01 72-02	7659.0001.00n.72-01 7659.0001.00n.72-02
5470	0001	001	72-01 72-02	5470.0001.001.72-01 5470.0001.001.72-02
5470	0001	002	72-01 72-02	5470.0001.002.72-01 5470.0001.002.72-02
5470	0001	003	72-01 72-02	5470.0001.003.72-01 5470.0001.003.72-02
5470	0001	00n	72-01 72-02	5470.0001.00n.72-01 5470.0001.00n.72-02
5471	0002	001	72-01 72-02	5471.0002.001.72-01 5471.0002.001.72-02
5471	0002	002	72-01 72-02	5471.0002.002.72-01 5471.0002.002.72-02
5471	0002	003	72-01 72-02	5471.0002.003.72-01 5471.0002.003.72-02
5471	0002	00n	72-01 72-02	5471.0002.00n.72-01 5471.0002.00n.72-02

Примечания

1) Структурные подразделения дочерних и зависимых обществ, расположенные территориально на полигоне Приволжской железной дороге в части ВРК, обслуживаемые Поволжским ОЦО:

– 7659 – балансовая единица вагонно-ремонтного депо «Нефтяная» Саратовского представительства ВРК-3;

– 5470 – балансовая единица вагонно-ремонтного депо «Саратов» Ростовского филиала ВРК-1;

– 5471 - балансовая единица вагонно-ремонтного депо «Астрахань» Ростовского филиала ВРК-1.

2) Код структурного подразделения БЕ –0001,0002 – депо ВРК ;

3) Места возникновения затрат:

– 001 – отдел;

– 002 – дистанция;

– 003 – участок и т.д.

4) Счета внутренних расчетов со связанными сторонами:

– 72-01 – «Расчеты с внутренними поставщиками и подрядчиками»;

– 72-02 – «Расчеты с внутренними покупателями и заказчиками».

На основании рекомендуемой нами системы счетов для управленческого учета необходимо отражать факты хозяйственной жизни внутренних расчетов по передаче налоговых расходов в следующей корреспонденции (таблица 19).

Таблица 19 – Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению внутренних расчетов при передаче налоговых расходов с использованием счета 72

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Передача налоговых расходов от дочерней организации	32-09 «Налоговые затраты»	72-01 «Расчеты с дочерними организациями»
Передача налоговых расходов дочерней организации	72-02 «Расчеты с дочерней организацией»	32-10 «Прочие внутригрупповые доходы»

Использование счета 72 позволит рационально и оперативно идентифицировать внутривнутриструктурные расчеты при составлении управленческой отчетности.

Оценка существующей практики формирования в ОАО «РЖД» информации о внутренних расчетах в целом и по передаче налоговых расходов в частности показала отсутствие системного подхода к отражению необходимой релевантной информации. В связи с этим в параграфе:

1. даны предложения по совершенствованию порядка формирования и передачи информации о налоговых расходах между обособленными

подразделениями в условиях применения аутсорсинга, основанному на дополненной группировке фактов хозяйственной жизни ОАО «РЖД» по внутрихозяйственным расчетам, связанным с передачей налогов, сборов и иных аналогичных платежей, и на разработанном документообороте по этим фактам хозяйственной жизни с разработкой формы учетного регистра «Журнал регистрации выписанных и полученных авизо (извещений)», информация которого увязана с пользователем системы ЕК АСУФР на базе SAP/R3 (конкретное должностное лицо центра ответственности) и балансовой единицей экономического субъекта (центрам ответственности ОАО «РЖД»);

2. даны рекомендации по увеличению информационной емкости счета 79, применяемого между структурными единицами, не имеющими статус юридического лица, путем введения субсчетов и счетов аналитического учета, на которых отражается информация по передаче налоговых расходов;

3. обосновано методически неоправданное применение счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» при расчетах с дочерними и зависимыми обществами ОАО «РЖД», которые являются связанными сторонами, и предложено введение в действующий план счетов активно-пассивного счета для учета внутригрупповых расчетов с дочерними и зависимыми обществами. Для этого предложено занять свободный в Плане счетов номер счета 72 с присвоением ему названия «Внутренние расчеты со связанными сторонами». При этом к счету 72 рекомендовано открытие субсчета и счетов аналитического учета.

Таким образом, предложенный порядок формирования информации по внутренним расчетам при передаче налоговых расходов лежит в основе развития системы управленческого учета внутренних расчетов. Но, кроме того, информация, формируемая в рамках управленческого учета, помимо информационного обслуживания разных структур управления, требует создания условий для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов оказываемых услуг на железнодорожном транспорте. С этой целью необходимо совершенствовать

методику интегрированного учета налоговых расходов в управленческом учете структурных единиц ОАО «РЖД».

2.3. Развитие методики интегрированного учета налоговых расходов в управленческом учете структурных единиц организаций железнодорожного холдинга

Организация системы управленческого учета предполагает наличие специального плана счетов или выделение в существующем плане специальных разделов, где представлены управленческие счета, связующие показатели затрат. При этом затраты необходимо группировать не только по элементам затрат, но и в разрезе структурных подразделений ОАО «РЖД». Для этого необходимо в интегрированном учете использовать аналитические счета, отражающих специальные признаки. Поэтому формирование интегрированной системы управленческого учета требует, во-первых, разработки плана счетов [74, С. 387] и, во-вторых, введения выделенного передаточного счета [74, С. 379].

Следует отметить, что некоторые авторы предлагают при разделении бухгалтерского учета на финансовый и управленческий использовать в последнем те же счета, помечая их отличительной «звездочкой». Однако на практике это предложение не нашло применения.

Что касается автономного варианта организации управленческого учета, постановка которого подробно рассматривались В.Ф. Палием [167], С.А. Рассказовой-Николаевой [163; 164], М.А. Вахрушиной [75], В.Б. Ивашкевичем [116, С. 289-296].

В настоящее время, взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов-экранов. При этом состав и методика применения таких счетов (сч. 30–39) устанавливаются исходя из особенностей предпринимательской деятельности, структуры и методов ее управления.

Следует отметить, что инструкцией по применению Плана счетов предусматривается структурным подразделениям самостоятельное определение состава и методики использования счетов с 30 по 39 включительно. При этом возможны следующие варианты использования этих счетов.

Вариант первый, когда счета управленческого и финансового учета, на которых отражаются производственные затраты, применяются в единой интегрированной системе бухгалтерского учета без разделения калькуляционных счетов в системе управленческого учета. Данный вариант предпочтителен для средних и малых хозяйствующих субъектов.

Вариант второй предполагает выделение счетов с 30 по 39 для учета производственных затрат в автономную систему счетов управленческого учета, что позволяет отделить их от счетов, которые открываются в системе бухгалтерского учета. Такой вариант применения счетов востребован крупными и средними экономическими субъектами, которым требуется надежная систематизированная информация для управления текущими расходами и себестоимостью.

Однако, при наличии большого количества подразделений (больше ста) управленческий учет требует более расширенного применения счетов. Это характерно для ОАО «РЖД» со многими видами деятельности, насчитывающего сотни и тысячи подразделений.

Кроме того, недостаточность второго варианта управленческого учета для ОАО «РЖД» заключается в том, что он не позволяет вести учет с использованием трансфертных цен и взаимоувязать бюджеты большинства подразделений. Это приводит к необходимости совершенствовать

управленческий учет эксплуатационных затрат структурных единиц, входящих в железнодорожный холдинг.

Проблема, связанная с выбором того или иного варианта постановки управленческого учета и его взаимодействия с финансовым учетом не является новой для нашей страны. Подходы, связанные с этой проблематикой рассматривались В. Ф. Палием [168; 169], В. Б. Ивашкевичем [116], М. А. Вахрушиной [74; 75] и другими авторами.

Однако в трудах отечественных и зарубежных ученых-экономистов недостаточно освещена специфика ведения управленческого учета (и бизнес-процессов) железнодорожного транспорта.

Как показала практика, учет расходов на железнодорожном транспорте осуществляется на основе действующего Плана счетов бухгалтерского учета и разработанной Учетной политики ОАО «РЖД», в которой предусматривается двухкруговая дуалистическая система отражения затрат на счетах. Для согласования данных финансового и управленческого учетов при двухкруговой (интегрированной) системе используют переходные и зеркальные счета.

При этом в экономической литературе отмечается, что переходные счета предназначены для переноса релевантной и значимой для управленческого учета информации из финансового учета в управленческий. В эту группу счетов в экономической литературе и согласно действующей практике в ОАО «РЖД» предлагается включать счета, перечень которых автором систематизирован и представлен в Приложении 9.

Что касается предложений, имеющих место в экономической литературе, то как видно из Приложения 9 в предложенных В.Б. Ивашкевичем счетах учета издержек и доходов предлагается проводить их перегруппировку, результатом чего является как обобщенная, так и детализированная информация о затратах в калькуляционном разрезе или по иным требуемым для управления параметрам. Что касается отражения информации на счетах издержек производства по видам изделий работ и услуг, то на них группируются и детализируются затраты в разрезе их носителей и калькуляционных статей с выделением в

необходимых случаях нормативных расходов и отклонений от норм. На предлагаемом в экономической литературе счете «Расходы отчетного периода» аккумулируются постоянные расходы, распределяемые по местам их возникновения. На счетах перераспределения расходов и доходов учитывается информация о перенесенных эксплуатационных затратах и результатах со счетов управленческого учета на счета финансового учета, и наоборот. Аналитический учет по этим счетам ведется нарастающими итогами с начала отчетного периода с закрытием всех счетов по окончании этого отчетного года.

Что касается зеркальных счетов, то их использование предлагается В.Б. Ивашкевичем [116, С. 292] для обеспечения численного согласования данных двух видов учета и выявлению возможных расхождений в противовес мнению М.А. Вахрушиной [74] о том, что зеркальные счета применяются только при автономной системе учета.

Исследование положений Инструкции по ведению управленческого учета с применением 32-х счетов [20], разработанной Департаментом по бухгалтерскому учету ОАО «РЖД» и утвержденной главным бухгалтером общества Г.В. Крафт, показало, что в структурных единицах железнодорожного транспорта в настоящее время внедрена и применяется система управленческого учета с помощью 32-го счета. Этот счет согласно Инструкции по ведению управленческого учета с применением 32-го счета предназначен для учета затрат по оказываемым услугам в разрезе статей и элементов затрат. Кроме того, на 32-м счете отражаются и плановые величины эксплуатационных затрат.

Рассматривая действующую систему управленческих счетов, применяемых в ОАО «РЖД» в условиях аутсорсинга, установлено, что в представленном в Приложении 9 перечне счетов аналитического учета, открытых к счету 32, не выделены налоговые расходы за исключением транспортного налога, в то время как имеется потребность отражения информации о таких видах налогов и сборов, указанных во внутренней отчетности формы 7-у «Отчет по основным показателям производственно-

финансовой деятельности ОАО «РЖД» и предложенных в параграфе 2.1. работы автором:

- земельный налог;
- налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении;
- транспортный налог;
- налог на имущество организаций;
- платежи по обязательному страхованию работников;
- платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ);
- платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете;
- плата за пользование природными ресурсами;
- налог на прибыль организаций (предложение автора);
- таможенные платежи (предложение автора);
- государственные пошлины (предложение автора);
- штрафные санкции (предложение автора).

Кроме того, изучение порядка кодирования счета 32 показало, что используемый десятизначный шифр, в котором шесть последних цифр необоснованно разделены знаком, который несет информацию по аналитичности учитываемого объекта. В частности, счет 32-07-000-900 «Представительские расходы» и счет 32-07-001-000 «Расходы на рекламу» нарушают построение аналитики: счет 32 аналитический счет 1 порядка «07», аналитический счет второго порядка «000», аналитический счет 3 порядка «900». В связи с чем рекомендуем исключить разделительный знак, что упростит правильность восприятия информации и порядок отражения счетов аналитического учета. Основываясь на вышеизложенном, предлагаем дополнить счет 32 следующими аналитическими счетами (таблица 20).

Таблица 20 – Рекомендации автора по расширению перечня субсчетов и счетов аналитического учета к переходному счету 32

Субсчета по элементам затрат	Счета аналитического учета по элементам затрат	Счета аналитического учета по элементам затрат
1	2	3
для учета фактических и нормируемых расходов	для учета фактических расходов	для учета нормируемых сумм расходов
32-01 «Затраты на оплату труда»	32-01-000000 «Затраты на оплату труда»	32-01-999999 «Затраты на оплату труда»
32-02 «Отчисления на социальные нужды»	32-02-000000 «Отчисления на социальные нужды»	32-02-999999 «Отчисления на социальные нужды»
32-03 «Материальные затраты»	32-03-000100 «Материалы, используемые в процессе производства»	32-03-999999 «Материалы»
	32-03-000200 «Материалы верхнего строения пути»	
	32-03-000300 «Запчасти для ремонта подвижного состава и других машин и оборудования»	
	32-03-000400 «Смазочные материалы»	
	32-03-000500 «Строительные материалы»	
	32-03-000600 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»	
	32-03-000700 «Канцтовары и типографские расходы, бланки»	
32-03-900000 «Материалы прочие»		
32-04 «Топливо»	32-04-000100 «Дизельное топливо»	32-04-999999 «Топливо»
	32-04-000200 «Мазут»	
	32-04-000300 «Нефть»	
	32-04-000400 «Бензин»	
	32-04-000500 «Уголь»	
	32-04-000600 «Газ»	
	32-04-000700 «Сланец»	
	32-04-000800 «Дрова»	
32-04-000900 «Торф»		

Продолжение таблицы 20

1	2	3
	32-04-900000 «Прочее»	
32-05 «Электроэнергия»	32-05-000000 «Стоимость покупной электроэнергии»	32-05-999999 «Электроэнергия»
32-06 «Амортизация основных фондов»	32-06-000000 «Амортизация основных фондов»	32-06-999999 «Амортизация основных фондов»
32-07 «Другие прочие затраты»	32-07-000100 «Другие прочие затраты»	32-07-999999 «Прочие затраты»
	32-07-000400 «Подъемные»	
	32-07-000500 «Оплата услуг связи»	
	32-07-000600 «Плата за аренду»	
	32-07-000700 «Плата за охрану объектов»	
	32-07-000800 «Лицензии, сертификаты, технические паспорта»	
	32-07-000900 «Представительские расходы»	
	32-07-001000 «Расходы на рекламу»	
	32-07-001100 «Командировочные расходы в пределах норм»	
	32-07-001200 «Командировочные расходы сверх норм»	
	32-07-001300 «Консультационные, информационные, аудиторские услуги»	
	32-07-001400 «Расходы на страхование имущества»	
32-07-001500 «Расходы на страхование работников»		
32-08 «Другие прочие материальные затраты»	32-08-000100 «Другие прочие материальные затраты»	32-08-999999 «Прочие материальные затраты»
	32-08-000200 «Оплата счетов за ремонт»	
	32-08-000300 «Оплата перевозок для нужд ж/д»	
	32-08-000400 «Оплата за тепло и горячее водоснабжение»	
	32-08-000500 «Оплата счетов за воду»	
	32-08-000600 «Оплата счетов за стоки»	
	32-08-000700 «Оплата услуг СЭС»	
	32-08-000800 «Оплата за погрузочно-разгрузочные работы»	
32-08-000900 «Оплата счетов за автоуслуги»		
32-09 «Налоги, сборы и иные платежи»*	32-09-000100 «Налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении»	32-09-999999 «Налоги, сборы и иные платежи»
	32-09-000200 «Налог на прибыль организаций»	

Окончание таблицы 20

1	2	3
	32-09-000300 «Государственные пошлины»	
	32-09-000400 «Налог на имущество организаций»	
	32-09-000500 «Транспортный налог»	
	32-09-000600 «Земельный налог»	
	32-09-000700 «Таможенные платежи»	
	32-09-000800 «Платежи по обязательному страхованию работников»	
	32-07-000900 «Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ)»	
	32-07-001000 «Платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете»	
	32-07-001100 «Плата за пользование природными ресурсами»	
	32-07-001200 «Плата за выбросы в пределах норм»	
	32-07-001300 «Плата за выбросы сверх норм»	
	32-07-001400 «Штрафные санкции»	
	32-07-001500 «ЕНВД»	
32-99 «Закрытие периода»	32-99-999999 «Закрытие периода»	-

* **Примечание** – предложено автором

Как видно из таблицы, к счету 32 «Расходы» предусмотрено открытие аналитических счетов, на которых предлагается отражать размер нормируемых расходов до начала отчетного периода, которые после закрытия этого отчетного периода подлежат сопоставлению с полученными фактическими данными в абсолютных и относительных величинах.

Использование переходных счетов позволяет определить финансовые результаты деятельности структурных единиц в течение отчетного периода, как правило, на основании данных управленческого учета без необходимости закрытия синтетических счетов, открытых в финансовом учете, ведущих ОЦО в рамках применения аутсорсинга. Это создает условия для проведения эффективного налогового планирования с целью оптимизации налогообложения.

Следует отметить, что с помощью 32-го счета также обеспечивается ведение учета в разрезе мест возникновения затрат и центров ответственности. Соответственно, любой факт хозяйственной жизни, оказывающий влияние на издержки перевозочного процесса, отражается в интегрированной и автономной подсистемах учета. Но при этом, методика учета в каждой подсистеме основывается на разных принципах.

Так, формирование учетной информации о расходах в интегрированной информационной ERP – системе SAP R/3 (Единая корпоративная автоматизированная система управления финансами и ресурсами ОАО «РЖД») осуществляется на специальном переходном счете 32. Учетные данные о затратах структурных подразделений поступают в общий центр обслуживания (ОЦО) из экономических отделов дирекций: дирекция инфраструктуры, дирекция по тепловодоснабжению, дирекция по ремонту пути и т.д. Информация о расходах с этого счета средствами программного продукта SAP R/3 распределяется на счета учета затрат на производство в соответствии с кодами операции, введенными пользователем, то есть к каждому субсчету присвоена расходная статья. Так, код заказа дирекции по тепловодоснабжению имеет следующий вид (таблица 21).

Таблица 21 – Формирование информации о затратах в разрезе центров затрат с отражением кода заказа

Код балансовой единицы	Код места возникновения затрат	Номер статьи номенклатуры расходов по элементам затрат
2078	001	32-01
Дирекция по тепловодоснабжению	Участок Астраханский Участок Волгоградский Участок Саратовский	«Затраты на оплату труда»
Балансовая единица (структурное подразделение, филиал)	Место возникновения затрат (цех, отдел и т.п.)	Статья расхода по элементам затрат

Используя данную кодировку, применяемую в интегрированной информационной ERP – системе SAP R/3, осуществляется отражение затрат на оплату труда в следующей корреспонденции счетов с применением счета 32:

Начисление заработной платы персоналу теплосети, входящему в состав Дирекции по теплоснабжению:

Д сч. 2078.001.32-01

К сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

С целью взаимоувязки информации, формируемой в бухгалтерском и финансовом учете, применяется субсчет 32.99.000000 «Закрытие периода», на котором отражается передача эксплуатационных затрат. Следует отметить, что данный субсчет является закрывающим, на котором отражаются итоговые суммы эксплуатационных затрат за отчетный период, переносимые со счетов управленческого учета 32.01., 32.02. и т.д. на счета бухгалтерского учета (счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») с целью определения финансовых результатов и формирования управленческой информации. Закрытие счетов 32.01, 32.02 и т.д. осуществляется путем переноса остатков по кредиту в дебет управленческого счета 32.99.000000 «Закрытие периода». В нашем примере делается корреспонденция по списанию в управленческом

учете затрат на оплату труда по окончании отчетного периода на управленческий счет по:

Д сч. 32.99.000000 «Закрытие периода»

К сч. 2078.001.32-01.

Отраженная по дебету счета 32.99.000000 «Закрытие периода» подлежит списанию с его кредита в дебет счетов по учету производственных затрат. Продолжая нашу иллюстрацию, отражение списания расходов по пассажирским перевозкам в пригородном сообщении осуществляется следующей корреспонденцией:

Д сч. 20.05 «Пассажирские перевозки в пригородном сообщении»

К сч. 32.99.000000 «Закрытие периода».

Использование счета «Закрытие периода» позволяет учесть эксплуатационные затраты в рамках отчетного периода по статьям и элементам затрат нарастающим итогом. Как отмечено в Инструкции по ведению управленческого учета с применением 32-го счета, это позволяет формировать отчеты по эксплуатационным затратам за ряд отчетных периодов. При этом учтенные в дебете субсчетов, открытых к техническому 32-му счету, суммы эксплуатационных затрат, и кредиту субсчета 32.99.000.000 «Закрытие периода» не списываются, а итоговое сальдо по техническому 32-му счету в конце каждого отчетного периода равно нулю.

При этом счет 32.99.000.000 «Закрытие периода» используется в системе учета затрат при закрытии периода для отнесения итоговых сумм расходов за период на синтетические счета бухгалтерского учета с целью формирования финансовых результатов и для составления внешней бухгалтерской отчетности. В частности, формируется справка о расходах по видам деятельности с анализом накладных расходов и указанием статьи затрат (эксплуатация, внереализация, подсобная деятельность).

На основе перечня счетов, представленных в Приложении 9, составление бухгалтерских записей проиллюстрировано в Приложении 10.

Как видно из Приложения 10, по каждому отчетному периоду эксплуатационные затраты собираются по элементам затрат, открываемым к техническому счету 32. Вводимая с первичных учетных документов информация об эксплуатационных затратах отражается по дебету субсчетов, открываемых к счету 32 по элементам затрат в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов активов и обязательств.

Методика учета отражения эксплуатационных затрат на счетах управленческого учета в ОАО «Российские железные дороги», на субсчетах к переходному счету 32 позволяет формировать учетную информацию при составлении внутренних отчетов об эксплуатационных затратах в разрезе элементов затрат не только на отчетном уровне, но и на прогнозном. С этой целью к каждому субсчету, открываемому к техническому счету 32 первого порядка, который предназначен для учета элементов затрат, вводятся субсчета второго и третьего порядка, на которых отражают фактическую и плановую величины соответствующего элемента и вида затрат. Так, если фактическое значение материалов отражается на субсчете 32.03.000200 «Запчасти для ремонта стрелочных переводов», то плановое значение стоимости списанных в производство запасов отражаются на субсчете 32.03.999999 «Материалы–план».

Такой порядок обеспечивает возможность оперативного контроля над затратами, позволяет своевременно предотвращать превышение сметы (бюджета) расходов и координации деятельности структурных подразделений, в нашем случае структурных подразделений Дирекции тепловодоснабжения, оценки выполнения плана и темпов роста расходов.

Формирование информации о затратах с применением переходного 32-го счета представлено в Приложении 11.

Указанная в Приложении 11 постановка 32-го счета позволяет автоматически получать отчеты о затратах, а также формировать различные абсолютные и относительные показатели, используемые в управленческом учете для определения эффективности потребления ресурсов.

Как показала отечественная практика внедрения счетов управленческого учета в крупных российских компаниях, наилучшее решение вопроса возможно, когда счета управленческого учета ведут совместно со счетами финансового учета. Целью создания такой интегрированной системы учета выступает сближение функций планирования, учета, анализа и других управленческих функций. Основным преимуществом такого подхода является наличие единой информационной базы.

Критическое изучение действующей методики управленческого учета с применением 32-го счета по формированию информации о затратах в структурных подразделениях ОАО «РЖД» позволяет сформулировать следующее.

Во-первых, необходимо распределять расходы структурного подразделения напрямую на счета затрат финансового учета (20-29 счета), исключая 32-й счет. Это сэкономит время обработки информации об эксплуатационных затратах и сократит объем выполняемых работ бухгалтерии (ОЦО). При этом счета финансового учета необходимо построить по аналогии со структурой 32-го счета затрат, частично изменив ее. Так, итоговая структура счетов бухгалтерского финансового и управленческого учета затрат будет иметь следующий вид (рисунок 17):

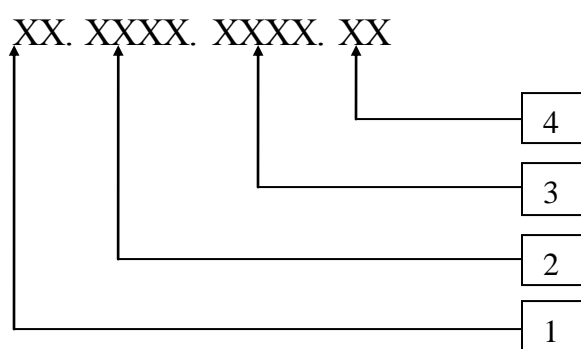


Рисунок 17 - Структура счетов финансового и управленческого учета затрат с привязкой к балансовой единице

Примечания

1. Счет финансового учета затрат;

2. Балансовая единица филиала ОАО «РЖД», так как у каждой структурной единицы холдинга заведена своя БЕ в программном продукте SAPR/3;
3. Место возникновения затрат (отдел, подразделение, участок дирекции);
4. Субсчет, отражающий производственный процесс.

Предложенная структура счета закрепляется за отдельным структурным подразделением (центром возникновения затрат) и одним направлением использования результатов производственно-хозяйственной деятельности субъекта учета затрат. Тем самым достигается однозначность в определении состава затрат, относящихся к производственным процессам субъекта при планировании, анализе и учете. Кроме того, обеспечивается прозрачность и наглядность показателей бюджетов затрат в расшифровке по их элементам и источникам фактического возникновения. При этом осуществляется привязка статей затрат к балансовым счетам (Приложение 12).

Во-вторых, 32-й счет рекомендуем использовать:

- а) как технический счет для составления текущих управленческих отчетов о затратах и счетов аналитического учета по затратам в разрезе статей и заказов в текущем периоде;
- б) для сторнировочных записей между счетами Главной книги;
- в) как технический счет для формирования управленческой информации о налоговых расходах в разрезе структурных единиц.

Предлагаемый перечень счетов управленческого учета с выделением центров ответственности и статей затрат на примере Приволжской Дирекции Инфраструктуры (ПДИ) представлен в Приложении 13.

Важность использования технического счета 32 при формировании информации о налоговых расходах обусловлено тем, что в существующей практике учета ОАО «РЖД» налоги, за исключением транспортного налога, отражаются общей суммой без привязки к структурным единицам, что вуалирует взаимосвязь между налоговыми расходами, начисляемыми централизованно ОЦО в условиях аутсорсинга, с конкретным центром

ответственности (местом возникновения затрат), не позволяя определить ответственность за объективное формирование налогооблагаемой базы.

Для решения этой проблемы с учетом данных выше рекомендаций нами разработана методика отражения налоговых расходов на счетах управленческого учета.

Методика предполагает необходимость распределения начисленных на уровне ОЦО сумм налогов между структурными единицами ОАО «РЖД». При этом необходимо определить базы распределения для каждого вида налога, установив тесную коррелирующую связь с налоговыми расходами. Учитывая это требование, предлагаем следующие базы распределения (таблица 22).

Таблица 22 – Рекомендуемые базы для распределения налоговых расходов

Источник покрытия суммы налога	Код счета	Наименование счета	База распределения	
			Для балансовой единицы (структурной единицы) Например: Дирекция по тепловодоснабжению	Для подразделений балансовой единицы (структурной единицы) Например: 1. Участок Астраханский 2. Участок Волгоградский 3. Участок Саратовский
1	2	3	4	5
Конечный потребитель	32-09-000100	«Налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении»	Объем перевозок пассажиров в пригородном сообщении	Сумма прямых затрат
Финансовые результаты	32-09-000200	«Налог на прибыль организаций»	Объем выручки прибыльных структурных единиц	Сумма прямых затрат
Бухгалтерская себестоимость	32-09-000300	«Государственные пошлины»	Количество совершенных отдельных юридически значимых действий за отчетный период	Сумма затрат по исполнительным листам

1	2	3	4	5
Финансовые результаты	32-09-000400	«Налог на имущество организаций»	Балансовая стоимость основных средств	Балансовая стоимость основных средств
Бухгалтерская себестоимость	32-09-000500	«Транспортный налог»	Стоимость израсходованного ГСМ	Стоимость израсходованного ГСМ автотранспортом, находящимся на балансе производственного участка
Бухгалтерская себестоимость	32-09-000600	«Земельный налог»	Кадастровая стоимость земельных участков	Площадь земельного полотна, находящаяся в хозяйственном ведении территориального участка
Бухгалтерская себестоимость	32-09-000700	«Таможенные платежи»	Объем перевозимых товаров	—
Бухгалтерская себестоимость	32-09-000800	«Платежи по обязательному страхованию работников»	Численность работников структурного подразделения	Численность работников производственного участка
Бухгалтерская себестоимость	32-07-000900	«Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ)»	Численность работников структурного подразделения, заключивших договор добровольного страхования	Численность работников производственного участка, заключивших договор добровольного страхования
Бухгалтерская себестоимость	32-07-001000	«Платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете»	Численность работников структурного подразделения, состоящих в НПФ	Численность работников производственного участка, состоящих в НПФ
Бухгалтерская себестоимость	32-07-001100	«Плата за пользование природными ресурсами»	Объем водопользования, объем пользования животного мира и т.д.	Объем использования водных ресурсов в территориальных пределах производственного участка

1	2	3	4	5
Бухгалтерская себестоимость	32-07-001200	«Плата за выбросы в пределах норм»	Объем выбросов загрязняющих веществ	Объем выбросов загрязняющих веществ участка
Бухгалтерская себестоимость	32-07-001300	«Плата за выбросы сверх норм»	Объем отклонений от установленных норм загрязнения	Объем отклонений от установленных норм загрязнения для отдельного территориального участка
Финансовые результаты	32-07-001400	«Штрафные санкции»	Объем выручки	Объем выручки приходящийся на участок

Следует отметить, что на счетах бухгалтерского учета часть налогов и сборов отражается в себестоимости, в частности, это транспортный налог, плата за пользование природными ресурсами, плата за выбросы в пределах норм, плата за выбросы сверх норм, земельный налог, платежи по обязательному страхованию работников, платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ), платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете, а часть налогов и сборов относится на финансовый результат, которые хотя и покрываются за счет других источников, должны быть отражены в управленческой себестоимости. Кроме того, некоторые виды налогов, относимые на финансовый результат (налог на имущество организаций, штрафные санкции), можно распределить прямым путем на центр ответственности, а именно:

- по налогу на имущество организаций: на основании первичных документов определить сумму среднегодовой стоимости имущества, относящуюся к конкретному центру ответственности и месту возникновения затрат;

- по штрафным санкциям: на основании первичных документов определяется виновное лицо, допустившее нарушение сроков исполнения обязательств перед бюджетом, поставщиками и другими кредиторами.

Что касается налога на прибыль, то здесь необходимо иметь в виду, что часть структурных единиц ОАО «РЖД» может иметь убытки. В этом случае налоговая нагрузка по налогу на прибыль подлежит распределению только между прибыльными структурными единицами пропорционально выручке этих структурных подразделений. Затем необходимо полученную налоговую нагрузку каждым структурным подразделением перераспределить между подразделениями (участками) конкретной структурной единицы.

В управленческом учете сумма налога на прибыль подлежит отражению на предложенном нами счете 32-09-000200 «Налог на прибыль организаций» (таблица 23).

Таблица 23 – Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению сумм налога на прибыль ОЦО ОАО «РЖД»

Факт хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражение суммы налога на прибыль на счете финансового учета	32-09-000200 «Налог на прибыль организаций»	68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»)	675000,00
Закрытие отчетного периода по налогу на прибыль за технических 32-х счетах	32-99-000000 «Закрытие периода»	32-09-000200 «Налог на прибыль организаций»	675000,00
Отражение суммы налога на прибыль на счетах затрат финансового учета	20 «Основное производство» по субсчетам в разрезе видов деятельности*	32-99-000000 «Закрытие периода»	675000,00

* Приложение 14

Таким образом, управленческую себестоимость, формируемую путем суммирования всех затрат, в том числе налоговых расходов, собранных на Дебете счета 20 в разрезе счетов аналитического учета, открытых по видам деятельности на железнодорожном транспорте, предлагаем рассчитывать по формуле:

$$C_y = C_{p,y} + NP, \quad (2)$$

где C_y – управленческая себестоимость;

$C_{p,y}$ – себестоимость работ, услуг ;

НР – налоговые расходы.

Включение суммы налоговых расходов в управленческую себестоимость предлагаем осуществлять путем распределения между структурными единицами пропорционально базам распределения, предложенным в таблице 21.

Так, на балансе Приволжской Дирекции по тепловодоснабжению числятся двадцать пять автомобилей: пять легковых (мощность двигателя 165 л.с.), используемых для управленческих нужд, и двадцать грузовых (мощность двигателя 150 л.с.), используемых территориальными участками дирекции в процессе оказания услуг по тепловодоснабжению. Ставка транспортного налога установлена в соответствии с нормами Налогового кодекса. Дирекция оказывает услуги по водоснабжению и теплоснабжению. При этом согласно данным управленческого учета на калькуляцию по водоснабжению приходится только десять процентов затрат на ГСМ, в то время как оставшиеся девяносто процентов включаются в калькуляцию теплоснабжения, поскольку данная услуга более дорогостоящая в обслуживании. Амортизационные отчисления по основным средствам, с помощью которых оказываются услуги, составили:

- а) водоснабжения – 50 000 руб.;
- б) теплоснабжения – 100 000 руб.

В отчетном периоде структурным подразделением списаны материалы на производство для котельных производственного участка дирекции по водоснабжению в сумме 45 000 руб., а для котельных производственного участка дирекции по теплоснабжению в сумме 105 000 руб. Также дирекцией списана сумма ГСМ для обслуживания котельных, скважин и теплотрасс в размере 1 299 200 руб. и на управленческие расходы для содержания автомобиля начальника дирекции, его заместителей и начальников производственных участков в размере 132 220 руб. За отчетный период по дирекции начислена заработная плата рабочим основного производства в размере 7 500 000 руб, из которых 3 500 000 руб приходится на заработную плату рабочих, оказывающих услуги водоснабжения, а 4 000 000 руб. – на

заработную плату рабочих, оказывающих услуги по теплоснабжению. Произведена оплата за тепло и горячее водоснабжение, за воду и стоки по водоснабжению – 1 730 000 руб., а оплачены счета за тепло и горячее водоснабжение по теплоснабжению – 3 402 600 руб. С целью правильного исчисления управленческой себестоимости оказываемых услуг дирекцией по водоснабжению и теплоснабжению с включением в ее состав налоговых расходов необходимо отразить следующую корреспонденцию счетов (таблица 24).

Таблица 24 – Формирование управленческой себестоимости услуг водоснабжения и теплоснабжения Приволжской Дирекции по тепловодоснабжению

Содержание факта хозяйственной жизни по формированию управленческой себестоимости услуг	Счета управленческого учета				Сумма, руб.
	Дебет		Кредит		
	номер	название	номер	название	
1	2	3	4	5	6
1. Начисление суммы амортизационных отчислений по основным средствам, используемым при оказании услуг водоснабжения	32-06-000000	«Амортизация основных фондов»	02	«Амортизация основных средств»	50 000
2. Начисление суммы амортизационных отчислений по основным средствам, используемым при оказании услуг теплоснабжения	32-06-000000	«Амортизация основных фондов»	02	«Амортизация основных средств»	100 000
3. Начисление суммы заработной платы рабочим, оказывающим услуги водоснабжения	32-01-000000	«Затраты на оплату труда»	70	«Расчеты с персоналом по оплате труда»	3 500 000
4. Начисление суммы заработной платы рабочим, оказывающим услуги теплоснабжения	32-01-000000	«Затраты на оплату труда»	70	«Расчеты с персоналом по оплате труда»	4 000 000
5. Начисление сумм страховых взносов во внебюджетные фонды от сумм заработной платы рабочих, оказывающих услуги водоснабжения	32-02-000000	«Отчисления на социальные нужды»	69	«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	910 000

1	2	3	4	5	6
6. Начисление сумм страховых взносов во внебюджетные фонды от сумм заработной платы рабочих, оказывающих услуги теплоснабжения	32-02-000000	«Отчисления на социальные нужды»	69	«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	1 040 000
7. Отражено списание материальных ценностей в производство котельных производственного участка дирекции на услугу водоснабжения	32-03-000100	«Материалы, используемые в процессе производства»	10.5	«Запасные части»	45 000
8. Отражено списание материальных ценностей в производство котельных производственного участка дирекции на услугу теплоснабжения	32-03-000100	«Материалы, используемые в процессе производства»	0.5	«Запасные части»	105 000
9. Списание общепроизводственных затрат в себестоимость оказываемых услуг по водоснабжению	32-08-000400	«Оплата за тепло и горячее водоснабжение»	25	«Общепроизводственные расходы»	1 730 000
	32-08-000500	«Оплата счетов за воду»			
	32-08-000600	«Оплата счетов за стоки»			
10. Списание общепроизводственных затрат в себестоимость оказываемых услуг по теплоснабжению	32-08-000400	«Оплата за тепло и горячее водоснабжение»	25	«Общепроизводственные расходы»	3 402 600
11. Списание стоимости ГСМ по обслуживанию котельных, скважин и теплотрасс	32-04-000100	«Дизельное топливо»	0.3	«Топливо»	1 299 200
	32-04-000300	«Нефть»			
	32-04-000400	«Бензин»			
	32-04-000500	«Уголь»			
	32-04-000600	«Газ»			
12. Списание стоимости ГСМ по обслуживанию управленческого аппарата	32-04-000100	«Дизельное топливо»	0.3	«Топливо»	132 220
	32-04-000400	«Бензин»			

В целях распределения сумм общехозяйственных расходов между двумя

видами услуг используется носитель затрат – заработная плата производственных рабочих.

1)	Коэффициент распределения заработной платы = $132\,220 / (3\,500\,000 + 4\,000\,000) = 132\,220 / 7\,500\,000 = 0,0176$
2)	$3\,500\,000 \times 0,0176 = 61\,600$ рублей – на услугу водоснабжения
3)	$4\,000\,000 \times 0,0176 = 70\,400$ рублей – на услугу теплоснабжения

Продолжение таблицы 24

1	2	3	4	5	6
13. Списание распределенной суммы общехозяйственных расходов в себестоимость оказываемой услуги водоснабжения	32-08-000400	«Оплата за тепло и горячее водоснабжение»	6	«Общехозяйственные расходы»	61 600
	32-08-000500	«Оплата счетов за воду»			
	32-08-000600	«Оплата счетов за стоки»			
14. Списание распределенной суммы общехозяйственных расходов в себестоимость оказываемой услуги теплоснабжения	32-08-000400	«Оплата за тепло и горячее водоснабжение»	26	«Общехозяйственные расходы»	70 400

Затем требуется рассчитать сумму транспортного налога с целью отнесения ее в состав налоговых расходов, включаемых в управленческую себестоимость по видам оказываемых услуг. Так, налоговая ставка для легковых автомобилей с мощностью двигателя свыше 150 л.с. до 200 л.с. включительно на территории Саратовской области на 2014 год установлена в размере 30 руб. за каждую лошадиную силу, а для грузовых автомобилей с мощностью двигателя свыше 100 л.с. до 150 л.с. включительно на территории Саратовской области на 2014 год установлена в размере 35 руб.:

1)	$165 \text{ л.с.} \times 30 \text{ руб.} \times 5 \text{ авто} = 24\,750 \text{ руб.};$
----	---

2)	150 л.с. x 35 руб. x 20 авто = 105 000 руб.
----	---

Продолжение таблицы 24

1	2	3	4	5	6
15. Начисление транспортного налога на легковые автомобили с мощностью двигателя в размере 165 л.с.	32-09-000500	«Транспортный налог»	8	«Расчеты по налогам и сборам»	24 750
14. Начисление транспортного налога на грузовые автомобили с мощностью двигателя в размере 150 л.с.	32-09-000500	«Транспортный налог»	68	«Расчеты по налогам и сборам»	105 000

Предлагаем отраженные суммы транспортного налога на техническом счете 32-09-000500 «Транспортный налог» распределить между двумя видами оказываемых услуг по водоснабжению и теплоснабжению, сформировав тем самым управленческую себестоимость. Для этого требуется распределить сумму транспортного налога пропорционально предложенному в таблице 21 носителю затрат – израсходованной сумме ГСМ. Так, при предоставлении услуг водоснабжения ГСМ израсходовано десять процентов, а на услугу теплоснабжения – девяносто процентов:

1)	$24\,750 \times 10\% = 2\,475$ руб. – на услугу водоснабжения
2)	$24\,750 \times 90\% = 22\,275$ руб. – на услугу теплоснабжения
3)	$105\,000 \times 10\% = 10\,500$ руб. – на услугу водоснабжения
4)	$105\,000 \times 90\% = 94\,500$ руб. – на услугу теплоснабжения

Продолжение таблицы 24

1	2	3	4	5	6
16. Включена сумма начисленного транспортного налога по легковым автомобилям в управленческую себестоимость услуги водоснабжения	32-09-000510	«Транспортный налог» (по услуге водоснабжения)	32-09-000500	«Транспортный налог»	2475

1	2	3	4	5	1
17. Включена сумма начисленного транспортного налога по легковым автомобилям в управленческую себестоимость услуги теплоснабжения	32-09-000520	«Транспортный налог» (по услуге теплоснабжения)	32-09-000500	«Транспортный налог»	22 275
18. Включена сумма начисленного транспортного налога по грузовым автомобилям в управленческую себестоимость услуги водоснабжения	32-09-000510	«Транспортный налог» (по услуге водоснабжения)	32-09-000500	«Транспортный налог»	10500
19. Включена сумма начисленного транспортного налога по грузовым автомобилям в управленческую себестоимость услуги теплоснабжения	32-09-000520	«Транспортный налог» (по услуге теплоснабжения)	32-09-000500	«Транспортный налог»	94 500

Управленческая себестоимость оказываемых дирекцией по тепловодоснабжению услуг исчисляется как сумма эксплуатационных затрат, отраженных по дебету технического 32-го счета (таблица 25).

Таблица 25 – Калькулирование управленческой себестоимости услуг Дирекции по тепловодоснабжению

Себестоимость услуги водоснабжения (руб.)		Себестоимость услуги теплоснабжения (руб.)	
традиционная	управленческая (с учетом налоговых расходов)	традиционная	управленческая (с учетом налоговых расходов)
50 000 + 3 500 000 + 910 000 + 45 000 + 1 730 000 + 1 299 200 + 61 600 = 7 595 800	7 595 800 + 2 475 + 10 500 = 7 608 775	100 000 + 4 000 000 + 1 040 000 + 105 000 + 3 402 600 + 132 220 + 70 400 = 8 850 220	8 850 220 + 22 275 + 94 500 = 8 996 695

Как видно из таблицы, исчисленная сумма управленческой отчетности, включающей налоговые расходы в виде транспортного налога, увеличилась на следующие суммы:

- по услуге водоснабжения на 32 975 руб.;
- по услуге теплоснабжения на 116 775 руб.

Отсюда, можно сделать вывод, что при принятии управленческих решений не учитывали сумму исчисленных налоговых расходов.

Подобная система будет эффективно функционировать и в рамках других налогов, также данная внутренняя учетная система не усложнит учетный процесс затрат в структурных подразделениях и будет способствовать принятию эффективных и своевременных управленческих решений на основе реальной управленческой себестоимости.

Таким образом, критичное изучение действующей методики управленческого учета с применением 32-го счета по формированию информации о затратах в структурных подразделениях ОАО «РЖД» показало необходимость:

1. распределения расходов структурного подразделения в бухгалтерском учете напрямую на счета затрат (счета 20–29), исключая 32-й счет;
2. применения 32-го счета в качестве технического счета для составления текущих управленческих отчетов о затратах и счетов аналитического учета по затратам в разрезе статей, элементов и заказов в текущем периоде и для формирования управленческой информации о налоговых расходах в разрезе структурных единиц, а также для сторнировочных записей между счетами Главной книги;
3. ввода дополнительных счетов аналитического учета к счету 32, на которых предусматривается отражение налоговых расходов в разрезе уплачиваемых налогов, сборов и иных аналогичных платежей;
4. разработки порядка распределения налоговых расходов между структурными подразделениями на основе предложенных носителей затрат (баз).

Теоретические разработки по совершенствованию применения технического счета 32 с предложенной к нему аналитикой в части налоговых расходов являются базой для совершенствования информационного обеспечения управленческой отчетности структурных единиц на железнодорожном транспорте при внутреннем аутсорсинге.

Глава 3. Развитие информационного обеспечения управленческой отчетности структурных единиц организаций железнодорожного холдинга при внутреннем аутсорсинге

3.1. Базовые предпосылки подготовки внутренней отчетности структурных единиц организаций железнодорожного холдинга при внутреннем аутсорсинге

Интегрированный управленческий учет базируется на информации, требующей ее структурирования для формирования разнотипной внутренней отчетности, в состав которой необходимо ввести отчетность о налоговой нагрузке структурных единиц. Поскольку основным элементом системы управленческой отчетности является система показателей, отражающих состояние и результаты финансово-экономической деятельности структурных единиц железной дороги, то потребовалось пересмотреть действующую систему ключевых показателей ОАО «РЖД» (Приложение 15 – ключевые производственные показатели на примере структурных единиц ОАО «РЖД», таких как Дистанция пути, Дирекция по эксплуатации и ремонту путевых машин, Дирекция по тепловодоснабжению) путем ввода показателей, характеризующих налоговую нагрузку. При этом информация, содержащаяся в показателях, является базой для непрерывного контроля за налоговыми расходами путем проведения анализа с целью принятия управленческих

решений по оптимизации налогового бремени. Как правило, под показателем понимается числовое значение, характеризующее состояние или результат деятельности структурных единиц, с помощью которых принимаются управленческие решения по достижению стратегических и тактических целей. Следует отметить, что ключевые показатели о налоговой нагрузке в условиях аутсорсинга формируются ОЦО для каждой структурной единицы.

Уровни иерархии признаков определяют также уровни агрегации показателей. При этом, как показали исследования, показатели делятся на первичные (базовые), которые попадают в систему из внешних источников, и вычисляемые (расчетные), определяемые на основании других показателей.

При расчете ключевых показателей о налоговой нагрузке, определенных с учетом принципа сопоставимости, необходимо учитывать, что распределение суммы налоговых расходов осуществляется по выделенным центрам ответственности сверху-вниз путем распределения в ОЦО общесетевой суммы этих затрат в соответствии с предложенными в главе 2 носителями затрат.

Для достижения стратегических целей ОАО «РЖД» необходимо акцентировать внимание на определении правильных ключевых показателей о налоговой нагрузке с целью достижения налоговых стратегических целей экономического субъекта, связанных с разработкой на основании прогнозов и тенденций развития налоговой системы России таких моделей и вариантов ведения хозяйственных операций субъектами бизнеса, отвечающих в наибольшей мере поставленным стратегическим целям предприятия, с учетом возможных изменений во внешней среде [158].

Поэтому необходимо четко определить ключевые показатели, отражая в конкретных показателях достигаемые цели. Поскольку важной налоговой стратегической целью является оптимизация налоговой нагрузки, то в качестве таких показателей для налоговой оптимизации предлагаем установить:

- коэффициент налоговой нагрузки;
- коэффициент эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми взносами;

- коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA;
- коэффициент налоговой емкости;
- коэффициент налоговой оборачиваемости.

Так, показатель общей налоговой нагрузки позволяет оценить величину налоговых обязательств в сумме получаемых доходов структурных подразделений ОАО «РЖД» по следующей формуле, рекомендуемой Минфином России:

$$НН = НО / Д, \quad (3)$$

где *НН* – налоговая нагрузка каждой структурной единицы ОАО «РЖД»;

НО – налоговые обязательства каждой структурной единицы ОАО «РЖД»;

Д – сумма выручки и доходов от прочей деятельности.

Следует отметить, что расчет данного показателя предлагаем производить по данным как налогового, так и управленческого учета. При расчете на основе данных налогового учета определяется налоговая нагрузка для каждого структурного подразделения ОАО «РЖД». При этом полученное значение позволяет сопоставлять со значениями, рекомендованными ФНС России в приказе от 30.05.07 № ММ-3-06/333@, и выявлять, попадает ли субъект под отбор для проведения налоговых проверок.

При расчете на основе данных управленческого учета определяется налоговая нагрузка по группе структурных подразделений или по каждому подразделению с осуществлением соответствующих корректировок. Полученное значение позволяет выявить реальную налоговую нагрузку на группу структурных подразделений ОАО «РЖД».

Предлагаемый ключевой показатель по определению налоговой нагрузки был рассчитан для совокупности структурных единиц ОАО «РЖД», результаты которых представлены в таблице 26.

Таблица 26 – Предлагаемый ключевой показатель по определению налоговой нагрузки структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Налоговые обязательства каждого структурного подразделения ОАО «РЖД»	<i>НО</i>	4.649.260.504,53	385.065.310,14
Сумма выручки и доходов от прочей деятельности	<i>Д</i>	777.806.569,57	264.577.408,32
Расчет ключевого показателя			
Налоговая нагрузка каждого структурного подразделения ОАО «РЖД»	$НН = НО / Д$	5,977	1,455

Расчет коэффициента эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми взносами позволяет определять удельный вес конкретного налогового обязательства или суммы страхового взноса в величине объекта обложения. Так, коэффициент эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми взносами (*КЭУ_{нп}*) необходимо рассчитывать по следующим формулам (4–8).

$$КЭУ_{нп} = НП / П, \quad (4)$$

где *КЭУ_{нп}* – коэффициент эффективности управления налогом на прибыль;

НП – сумма налоговых расходов структурной единицы, приходящихся на сумму начисленного налога на прибыль;

П – Сумма прибыли структурной единицы.

$$КЭУ_{тн} = ТН / ДоКЭУ_{тн}, \quad (5)$$

где *КЭУ_{тн}* – коэффициент эффективности управления транспортным налогом;

ТН – сумма налоговых расходов структурной единицы, приходящихся на сумму начисленного транспортного налога;

ДоКЭУ_{тн} – объем двигателя (лошадиных сил) автотранспорта каждой структурной единицы.

$$KЭУ_{zn} = ЗН / Зс, \quad (6)$$

где *КЭУ_{zn}* – коэффициент эффективности управления земельным налогом;

ЗН – сумма налоговых расходов структурной единицы, приходящихся на сумму начисленного земельного налога;

Зс – кадастровая стоимость земельного участка.

$$KЭУ_{ни} = НИ / НИс, \quad (7)$$

где *КЭУ_{ни}* – коэффициент эффективности управления налогом на имущество организаций;

НИ – сумма налоговых расходов структурной единицы, приходящихся на сумму начисленного налога на имущество;

НИс – среднегодовая стоимость недвижимого имущества, числящегося на балансе структурного подразделения.

$$KЭУ_{св} = СВ / (В / Тсв), \quad (8)$$

где *КЭУ_{св}* – коэффициент эффективности управления страховыми взносами;

СВ – сумма налоговых расходов структурной единицы, приходящихся на сумму начисленных страховых взносов;

В – сумма выплат вознаграждений сотрудникам;

Тсв – тариф страховых взносов.

При этом оптимальное значение *КЭУ*, рассчитываемое по всем видам налоговых обязательств и страховых взносов, должно составлять 0,7–1, что свидетельствует о проведении налогового планирования, связанного с оптимизацией налоговых платежей. Превышение коэффициента 1 говорит о переплате по налогам и страховым взносам. Кроме того, предлагаем проводить сравнительный анализ между коэффициентами, рассчитанными по разным видам налогов в динамике за ряд отчетных (налоговых) периодов.

Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми

вносами был рассчитан для совокупности структурных подразделений ОАО «РЖД», результаты которых представлены в таблицах 27–31:

Таблица 27 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента эффективности управления налогом на прибыль структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по теплоснабжению (БЕ 2078)
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Сумма начисленного налога на прибыль	<i>НП</i>	150.072.645,35	Налоговая нагрузка отсутствует в связи с убыточностью структурной единицы
Сумма прибыли (убытка) структурного подразделения	<i>П</i>	–	–
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент эффективности управления налогом на прибыль	$KЭУ_{нп} = НП / П$	–	–

Таблица 28 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента эффективности управления транспортным налогом структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по теплоснабжению (БЕ 2078)
1	2	3	4
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Сумма начисленного транспортного налога	<i>ТН</i>	841.312,00	399.360,00

1	2	3	4
Объем двигателя (лошадиных сил) автотранспорта каждого структурного подразделения	<i>До</i>	37.505,85	7.147,40
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент эффективности управления транспортным налогом	$KЭУ_{тн} = TH / До$	22,431	55,874

Таблица 29 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента эффективности управления земельным налогом структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Сумма начисленного земельного налога	<i>ЗН</i>	9.735.587,31	120920,00
Кадастровая стоимость земельных участков	<i>Зс</i>	257.312.527,20	10306626,36
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент эффективности управления земельным налогом	$KЭУ_{зн} = ЗН / Зс$	0,037	0,011

Таблица 30 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента эффективности управления налогом на имущество структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Сумма начисленного налога на имущество	<i>НИ</i>	1.026.259.464,75	30.273.477,66
Среднегодовая стоимость недвижимого имущества, числящегося на балансе структурного подразделения	<i>НИс</i>	11.013.590.455,99	97.330.710,77
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент эффективности управления налогом на имущество организаций	$KЭУ_{ни} = \frac{НИ}{НИс}$	0,093	0,311

Таблица 31 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента эффективности управления страховыми взносами структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
1	2	3	4
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Сумма страховых взносов	<i>СВ</i>	2.862.376.879,80	81.190.043,44

1	2	3	4
Сумма выплат вознаграждений сотрудникам	<i>B</i>	6.709.818.926,11	180.869.294,06
Тариф страховых взносов (эф. ставка)	<i>Tсв</i>	23%	23%
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент эффективности управления страховыми взносами	$KЭУсв = CB / (B / Tсв)$	0,098	0,103

При расчете следующего показателя – коэффициента налоговой оптимизации по EBITDA (КНОЕ) – полученное значение позволяет оценить эффективность налоговой оптимизации независимо от наличия кредиторской задолженности структурного подразделения применяемых способов амортизации:

$$KНОЕ = НО / У(П) + Пр + ОСам + НМАам, \quad (9)$$

где *КНОЕ* – коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA;

НО – сумма налоговых обязательств;

У(П) – сумма убытка (прибыли) до налогообложения структурного подразделения;

Пр – проценты к уплате;

ОСам – амортизация основных средств;

НМАам – амортизация нематериальных активов.

При этом при расчете EBITDA используется сумма прибыли до вычета налоговых расходов, процентов и сумм начисленной амортизации.

Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента налоговой оптимизации по EBITDA был рассчитан для совокупности структурных подразделений ОАО «РЖД», результаты которых представлены в таблице 32.

Таблица 32 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента налоговой оптимизации по EBITDA структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Сумма налоговых обязательств	<i>НО</i>	4.649.260.504,53	385.065.310,14
Сумма убытка (прибыли) до налогообложения структурного подразделения	<i>У (П)</i>	7.274.177.779,26	623.680.844,41
Проценты к уплате	<i>Пр</i>	–	–
Амортизация основных средств	<i>Осам</i>	1.964.682.992,45	8.369.521,12
Амортизация нематериальных активов	<i>НМАам</i>	–	–
EBITDA	<i>У(П) + Пр + Осам + НМАам</i>	12.188.121.276,24	632.050.365,53
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA	$KHOE = NO / EBITDA$	0,381	0,609

Расчет коэффициента налоговой емкости (КНЕ) позволяет определить влияние на финансовое состояние роста налоговых расходов:

$$KHE = Hnp / (C + KP + UP + HP), \quad (10)$$

где *KHE* – коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA;

Hnp – размер суммы прямых налогов;

C – себестоимость оказываемых услуг структурных единиц;

KP – сумма коммерческих расходов;

UP – сумма управленческих расходов;

HP – сумма налоговых расходов.

Данный коэффициент показывает уровень прямых налоговых обязательств в общей сумме расходов структурного подразделения.

Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента налоговой емкости был рассчитан для совокупности структурных подразделений ОАО «РЖД», результаты которых представлены в таблице 33.

Таблица 33 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента налоговой емкости структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Размер суммы прямых налогов	<i>Hnp</i>	2.604.530.682,68	382.704.639,49
Себестоимость оказываемых услуг структурных подразделений	<i>C</i>	7.232.287.892,92	601.764.027,84
Сумма коммерческих расходов	<i>KP</i>	2.360.016,47	327.576,75
Сумма управленческих расходов	<i>УР</i>	176.756.964,75	6.876.342,98
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA	$KHE = Hnp / (C + KP + УР)$	0,351	0,628

Что касается коэффициента налоговой оборачиваемости (КНО), то он ориентирован на определение величины получаемого дохода на каждый рубль начисленных налоговых обязательств:

$$KHO = B / (HO + CB), \quad (11)$$

где *KHO* – коэффициент налоговой емкости;

B – выручка структурной единицы;

НО – сумма налоговых обязательств;

СВ – сумма по начисленным страховым взносам.

Следует отметить, что этот коэффициент характеризует:

- скорость оборачиваемости налоговых обязательств и обязательств по страховым взносам;
- своевременность погашения налоговых обязательств и обязательств по страховым взносам.

Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента налоговой оборачиваемости был рассчитан для совокупности структурных подразделений ОАО «РЖД», результаты которых представлены в таблице 34.

Таблица 34 – Предлагаемый ключевой показатель по определению коэффициента налоговой оборачиваемости структурных подразделений ОАО «РЖД»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
Исходные данные для расчета ключевого показателя			
Выручка структурного подразделения	<i>В</i>	777.806.569,57	264.577.408,32
Сумма налоговых обязательств	<i>НО</i>	4.649.260.504,53	385.065.310,14
Сумма по начисленным страховым взносам	<i>СВ</i>	2.862.376.879,80	81.190.043,44
Расчет ключевого показателя			
Коэффициент налоговой емкости	$K_{НО} = B / (НО + СВ)$	0,103	0,567

Предложенные ключевые показатели обеспечивают сопоставимость данных управленческого, бухгалтерского и налогового учета в ОАО «РЖД» не только на уровне закрытия периода в модуле «Контроллинг» SAP R/3, но и на

каждом из уровней распределения затрат (дирекция, филиал, общество в целом).

Предложенные направления совершенствования механизма управления затратами позволят вести учет затрат и формирование отчетности о затратах максимально прозрачно и полностью в автоматизированном режиме, от первичного документа до формирования отчетности. В свою очередь, планирование (на уровне отраслевых служб, дирекций и структурных подразделений) и управленческий учет будут осуществляться по производственным процессам более оперативно. При этом будет достигнута однозначность в определении состава затрат, относящихся к тем или иным производственным процессам при планировании и учете. Кроме того, существенно повысится качество учета налоговых расходов, а также уровень контроля над расходованием ресурсов за счет централизации используемых филиалами ОАО «РЖД» схем учета налоговых расходов.

Таким образом, определение ключевых показателей о налоговой нагрузке структурных единиц, определяемых с помощью коэффициентов: налоговой нагрузки, эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми взносами; налоговой оптимизации по EBITDA; налоговой емкости; налоговой оборачиваемости – приводит к взаимосвязи управленческого учета с налоговым учетом, расширяющей предметную область управленческого учета через расчет предложенных в работе показателей.

Ключевые показатели о налоговой нагрузке должны быть систематизированы и облечены в соответствующую форму внутренней отчетности. В этих целях необходимо рассмотреть порядок создания формата внутренней отчетности о налоговых расходах структурных единиц, чему посвящен следующий параграф диссертационной работы.

3.2. Порядок формирования внутренней отчетности структурных единиц о налоговой нагрузке

Сложность управленческого комплекса в рассматриваемой железнодорожной отрасли определяется многообразием не только самих информационных потоков, формируемых и используемых при принятии оптимальных управленческих решений, но и методов их обработки. Соответственно, требуется включить в состав элементов методов управленческого учета такие способы и приемы, которые позволят оптимизировать управление экономическим субъектом. Поскольку принятие управленческих решений осуществляется на уровне каждой функции управления, то способы, вводимые в элементы методов управленческого учета, должны быть ориентированы на обеспечение формирования и доведения до пользователей плановой, контрольной и аналитической управленческой информации. Следовательно, система управленческой отчетности – это определенный подход к рациональной организации в холдинге управленческого учета, направленного, в первую очередь, на пользователя. При этом, используя разные группировки эксплуатационных затрат и методы по организации их управленческого учета, можно сформировать информацию, удовлетворяющую запросы на всех уровнях управления структурным подразделением ОАО «РЖД», и сформировать различные модели управленческого учета затрат.

Рациональное управление эксплуатационными затратами, в свою очередь, позволяет создать как самому холдингу, так и его структурным единицам определенный запас прочности с повышением эффективности их деятельности,

что приводит к усилению способности защищать конкурентные преимущества и, соответственно, к возможности при равных условиях получать больший размер прибыли.

В рамках развития управленческого учета структурных подразделений ОАО «РЖД» особо важное значение имеет внутренняя отчетность, поскольку она выполняет информационную и контрольную функции, что позволяет характеризовать финансовые результаты структурных подразделений в условиях аутсорсинга. При этом в условиях сложности осуществления контроля информационных потоков и потребности в упорядочивании и формализации процесса получения этой внутренней управленческой информации о деятельности структурных подразделений на уровне функционирующих ОЦО требуется формирование отчетной модели управления затратами в разрезе видов деятельности. В этой связи при разработке управленческой отчетной модели определяются цели формируемой отчетности и ее информационное наполнение (рисунок 18).

Следует отметить, что развитие действующей практики применения управленческого учета в ОАО «РЖД» ориентировано на формирование информации в многовариантном аспекте, что приводит к увеличению количества показателей в формах управленческой отчетности. Как показали исследования учетной практики ОАО «РЖД» можно выделить ответственных за формирование внутренней отчетности; прежде всего, это главный бухгалтер ОАО «РЖД», директор «Желдоручета» и начальники ОЦО-регионов (Приложение 16). При разработке форм внутренней отчетности учитываются предъявляемые к ней общеизвестные качественные характеристики: релевантность, оперативность, адресность, достаточность, аналитичность, понятность, достоверность, сопоставимость.

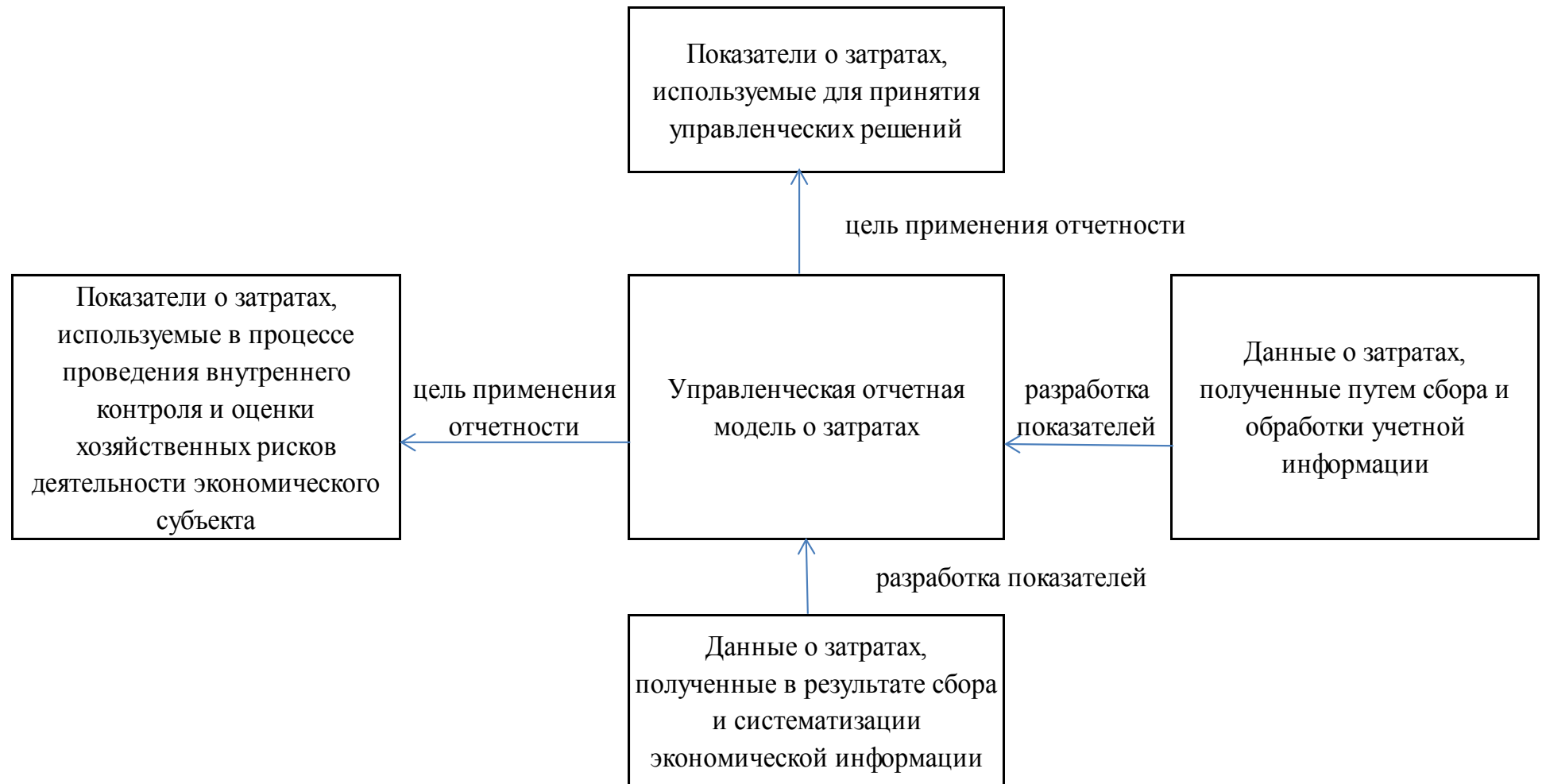


Рисунок 18 - Управленческая отчетная модель об эксплуатационных затратах

Примечание – разработано автором

При этом, как известно из экономической литературы [212], управленческая отчетность, как правило, предполагает сбор информации о финансовом положении и его изменении, о результатах деятельности, формируемой в отчете о движении денежных средств, отчете о доходах и расходах, отчете о произведенных капитальных вложениях, путем сравнения с плановыми показателями, отраженными в бюджетах доходов и расходов, сметах расходов подразделений, производственных планах, бюджете движения денежных средств, платежном календаре, инвестиционном плане.

Отечественная учетная практика показывает, что в связи с необходимостью сведения в единую форму отчетности составляемых внутренними подразделениями разобщенных, никак не связанных между собой форм внутренней отчетности, в общей своей массе не удовлетворяющих информационные потребности и размеры экономического субъекта, приводит к увеличению расходов на информационную поддержку пользователей отчетности. При этом формирование информации в разобщенных между собой формах ведет к дублированию информации, а отсюда – к частым ошибкам по ее вводу, и, как следствие, потере оперативности в подготовке информации [50, С. 337-338].

Подтверждение этого факта имеет место и в практике постановки управленческого учета в ОАО «РЖД», что обуславливает необходимость, прежде всего, разработки предложений по совершенствованию методического и информационного обеспечения порядка составления внутренней управленческой отчетности по структурным подразделениям железнодорожного транспорта.

Решая эту проблему, считаем важным подготовку внутренней управленческой отчетности основывать на:

- краткости, точности, оперативности, сопоставимости, целесообразности, рентабельности (подготовка информации не должна стоить больше, чем выгоды от ее использования), нетенденциозности (информация должна быть

подготовлена и представлена таким образом, чтобы она была непредвзятой), адресности [213];

- высокой наглядности представления информации с использованием современных средств визуализации данных (табличное и графическое представление данных, цветовое выделение особых ситуаций, возможность детализации информации с необходимой глубиной и представление ее в требуемом для анализа виде);

- хронометрическом представлении данных, анализе тенденций в изменении показателей;

- анализе отклонений фактических значений показателей от плановых;

- возможности анализа финансового состояния основной деятельности структурной единицы и отрасли в целом;

- сопоставимости данных управленческой и бухгалтерской, налоговой отчетности.

Однако не все вышеперечисленные требования, предъявляемые к внутренней отчетности, как показало обследование порядка составления форм внутренней отчетности в ОАО «РЖД», соблюдаются. Рекомендации по устранению недостатков в процессе создания форм управленческой отчетности структурных подразделений ОАО «РЖД» представлены в таблице 35.

Таблица 35 – Рекомендации по устранению недостатков в процессе создания форм управленческой отчетности структурных подразделений ОАО «РЖД»

Недостатки, выявленные при обследовании	Предлагаемые автором меры по устранению недостатков
1	2
Отсутствие взаимосвязки показателей управленческой отчетности с налоговыми стратегическими целями холдинга	Определить показатели налоговой нагрузки для составления управленческой отчетности с критическими факторами успеха структурной единицы
Сокращение релевантной управленческой информации на уровне региональных структур ОАО «РЖД» из-за отсутствия делегирования	Проектирование рациональной модели отчетов и их адаптация к нуждам руководителей различных уровней управления (центральная дирекция – региональная дирекция – структурные подразделения филиала) путем разработки дополнительных промежуточных отчетов и форм внутренней отчетности, а также детализации уже

1	2
управленческих функций на уровень ОЦО-регион и ОЦО-узел	существующих форм управленческой отчетности на уровне региональных структур ОАО «РЖД» для управленческих целей, ориентированных на выполнение контрольных функций за эксплуатационными затратами
Наличие дублирования информации о деятельности структурной единицы в промежуточной внутренней отчетности	Систематизация показателей форм управленческой отчетности с их агрегированием по иерархическим уровням в соответствии с едиными корпоративными учетными принципами по организации управленческого учета и формировании управленческой отчетности ОАО «РЖД»
Отсутствие в управленческой отчетности сопоставимости показателей об эксплуатационных расходах, включая налоговые расходы, между структурными единицами ОАО «РЖД»	Обеспечить сопоставимость показателей форм разных структурных единиц в части стратегического и оперативного управленческого учета и отчетности, посредством разработки сводных аналитических таблиц по эксплуатационным расходам, включая налоговые расходы
Несопоставимость данных управленческой отчетности об оборотах по счетам 25 и 26 с данными Главной книги	Совершенствование корреспонденции счетов финансового учета с техническим счетом 32 и счетом 20.99, включенными в Перечень счетов управленческого учета в ЕК АСУФР в части общепроизводственных и общехозяйственных расходов балансовой единицы

Данные рекомендации по устранению выявленных недостатков в действующей практике в соответствии с утвержденными регламентами ОАО «РЖД» [23; 32] ориентированы на совершенствование форм внутренней отчетности, касающихся эксплуатационных затрат, с целью расчета управленческой себестоимости для каждой структурной единицы холдинга.

В настоящее время основной внутренней формой, отражающей эксплуатационные затраты, является управленческая форма 7-у «Отчет по основным показателям производственно-финансовой деятельности ОАО «РЖД». Несмотря на то, что в экономической литературе достаточно много внимания уделено содержанию этой формы [149, С. 12-15], исследование показало, что при ее формировании и закрытии также по-прежнему возникает ряд проблем, обусловленных:

- невозможностью отнесения части прямых эксплуатационных расходов на конкретный вид перевозок, что приводит к перекалфикации прямых расходов в расходы, распределяемые между видами деятельности, при

неизменности их сущности как прямых расходов, с последующим их распределением;

- снижением оперативности формирования формы 7-у при закрытии отчетного периода в связи с постоянным добавлением новых заказов, приводящих к увеличению объема аналитических расчетов;

- искажением отчетных данных формы 7-у из-за несвоевременного предоставления производственным участкам статистического показателя затрат, либо его отклонения от факта;

- сопоставимостью данных формы 7-у с отчетными данными по эксплуатационным затратам структурного подразделения, сформированным по правилам МСФО;

- и, как следствие, отсутствием форм внутренней отчетности по структурным единицам, являющимися центрами затрат.

Как показали проведенные исследования, обеспечение процесса интеграции данных бухгалтерского и управленческого учета эксплуатационных затрат осуществляется не только на уровне закрытия периода в модуле «Контроллинг» SAPR/3, но и на каждом иерархическом уровне распределения эксплуатационных затрат, включая налоговые расходы (Приложение 17).

Что касается проблемы прямых расходов, то, как показало исследование, прямые эксплуатационные затраты структурных единиц в учетной практике ОАО «РЖД» подлежат распределению в порядке, присущем косвенным расходам. При этом к прямым распределяемым эксплуатационным затратам относятся эксплуатационные затраты, отражаемые на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и счете 26 «Общехозяйственные расходы». При этом в справке раздела внутренней формы отчетности 7-у «Расходы по видам деятельности с анализом накладных расходов», формируемой по результатам отчетного периода, счет 25 состоит из заказов с 075700 по 077600, а счет 26 – с 078500 по 083300 (Приложение 18). Отражение информации в аналитическом учете об открытых экономистом структурной единицы заказах осуществляется на основе первичных документов, в которых указан

конкретный код статьи затрат. При этом в рамках реализации проекта ЕК АСУФР заказы используются в качестве статей затрат. Действующий порядок, противоречащий методике формирования оборотов по счетам 25 и 26, представлен на рисунке 19.

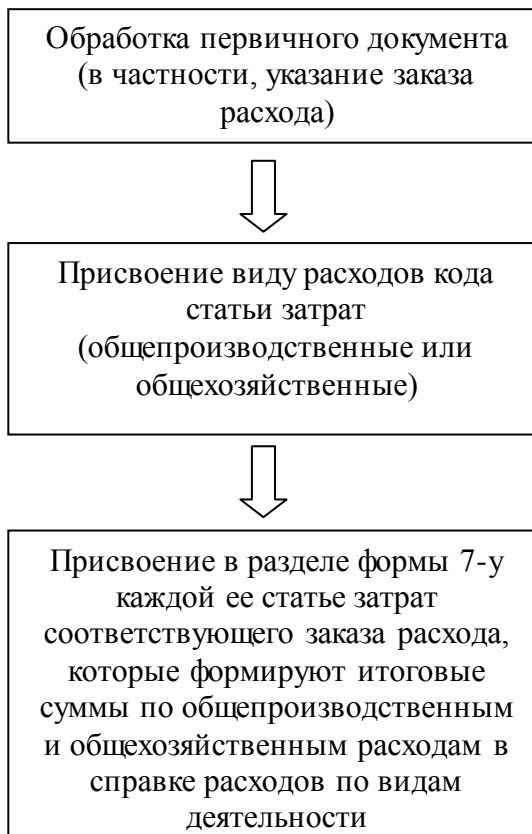


Рисунок 19 - Действующий алгоритм формирования итоговых сумм общепроизводственных и общехозяйственных расходов во внутрифирменной управленческой отчетности

Поскольку, как указано во второй главе работы, учет эксплуатационных затрат осуществляется в ОАО «РЖД» по техническому 32-му счету, то это предусматривает дополнение информации первичного документа, на основе которого осуществляется учет эксплуатационных затрат, следующими показателями:

- вид затрат с указанием используемого аналитического счета, открываемого к счету 32;
- элемент затрат и его номенклатура;
- заказ, включающий места возникновения затрат и статью расхода.

Как показали исследования, на основе первичного документа осуществляются записи по учету эксплуатационных затрат (модуль FI). При этом, информация передается для получения управленческой информации по формированию расходов (модуль CO) (счет учета затрат на производство и статья «Номенклатуры расходов основных видов деятельности железнодорожного транспорта» отражены в данных заказа CO).

Для реализации функциональности модуля CO по созданию формы 7-у осуществляется настройка системы по формированию определенных параметров, в т.ч. производится выбор базы распределения затрат отраслевых хозяйств по необходимым параметрам их группировки (например, хозяйствам, видам деятельности), определяются необходимые для этого носители затрат.

Как показали исследования практики распределения, общепроизводственные и общехозяйственные затраты по структурному подразделению отражаются в оборотно-сальдовой ведомости по Главной книге на счете 20.99 «Расходы, распределяемые по видам деятельности», без отнесения их на счета 25 и 26 (Приложение 19).

Следует отметить, что в управленческой отчетности 7-у «Предприятие» до реформации счетов 79, 90, 91, 99 присутствуют счета 25 и 26:

1. счета 25 и 26 имеют сальдо, что не соответствует методике формирования информации на собирательно-распределительных счетах;
2. искажается управленческая себестоимость, формируемая на счете 20 «Основное производство», в связи с незакрытием счетов 25 и 26;
3. как следствие, нарушается сопоставимость данных оборотно-сальдовой ведомости с данными, формируемыми во внутренней форме отчетности 7-у, где отражаются эксплуатационные затраты в полном объеме, собранные на счетах 25 и 26, в то время как в оборотно-сальдовой ведомости имеет место сальдо по этим счетам.

В целях устранения выявленной проблемы по применению методики учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов, предлагаем эксплуатационные затраты, отраженные на счетах аналитического учета,

открытых к счету 32-му списывать не на счет 20.99, а непосредственно на счета 25 и 26. Соответственно корреспонденция счетов при передаче эксплуатационных затрат, в том числе налоговых, в вышестоящую структуру ОЦО должна быть представлена следующими бухгалтерскими записями (таблица 36).

Таблица 36 – Корреспонденция счетов при передаче затрат

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит
Отражение общепроизводственных затрат структурной единицы при закрытии в конце отчетного периода	25.01	32.99
Отражение общехозяйственных затрат структурной единицы при закрытии в конце отчетного периода	26.01	32.99
Отражение общехозяйственных затрат структурной единицы при закрытии в конце отчетного периода	26.02	32.99
Передача сумм общепроизводственных расходов вышестоящей структуре ОЦО	79.01	25.01
Передача сумм общехозяйственных расходов вышестоящей структуре ОЦО	79.01	26.01
Передача сумм общехозяйственных расходов вышестоящей структуре ОЦО	79.01	26.02

Примечания

1. Счет 25.01 – «Общепроизводственные расходы»;
2. Счет 26.01 – «Общехозяйственные расходы без учета расходов аппарата управления структурного подразделения»;
3. Счет 26.02 – «Общехозяйственные расходы по содержанию аппарата управления структурного подразделения».

Такой порядок отражения информации на счетах обеспечит:

- достоверность сбора информации по статьям затрат;
- сопоставимость данных по оборотно-сальдовым ведомостям с данными, формируемыми во внутренней форме отчетности 7-у;
- наглядность формирования оборотно-сальдовых ведомостей по счетам затрат с отражением не только счета 20, но и счетов 25, 26;
- соответствие Плану счетов, утвержденному приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н в части применения счетов учета затрат.

Внутренняя отчетность должна быть привязана к объектам управленческого учета, в разрезе которых она составляется. Важным объектом

управленческого учета является центр ответственности, поскольку децентрализация управления создает объективную потребность для выделения управленческого учета в самостоятельную область деятельности, требует более формализованного подхода к организационной структуре экономического субъекта, охватывающей все структурные единицы и определяющей место каждой структурной единицы (подразделения, отделения, сегмента) с точки зрения делегирования ей определенных полномочий и установления ответственности. В результате организационную структуру ОАО «РЖД» необходимо рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных линиями ответственности.

При этом в экономической литературе имеет место разнообразие подходов к классификации центров ответственности. По нашему мнению, наиболее отвечающая поставленной цели диссертационной работы является классификация:

- в зависимости от объема полномочий и обязанностей руководителя: центры затрат, дохода, прибыли, инвестиций, контроля и управления;

- от выполняемых задач и функций центрами ответственности: основные [63, С. 17; 91; 132; 157], вспомогательные [91; 132] (обслуживающие) [63, С. 17; 155] и сопутствующие, вспомогательные и сопутствующие (Приложение 20).

Предлагаемая группировка центров ответственности в зависимости от выполняемых ими задач и функций рассмотрена на примере путевой машинной станции Палласовской Дистанции пути (Приложение 21).

С целью устранения недостатков в процессе создания форм управленческой отчетности центров ответственности (структурных единиц ОАО «РЖД») предлагаем при пересмотре информационного наполнения:

- формировать взаимоувязанную иерархическую систему показателей управленческой отчетности, сгруппированную по основным функциональным направлениям системы управления (продажи, перевозочный процесс, закупки, финансы, инвестиции);

- разработать отчетные формы для всех структурных подразделений, включающие графы, содержащие результаты анализа финансово-экономических показателей, ориентированных на современные методы экономического анализа (план-фактный, горизонтальный, вертикальный, трендовый, средства визуализации табличной информации);

- обеспечить сопоставимость показателей форм разных структурных подразделений;

- разработать корпоративный регламент по формированию показателей управленческой отчетности, с определением центров ответственности, отвечающих за своевременное и качественное предоставление информации.

Формирование показателей управленческой отчетности с учетом вышеперечисленных требований приводит к необходимости изменения потоков информации, содержащихся в первичных документах, поскольку в настоящее время имеющая место единая информационная база в структурных подразделениях ОАО «РЖД» отвечает в основном потребностям бухгалтерской и налоговой отчетности, которая формируется на местах – в структурных подразделениях – и обрабатывается в общих центрах обслуживания (ОЦО).

При этом, эффект от использования информации, содержащейся в формах управленческой отчетности, во многом зависит от введения в них финансовых и нефинансовых показателей, рассчитанных на основе методик управленческого анализа. Однако следует подчеркнуть, что отечественные регулятивы не содержат требований в отношении содержания и форм управленческого учета. Попытки представить такую отчетность для российских организаций в учетной науке и практике имеются [154, С. 115-121]. На наш взгляд, сама структура форм управленческой отчетности зависит, на наш взгляд, от тех методов анализа, на использование которых она рассчитана, чем от тех показателей, которые представлены в действующей управленческой отчетности структурных подразделений ОАО «РЖД».

В целях установления связи между целью проводимого анализа и ключевыми показателями форм управленческой отчетности необходимо

провести работу по выявлению ключевых показателей отчетности в каждом структурном подразделении.

С учетом проведенного исследования и предложенного решения рассмотренных выше проблем предлагаем форму внутренней отчетности, включающую следующие рекомендуемые ключевые показатели, источники получения данных о которых представлены в таблице 37.

Таблица 37 – Рекомендуемые ключевые показатели при составлении управленческой отчетности и источники их формирования

Рекомендуемые ключевые показатели, определенные на основе анкеты	Источник получения данных для определения ключевого показателя	Примечание
1	2	3
Размер произведенных эксплуатационных расходов (прямые и косвенные расходы) за отчетный период	Дебетовые обороты счетов 20,23,25,26 во взаимосвязи с дебетовым оборотом счета 32	–
Величина вовлеченных основных и оборотных средств при оказании услуг по перевозке	Дебетовые обороты счетов 20,23 во взаимосвязи с дебетовым оборотом счета 32	–
Объем выполненных работ и оказанных услуг за отчетный период (в натуральном измерении)	Акты выполненных работ, счета на оплату, счет-фактуры и т.д.	–
Количество затраченного времени на единицу произведенной работы и оказанной услуги	Табель учета рабочего времени, путевые листы	–
Количество претензий к качеству оказываемых услуг по перевозке	Акты претензий, Книги жалоб и предложений	–
Соотношение количества и качества произведенных работ и оказанных услуг (стоимостное измерение)	Методические указания, промежуточные отчеты, аналитические отчеты, тарифные данные	Выражается в ценовых категориях, устанавливаемых на разные виды работ и услуг
Доля доходов структурных подразделений в общей сумме доходов ОАО «РЖД»	Платежный баланс, оборотно-сальдовые ведомости по дебиторам и Главной книги	–
Налоговая нагрузка: - коэффициент налоговой нагрузки; - коэффициент	Данные налоговых деклараций, отчет о прибылях и убытках в части выручки, приказы	Позволяет понять тенденции налогообложения структурного подразделения – увеличивается или уменьшается нагрузка, меняется ли

1	2	3
эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми взносами; - коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA; - коэффициент налоговой емкости; - коэффициент налоговой оборачиваемости	ФНС России	налоговая нагрузка с течением времени, какие налоги ложатся наиболее тяжким бременем на балансовую единицу

С целью подтверждения важности предлагаемых рекомендаций о необходимости распределения налоговой нагрузки нами разработана анкета по определению ключевых показателей форм управленческой отчетности (Приложение 22). Результаты анкетирования представлены в таблице 38.

Таблица 38 – Результаты анкетирования определения ключевых показателей форм внутренней отчетности по налоговой нагрузке структурными единицами

Вопросы по использованию и расчету ключевых показателей	Дирекция по тепловодоснабжению	Дирекция инфраструктуры	Примечание для опрашиваемого – что требуется для ответа
	ДА/НЕТ	ДА/НЕТ	
1	2	3	4
Взаимосвязаны ли ключевые показатели со стратегическими задачам ОАО «РЖД»?	ДА	ДА	Возможность согласования показателя с решением стратегических задач, ориентированным на потребителя услуг железнодорожного транспорта
Поддаются ли контролю измеренные результаты?	ДА	ДА	Возможность контроля или существенного влияния на результаты в рамках предельного объема ответственности
Существует ли обратная связь между менеджерами головной	ДА	НЕТ	Возможность определить реальную налоговую нагрузку для включения в управленческую

1	2	3	4
организации и структурных единиц по принятию управленческого решения в отношении налоговых расходов?			себестоимость структурной единицы
Возможно ли точно измерить ключевые показатели налоговой нагрузки структурной единицы?	ДА	ДА	Возможность применения разных способов измерения показателей налоговой нагрузки
Достоверны ли показатели налоговой нагрузки?	НЕТ	НЕТ	Возможность вуалирования информации для расчета показателей налоговой нагрузки
Существует ли сопоставимость идентичных показателей по всем центрам ответственности?	ДА	НЕТ	Возможность расчета конкретного показателя налоговой нагрузки по всем структурным единицам холдинга для обеспечения сравнимости

Исследуя формы управленческой отчетности ОАО «РЖД», установлено, что формы представлены таблицами, содержащими финансово-экономические показатели. Однако, такой способ визуализации информации малопригоден для проведения анализа, поскольку не позволяет рассчитать основные важные отклонения в значениях показателей, существенных для управленческого учета и принятия управленческих решений. Следует отметить, что при большом числе показателей в форме теряется наглядность для проведения анализа на верхних уровнях управления, где концентрируются и без того большие информационные потоки.

Рекомендуемые ключевые показатели при составлении управленческой отчетности и источники их формирования явились основой для разработки

специальной формы с целью принятия управленческих решений как в области оптимальной налоговой политики, так и в части проведения оперативного анализа финансовых результатов структурных единиц. При этом показатели налоговой нагрузки предлагаем отражать в разработанной нами форме следующего содержания (таблица 39):

**Таблица 39 – Рекомендуемая форма внутренней отчетности
«Показатели налоговой нагрузки по структурным единицам ОАО «РЖД»**

Часть 1 «Источники расчета показателей налоговой нагрузки»

Название составляющих элементов формулы ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
1	2	3	4
Налоговые обязательства каждого структурного подразделения ОАО «РЖД»	<i>НО</i>	4.649.260.504,53	385.065.310,14
Сумма выручки и доходов от прочей деятельности	<i>Д</i>	777.806.569,57	264.577.408,32
Сумма начисленного налога на прибыль	<i>НП</i>	150.072.645,35	-
Сумма прибыли структурного подразделения	<i>П</i>	-	-
Сумма начисленного транспортного налога	<i>ТН</i>	841.312,00	399.360,00
Объем двигателя (лошадиных сил) автотранспорта каждого структурного подразделения	<i>До</i>	37.505,85	7.147,40
Сумма начисленного	<i>ЗН</i>	9.735.587,31	120.920,00

1	2	3	4
земельного налога			
Кадастровая стоимость земельного участка	<i>Зс</i>	257.312.527,20	10.306.626,36
Сумма начисленного налога на имущество	<i>НИ</i>	1.026.259.464,75	30.273.477,66
Среднегодовая стоимость недвижимого имущества, числящегося на балансе структурного подразделения	<i>НИс</i>	11.013.590.455,99	97.330.710,77
Сумма страховых взносов	<i>СВ</i>	2.862.376.879,80	81.190.043,44
Сумма выплат вознаграждений сотрудникам	<i>В</i>	6.709.818.926,11	180.869.294,06
Тариф страховых взносов	<i>Тсв</i>	23/%	23%
Сумма налоговых обязательств	<i>НО</i>	4.649.260.504,53	385.065.310,14
Сумма прибыли (убытка) до налогообложения структурного подразделения	<i>У (П)</i>	7.274.177.779,26	623.680.844,41
Проценты к уплате	<i>Пр</i>	-	-
Амортизация основных средств	<i>Осам</i>	1.964.682.992,45	8.369.521,12
Амортизация нематериальных активов	<i>НМАам</i>	-	-
ЕВГДА	<i>П (У) + Пр + Осам + НМАам</i>	12.188.121.276,24	632.050.365,53
Размер суммы прямых налогов	<i>Нпр</i>	2.604.530.682,68	382.704.639,49
Себестоимость оказываемых услуг структурных подразделений	<i>С</i>	7.232.287.892,92	601.764.027,84
Сумма коммерческих	<i>КР</i>	2.360.016,47	327.576,75

1	2	3	4
расходов			
Сумма управленческих расходов	<i>УР</i>	176.756.964,75	6.876.342,98
Выручка структурного подразделения	<i>В</i>	777.806.569,57	264.577.408,32
Сумма налоговых обязательств	<i>НО</i>	4.649.260.504,53	385.065.310,14
Сумма по начисленным страховым взносам	<i>СВ</i>	2.862.376.879,80	81.190.043,44

Часть 2 «Показатели налоговой нагрузки»

Название ключевого показателя	Условные обозначения составляющих элементов формулы ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)
Налоговая нагрузка каждого структурного подразделения ОАО «РЖД»	$НН = НО / Д$	5,977	1,455
Коэффициент эффективности управления налогом на прибыль	$КЭУ_{ни} = НП / П$	-	-
Коэффициент эффективности управления транспортным налогом	$КЭУ_{тн} = ТН / До$	22,431	55,874
Коэффициент эффективности управления земельным налогом	$КЭУ_{зн} = ЗН / Зс$	0,037	0,011
Коэффициент эффективности управления налогом на имущество организаций	$КЭУ_{ни} = НИ / НИс$	0,093	0,311
Коэффициент эффективности управления страховыми взносами	$КЭУ_{св} = СВ / (В / Тсв)$	0,098	0,103
Коэффициент налоговой оптимизации по	$КНОЕ = НО / EBITDA$	0,381	0,609

Продолжение таблицы 39

1	2	3	4
ЕВITDA			
Коэффициент налоговой оптимизации по ЕВITDA	$KHE = Hnp / (C + KP + UP)$	0,351	0,628
Коэффициент налоговой емкости	$KHO = B / (HO + CB)$	0,103	0,567

Часть 3 «Отклонение по показателям налоговой нагрузки»

Название ключевого показателя	Дирекция инфраструктуры (БЕ 5276)			Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)		
	Факт	План	Отклонение Факт-план	Факт	План	Отклонение Факт-план
Налоговая нагрузка каждого структурного подразделения ОАО «РЖД»	5,977	5,9	0,077	1,455	1,45	0,005
Коэффициент эффективности управления налогом на прибыль	–	–	–	–	–	–
Коэффициент эффективности управления транспортным налогом	22,431	22,5	0,069	55,874	55,5	0,374
Коэффициент эффективности управления земельным налогом	0,037	0,04	0,003	0,011	0,01	0,001
Коэффициент эффективности управления налогом на имущество организаций	0,093	0,09	0,003	0,311	0,3	0,011
Коэффициент эффективности управления страховыми взносами	0,098	0,01	0,002	0,103	0,1	0,003
Коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA 1	0,381	0,35	0,031	0,609	0,6	0,009
Коэффициент налоговой оптимизации по EBITDA 2	0,351	0,36	0,009	0,628	0,61	0,018
Коэффициент налоговой емкости	0,103	0,1	0,003	0,567	0,55	0,017

Предложенные методические подходы к составлению форм внутренней отчетности по показателям налоговой нагрузки позволяют своевременно анализировать и планировать налоговые обязательства структурных подразделений на основе созданной системы налоговых коэффициентов-индикаторов, используя данные управленческого, бухгалтерского и налогового учета по каждому виду налога. Предлагаемый отчет служит информационной базой для более достоверного определения точки безубыточности и запаса финансовой прочности, поскольку при их расчете в составе общих расходов учитываются совокупность налоговых расходов в виде начисленных налогов, штрафов и пеней, приходящихся на структурную единицу.

Таким образом, процесс совершенствования управленческого учета структурных единиц, входящих в холдинг, является важнейшим механизмом управления, фундаментом стратегии развития любого экономического субъекта и позволяет решить целый ряд задач, связанных с управлением расходами на основе предложенного учетно-аналитического обеспечения.

Заключение

Представленная диссертационная работа посвящена актуальным вопросам организации управленческого учета структурных единиц, входящих в холдинг ОАО «РЖД».

Проведенное исследование позволило доказать расширение предметной области управленческого учета за счет включения информации, формируемой в рамках налогового учета, с целью принятия управленческих решений по оптимизации налоговой нагрузки, и доказано наличие:

а) прямой связи управленческого учета с налоговым в части информации о размере налогов структурных подразделений, формируемой аутсорсинговым центром, подлежащей обработке в системе управленческого учета;

б) обратной связи управленческого учета по вопросам прогнозирования налоговых рисков и налоговых потерь, налогового планирования, денежных потоков, оптимизации налогообложения, которые при внутреннем аутсорсинге реализуются через функции налогового планирования, налогового контроля, анализа налогового бремени и налогового оперативного регулирования.

При этом, через функции управления управленческий учет на уровне дирекций и их структурных подразделений, дочерних обществ обеспечит единообразный подход в определении состава затрат, относящихся к тем или иным производственным процессам при планировании (налоговом планировании) и учете, а также налоговом контроле.

Существенное влияние на постановку управленческого учета, как уже было отмечено, оказывает функция управления «организация», реализуемая

через создание рациональной экономико-организационной структуры в условиях внутреннего аутсорсинга, влияющей на формирование информационных потоков для эффективного управления экономическими субъектами.

В работе доказано, что на постановку управленческого учета в условиях внутреннего аутсорсинга ОАО «РЖД» влияет экономико-организационная холдинговая структура, что позволило выделить основные предпосылки формирования информации для целей обеспечения управления холдинговыми объединениями в рамках управленческого учета путем:

1. Определения нагрузки, приходящейся на сотрудников разных разделов учета, а также подразделений учета (приемка первичной документации, ее обработка, формирование отчетности и прочее) в течение рабочего операционного дня, с созданием внутренней формы отчетности, содержащей информацию о распределении и оплате рабочего времени по должностным обязанностям персонала ОЦО.

2. Разработки методики оценки эффективности на основе КРІ, включающей предложенные показатели КРІ, с предложением их систематизировать в специальной форме «Отчет об оценке эффективности работы сотрудников ОЦО», показатели которого адаптированы к требованиям единой корпоративной автоматизированной системы управления финансами и ресурсами (ЕК АСУФР) в условиях использования внутреннего аутсорсинга.

3. Систематизации информационных потоков управленческой информации о деятельности структурных подразделений ОАО «РЖД».

Важным вопросом для развития теоретико-методических аспектов управленческого учета при применении внутреннего аутсорсинга является совершенствование методического обеспечения интегрированного управленческого учета, необходимого для измерения эффективности выполнения бизнес-процессов, видов работ и операций, с формированием отчетных данных, способствующих принятию управленческих решений,

ориентированных как на достижение текущих, так и стратегических целей экономического субъекта.

Пересмотр теоретических аспектов ведения управленческого учета тесно взаимосвязан с необходимостью развития его методического обеспечения в части:

- группировки эксплуатационных затрат;
- отражения эксплуатационных расходов на счетах управленческого учета с использованием варианта методики интегрированного учета затрат;
- организации порядка учета внутрихозяйственных расчетов внутри холдинга.

Все это обеспечивает повышение аналитичности информации для более точного исчисления показателей деятельности экономического субъекта, входящего в структуру холдинга.

Проведенное исследование действующей практики по группировке эксплуатационных затрат в трех ее аспектах: по статьям затрат, по элементам затрат, по центрам ответственности – показало, что необходим пересмотр группировки эксплуатационных затрат структурных единиц ОАО «РЖД» с расширением их состава в части включения налоговых издержек, что позволит реально сформировать управленческую себестоимость структурных единиц, а именно:

а) дополнена группировка расходов, определенная действующим корпоративным документом «Номенклатура доходов и расходов по видам деятельности ОАО «РЖД», новыми классификационными признаками:

- «в зависимости от объема перевозок», что необходимо для оценки уровня изменения управленческой себестоимости при различной динамике объемов перевозок; определения «точки безубыточности» по видам перевозок и в целом по ОАО «РЖД»; формирования ценовой политики; оценки влияния изменения показателей эксплуатационной работы в конкретных условиях, а также структуры грузооборота по родам грузов на величину затрат;

- «по отношению к перевозочному процессу», поскольку существует зависимость себестоимости от дальности перевозки, что позволит пересматривать тарифную политику с целью увязки ее с экономическими условиями функционирования ОАО «РЖД» в условиях неопределенности и риска;

- «по налоговой нагрузке видов деятельности», поскольку это позволит определить налоговую нагрузку на каждую бизнес-единицу холдинга и, как следствие, рассчитать реальную управленческую себестоимость;

- «по центрам ответственности» с учетом распределения налоговой нагрузки между ними, поскольку в рамках центров ответственности, включая аутсорсинговый центр, принимаются решения по организации управленческого учета эксплуатационных затрат, учитывающих их налоговую составляющую для децентрализации управления эксплуатационными затратами, осуществления контроля за ними, установления виновных лиц при возникновении непроизводительных эксплуатационных затрат;

б) предложено разукрупнение эксплуатационных специфических (прямых производственных) расходов: «Подготовка грузовых вагонов и контейнеров к перевозкам грузов; перестановка вагонов; погрузочно-разгрузочные работы, прием и выдача, пересортировка, взвешивание; дополнительные услуги клиентам»; «Амортизация грузовых вагонов и контейнеров»; «Работы, связанные с содержанием, обслуживанием, ремонтом и эксплуатацией объектов, относящихся к инфраструктуре железнодорожного транспорта»; «Амортизация объектов инфраструктуры»; «Работа локомотивов в грузовом и пассажирском движении при осуществлении грузовых и пассажирских перевозок»; «Работа локомотивов в грузовом и пассажирском движении при предоставлении услуг локомотивной тяги», – с целью повышения информативности формируемых аутсорсинговыми центрами внутренних отчетов о затратах структурных подразделений, что позволит устранить дублирование учетной информации в системе действующего корпоративного управленческого учета в ОАО «РЖД»;

в) дополнен состав элемента затрат «Прочие затраты» в части следующих налогов, сборов и иных платежей: налог на прибыль организаций, таможенные пошлины, штрафные санкции.

Рекомендованная классификация эксплуатационных затрат по статьям затрат, по элементам затрат, по центрам ответственности должна лежать в основе постановки интегрированного управленческого учета структурных единиц на железнодорожном транспорте, который предусматривает в условиях применения аутсорсинга разработку методики учета внутрихозяйственных расчетов по передаче эксплуатационных затрат и методики учета этих затрат.

Оценка существующей практики формирования информации в ОАО «РЖД» о внутренних расчетах в целом и по передаче налоговых расходов в частности показала отсутствие системного подхода к отражению необходимой релевантной информации. В связи с этим в диссертации:

1. даны предложения по совершенствованию в условиях применения аутсорсинга порядка формирования и передачи информации о налоговых расходах между обособленными подразделениями, основанного на дополненной группировке фактов хозяйственной жизни ОАО «РЖД» по внутрихозяйственным расчетам, связанным с передачей налогов, сборов и иных аналогичных платежей, и на разработанном документообороте по этим фактам хозяйственной жизни с созданием формы учетного регистра «Журнал регистрации выписанных и полученных авизо (извещений)», информация которого увязана с пользователем системы ЕК АСУФР на базе SAP/R3 (конкретное должностное лицо центра ответственности) и балансовой единицей экономического субъекта (центром ответственности ОАО «РЖД»);

2. даны рекомендации по увеличению информационной емкости счета 79, который применяется между структурными единицами, не имеющими статус юридического лица, путем введения субсчета и счетов аналитического учета, на которых отражается информация по передаче налоговых расходов;

3. обосновано методически неоправданное применение счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» при расчетах с дочерними и зависимыми

обществами ОАО «РЖД», которые являются связанными сторонами, и предложено введение в действующий план счетов активно-пассивного счета для учета внутригрупповых расчетов с дочерними и зависимыми обществами. Для этого предложено занять свободный в Плате счетов номер счета 72 с присвоением ему названия «Внутренние расчеты со связанными сторонами». При этом к счету 72 рекомендовано открытие субсчета и счетов аналитического учета.

Таким образом, предложенный порядок формирования информации по внутренним расчетам при передаче налоговых расходов лежит в основе развития системы управленческого учета внутренних расчетов. Но, кроме того, информация, формируемая в рамках управленческого учета, помимо информационного обслуживания различных управленческих структур, требует создания условий для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов оказываемых услуг на железнодорожном транспорте. С этой целью необходимо совершенствовать методику интегрированного учета налоговых расходов в управленческом учете структурных единиц ОАО «РЖД».

Критическое изучение действующей методики управленческого учета с применением 32-го счета по формированию информации о затратах в структурных подразделениях ОАО «РЖД» показало необходимость:

1. распределения расходов структурного подразделения в бухгалтерском учете напрямую на счета затрат (счета 20–29), исключая 32-й счет;
2. применения 32-го счета в качестве технического счета для составления текущих управленческих отчетов о затратах и счетов аналитического учета по затратам в разрезе статей, элементов и заказов в текущем периоде и для формирования управленческой информации о налоговых расходах в разрезе структурных единиц, а также для сторнировочных записей между счетами Главной книги;

3. ввода дополнительных счетов аналитического учета к счету 32, на которых требуется предусмотреть отражение налоговых расходов в разрезе уплачиваемых налогов, сборов и иных аналогичных платежей;

4. разработки порядка распределения налоговых расходов между структурными подразделениями на основе предложенных носителей затрат (баз).

Теоретические разработки по совершенствованию применения технического счета 32 с предложенной к нему аналитикой в части налоговых расходов являются базой для совершенствования информационного обеспечения управленческой отчетности структурных единиц на железнодорожном транспорте при внутреннем аутсорсинге.

В работе рассмотрены ключевые показатели налоговой нагрузки структурных единиц, определяемые с помощью коэффициентов: налоговой нагрузки, эффективности управления налоговыми обязательствами и страховыми взносами; налоговой оптимизации по EBITDA; налоговой емкости; налоговой оборачиваемости. Это приводит к взаимосвязи управленческого учета с налоговым учетом, расширяющей предметную область управленческого учета через расчет предложенных в работе показателей.

Ключевые показатели налоговой нагрузки должны быть систематизированы и облечены в соответствующую форму внутренней отчетности. В этих целях в диссертационной работе был рассмотрен порядок создания формата внутренней отчетности о налоговых расходах структурных единиц.

Развитие действующей практики применения управленческого учета в ОАО «РЖД» ориентировано на формирование информации в многовариантном аспекте, что приводит к увеличению количества показателей в формах управленческой отчетности.

В рамках решения данной проблемы требуется разработка форм внутренней отчетности, учитывающей предъявляемые к ней общеизвестные качественные характеристики: релевантность, оперативность, адресность,

достаточность, аналитичность, понятность, достоверность, сопоставимость.

Исследование порядка формирования управленческой отчетности в ОАО «РЖД» показало, что основным недостатком является частичная несопоставимость данных управленческой отчетности с данными бухгалтерского финансового учета в разрезе счетов Главной книги и налогового учета в разрезе налоговых регистров.

Поскольку основным элементом системы управленческой отчетности является система показателей, отражающих состояние и результаты финансово-экономической деятельности структурных подразделений железной дороги, то именно информация, содержащаяся в показателях, является базой для анализа и принятия управленческих решений. При этом под показателем понимается числовое значение, характеризующее состояние или результат финансово-экономической деятельности в целом, а также состояние отдельных бизнес-процессов, составляющих финансово-экономическую деятельность.

С учетом проведенного исследования предложено составлять специальную форму, включающую рекомендуемые ключевые показатели по налоговой нагрузке структурных подразделений ОАО «РЖД».

Предложенные методические подходы к составлению форм внутренней отчетности по показателям налоговой нагрузки позволяют своевременно анализировать и планировать налоговые обязательства структурных подразделений на основе созданной системы налоговых коэффициентов-индикаторов, используя данные управленческого, бухгалтерского и налогового учета по каждому виду налога. Предлагаемый отчет служит информационной базой для более достоверного определения точки безубыточности и запаса финансовой прочности, поскольку при их расчете в составе общих расходов учитываются совокупность налоговых расходов в виде начисленных налогов, штрафов и пеней, приходящихся на структурную единицу.

Таким образом, процесс совершенствования управленческого учета структурных единиц, входящих в холдинг, является важнейшим механизмом управления, фундаментом стратегии развития любого экономического субъекта

и позволяет решить целый ряд задач, связанных с управлением расходами на основе предложенного учетно-аналитического обеспечения.

Список использованных источников

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. – Режим доступа : <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=170573>.
2. О железнодорожном транспорте в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 10.01.2003 № 17-ФЗ (ред. от 28.07.2012). – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_148958/.
3. Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 10.01.2003 № 18-ФЗ (ред. от 03.02.2014, с изм. от 01.12.2014). – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_158510/.
4. Устав Открытого акционерного общества «Российские железные дороги» : постановление Правительства Российской Федерации от 18 сентября 2003 г. № 585.
5. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107971/.
6. Временные методические рекомендации по калькулированию себестоимости перевозок на железнодорожном транспорте. – М. : МПС РФ, 1996. – 140 с.

7. Информация о связанных сторонах [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 11/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 29.04.2008 № 48н. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_77344/.

8. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета [Электронный ресурс] : утв. экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России протоколом заседания от 22 апреля 2002 г. № 4. – Режим доступа:

9. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111057>.

10. Номенклатура расходов основных видов хозяйственной деятельности железнодорожного транспорта [Электронный ресурс] : утв. приказом МПС РФ от 29.09.2003 г. № 68.

11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 07.05.03). – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107972>.

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56 (в ред. Приказов Минфина РФ от 28.12.94 № 173, от 28.07.95 № 81, от 27.03.96 № 31, от 17.02.97 № 15) (утратил силу). – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14110/.

13. Порядок ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющими укрупненным видам работ открытого акционерного общества «Российские

железные дороги» [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства транспорта РФ от 17.08.2007 № 124. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/91870/>.

14. Раскрытие информации о связанных сторонах [Электронный ресурс] : Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 : утв. Приказом Минфина России от 18.07.2012 № 106н (в ред. МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11, МСФО (IFRS) 12, МСФО (IAS) 19, с учетом поправок, утв. приказами Минфина России от 07.05.2013 № 50н, от 17.12.2014 № 151н). – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_174156/.

15. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) : утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 30.03.2001). – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12115838/>.

16. Учет материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 5/01) : утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 30.12.1999). – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12123639/>.

17. Учет основных средств [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 6/01) : утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010). – Режим доступа: <http://ivo.garant.ru/SESSION/PILOT/main.htm>.

18. Учет расчетов по налогу на прибыль [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 18/02) : утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12129425/>.

19. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/2008) : утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12163097/>.

20. Инструкция по ведению управленческого учета с применением 32-х счетов. – М. : ОАО «РЖД», 2013.

21. Инструкция по учету доходов от грузовых перевозок : утв. приказом ОАО «РЖД» от 01.04.2012 № 29.

22. Инструкция по учету доходов от пассажирских перевозок : утв. приказом ОАО «РЖД» от 01.04.2012 № 30.
23. Методика формирования формы 7-у для всех уровней управления ОАО «РЖД». – М. : ОАО «РЖД», 2006.
24. Методические рекомендации по учету затрат на технических заказах. – М. : ОАО «РЖД», 2009.
25. Модель формирования бухгалтерской отчетности ОАО «РЖД»: распоряжение ОАО «РЖД» от 21 февраля 2009 г. № 356р.
26. Об информационной политике открытого акционерного общества – «Российские железные дороги»: Положение утв. Советом директоров ОАО «РЖД» 28 апреля 2009 г.
27. Об утверждении единого корпоративного стандарта финансового планирования и бюджетирования холдинга «Российские железные дороги» : распоряжение ОАО «РЖД» от 31 октября 2012 г. № 2182р.
28. Об утверждении методики анализа динамики фактических затрат производственных вертикалей, выделяемых из состава железных дорог, с обеспечением сопоставимости данных до и после проведения соответствующих мероприятия : распоряжение ОАО «РЖД» от 30 сентября 2010 г. № 2038р.
29. Об утверждении перечня дочерних и зависимых обществ ОАО «РЖД», входящих в единый для целей формирования консолидированного финансового плана холдинга «РЖД» на 2014-2016 годы и консолидированных бюджетов холдинга «РЖД» на 2014 год периметр консолидации : распоряжение ОАО «РЖД» от 25 июля 2013 г. № 1631р.
30. Об утверждении перечня комплексных технико-экономических показателей деятельности железных дорог (РЦКУ) : распоряжение ОАО «РЖД» от 15 июня 2013 г. № 1414р.
31. Об утверждении Порядка формирования сводных бюджетов структурных подразделений филиалов, расположенных в границах железной дороги, и отчетов об их исполнении : распоряжение ОАО «РЖД» от 11 июля 2012 г. № 1380р.

32. Об утверждении правил перегруппировки данных отчета 7у-предприятие-свод-филиал-детализация по вертикалям : распоряжение ОАО «РЖД» от 21 апреля 2010 г. № 883р.

33. Об утверждении регламента формирования консолидированного финансового плана и инвестиционной программы холдинга «РЖД» : распоряжение ОАО «РЖД» от 30 июня 2011 г. № 1417р.

34. Об утверждении регламента формирования, контроля исполнения и корректировки плана дополнительных мероприятий по оптимизации расходов ОАО «РЖД» методики отбора, оценки, ранжирования предложений функциональных филиалов ОАО «РЖД» по сокращению расходов : распоряжение ОАО «РЖД» от 6 сентября 2012 г. № 1778р.

35. Основные направления структурной реформы на железнодорожном транспорте : методические указания. – М. : УМК МПС РФ, 2003.

36. Отраслевые нормы времени на работы по ремонту верхнего строения пути: технолого-нормировочные карты. — М. : ИКЦ «Академкнига», 2004.

37. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности ОАО «РЖД» и инструкция по его применению (с изменениями и дополнениями). – М., 2005.

38. Положение об оплате труда работников филиалов открытого акционерного общества «Российские железные дороги» [Электронный ресурс] : утв. решением Правления ОАО «РЖД» от 15.04.2004, протокол № 8. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67966/?frame=1.

39. Положение об отделе учета внутрихозяйственных расчетов Поволжского территориального общего центра обслуживания – структурного подразделения Приволжского регионального общего центра обслуживания – структурного подразделения Центра корпоративного учета и отчетности «Желдоручет» – филиала ОАО «РЖД». – Саратов, 2012.

40. Положение об учетной политике для целей налогообложения Открытого акционерного общества «Российские железные дороги» : утв. приказом ОАО «РЖД» № 296 от 30.12.2006.

41. Сборник нормативных документов ОАО «РЖД» и Центра корпоративного учета и отчетности «Желдоручет», применяемых в деятельности Общими центрами обслуживания, по вопросам финансово-экономического блока, по работе с персоналом, организационным вопросам и охране труда. – Саратов, 2013.

42. Технические условия на работы по ремонту и планово-предупредительной выправке пути. – М. : ИКЦ «Академкнига», 2004.

43. Технология закрытия формы 7-у для экономиста : операционная инструкция. – М. : ОАО «РЖД», 2013.

44. Учет внутрихозяйственных расчетов : корпоративный учетный принцип ОАО «РЖД» (КУП № 2/2013) : утв. приказом главного бухгалтера ОАО «РЖД» от 28.06.2013 № 31.

45. Учет расходов : корпоративный учетный принцип ОАО «РЖД» (КУП № 11/2013).

46. Учетная политика открытого акционерного общества «Российские железные дороги» : приказ ОАО «РЖД» от 29 декабря 2006 г. № 295 (с изменениями и дополнениями).

47. Формы управленческой отчетности о доходах, расходах и финансовых результатах по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ ОАО «РЖД». Управленческая отчетность о расходах от перевозок в разрезе тарифных составляющих (приложение № 1 к 7-у отчетная).

48. Абрамов, А.П. Затраты железных дорог и цена перевозки / А.П. Абрамов. – М. : Транспорт, 1974. – 256 с.

49. Абрамов, А.П. Маркетинг на транспорте / А.П. Абрамов, В.Г. Галабурда, Е.А. Иванова. – М. : ИПК «Желдориздат», 2001.

50. Аверчев, И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – С. 337-338.
51. Аксенов, Б. Интеллектуальная система КРІ для ОЦО / Б. Аксенов // Basware MANAGEMENT. – № 2 (2) май–июль. – 2011. – С. 13-14.
52. Алферов, В.Н. Концептуальные основы становления и развития внутренней учетно-аналитической системы затрат / В.Н. Алферов // Управленческий учет. – №5. – 2014.
53. Альтшуллер, Г.А. Планирование на железнодорожном транспорте / Г.А. Альтшуллер, Б.И. Лахман, Н.И. Сидорович. – М. : Транспорт, 1972. – 328 с.
54. Ананькина, Е.А. Управление затратами / Е.А. Ананькина, Н.Г. Данилочкина. – М. : Издательство ПРИОР ; ИВАКО Аналитик, 1998.
55. Антипов, И. А. Экономика, организация и планирование путевого хозяйства / И.А. Антипов. – М. : Транспорт, 1980.
56. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / А. Апчерч ; под ред. Я.В. Соколова, И.А Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002.
57. Асаул, А.Н. Управление затратами в строительстве / А.Н. Асаул, М.К. Старовойтов, Р.А. Фалтинский. – СПб. : ИПЭВ, 2009. – 392 с.
58. Баканов, М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 416 с.
59. Барулин, С.В. Налоговый менеджмент : учеб. пособие / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко. – М. : Омега-Л, 2008. – 270 с.
60. Бархатов, А.П. Развитие регулирования управленческого учета в зарубежных странах и в России / А.П. Бархатов // Управленческий учет. – 2012. – № 4.
61. Башарова, О.Г. Управленческая отчетность как инструмент управления бизнесом / О.Г. Башарова, В.В. Белая // Управленческий учет. – 2013. – № 6.

62. Большаков, А.С. Менеджмент: учеб. пособие / А.С. Большаков. — СПб. : Питер, 2000. — 160 с.
63. Борисевич, Н.Н. Создание эффективной системы управленческого учета на предприятии / Н.Н. Борисевич // Экономика. Финансы. Управление. — 2003. — №10. — С. 16–25.
64. Букина, Г.Н. Корпоративный налоговый менеджмент как неотъемлемая составляющая стратегии управления бизнесом / Г. Н. Букина // ЭКО. Экономика и организация промышленного производства. — 2007. — № 1. — С. 168-185.
65. Бурлакова, О.В. Методология консолидированного учета в корпоративных группах Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / О.В. Бурлакова. — Оренбург, 2008. — С. 20, 22.
66. Бурлакова, О.В. О связанных сторонах и методике их учета / О.В. Бурлакова, О.И. Житинская // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 45.
67. Бухалков, М.И. Внутрифирменное планирование / М.И. Бухалков. — М. : Инфра-М, 2000. — 400 с.
68. Бухгалтерский учет / под ред. проф. П.С. Безруких. — М. : Бухгалтерский учет, 2002.
69. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков. — М. : ТК «Велби» ; Проспект, 2005.
70. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте : теория и практика : учеб. пособие. — М. : Техинформ, 2012.
71. Бухгалтерский учет : финансовый и управленческий: учебник / под ред. проф. Н.Т. Лабынцева. — М. : Финансы и статистика, 2008.
72. Бухгалтерский финансовый учет на железнодорожном транспорте : учебник для вузов железнодорожного транспорта / А.П. Красов, А.А. Вовк и др. ; под ред. проф. А.П. Красова. — М. : ГОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2008.

73. Бюджетирование на железнодорожном транспорте: учебник для вузов железнодорожного транспорта / Н.П. Терешина, Л.В. Шкурина и др. ; под ред. Н.П. Терешиной, Л.В. Шкурина – М. : УМЦ ЖДТ, 2010.

74. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина. – 8-е изд., испр. – М. : Издательство «Омега-Л», 2010. – С. 16.

75. Вахрушина, М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность / М.А. Вахрушина. – М. : АКДИ «Экономика и жизнь», 2000.

76. Вахрушина, М.А. Учетная политика в системе управленческого учета : методика формирования, практика применения / М.А. Вахрушина, Е.Е. Лялькова. – М. : Экономистъ, 2008.

77. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

78. Виханский, О.С. Менеджмент: учебник / О.С. Виханский, А.И. Наумов. – 3-е изд. – М. : Гардарики, 2003. – 528 с.

79. Волков, Б.А. Экономическая эффективность инвестиций на железнодорожном транспорте в условиях рынка / Б.А. Волков. – М. : Транспорт, 1996.

80. Волков, Б.А. Менеджмент в железнодорожном строительстве / Б.А. Волков, Т.М. Муджири, И.В. Прокудин. – М. : Транспорт, 1998.

81. Волков, Б.А. Экономика железнодорожного строительства и путевого хозяйства / Б.А. Волков, В.Я. Шульга, М.В. Кокин. – М. : Маршрут, 2003.

82. Волкова, О.Н. Управленческий анализ : учебник / О.Н. Волкова. – М.: ТК «Велби»; Проспект, 2007.

83. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учеб. пособие / Н.Д. Врублевский. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004.

84. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. – СПб. : Питер, 2004. – 634 с.

85. Гарифуллин, К.М. Управление затратами / К.М. Гарифуллин. – Казань : Издательство Казанского государственного финансово-экономического института, 2005.
86. Глагольев, П.П. Учет затрат и контроль / П.П. Глагольев // Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2000. – №1–2. – С. 31–34.
87. Глущенко, А.В. Построение управленческого учета по центрам финансовой ответственности в группе компаний / А.В. Глущенко, Л.С. Захарова // Економічний форум. – 2013. – № 1. – С. 293-297.
88. Глущенко, А.В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК : учеб. пособие / А.В. Глущенко, Н.Н. Нелюбова. – М. : Магистр, 2011.
89. Глущенко, А.В. Концептуальные основы управленческого учета / А.В. Глущенко, Э.Н. Самедова // Вестник Волгоградского государственного университета. – 2012. – № 2. – С. 181-187.
90. Гоберман, Б.А. Основы производственного менеджмента : моделирование операций и управленческих решений : учеб. пособие / Б.А. Гоберман, Л.А. Гоберман. – М. : Юристъ, 2002.
91. Гойхер, О.Л. Построение структуры центров финансовой ответственности [Электронный ресурс] / О.Л. Гойхер, Е.М. Гусарова // ВлГУ. Электронный журнал. – 2007. – Режим доступа: <http://journal.vlsu.ru/index.php?id=1873>.
92. Горлов, В.В. Взаимосвязь финансового и налогового менеджмента / В.В. Горлов, И.Т. Годовасенко // Все о налогах. – 2008. – № 12. – С. 9-12.
93. Горлова, Н.А. Консолидированная отчетность и учетное обеспечение интегрированных формирований АПК : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Н.А. Горлова. – Воронеж, 2004. – 264 с.
94. Громов, Н.Н. Управление на транспорте / Н.Н. Громов, В.А. Персианов. – М. : Транспорт, 1990. – 336 с.
95. Грудинина, К.А. Оценка влияния объема перевозок и качества работы железных дорог на эксплуатационные расходы по видам деятельности: дис. ...канд. экон. наук / К.А. Грудинина. – М., 2005.

96. Дадашев, А.З. Налоговое планирование в организации / А.З. Дадашев, Л.С. Кирилина. – М. : Книжный мир, 2004. – 168 с.
97. Данные управленческого учета наводят на мысль о необходимости налоговой оптимизации // Практическое налоговое планирование. – № 5. – 2012.
98. Денгаева, К.Ш. Основные подходы к трансформации результатов оценки нефинансовых показателей в управленческой отчетности / К.Ш. Денгаева // Управленческий учет. – №2. – 2014.
99. Дмитриев, В.А. Экономика железнодорожного транспорта / В.А. Дмитриев. – М. : Транспорт, 1997.
100. Дрожжина, И.В. Учетно-аналитическое обеспечение управление корпоративной прибылью : автореф. дис. ... канд. экон. наук / И.В. Дрожжина. – Новосибирск, 2014.
101. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник : пер. с англ. / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
102. Друри, К. Учет затрат методом стандарт-кост / К. Друри. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
103. Евстигнеев, Е.Н. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России : монография / Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 270 с.
104. Елшанская, Д.А. Бухгалтерский учет затрат на аутсорсинг в структурных подразделениях железнодорожного транспорта : автореф. дис. ... канд. Экон. наук. / Д.А. Елшанская. – Самара, 2013.
105. Ермакова, Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М. : Экономистъ, 2005.
106. Ефанов, А.Н. Методика анализа производственно-финансовой деятельности железной дороги / А.Н. Ефанов, А.А. Зайцев, Т.В. Иванова, Т.П. Коваленок. – СПб. : ПГУПС, 1999. – 127 с.

107. Ефимов, С.С. Процедуры регулирования эффективного функционирования системы налогового прогнозирования и планирования на макроуровне / С.С. Ефимов // Управленческий учет. – 2014. – №4.
108. Житлухина, О.Г. О предмете бухгалтерского финансового учета / О.Г. Житлухина // Управленческий учет. – 2009. – №3. – С. 64-73.
109. Житлухина, О.Г. О месте управленческого учета в системе управления организацией [Электронный ресурс] / О.Г. Житлухина, Н.Г. Садовой // Управленческий учет. – 2011. – № 1. – Режим доступа: <http://www.upruchet.ru/articles/2011/1/5335.html>.
110. Журавлев, Н.П. Экономика и организация промышленного транспорта / Н.П. Журавлев, И. С. Беседин. – М. : Желдориздат, 2001.
111. Завьялова, Т.В. Нормативный учет затрат в ремонтных подразделениях путевого хозяйства : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Т.В. Завьялова. – Саранск, 2012.
112. Захаров, А.Г. Калькуляция себестоимости перевозок и не зависящие от размеров движения расходы / А.Г. Захаров // Железнодорожный транспорт. – 1965. – №8. – С. 72-75.
113. Захаров, А.Г. Совершенствование планирования и анализа грузовых перевозок на железнодорожном транспорте / А.Г. Захаров. – М. : Транспорт, 1990. – 239 с.
114. Зенкова, М.В. Развитие налогового учета в системе управления коммерческой организации : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М.В. Зенкова. – Ростов-на-Дону, 2014.
115. Зрелов, А.П. Налоговые преступления / А.П. Зрелов, М.В. Краснов ; под ред. К.К. Саркисова. – М. : Статус-Кво, 2004.
116. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр ; Инфра-М, 2011.
117. Исаева, А.Ю. Структура налогового менеджмента / А.Ю. Исаева // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 316-322.

118. Каверин, М.М. Управленческий учет : организация, методика, опыт внедрения: дис. ... канд. экон. наук / М.М. Каверин.– М., 2002.
119. Каплан, Роберт С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Олимп-Бизнес, 2005.
120. Каплан, Роберт С. Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей : пер. с англ. / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2005.
121. Карданская, Н.Л. Управленческие решения : учебник / Н.Л. Карданская. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА ; Единство, 2003.
122. Карминский, А.М. Контроллинг : учебник / А.М. Карминский, С.Г. Фалько А. А. Жевага, Н.Ю. Иванова. – 3-е изд., дораб. – М. : ИД «ФОРУМ» ; ИНФРА-М, 2013. – 336 с.
123. Карпова, Т.П. Основы управленческого учета: учеб. пособие / Т.П. Карпова. – М. : ИНФРА-М, 1997.
124. Катцына, С.А. Адаптация современных зарубежных систем хозяйственного учета в практике управления российскими предприятиями : дис. ... канд. экон. наук / С.А. Катцына. – Красноярск, 2003.
125. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 6-е изд., изм. и доп. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2008.
126. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник / В.Э. Керимов. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005.
127. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М. : ИНФРА-М, 2009.
128. Константинов, В.А. Разработка внутренней учетной системы налоговых затрат в рамках транспортного налога на предприятиях

промышленности / В.А. Константинов, Т.В. Бодрова // Управленческий учет. – 2007. – №1.

129. Корнеева, Т.А. Корпоративный и управленческий контроль в системе функций менеджмента / Т.А. Корнеева. – М. : Компания Спутник +, 2006. – 358 с.

130. Корнеева, Т.А. Развитие методики оценки затрат на функции системы учетно-аналитического обеспечения управления организацией / Т.А. Корнеева, О.Н. Кузьмина // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – №28. – С. 40-47.

131. Корнеева, Т.А. Математическое моделирование в управленческом учете / Т.А. Корнеева, Т.Е. Татаровская // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 1. – С. 32-38.

132. Костромина, Д.В. Управление затратами и прибылью предприятия на основе организации центров финансовой ответственности / Д.В. Костромина [Электронный ресурс]. – 2004. – Режим доступа: http://www.diplom.krsk.info/stFsost_22.htm.

133. Крейнис, З.Л. Техническое обслуживание и ремонт железнодорожного пути / З.Л. Крейнис, Н.П. Коршикова. – М. : УМК МПС России, 2001.

134. Кузьмина, М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учеб. пособие / М.С. Кузьмина. – М. : Финансы и статистика, 2008.

135. Кузьмина, М.С. Формирование управленческой учетной политики / М.С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4.

136. Кулешова, И.Б. Новый этап развития управленческого учета / И.Б. Кулешова, М.В. Мельник // Управленческий учет. – 2013. – №9.

137. Курманова, А.Х. Концептуальные подходы к формированию систем управленческого учета в организациях / А.Х. Курманова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 28. – С. 13-21.

138. Курманова, А.Х. Методологические подходы к организации управленческого учета / А.Х. Курманова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2012. – № 13 (149). – С. 206-211.

139. Лapidус, Б.М. Экономические проблемы управления железнодорожным транспортом России в период становления рыночных отношений (системный анализ) / Б.М. Лapidус. – М. : Изд-во МГУ, 2000. – 288 с.

140. Ларионова, Е.В. Расчет себестоимости перевозок по видам тяги на железных дорогах / Е.В. Ларионова. – М. : Всесоюзное издательско-полиграфическое объединение МПС, 1963. – 88 с.

141. Люкманов, К.М. Взаимосвязь показателей финансового анализа и эффективности налоговой стратегии на предприятии / К.М. Люкманов // Управленческий учет. – 2013. – №10.

142. Мазо, Л.А. Современные методы управления экономическими процессами на железнодорожном транспорте / Л.А. Мазо. – М. : Изд-во МЭИ, 2000. – 268 с.

143. Мальсагов, И.А. Методология интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля в холдингах: дис. ... д-ра экон. наук / И.А. Мальсагов. – Йошкар-Ола, 2014. – 353 с.

144. Маняева, В.А. Учетно-информационное обеспечение бюджетирования расходов организации в стратегическом контроллинге / В.А. Маняева. – Самара : Изд-во Самар. гос. экон. ун-та, 2010. – 200 с.

145. Маняева, В.А. Методология управленческого учета расходов организации в системе стратегического контроллинга : монография / В.А. Маняева. – М. : ИД «Экономическая газета», 2011. – 286 с.

146. Мацкевичюс, И.С. Управление затратами в АСУП / И.С. Мацкевичюс, Г.Л. Кальчинская. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 221 с.

147. Медведев, Н.Ю. Бухгалтерский учет для посвященных / Н.Ю. Медведев. – М. : ИД «ФБК-ПРЕСС», 2004.

148. Мельник, М.В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях / М.В. Мельник. – М., 2004.

149. Меньшикова, М.Ю. Управленческий учет и анализ затрат структурных единиц ОАО «РЖД» : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М.Ю. Меньшикова. – Самара, 2010.

150. Мескон, М.Х. Основы менеджмента : пер. с англ. / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1999. – 800 с.

151. Мизиковский, И.Е. Калькулирование себестоимости эксплуатационной деятельности железнодорожной станции в условиях системы бережливого производства / И.Е. Мизиковский // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2013. – № 2(1). – С. 211-213.

152. Миллер, Д.П. Основы управленческого учета : учеб. пособие / Д.П. Миллер, Е.Н. Макарова ; Поволж. кооп. ин-т Центросоюза РФ. – Энгельс : Регион. Инф.-изд. Центр ПКИ, 2001.

153. Миронова, О.А. Аудит: теория и методология : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 3-е изд., испр. и доп. – М. : Омега-Л, 2007. – 428 с.

154. Миронова, О.А. Концепция стратегического управленческого учета и ее адаптация к устойчивому развитию холдинга / О.А. Миронова, И.А. Мальсагов // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2014. – № 3 (27). – С. 115-121.

155. Миронова, О.А. Влияние налоговой политики на формирование финансовой отчетности организации в условиях ее стандартизации / О.А. Миронова, Л.Я. Яковлева // Инновационное развитие экономики. – 2014. – № 4 (21). – С. 19-24.

156. Михальцев, Е.В. Себестоимость железнодорожных перевозок / Е.В. Михальцев. – М. : Государственное транспортное железнодорожное издательство, 1957. – 415 с.

157. Мишин, Ю.А. Система управленческого учета на современном предприятии / Ю.А. Мишин [Электронный ресурс]. – 2001. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/library/manag/archive/2001/3/981.html>.

158. Муравьев, В.В. Организация налогового планирования на предприятии / В.В. Муравьев // Аудит и финансовый анализ. – 2001. – № 2.

159. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник : пер. с англ. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1999.

160. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1993.

161. Николаева, О.Е. Развитие концепции управленческого учета / О.Е. Николаева // Управленческий учет. – 2013. – №10.

162. Николаева, О.Е. Классический управленческий учет / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : Издательство ЛКИ, 2010.

163. Николаева, С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка : система «директ-костинг» / С.А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993.

164. Николаева, С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости / С.А. Николаева. – М. : Аналитика-Пресс, 1997.

165. Орлов, В.Н. Калькуляция и анализ себестоимости железнодорожных перевозок / В.Н. Орлов. – М. : Трансжелдориздат, 1939. – 342 с.

166. Палий, В.В. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.В. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы, 1979.

167. Палий, В.Ф. Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета / В.Ф. Палий. – М. : ЛИНФ, 1992.

168. Палий, В.Ф. Новое в бухгалтерском учете. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М. : Биратор-Пресс, 2003.

169. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2009. – С. 5.

170. Панкова, С.В. Управленческий учет затрат на маркетинг в гостиничном бизнесе / С.В. Панкова, Г.А. Кубаткина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №38.

171. Пансков, В.Г. Налоги налогообложение в Российской Федерации : учебник / В.Г. Пансков. – М. : МЦФЭР, 2006.

172. Петров, Ю.Д. Организация, нормирование и оплата труда на железнодорожном транспорте / Ю.Д. Петров, М.П. Белкин. – М. : Транспорт, 2000.

173. Пизенгольц, М.З. О содержании управленческого учета / М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 19.

174. Пискунов, В.А. Учетно-информационное обеспечение в управлении расходами промышленного предприятия : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / В.А. Пискунов. – СПб., 2005. – 35 с.

175. Планирование на предприятиях железнодорожного транспорта / Ю.Д. Петров, Н.В. Берндт, А.И. Купоров и др. ; под. ред. Ю.Д. Петрова. – М. : Транспорт, 1989. – С. 294.

176. Попова, Л.В. Актуальные основы системы учета и контроля финансовых показателей как концепции современной теории ограничений / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2013. – № 9.

177. Попова, Л.В. Теоретические основы методического обеспечения формирования и верификации налогооблагаемых показателей / Л.В. Попова // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – № 11. – С. 85–88.

178. Попова, Л.В. Теоретические основы налогового анализа / Л.В. Попова // Управленческий учет. – 2010. – № 6. – С. 77–83.

179. Предеус, Н.В. Модель информационных потоков накладных расходов предприятия в системе ABC / Н.В. Предеус // Управленческий учет. – 2010. – № 2.

180. Предеус, Н.В. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат в строительстве / Н.В. Предеус

// Проблемы и опыт экономического управления предприятиями: межвуз. сб. науч. ст. / под общ. ред. проф. Л.И. Ванчухиной. – Уфа : Изд-во УГНТУ, 2002.

181. Предеус, Н.В. Управленческий учет банковских продуктов : монография / Н.В. Предеус, С. И. Церпенто, А.Ю. Волчков. – LAP LAMBERT Academic Publishing, 2012.

182. Программа структурной реформы на железнодорожном транспорте с комментариями / А.С. Мишарин, А.В. Шаронов и др. – М. : МЦФЭГ, 2001.

183. Рожнова, О.В. Информационное пространство финансового учета : монография / О.В. Рожнова. – М. : ФА, 2000. –112 с.

184. Руководство по внедрению системы управленческой отчетности : разработ. Bain and Company, CARANA Corporation и Deloitte Touche Tohmatsu International [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.aup.ru/books/m43/>.

185. Садыкова, Т.М. Методологические подходы к формированию учетной информации о деятельности центров ответственности / Т.М. Садыкова // Вестник СГСЭУ. – 2011. – №5 (39).

186. Садыкова, Т.М. Методология внутреннего контроля и его организация в системе управленческого учета : монография / Т.М. Садыкова. – Саратов : Изд. центр СГСЭУ, 2005.

187. Садыкова, Т.М. Оценка результатов деятельности центров ответственности в системе внутрихозяйственного расчета / Т.М. Садыкова // ФБК. – 2004. – №5.

188. Садыкова, Т.М. Теоретические аспекты системы управленческого контроля / Т.М. Садыкова // Менеджмент: теория и практика. – 2003. – №3-4.

189. Садыкова, Т.М. Центры ответственности как объекты системы управленческого контроля / Т.М. Садыкова // Вестник СГСЭУ. – 2004. – №8.

190. Сафаров, А.А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета / А.А. Сафаров // Управленческий учет. – 2006. – № 5.

191. Себестоимость железнодорожных перевозок : учебник для вузов железнодорожного транспорта / Н.Г. Смехова, А.И. Купоров, Ю.Н. Кожевников и др. – М. : Маршрут, 2003. – 494 с.
192. Селезнева, Н.Н. Налоговый менеджмент: администрирование, планирование, учет / Н.Н. Селезнева. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 224 с.
193. Силаев, Н.И. Зависимость эксплуатационных расходов железных дорог от размеров движения: автореф. дис. ... канд. экон. наук / Н.И. Силаев. – Харьков, 1953. – 16 с.
194. Смирнов, Е.С. Теоретические основы формирования системы налогового анализа на микроуровне / Е.С. Смирнов // Управленческий учет. – 2013. – №12.
195. Смирнов, Э.А. Разработка управленческих решений : учебник / Э.А. Смирнов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000.
196. Соколова, Н.А. Управленческий анализ / Н.А. Соколова, О.Д. Каверина. – М. : Бухгалтерский учет, 2007.
197. Суховая, О.Н. Экономика путевого хозяйства : учебник для техникумов и колледжей железнодорожного транспорта / О.Н. Суховая. – М. : ГОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2008. – С. 25.
198. Тарасова, Т.М. Особенности отражения информации о расходах при построении учетно-контрольной системы деятельности транспортных предприятий / Т.М. Тарасова // Управленческий учет. – 2014. – №3.
199. Терешина, Н.П. Экономика железнодорожного транспорта / Н.П. Терешина, Б.Н. Лapidус, М.Ф. Трихункова. – М. : УМК МПС России, 2001.
200. Туякова, З.С. Современные виды инфокоммуникационной деятельности и их влияние на специфику организации управленческого учета / З.С. Туякова, Т.В. Черемушникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 11. – С. 21-31.

201. Тычков, Ю.И. Совершенствование управления промышленным предприятием с использованием информационных систем / Ю.И. Тычков. – Новосибирск : Наука, 1988. – 188 с.
202. Управление – это наука и искусство / под ред. А. Файоля, Г. Эмерсона, Ф. Тэйлора, Г. Форда. – М. : Республика, 1992.
203. Управленческий учет : учеб. пособие (бакалавриат) / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Магистр, 2011. – С. 17.
204. Фатхутдинов, Р.А. Управленческие решения / Р.А. Фатхутдинов. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 283 с.
205. Федоров, Е.А. Управленческий учет на предприятиях железнодорожного транспорта : учеб. пособие для вузов железнодорожного транспорта / Е.А. Федоров. – М. : ГОУ «Учебно-методический центр по образованию на железнодорожном транспорте», 2008.
206. Финансовый учет / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – М. : Финансы и статистика, 2004.
207. Финансовый учет : учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – 9-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2005.
208. Хайман, Д.И. Современная микроэкономика / Д.И. Хайман. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
209. Харланович, И.В. Информатизация на железнодорожном транспорте. История и современность / И.В. Харланович. – М. : Издательство «Вече», 2005.
210. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
211. Царев, Р.М. Экономика промышленных предприятий транспорта / Р.М. Царев, А.Д. Шишков. – М. : Транспорт, 1997.
212. Чайковский, Д.В. Основная модель управленческой отчетности в формате МСА / Д.В. Чайковский // Управленческий учет. – 2011. – №1.
213. Чая, В.Т. Теоретические основы управленческого учета [Электронный ресурс] / В.Т. Чая, А.Д. Золотухина // Аудит и финансовый

анализ. – 2008. – № 6. – Режим доступа:
<http://www.auditfin.com/fin/2008/6/Zolotuhina/Zolotuhina%20.pdf>.

214. Чупеева, О.В. Совершенствование управленческого учета эксплуатационных расходов на предприятиях дальневосточной железной дороги: дис. ... канд. экон. наук / О.В. Чупеева. – М., 2013.

215. Шабалин, Г.И. Управление и организация производства на предприятии путевого хозяйства / Г.И. Шабалин. – М. : Транспорт, 1984.

216. Шабловская, Т.В. Налоговый менеджмент на микроуровне : необходимость, сущность, основные элементы / Т.В. Шабловская // Вестник Полоцкого государственного университета. – 2009. – № 10. – С. 91-93.

217. Шеремет, А.Д. Управленческий учет : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2001.

218. Шим, Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Джей К. Шим, Джозел Г. Сигел. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 334 с.

219. Шипунов, В.Г. Основы управленческой деятельности / В.Г. Шипунов, Е.Н. Кишкель. – М. : Высшая школа, 1999.

220. Штефан, М.А. Особенности калькулирования себестоимости пассажирских и грузовых перевозок в организациях железнодорожного транспорта / М.А. Штефан // Управленческий учет. – 2013. – № 9.

221. Штефан, М.А. Управленческий учет пассажирских и грузовых перевозок в организациях железнодорожного транспорта: дис. ... канд. экон. наук / М.А. Штефан. – М., 2008.

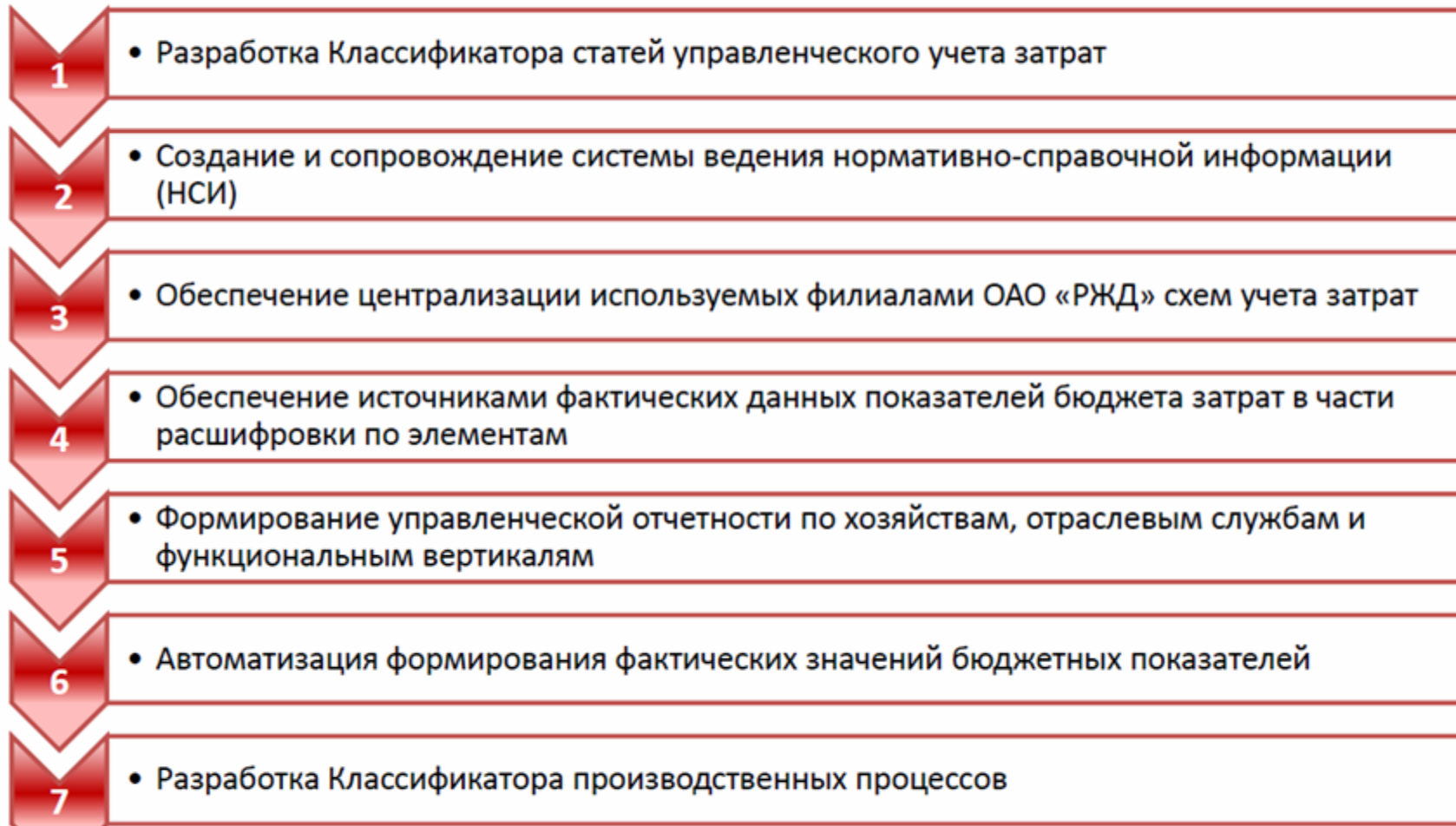
222. Шульга, В.Я. Экономика путевого хозяйства / В.Я. Шульга. – М. : Транспорт, 1988.

223. Юдина, Л.Н. Управленческий учет и контроллинг / Л.Н. Юдина // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 1.

224. Яковенко, Д.А. Корпоративный учет в холдинговых группах / Д.А. Яковенко, Ю.А. Бодров // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 16. – С. 40-43.

225. Яругова, А.А. Управленческий учет : опыт экономически развитых стран / А.А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 240 С.

Этапы построения системы бюджетирования и управленческого учета в ОАО «РЖД»



Структура холдинга «РЖД» и ОАО «РЖД»



Основные функции внутреннего аутсорсера ОАО «РЖД»

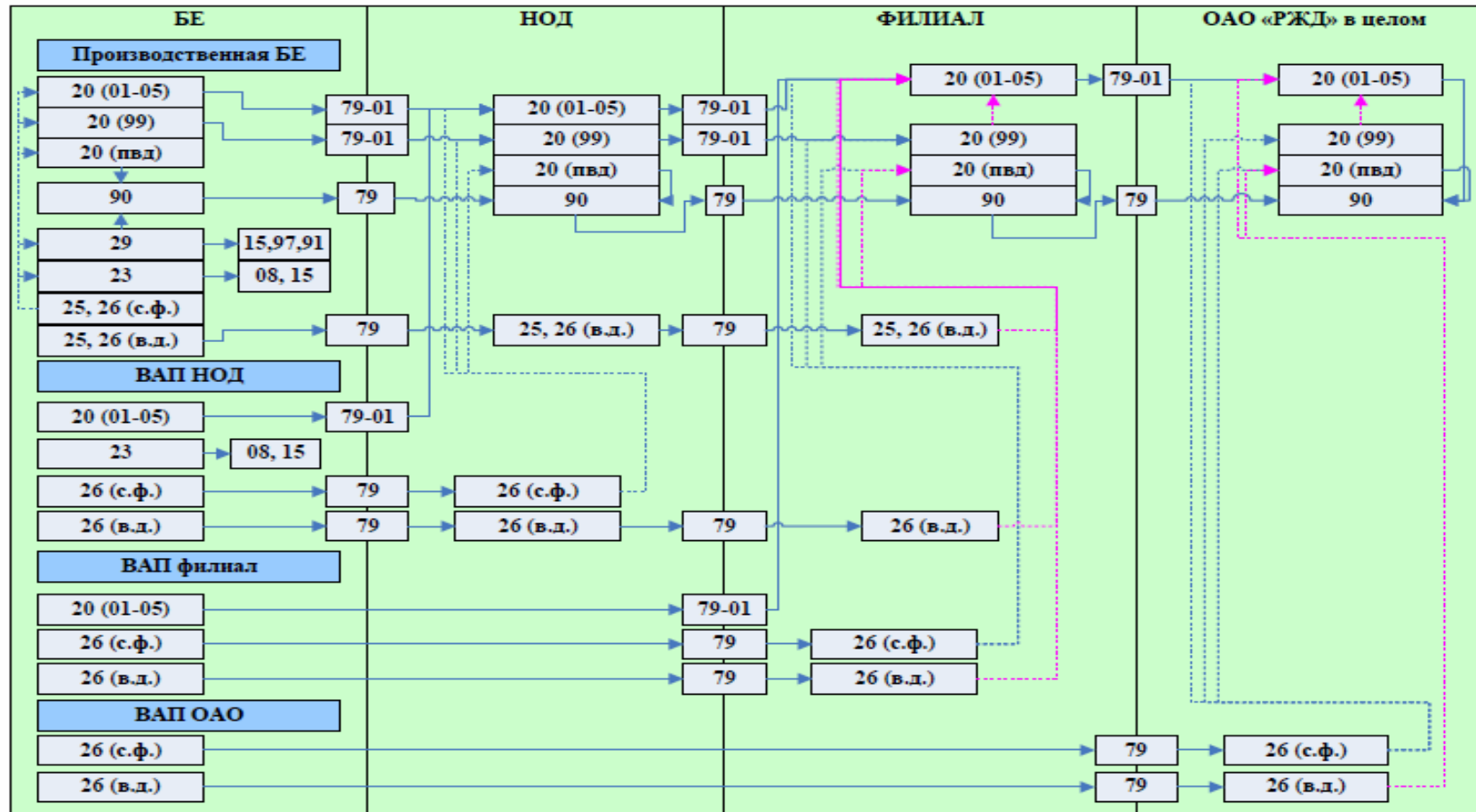
Подразделение	Основные функции
1	2
ОЦО-Узел	1. Оформление первичными документами хозяйственных операций. Создание электронного образа документа; 2. Формирование карточки первичных документов; 3. Отправка ПД/ЭОД в вышестоящее подразделение ОЦО. 4. Оформление первичными документами хозяйственных операций ОЦО-Узел. Создание электронного образа документа; 5. Приемка ПД/ЭОД от нижестоящего подразделения ОЦО; 6. Проверка первичных документов на соответствие требованиям нормативных документов РФ и Альбому форм первичной учетной документации ОАО «РЖД»; 7. Возврат ПД для исправления; 8. Ввод в АСУ данных ПД на основании ПД/ЭОД;
ОЦО-Регион	1. Оформление первичными документами хозяйственных операций ОЦО-Регион. Создание электронного образа документа; 2. Проверка первичных документов на соответствие требованиям нормативных документов РФ и Альбому форм первичной учетной документации ОАО «РЖД»; 3. Возврат ПД Заказчику для исправления; 4. Ввод в АСУ данных ПД на основании ПД/ЭОД; 5. Контроль соблюдения полноты и качества ввода в АСУ данных; 6. При обнаружении ошибок соблюдения полноты и качества ввода в АСУ данных на уровне ОЦО-Узел в процессе контроля, осуществляемого на уровне ОЦО-Регион, принимается решение об открытии периодов в АСУ для внесения корректировок; 7. Закрытие периодов в АСУ; 8. Формирование и передача в ОЦО-Центр бухгалтерской отчетности ОЦО-Регион.
ОЦО-Центр	1. Оформление первичными документами хозяйственных операций ОЦО-Центр. Создание электронного образа документа; 2. Проверка первичных документов на соответствие требованиям нормативных документов РФ и Альбому форм первичной учетной документации ОАО «РЖД»; 3. Возврат ПД для исправления; 4. Ввод в АСУ данных ПД на основании ПД/ЭОД; 5. Контроль соблюдения полноты и качества ввода в АСУ данных; 6. При обнаружении ошибок соблюдения полноты и качества ввода в АСУ данных на уровне ОЦО-Регион в процессе контроля, осуществляемого на уровне ОЦО-Центр, принимается решение об открытии периодов в АСУ для внесения корректировок; 7. Закрытие периодов в АСУ; 8. Выборка необходимой информации для формирования отчетности; 9. Формирование бухгалтерской отчетности ОЦО-Собственно.

**Группировка фактов хозяйственной жизни ОАО «РЖД»
по внутрихозяйственным расчетам**

Внутрихозяйственные расчеты	
первого типа	второго типа
Передача расходов по перевозкам	Передача доходов, связанных с перевозками
Передача доходов и расходов по обычным видам деятельности	Получение денежных средств за другое подразделение (филиал)
Передача расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость	Перечисление денежных средств за другое подразделение (филиал)
Передача сальдо прочих доходов и расходов, а также сумм начисленного ЕНВД, пеней и штрафов по налогам и сборам	Передача суммы дооценки при выбытии объектов основных средств
Передача расчетов по суммам, причитающимся иностранным железным дорогам	Передача сумм уценки (сумм дооценки в пределах суммы уценки, проведенной в прошлых отчетных периодах) объектов основных средств
Передача расчетов по суммам тарифа по перевозкам	Передача сумм по централизованным договорам для отнесения в состав расходов
Передача расчетов по суммам возвратов за проездные (перевозочные) документы, произведенных на дороге, отличной от дороги продаж	Передача сумм в ОАО «РЖД» собственно для отнесения в состав прочих расходов
Передача расчетов за выполненные работы и оказанные услуги другими перевозчиками	
Передача затрат по капитальным вложениям в объекты основных средств	
Передача затрат по заготовлению, приобретению оборудования к установке	
Передача материально-производственных запасов в рамках инвестиционной программы	
Передача денежных средств в рамках инвестиционной программы	

Внутрихозяйственные расчеты	
первого типа	второго типа
Передача дебиторской и кредиторской задолженности по капитальным вложениям	
Передача затрат по капитальным вложениям в объекты НИОКР	
Прочее перемещение активов и пассивов	
Передача первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств	
Передача сумм начисленной амортизации	
Передача материально-производственных запасов в рамках текущей деятельности	
Передача денежных средств в рамках текущей деятельности	
Перемещение дебиторской и кредиторской задолженности по текущей деятельности	
Передача расходов по электроэнергии, услугам связи и коммунальным услугам	
Передача финансовых вложений в дочерние и зависимые общества	
Передача финансовых вложений в негосударственные учреждения	
Передача добавочного капитала	
Передача средств целевого финансирования	
Передача сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
Прочее перемещение активов и пассивов	
Передача сальдо закрытого лицевого счета ОАО по платежам в бюджет и внебюджетные фонды	

Действующая схема закрытия 79 счета по уровням управления ОАО «РЖД»



Порядок применения при отражении расчетов по перемещению денежных средств на финансирование текущей деятельности структурных подразделений, заключенным в централизованном порядке и связанным с получением финансирования подразделениями ОАО «РЖД», отражаются с использованием субсчета 79-09-04 «Передача денежных средств в рамках текущей деятельности».

При этом весь полученный от филиала объем финансирования структурное подразделение использует самостоятельно через свои текущие счета в банке.

Такой порядок расчетов ведется в Приволжской Дирекции по тепловодоснабжению (ЦДТВ – БЕ 2078), Приволжской Дирекции связи, Приволжской Дирекции по ремонту пути и т.д. (таблица 1).

Таблица 1 – Порядок учета денежных средств, передаваемых на финансирование текущей деятельности

Содержание хозяйственной операции	Отражение в подразделении-отправителе		Отражение в подразделении-получателе	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Передача денежных средств на финансирование текущей деятельности	79-09-04	50	50	79-09-04
	(подразделение-получатель) – филиалы ОАО «РЖД» (ЦДТВ)	51	51	(подразделение-отправитель) – филиалы ОАО «РЖД» (ЦДТВ)
		52	52	
		55	55	
		57	57	

Так, Дирекция по тепловодоснабжению (ДТВ) имеет три текущих счета в банке:

- расчетный счет для проведения операций по перечислению денежных средств на лицевые счета сотрудников, выплаты федеральных, региональных и местных налогов в местные налоговые органы на общих условиях налогообложения, страховые выплаты, кредиторскую и дебиторскую задолженность;

- доходный счет для получения денежных средств от пользователей (юридические и физические лица) услуг дирекции по водоснабжению и теплоснабжению;

- технический (подсобный) счет для приема платежей от населения по жилищно-коммунальным услугам.

Финансирование дирекции осуществляется Центральной Дирекцией по тепловодоснабжению – филиалом ОАО «РЖД» (ЦДТВ – БЕ 2071). При этом структурное подразделение делает заявку на финансирование в разбивке по финансовым позициям и видам деятельности, соответствующим платежному балансу дирекции.

При этом в учете факты по внутрихозяйственным расчетам отражаются следующими бухгалтерскими проводками (таблица 2).

Порядок финансирования структурного подразделения ОАО «РЖД» представлен на рисунке 1.

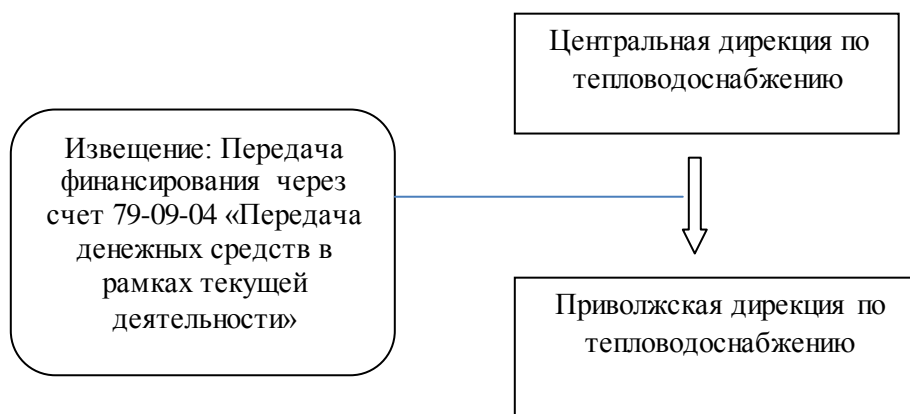


Рисунок 1. Информационные потоки по факту передачи финансирования структурному подразделению

Таблица 2 – Действующий порядок отражения фактов по внутрихозяйственным расчетам

Факт хозяйственной жизни	Дебет				Кредит			
	Синтетический счет	1-ый уровень аналитического признака	2-ой уровень аналитического признака	3-ий уровень аналитического признака	Синтетический счет	1-ый уровень аналитического признака	2-ой уровень аналитического признака	3-ий уровень аналитического признака
		По передаваемым активам, обязательствам, доходам и расходам	По передаваемым активам, обязательствам, доходам и расходам внутри видов внутрихозяйственных расчетов	По подразделениям – бизнес-единицам		По получаемым активам, обязательствам, доходам и расходам от другого подразделения	По получаемым активам, обязательствам, доходам и расходам в разрезе отечественной и иностранной валют	По подразделениям – бизнес-единицам
Перечисление финансирования от вышестоящей структуры – Центральной Дирекции по тепловодоснабжению	79	09	04	2078	57	01	00	0010 (обозначение валюты)
	Внутрихозяйственные расчеты	По прочим операциям	Передача денежных средств в рамках текущей деятельности	Приволжская Дирекция по тепловодоснабжению	Переводы в пути	Получение средств на счет от другого подразделения	Получение денежных средств на счет в рублях РФ для перечисления на счет другого подразделения	
Передача финансирования структурному подразделению	57	01	00	0010	79	09	04	2071
	Переводы в пути	Перечисление на счет др. подразделения	Списание денежных средств со счета в рублях РФ для перечисления на счет другого подразделения		Внутрихозяйственные расчеты	По прочим операциям	Передача денежных средств в рамках	Центральная Дирекция по тепловодоснабжению

Ю						текущей деятельнос ти	
---	--	--	--	--	--	-----------------------------	--

Дирекция также имеет доходный и технический счета, на которых формируются доходные суммы, полученные от контрагентов на оказанные услуги. Данные денежные средства ежедневно передаются в вышестоящую структуру (центральную дирекцию). При этом на факт передачи собственных средств делается следующая бухгалтерская запись (рисунок 2).

Дебет счета 79-09-04-2071 «Передача денежных средств в рамках текущей деятельности Центральной Дирекции по тепловодоснабжению».

Кредит счета 57-01-00-0010 «Отражение передачи денежных средств от структурного подразделения в головную структуру».



Рисунок 2. Информационные потоки по факту передачи сумм собственных доходов дирекции головной структуре ОАО «РЖД»

Второй вариант, когда отсутствует собственный текущий счет у структурного подразделения, внутрихозяйственные расчеты по перечислению денежных средств за другое подразделение (структурное подразделение филиала, в частности, Дирекция инфраструктуры – его структурное подразделение ПЧ – путевая часть) отражаются в разрезе получателей (получатели это структурные подразделения дирекции, не имеющие свои текущие счета) денежных средств с использованием субсчетов:

- 79-09-50 «Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от продажи ТМЦ контрагентам» (кредиторская задолженность, расчетно-кассовое обслуживание и т.д);

- 79-09-52 «Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений»;

- 79-09-53 «Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от прочих покупателей и заказчиков»;

- 79-09-57 «Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от бюджета»;

- 79-09-58 «Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от персонала»;

- 79-09-59 «Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от прочих дебиторов» и т.д.

Однако, следует отметить, что при перечислении денежных средств за другое подразделение в учете подразделения ОАО «РЖД» (в частности, Дирекция инфраструктуры погашает кредиторскую задолженность Путевой части, которая является структурной единицей Дирекции инфраструктуры, поэтому погашение обязательств дирекция передает извещениями),

перечислившего денежные средства, не отражается возникновение задолженности, подлежащей погашению.

Извещение составляется в подразделении, перечислившем денежные средства за другое подразделение (таблица 1).

Таблица 1 – Факт хозяйственной жизни по передаче денежных средств

Содержание хозяйственной операции	Отражение в подразделении-отправителе		Отражение в подразделении-получателе	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Перечисление денежных средств за другое подразделение	79-09-54	50	58	79-09-54
	79-09-55	51	60	79-09-55
	79-09-56	52	62	79-09-56
	79-09-57	55	66	79-09-57
	79-09-58	57	67	79-09-58
	79-09-59		68	79-09-59
	(подразделение-получатель)		69	(подразделение-отправитель)
	Филиал		70	
	(дирекция ДИ)		71	В частности,
			73	дирекция по
		76	ремонту и	
			эксплуатации	
			путевых маши	
			(ДПМ) –	
			структурное	
			подразделение	
			Дирекции	
			инфраструктуры	

Такой порядок внутривозрастных расчетов осуществляется в Приволжской дирекции инфраструктуры, где ее структурные единицы не имеют собственных текущих банковских счетов. Соответственно все выплаты структурные подразделения дирекции (ПЧ, ЭЧ, ШЧ, ПЦД, ДПМ (БЕ6009) и т.д.) осуществляют через текущие счета Приволжской дирекции инфраструктуры (БЕ 5276). А передача финансирования от головной структуры осуществляется на счет дирекции (рисунок 1).

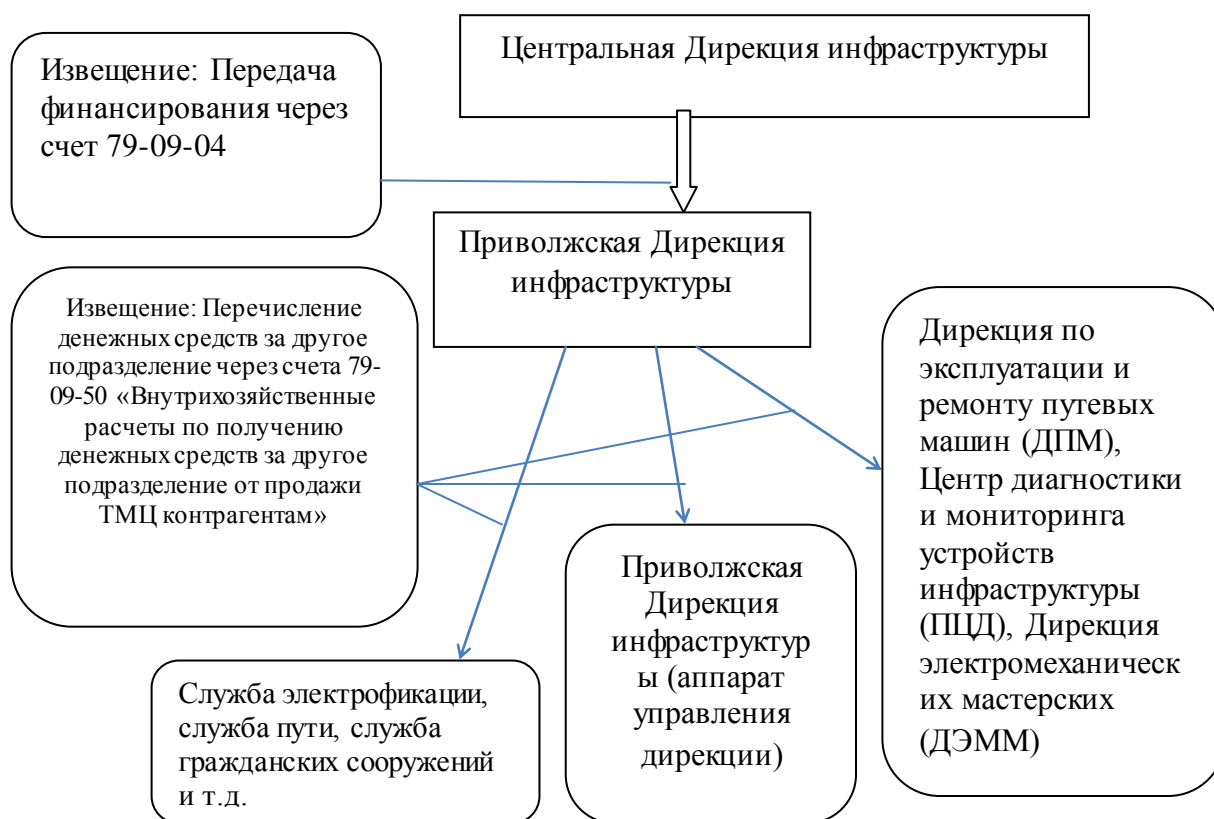


Рисунок 1. Алгоритм передачи сумм финансирования и текущих выплат в дирекции инфраструктуры

В структурных подразделениях формируется оборотно-сальдовая ведомость по главной книге в разрезе 7656* счетов (расчеты по перечислению денежных средств по выплатам при внутрихозяйственных расчетах), которые корреспондируют со счетами 79-09 «Внутрихозяйственные расчеты по прочим операциям» в системе R-3 ЕК АСУФР, т.к. счет 79-09 напрямую не корреспондирует со счетами 60, 70, 68.

Так, факты хозяйственной жизни по внутрихозяйственным расчетам Дирекции инфраструктуры с ее структурными подразделениями отражаются следующим образом (на примере Дирекции по ремонту и эксплуатации путевых машин) (таблица 2).

Таблица 2 – Действующий порядок отражения фактов по внутрихозяйственным расчетам

Факт хозяйственной жизни	Дебет				Кредит			
	Синтетический счет	1-ый уровень аналитического признака	2-ой уровень аналитического признака	3-ий уровень аналитического признака	Синтетический счет	1-ый уровень аналитического признака	2-ой уровень аналитического признака	3-ий уровень аналитического признака
		По передаваемым активам, обязательствам, доходам и расходам	По передаваемым активам, обязательствам, доходам и расходам внутри видов внутрихозяйственных расчетов	По подразделениям – бизнес-единицам		По полученным активам, обязательствам, доходам и расходам при перечислении другим подразделением	По видам платежам в пользу работников и других контрагентов	Вид деятельности структурного подразделения
Передача расчетно-кассового обслуживания, оплаты кредиторской задолженности контрагентам	79 Внутрихозяйственные расчеты	09 По прочим операциям	50 Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от продажи ТМЦ контрагентам	6009 Приволжская Дирекция по ремонту и эксплуатации путевых машин	76 Расчеты с прочими дебиторам и кредиторами	56 Отнесение полученных по внутрихозяйственным расчетам сумм на расчеты по перечислению денежных средств по выплатам	01 Выплаты в пользу контрагентов (поставщик и и подрядчик и)	0010 По текущей деятельности
Факт	Дебет	Кредит	Факт	Дебет	Кредит	Факт	Дебет	Кредит

хозяйственной жизни			хозяйственной жизни			хозяйственной жизни		
Передача оплаты на лицевые счета сотрудников	79 Внутрихозяйственные расчеты	09 по прочим операциям	52 Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений	6009 Приволжская Дирекция по ремонту и эксплуатации путевых машин	76 Расчеты с прочими дебиторам и кредиторами	56 отнесение полученных по внутрихозяйственным расчетам сумм на расчеты по перечислению денежных средств по выплатам	02 Выплаты в пользу работников	0010 По текущей деятельности
Передача оплаты НДС	79 Внутрихозяйственные расчеты	09 по прочим операциям	70 Внутрихозяйственные расчеты по получению денежных средств за другое подразделение от налогов и сборов	6009 Приволжская Дирекция по ремонту и эксплуатации путевых машин	76 Расчеты с прочими дебиторам и кредиторами	56 внутрихозяйственные расчеты сумм на расчеты по перечислению денежных средств по выплатам	03 Выплаты в пользу бюджетных организаций	0012 Оплата налогов и сборов по текущей деятельности подразделения

Сравнение положений отечественных и международных правил в отношении порядка регулирования учета и отчетности связанных лиц

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
Определение связанных сторон	Пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [7]	Юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или, на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние	Пункт 9 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в ред. от 17.12.2014)[14]	Связанная сторона – это частное лицо или предприятие, связанное с предприятием, составляющим свою финансовую отчетность (в настоящем стандарте именуемым «отчитывающееся предприятие»), а именно:	Определение связанных сторон согласно ПБУ 11/2008 в сравнении с терминологией МСФО 24 раскрывает экономическое содержание терминологического аппарата, но не предусматривает такие формы связанных сторон как ассоциированное предприятие, совместное предпринимательство, старший руководящий персонал, ключевой управленческий персонал
	Пункт 6 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [7]	1. Юридическое и (или) физическое лицо, контролирующее или оказывающее на экономический субъект, составляющий бухгалтерскую отчетность, значительное влияние. 2. Экономический субъект, составляющий бухгалтерскую отчетность, который контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо.		1. Частное лицо или близкие родственники данного частного лица являются связанной стороной отчитывающегося предприятия, если данное лицо: - осуществляет контроль или совместный контроль над отчитывающимся предприятием; - имеет значительное влияние на отчитывающееся	

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
				<p>предприятие; - входит в состав старшего руководящего персонала отчитывающегося предприятия или его материнского предприятия. 2. Предприятие является связанной стороной отчитывающегося предприятия, если к нему применяется какое-либо из следующих условий: - Данное предприятие и отчитывающееся предприятие являются членами одной группы (что означает, что каждое материнское, дочернее и другое дочернее предприятие является связанной стороной другим предприятиям данной группы). - Одно предприятие является ассоциированным предприятием другого</p>	

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
				<p>или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство (или одно предприятие является ассоциированным предприятием члена той группы, в которую входит другое предприятие, или их отношения характеризуются как совместное предпринимательство).</p> <p>- Оба предприятия осуществляют совместное предпринимательство с одной и той же третьей стороной.</p> <p>- Одно предприятие осуществляет совместное предпринимательство с третьей стороной, а другое предприятие является ассоциированным предприятием данной третьей стороны.</p>	

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
				<p>- Сторона представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданный для работников отчитывающегося предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной отчитывающегося предприятия. Если отчитывающееся предприятие само является таким планом, работодатели, осуществляющие взносы в данный план, также являются связанными сторонами отчитывающегося предприятия.</p> <p>- Предприятие находится под контролем или совместным контролем лица, указанного в пп. 1.</p> <p>- Лицо, указанное в пп. 1 абзац</p>	

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
				<p>1, имеет значительное влияние на предприятие или входит в состав старшего руководящего персонала предприятия (или его материнского предприятия).</p> <p>- Предприятие или любой член группы, частью которой оно является, оказывает услуги ключевого управленческого персонала отчитывающемуся предприятию или его материнскому предприятию.</p>	
<p>Определение операций со связанной стороной</p>	<p>Пункт 5 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [7]</p>	<p>Операцией между организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной считается любая операция по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств (независимо от получения платы или иного встречного предоставления) между</p>	<p>Пункт 9 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в ред. от 17.12.2014)[14]</p>	<p>Операция со связанной стороной – передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитывающимся предприятием и связанной с ним стороной, независимо от того, взимается ли при этом плата.</p>	<p>Понятие операций со связанными сторонами, представленное в двух стандартах, имеют одинаковое экономическое содержание</p>

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
		организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, и связанной стороной			
Определение близких родственников	Пункт 9 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [7]	Определение отсутствует	Пункт 9 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в ред. от 17.12.2014)[14]	Близкие родственники частного лица – это члены семьи, которые, как ожидается, могут влиять на такое частное лицо или оказаться под его влиянием в ходе проведения операций с предприятием. В их число могут входить: - дети, а также супруг (супруга) или гражданский супруг (супруга) такого лица; - дети супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица; и - иждивенцы такого лица, супруга (супруги) или гражданского супруга (супруги) такого лица	В ПБУ 11/2008 имеется указание на то, что перечень связанных сторон устанавливается экономическим субъектом самостоятельно на основе ПБУ 11/2008, исходя из содержания отношений между ним и связанной стороной с учетом требования приоритета содержания перед формой
Определение старшего руководящего персонала	Пункт 11 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных	Под основным управленческим персоналом организации понимаются руководители (генеральный директор, иные лица, осуществляющие полномочия	Пункт 9 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS)	Старший руководящий персонал – лица, которые уполномочены и ответственны за планирование, управление и контроль	Имеет место разное название руководящего персонала, но с одинаковой смысловой нагрузкой

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
	сторонах» (ПБУ 11/2008) [7]	единоличного исполнительного органа организации), их заместители, члены коллегиального исполнительного органа, члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации, а также иные должностные лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации	24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в ред. от 17.12.2014)[14]	над деятельностью предприятия, прямо или косвенно, в том числе директора (исполнительные или иные) этого предприятия	
Определение контроля	Пункт 7 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [7]	Юридическое и (или) физическое лицо, как правило, имеет возможность определять решения, принимаемые другим юридическим лицом, с целью получения экономической выгоды от деятельности последнего (контролирует другое юридическое лицо), когда такое юридическое и (или) физическое лицо имеет: - в силу своего участия в хозяйственном обществе (товариществе) либо в соответствии с полномочиями, полученными	Пункт 9 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в ред. от 17.12.2014)[14]	Определения «контроль», «совместный контроль» прописаны в МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия», соответственно, и используются в МСФО 24 в установленных указанными МСФО значениях	Понятие контроля, приведенное в ПБУ 11/2008, соответствует толкованиям, приведенным в МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IAS) 28, где под контролем понимают возможность управления финансово-хозяйственной политикой экономического субъекта с целью получения выгоды от его деятельности. При этом в ПБУ 11/2008 приведена взаимосвязь между контролем и размером процентов доли участия материнской компании в обществе или товариществе

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
		<p>от других лиц, более 50% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале этого хозяйственного общества (товарищества);</p> <p>- право распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции (доли) в уставном (складочном) капитале этого хозяйственного общества (товарищества) либо составляющих уставный (складочный) капитал вкладов, долей данного юридического лица и имеет возможность определять решения, принимаемые таким юридическим лицом</p>			<p>либо праве распоряжаться ею. При этом термин «контролируемый экономический субъект» можно признать как дочернее общество, под которым согласно ст. 105 ГК РФ понимается «хозяйственное общество...», если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом».</p> <p>Что касается права распоряжения количеством голосов, то такое общество может быть признано как зависимое, под которым согласно ст. 106 ГК РФ понимается «хозяйственное общество...», если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более двадцати процентов голосующих акций акционерного общества с ограниченной</p>

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
					ответственностью». При этом можно считать, что экономическое содержание понтия «зависимая компания» достаточно схоже с понятием «ассоциированной компании», используемым в МСФО 24.
Определение значительного влияния	Пункт 8 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [7]	Юридическое и (или) физическое лицо оказывает значительное влияние на другое юридическое лицо, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другого юридического лица, но не контролирует его. Значительное влияние может иметь место в силу участия в уставном (складочном) капитале, положений учредительных документов, заключенного соглашения, участия в наблюдательном совете и других обстоятельств	Пункт 9 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в ред. от 17.12.2014)[14]	Определения «значительное влияние» прописаны в МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия», соответственно, и используются в МСФО 24 в установленных указанными МСФО значениях	Различия минимальны. Экономический смысл одинаков, поэтому значительное влияние необходимо рассматривать как возможность участия при принятии управленческих решений другого экономического субъекта, но без возможности его контролировать: - путем владения долями в капитале или значительным пакетом акций; - по учредительным документам или соглашениям; - путем участия в наблюдательном совете
Раскрытие информации об операциях со связанными сторонами	Пункт 10 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)	Если в отчетном периоде организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, проводила операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум,	Пункт 18, 18А Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о	Если между предприятием и его связанными сторонами проводились операции в течение периодов, представленных в финансовой отчетности,	В ПБУ 11/2008 не выделена отдельно информация по суммам, затраченным на оплату услуг ключевого управленческого персонала, предоставленных отдельной управляющей компанией

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
	[7]	<p>следующая информация:</p> <ul style="list-style-type: none"> - характер отношений; - виды операций; - объем операций <p>каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);</p> <ul style="list-style-type: none"> - стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям; - условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форму расчетов; - величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; - величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам. <p>Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции со связанными сторонами, могут быть сгруппированы, за</p>	<p>связанных сторонах» (в ред. от 17.12.2014)[14]</p>	<p>предприятие раскрывает характер отношений со связанными сторонами, а также информацию об операциях и остатках по ним, включая обязательства, необходимую пользователям для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность.</p> <p>Раскрываемая информация должна включать, как минимум, следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) сумму операций; б) сумму остатков по таким операциям, включая обязательства, а также: <ul style="list-style-type: none"> - условия их проведения, включая наличие обеспечения, а также характер возмещения, предоставляемого при расчете; -) данные о 	

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
		исключением случаев, когда обособленное раскрытие их необходимо для понимания влияния операций со связанными сторонами на бухгалтерскую отчетность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность		любых предоставленных и полученных гарантий; в) резервы по сомнительным долгам, относящиеся к остаткам по операциям со связанными сторонами; г) затраты, признанные в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов связанных сторон. Суммы, затраченные предприятием на приобретение услуг ключевого управленческого персонала, предоставленных отдельной управляющей компанией, должны раскрываться в отчетности	
Раскрытие информации о вознаграждении ключевого управленческого	Пункт 12 Положения по бухгалтерскому учету "Информация о	В составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о	Пункт 17, 17А Международного стандарта финансовой отчетности	Предприятие раскрывает информацию о компенсациях старшему	В МСФО 24 отсутствует деление на краткосрочные и долгосрочные вознаграждения. В ПБУ 11/2008 даются более

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
персонала	связанных сторонах" (ПБУ 11/2008) [7]	размерах вознаграждений, выплачиваемых такой организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из следующих видов выплат: а) краткосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты (оплата труда за отчетный период, начисленные на нее налоги и иные обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды, ежегодный оплачиваемый отпуск за работу в отчетном периоде, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и т.п. платежи в пользу основного управленческого персонала); б) долгосрочные вознаграждения – суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты: - вознаграждения по окончании трудовой деятельности (платежи	(МСФО) (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах" (в ред. от 17.12.2014)[14]	руководящему персоналу предприятия в целом и по каждой из приведенных ниже категорий: - краткосрочные вознаграждения работникам; - вознаграждения по окончании трудовой деятельности; - прочие долгосрочные вознаграждения; - выходные пособия; - выплаты, основанные на акциях. Если предприятию предоставляются услуги ключевого управленческого персонала другим предприятием («управляющей компанией»), предприятие не обязано применять требования в отношении вознаграждения, выплаченного или подлежащего выплате	детальные виды вознаграждений, что расширяет аналитику их учета

Наименование	Источник	РСБУ	Источник	МСФО	Комментарий автора
		<p>(взносы) организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу основного управленческого персонала со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), иные платежи, обеспечивающие выплаты пенсий и другие социальные гарантии основному управленческому персоналу по окончании ими трудовой деятельности);</p> <ul style="list-style-type: none"> - вознаграждения в виде опционов эмитента, акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе; - иные долгосрочные вознаграждения 		<p>управляющей компанией ее работникам или директорам</p>	

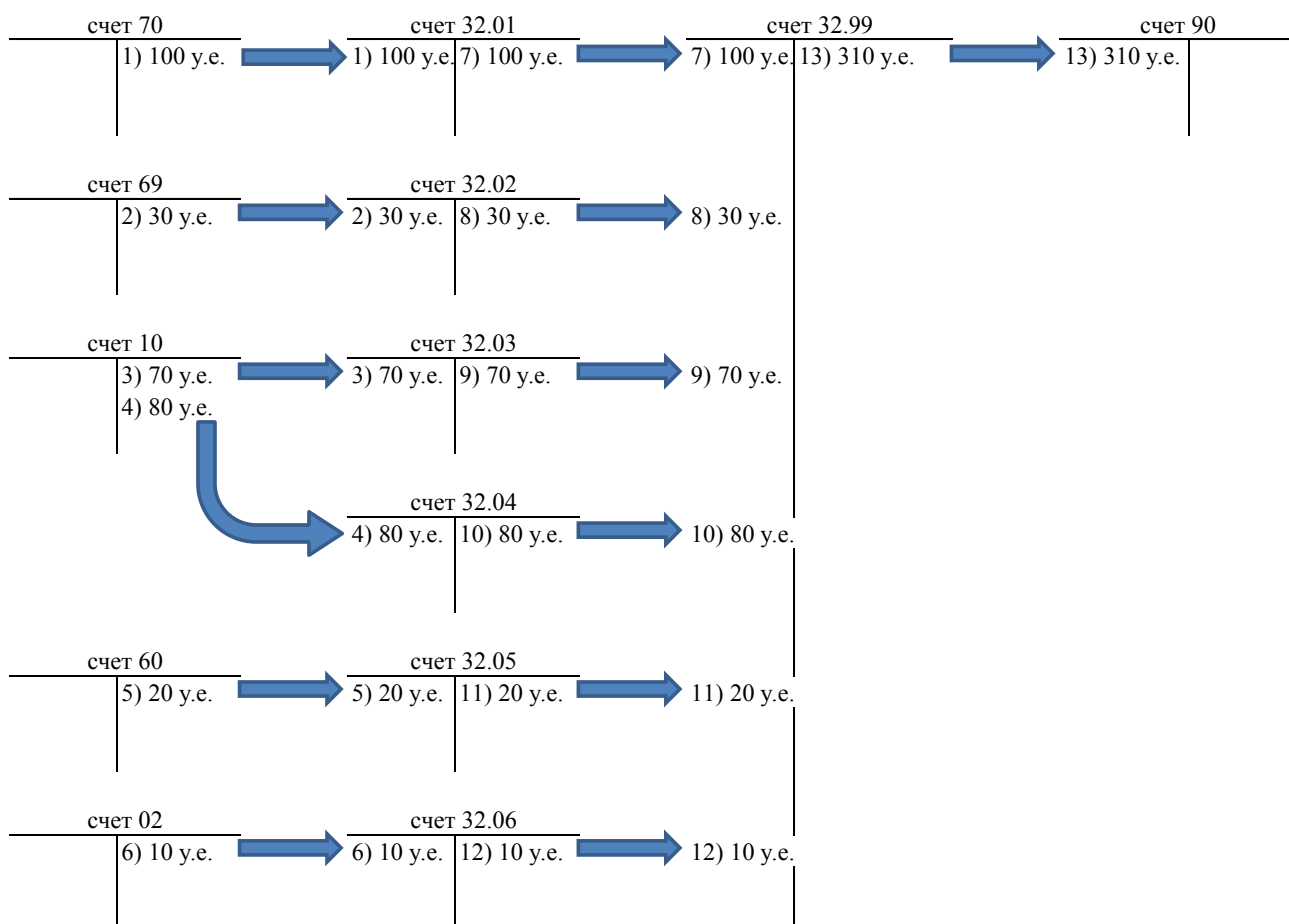
Перечень систематизированных переходных счетов

В.Б. Ивашевич [78, С. 291-292]	Инструкция по ведению управленческого учета с применением 32-х счетов			
Наименование счета	Наименование счета	Субсчета по элементам затрат	Счета аналитического учета порядка по элементам затрат	Счета аналитического учета по элементам затрат
		для учета фактических и плановых затрат	для учета фактических затрат	для учета плановых затрат
«Учет издержек и доходов»	Сч. 32 «Расходы»	32-01 «Затраты на оплату труда»	32-01-000-000 «Затраты на оплату труда»	32-01-999-999 «Затраты на оплату труда»
«Издержки производства продукции, работ, услуг»		32-02 «Отчисления на социальные нужды»	32-02-000-000 «Отчисления на социальные нужды»	32-02-999-999 «Отчисления на социальные нужды»
«Издержки производства по центрам ответственности»		32-03 «Материальные затраты»	32-03-000-100 «Материалы, используемые в процессе производства»	32-03-999-999 «Материалы»
«Расходы отчетного периода»			32-03-000-200 «Материалы верхнего строения пути»	
«Перераспределение расходов»			32-03-000-300 «Запчасти для ремонта подвижного состава и других машин и оборудования»	
«Перераспределение доходов»			32-03-000-400 «Смазочные материалы»	
			32-03-000-500 «Строительные материалы»	
	32-03-000-600 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»			
	32-03-000-700 «Канцтовары и типографские расходы, бланки»			
	32-03-000-800 «Материалы прочие»			
	32-03-900-000 «Материалы прочие»			

32-04 «Топливо»	32-04-000-100 «Дизельное топливо»	32-04-999-999 «Топливо»
	32-04-000-200 «Мазут»	
	32-04-000-300 «Нефть»	
	32-04-000-400 «Бензин»	
	32-04-000-500 «Уголь»	
	32-04-000-600 «Газ»	
	32-04-000-700 «Сланец»	
	32-04-000-800 «Дрова»	
	32-04-000-900 «Торф»	
	32-04-900-000 «Прочее»	
32-05 «Электроэнергия»	32-05-000-000 «Стоимость покупной электроэнергии»	32-05-999-999 «Электроэнергия»
32-06 «Амортизация основных фондов»	32-06-000-000 «Амортизация основных фондов»	32-06-999-999 «Амортизация основных фондов»
32-07 «Другие прочие затраты»	32-07-000-100 «Другие прочие затраты»	32-07-999-999 «Прочие затраты»
	32-07-000-400 «Подъемные»	
	32-07-000-500 «Оплата услуг связи»	
	32-07-000-600 «Плата за аренду»	
	32-07-000-700 «Плата за охрану объектов»	
	32-07-000-800 «Лицензии, сертификаты, технические паспорта»	
	32-07-000-900 «Представительские расходы»	
	32-07-001-000 «Расходы на рекламу»	
	32-07-001-100 «Командировочные расходы в пределах норм»	
	32-07-001-200 «Командировочные расходы сверх норм»	
	32-07-001-300 «Консультационные, информационные, аудиторские услуги»	
	32-07-001-400 «Расходы на страхование имущества»	

			32-07-001-500 «Расходы на страхование работников»	
			32-07-001-600 «Плата за выбросы в пределах норм»	
			32-07-001-700 «Плата за выбросы сверх норм»	
			32-07-001-900 «Транспортный налог»	
		32-08 «Другие прочие материальные затраты»	32-08-000-100 «Другие прочие материальные затраты»	32-08-999-999 «Прочие материальные затраты»
			32-08-000-200 «Оплата счетов за ремонт»	
			32-08-000-300 «Оплата перевозок для нужд ж/д»	
			32-08-000-400 «Оплата за тепло и горячее водоснабжение»	
			32-08-000-500 «Оплата счетов за воду»	
			32-08-000-600 «Оплата счетов за стоки»	
			32-08-000-700 «Оплата услуг СЭС»	
			32-08-000-800 «Оплата за погрузочно-разгрузочные работы»	
			32-08-000-900 «Оплата счетов за автоуслуги»	
		32-99 «Закрытие периода»	32-99-000-000 «Закрытие периода»	—

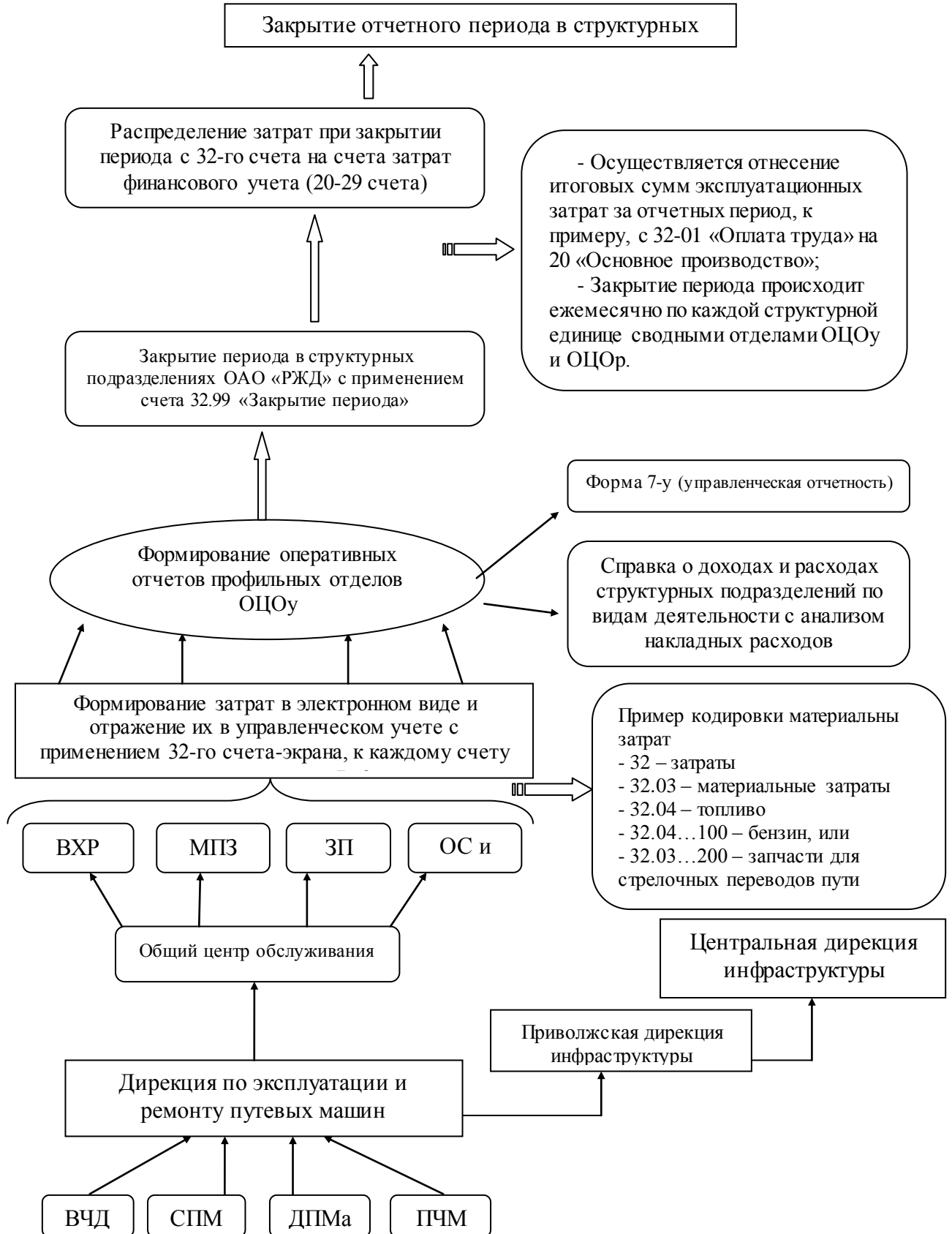
Действующий порядок применения переходного 32-го счета в ОАО «РЖД»



Примечания

1. Факт хозяйственной жизни № 1. Начисление суммы по оплате труда.
2. Факт хозяйственной жизни № 2. Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда.
3. Факт хозяйственной жизни № 3. Списание стоимости материалов в производство при их отпуске со склада.
4. Факт хозяйственной жизни № 4. Списание топлива на перевозочный процесс.
5. Факт хозяйственной жизни № 5. Списание стоимости израсходованной электроэнергии.
6. Факт хозяйственной жизни № 6. Начисление амортизации основных средств.
7. Факты хозяйственной жизни № 7, 8, 9, 10, 11, 12. Закрытие счетов учета по элементам затрат в структурном подразделении.
8. Факт хозяйственной жизни № 13. Признание затрат расходами отчетного периода.

Формирование информации о затратах ОЦО с применением переходного 32-го счета



Принцип привязки статей затрат к балансовым счетам учета эксплуатационных затрат и направлениям использования



Одна статья затрат однозначно закрепляется за одним балансовым счетом учета затрат и одним направлением использования результатов производственно-хозяйственной деятельности



Аналитика «Направление использования результатов деятельности» является ключевым инструментом Классификатора, обеспечивающим сопоставимость управленческого и бухгалтерского учета затрат и управленческой отчетности, включая бюджетные формы

**Предлагаемый перечень счетов управленческого учета с
выделением центров ответственности и статей затрат Приволжской
Дирекции Инфраструктуры (ПДИ)**

Код балансов ой единицы	Код структурно го подразделен ия балансовой единицы	Место возникновения затрат (отдел, участок, околоток, бригада и т.д.)	Номер статьи номенклатуры расходов по элементам затрат	Предлагаемый счет управленческого учета
5276	5276	001	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5276.001.32-01 5276.5276.001.32-02 5276.5276.001.32-03 5276.5276.001.32-04 5276.5276.001.32-05 ... 5276.5276.001.32-09
5276	5276	002	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5276.002.32-01 5276.5276.002.32-02 5276.5276.002.32-03 5276.5276.002.32-04 5276.5276.002.32-05 ... 5276.5276.002.32-09
5276	5276	003	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5276.003.32-01 5276.5276.003.32-02 5276.5276.003.32-03 5276.5276.003.32-04 5276.5276.003.32-05 ... 5276.5276.003.32-09
5276	5276	00n	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5276.00n.32-01 5276.5276.00n.32-02 5276.5276.00n.32-03 5276.5276.00n.32-04 5276.5276.00n.32-05 ... 5276.5276.00n.32-09
5276	5277	001	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5277.001.32-01 5276.5277.001.32-02 5276.5277.001.32-03 5276.5277.001.32-04 5276.5277.001.32-05 ... 5276.5277.001.32-09
5276	5277	002	32-01 32-02 32-03 32-04	5276.5277.002.32-01 5276.5277.002.32-02 5276.5277.002.32-03 5276.5277.002.32-04

			32-05 ... 32-09	5276.5277.002.32-05 ... 5276.5277.002.32-09
5276	5277	003	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5277.003.32-01 5276.5277.003.32-02 5276.5277.003.32-03 5276.5277.003.32-04 5276.5277.003.32-05 ... 5276.5277.003.32-09
5276	5277	00n	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5277.00n.32-01 5276.5277.00n.32-02 5276.5277.00n.32-03 5276.5277.00n.32-04 5276.5277.00n.32-05 ... 5276.5277.00n.32-09
5276	5278	001	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5278.001.32-01 5276.5278.001.32-02 5276.5278.001.32-03 5276.5278.001.32-04 5276.5278.001.32-05 ... 5276.5278.001.32-09
5276	5278	002	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5278.002.32-01 5276.5278.002.32-02 5276.5278.002.32-03 5276.5278.002.32-04 5276.5278.002.32-05 ... 5276.5278.002.32-09
5276	5278	003	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5278.003.32-01 5276.5278.003.32-02 5276.5278.003.32-03 5276.5278.003.32-04 5276.5278.003.32-05 ... 5276.5278.003.32-09
5276	5278	00n	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5278.00n.32-01 5276.5278.00n.32-02 5276.5278.00n.32-03 5276.5278.00n.32-04 5276.5278.00n.32-05 ... 5276.5278.00n.32-09
5276	5279	001	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5279.001.32-01 5276.5279.001.32-02 5276.5279.001.32-03 5276.5279.001.32-04 5276.5279.001.32-05 ... 5276.5279.001.32-09

5276	5279	002	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5279.002.32-01 5276.5279.002.32-02 5276.5279.002.32-03 5276.5279.002.32-04 5276.5279.002.32-05 ... 5276.5279.002.32-09
5276	5279	003	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5279.003.32-01 5276.5279.003.32-02 5276.5279.003.32-03 5276.5279.003.32-04 5276.5279.003.32-05 ... 5276.5279.003.32-09
5276	5279	00n	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5279.00n.32-01 5276.5279.00n.32-02 5276.5279.00n.32-03 5276.5279.00n.32-04 5276.5279.00n.32-05 ... 5276.5279.00n.32-09
5276	5280	001	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5280.001.32-01 5276.5280.001.32-02 5276.5280.001.32-03 5276.5280.001.32-04 5276.5280.001.32-05 ... 5276.5280.001.32-09
5276	5280	002	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5280.002.32-01 5276.5280.002.32-02 5276.5280.002.32-03 5276.5280.002.32-04 5276.5280.002.32-05 ... 5276.5280.002.32-09
5276	5280	003	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5280.003.32-01 5276.5280.003.32-02 5276.5280.003.32-03 5276.5280.003.32-04 5276.5280.003.32-05 ... 5276.5280.003.32-09
5276	5280	004	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.5280.00n.32-01 5276.5280.00n.32-02 5276.5280.00n.32-03 5276.5280.00n.32-04 5276.5280.00n.32-05 ... 5276.5280.00n.32-09
5276	6009	001	32-01 32-02 32-03	5276.6009.001.32-01 5276.6009.001.32-02 5276.6009.001.32-03

			32-04 32-05 ... 32-09	5276.6009.001.32-04 5276.6009.001.32-05 ... 5276.6009.001.32-09
5276	6009	002	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.6009.002.32-01 5276.6009.002.32-02 5276.6009.002.32-03 5276.6009.002.32-04 5276.6009.002.32-05 ... 5276.6009.002.32-09
5276	6009	003	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.6009.003.32-01 5276.6009.003.32-02 5276.6009.003.32-03 5276.6009.003.32-04 5276.6009.003.32-05 ... 5276.6009.003.32-09
5276	6009	00n	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.6009.00n.32-01 5276.6009.00n.32-02 5276.6009.00n.32-03 5276.6009.00n.32-04 5276.6009.00n.32-05 ... 5276.6009.00n.32-09
5276	6024	001	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.6024.001.32-01 5276.6024.001.32-02 5276.6024.001.32-03 5276.6024.001.32-04 5276.6024.001.32-05 ... 5276.6024.001.32-09
5276	6024	002	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.6024.002.32-01 5276.6024.002.32-02 5276.6024.002.32-03 5276.6024.002.32-04 5276.6024.002.32-05 ... 5276.6024.002.32-09
5276	6024	003	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ... 32-09	5276.6024.003.32-01 5276.6024.003.32-02 5276.6024.003.32-03 5276.6024.003.32-04 5276.6024.003.32-05 ... 5276.6024.003.32-09
5276	6024	00n	32-01 32-02 32-03 32-04 32-05 ...	5276.6024.00n.32-01 5276.6024.00n.32-02 5276.6024.00n.32-03 5276.6024.00n.32-04 5276.6024.00n.32-05 ...

			32-09	5276.6024.00n.32-09
--	--	--	-------	---------------------

Примечания

1) 5276 – балансовая единица Приволжской Дирекции Инфраструктуры и Приволжской Дирекции Инфраструктуры собственно.

2) Структурные подразделения Приволжской Дирекции Инфраструктуры:

- 5277 – балансовая единица службы пути (ПЧ) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

- 5278 – балансовая единица службы электрификации и электроснабжения (ЭЧ) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

- 5279 – балансовая единица службы автоматики и телемеханики (ШЧ) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

- 5280 – балансовая единица службы вагонного хозяйства (ВЧД) Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

- 6009 – балансовая единица Дирекции по эксплуатации и ремонту путевых машин Приволжской Дирекции Инфраструктуры;

- 6024 – балансовая единица Центр диагностики и мониторинга устройств инфраструктуры Приволжской Дирекции Инфраструктуры.

3) Места возникновения затрат:

- 001 – отдел;

- 002 – дистанция;

- 003 – участок и т.д.

4) Счета управленческого учета:

- 32-01 – «Затраты на оплату труда»;

- 32-02 – «Отчисления на социальные нужды»;

- 32-03 – «Материалы»;

- 32-04 – «Топливо»;

- 32-05 – «Электроэнергия»;

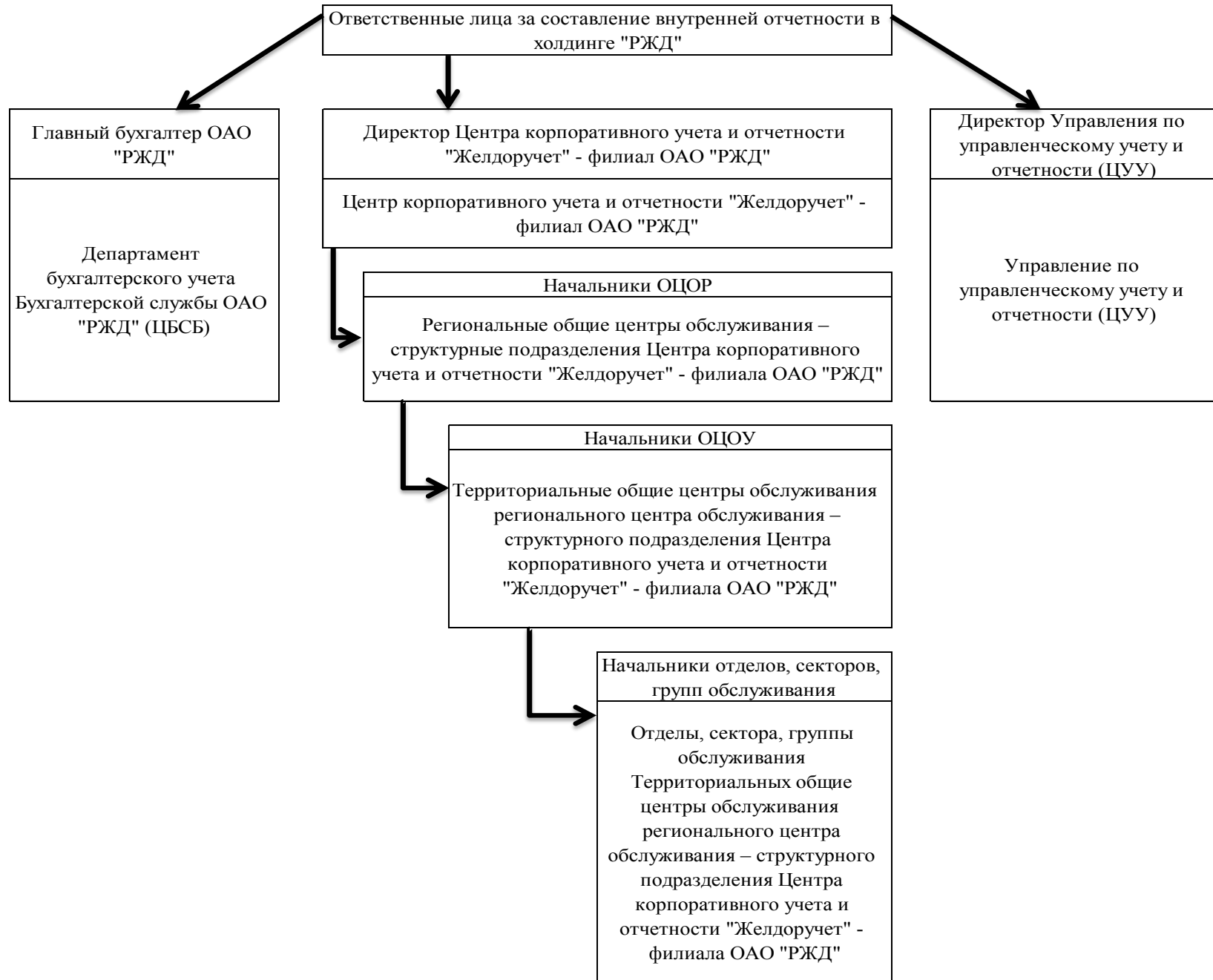
- 32-09 – «Налоги, сборы и иные платежи».

**Перечень аналитических счетов к счету 20 «Основное производство»,
открытых согласно Инструкции по ведению управленческого учета
с применением 32-х счетов в ОАО «РЖД»**

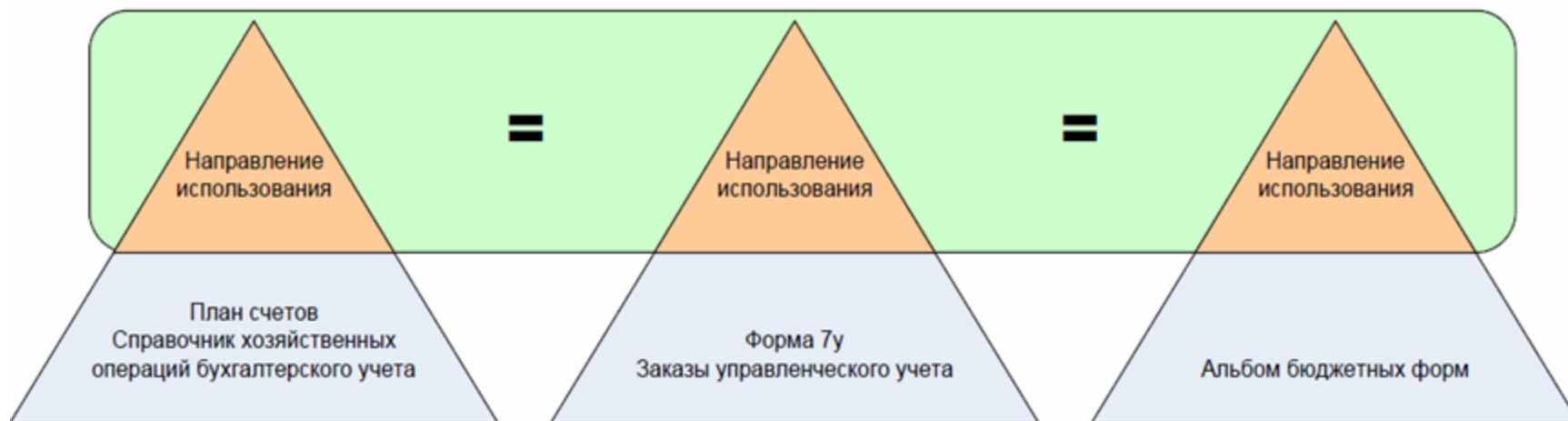
Аналитический счет	Содержание
20-01	расходы по грузовым перевозкам
20-02	расходы по услугам инфраструктуры
20-03	расходы по услугам локомотивной тяги
20-04	расходы по пассажирским перевозкам в дальнем следовании
20-05	расходы по пассажирским перевозкам в пригородном сообщении
20-07	расходы по ремонту подвижного состава
20-08	расходы по строительству объектов инфраструктуры, услугам социальной сферы и прочим видам деятельности
20-09	
20-00	

**Ключевые производственные показатели структурных подразделений
ОАО «РЖД» (на основе проведенного анкетирования)**

Ключевые производственные показатели	Дистанция пути (БЕ5277)	Дирекция по эксплуатации и ремонту путевых машин (БЕ6009)	Дирекция по тепловодоснабжению (БЕ 2078)	Рекомендуемые ключевые показатели, определенные на основе анкеты
Содержание пути	+	+	-	Размер произведенных эксплуатационных расходов за отчетный период
Брак в работе	+	+	+	
Количество повреждений рельсовых путей	+	-	-	
Установлено предупреждений по состоянию путей	+	-	-	Размер использования основных и оборотных средств в производстве
Задержание поездов по обслуживаемым направлениям	+	+	-	
Ремонт стрелочных переводов	-	+	-	Объем выполненных работ и оказанных услуг за отчетный период
Реновация запасных частей	+	+	+	
Объем произведенных услуг по теплоснабжению	-	-	+	Количество затраченного времени на единицу произведенной работы и оказанной услуги
Объем произведенных услуг по водоснабжению	-	-	+	Соотношение количества и качества произведенных работ и оказанных услуг
Объем произведенных услуг по водоотведению	-	-	+	
Подготовка металлолома	+	+	-	
				Доходы организации за отчетный период



Правила соблюдения принципа сопоставимости данных управленческого и бухгалтерского учета



Расшифровка кодов статей затрат в ОАО «РЖД»

1. Общепроизводственные расходы

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
1	2	3	4
0757 (*757)	Затраты по оплате труда производственного персонала за непроработанное время	% от затрат на оплату труда производственного персонала, включенных в статьи прямые производственные расходы (%)	<p>Затраты на оплату труда:</p> <ul style="list-style-type: none"> - оплата очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков (компенсация за неиспользованный отпуск) в соответствии с действующим законодательством, резерв на оплату отпусков персонала, затраты по оплате проезда к месту использования отпуска и обратно, включая оплату провоза багажа, работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации, льготных часов подростков, перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей; - затраты по оплате отпуска перед началом работы выпускникам профессионально-технических учреждений и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное учреждение; - компенсации, выплачиваемые женщинам, находящимся в частично оплачиваемом отпуске по уходу за ребенком до достижения им определенного законодательством возраста; - затраты по оплате работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови; затраты по оплате пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня; - затраты по оплате за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы, не обусловленной трудовым договором, в случаях, предусмотренных законодательством; - выплаты работникам, высвобождаемым из подразделений в связи с их реорганизацией, ликвидацией, сокращением численности работников и штатов;

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>- затраты по оплате труда работников аппарата управления;</p> <p>- стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания, продуктов, выдаваемых бесплатно предметов, остающихся в личном постоянном пользовании, или сумм льгот в связи с их продажей по пониженным ценам, затраты на оплату предоставляемого работникам бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за не предоставление бесплатного жилья, коммунальных услуг и прочее).</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p>
0758 (*758)	Скидка со стоимости форменной одежды, выданной производственному персоналу	Количество человек, получающих одежду со скидкой (чел.)	Затраты на оплату труда: стоимость форменной одежды, выдаваемой в соответствии с законодательством и остающейся в личном постоянном пользовании.
0760 (*760)	Отчисления в резерв на выплату вознаграждения по итогам работы за год	% от затрат на оплату труда производственного персонала, включенных в статьи прямые производственные расходы (%)	Затраты на оплату труда: отчисления, производимые ежемесячно, для образования резерва на выплату вознаграждения по итогам работы за год.
0761 (*761)	Охрана труда и производственная санитария	% от затрат на оплату труда производственного персонала (%)	<p>Затраты по охране труда работников, не относящихся к аппарату управления (по элементам затрат).</p> <p>Затраты по обеспечению безопасных условий труда: устройство и содержание ограждений машин и их движущихся частей, люков, отверстий, сигнализаций, прочих видов устройств некапитального характера, обеспечивающих безопасные условия труда; устройство и содержание дезинфекционных камер, умывальников и других сантехнических устройств, душевых, бань и прачечных на производстве (где предоставление этих услуг работающим связано с особенностями производства и предусмотрено коллективным договором); оборудование рабочих мест специальными устройствами (некапитального характера), обеспечение специальной одеждой, обувью,</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>защитными приспособлениями (при сроке службы менее 1 года), мылом, и в случаях, предусмотренных законодательством, специальным питанием; содержание установок по газированию воды, льдоустановок, холодильников, кипятильников, баков, раздевалок, шкафчиков для спецодежды, сушилок, комнат отдыха, помещений отдыха локомотивных бригад (в том числе затраты по оплате счетов за дезинфекцию, дезинсекцию помещений отдыха бригад); создание других условий, предусмотренных специальными требованиями, а также приобретение справочников и плакатов по охране труда, организация докладов, лекций по охране труда.</p> <p><i>Расходы по спецодежде, стоимость мыла и другие расходы по охране труда общехозяйственного персонала учитываются по статьям 0821 и 0833.</i></p> <p><i>Амортизация основных средств используемых для обеспечения безопасных условий и охраны труда, производственной санитарии учитываются по статье 0771.</i></p> <p><i>Капитальный ремонт основных средств, используемых для обеспечения безопасных условий и охраны труда, производственной санитарии учитываются по статье 0770.</i></p>
0762 (*762)	Командировки и подъемные работников, не относящихся к аппарату управления	Количество человеко-суток командировок работников (производственный персонал), не относящихся к аппарату управления (1 человеко-сутки)	Прочие затраты: затраты по оплате командировочных расходов, подъемных производственному персоналу, заработная плата которого учитывается по статьям 1001-0778.
0765 (*765)	Содержание и эксплуатация оборудования, кроме оборудования и объектов природоохранного	% от стоимости материалов, израсходованных на основное производство (%)	Затраты на оплату труда, включая надбавку к тарифным ставкам (окладам) за разъездной характер работы, работников, обслуживающих механические и силовые установки, рабочих по содержанию в исправности механизмов, оборудования и станков (печники, наладчики, смазчики, электромонтеры, слесари, шорники и т.п.), рабочих по текущему ремонту механизмов, оборудования и инструментов, кроме оборудования и объектов природоохранного назначения, учитываемых по статье 0766. Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения,

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
	назначения		<p>заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах. Отчисления на социальные нужды. Материальные затраты: - материалы для смазывания и содержания в чистоте оборудования, запасные части для ремонта оборудования, вспомогательные материалы, которые не могут быть отнесены на определенный вид работ: электроды, карбид кальция, кислород и т.п.; - топливо для горнов, нагревательных печей, паровых молотов, вагранок, моечных машин и др.; - электроэнергия для работы электромолотов, компрессоров, станков, подъемных кранов и др.; - затраты по оплате счетов за ремонт оборудования и инструмента, техническое обслуживание и ремонт радиостанций. Прочие затраты: сбор за котлонадзор.</p>
0766 (*766)	Содержание и эксплуатация оборудования и объектов природоохранного назначения	Количество объектов природоохранного назначения (1 объект)	<p>Затраты на оплату труда работников, занятых эксплуатацией, текущим ремонтом и обслуживанием очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и другого природоохранного оборудования и объектов, а также захоронением экологически опасных отходов. Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах. Отчисления на социальные нужды. Материальные затраты: - материалы для эксплуатации, текущего ремонта и обслуживания указанных объектов; электроэнергия; - затраты по оплате счетов за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов, ремонт оборудования и объектов природоохранного назначения, очистку сточных вод и другие текущие природоохранные работы.</p>
0767 (*767)	Содержание резервного подвижного	Количество вагоно-суток пассажирских	<p>Затраты на оплату труда работников базы запаса подвижного состава ОАО «РЖД» и железной дороги (в том числе для выполнения сезонных перевозок), а также затраты на оплату труда локомотивных бригад, проводников вагонов и других работников,</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
	состава	содержания резервного подвижного состава, вагоно-суток грузовых, локомотиво-суток (1 вагоно-сутки пассажирские, вагоно-сутки грузовые, локомотиво-сутки)	<p>направляемых для приемки и сопровождения локомотивов и вагонов, следующих на пополнение парка.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материалы, расходуемые при подготовке вагонов для постановки в запас и при передаче из запаса в эксплуатацию, а также на освещение базы запаса и другие нужды; - топливо для отопления помещений базы запаса и пассажирских вагонов в отстое и для растопки паровозов, передаваемых в эксплуатацию; - электроэнергия для освещения помещений и территории базы запаса. <p>Затраты по перемещению локомотивов и вагонов, направляемых в запас и на пополнение рабочего парка.</p> <p>Затраты по поддержанию в исправном состоянии подвижного состава, находящегося на базе запаса.</p> <p>Затраты по ремонту локомотивов и вагонов при постановке в запас и отстой, и расходы, связанные с отправкой локомотивов и вагонов в ремонт на заводы и в другие депо и со следованием подвижного состава к месту назначения по выходе из ремонта, относятся на статьи соответствующего вида ремонта;</p> <p>Амортизационные отчисления.</p>
0768 (*768)	Обслуживание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения	Площадь обслуживаемых зданий производственного назначения, кроме предусмотренных в статьях прямые производственные расходы (1 кв.м)	<p>Затраты на оплату труда работников, занятых уборкой, отоплением, освещением и текущим ремонтом зданий, цехов, мастерских, других зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения, кроме предусмотренных в статьях основных расходов и в статье 0761; затраты на оплату труда дежурных стрелочных постов, обслуживающих тракционные пути, работников по очистке кочегарных и смотровых канав, поворотных кругов и треугольников, по уборке тракционных путей локомотивных и вагонных депо; затраты на оплату труда работников других структурных подразделений, имеющих на балансе железнодорожные пути, по содержанию их в чистоте и очистке от снега, льда, шлака, мусора и прочих загрязнений.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения,</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материалы для освещения, уборки и ремонта; - топливо для отопления помещений и подогрева воды для уборки; <p>электроэнергия;</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты по оплате счетов за ремонт, тепловую энергию, горячее водоснабжение, дезинфекцию, дератизацию помещений. <p>Прочие затраты.</p>
0770 (*770)	Капитальный ремонт основных средств производственного назначения	Количество объектов основных средств производственного назначения, прошедших капитальный ремонт (1 объект)	Затраты на капитальный ремонт основных средств, непосредственно участвующих в процессе производства, кроме затрат, учитываемых по статьям прямых и общехозяйственных расходов.
0771 (*771)	Амортизация основных средств производственного назначения	% от балансовой стоимости производственных основных средств, кроме средств, амортизация которых учитывается по статьям прямые производственные расходы (%)	<p>Суммы амортизации, начисленные на основные средства, непосредственно участвующие в процессе производства, кроме отчислений, учитываемых по статьям прямых производственных расходов.</p> <p>По этой же статье учитывается амортизация специальных вагонов, включая вагоны восстановительных и пожарных поездов.</p>
0772 (*772)	Арендные и лизинговые		Арендные и лизинговые платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, в том числе подвижной состав.

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
	платежи		
0775 (*775)	Исследовательские и испытательные работы		<p>Затраты на оплату труда, включая надбавку к тарифным ставкам (окладам) работников за разъездной характер работы, или постоянная работа которых протекает в пути, работников вагонов-путеизмерителей, путеизмерительных тележек, динамометрических вагонов, вагонов дефектоскопов и дефектоскопных тележек, метеорологических, гидрологических, гололедных, снегозаносных и мостоиспытательных станций; бригад по обследованию и классификации мостов; работников технологических (производственных) лабораторий и других испытательных и исследовательских средств и пунктов, проводников специальных вагонов, работников дорожных лабораторий, занимающихся анализами, исследовательскими работами, рабочих, занятых мытьем лабораторной посуды, работников лабораторий за время участия в экспертных комиссиях.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материалы, используемые при исследовательских и испытательных работах; топливо; - электроэнергия; - стоимость реактивов и лабораторной посуды, плата за газ, за работы, выполняемые в других лабораториях, затраты по оплате счетов метеорологических организаций, за сообщаемые сведения, пользование их приборами, проверке приборов, средств измерений и другие расходы. <p><i>Амортизационные отчисления и затраты на капитальный ремонт основных средств отражаются в составе расходов по перевозкам на соответствующих статьях прямых и общехозяйственных расходов.</i></p>
0776 (*776)	Эксплуатация автомобилей	Автомобиле-часы эксплуатации автомобилей (1000 автомобиле-часов)	<p>Затраты на оплату труда водителей.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты: топливо, расходуемое при эксплуатации автомобилей, смазочные, обтирочные и другие материалы, расходуемые при эксплуатации автомобилей.</p> <p><i>Расходы по доставке материальных ценностей, получаемых со снабжающих складов дороги и от других поставщиков, включаются в фактическую себестоимость материальных ценностей.</i></p> <p><i>При перемещении материалов, инструмента, деталей со склада структурного подразделения в цехи и при доставке готовой продукции на склады хранения расходы по доставке отражаются на статье 0778.</i></p> <p><i>Расходы по перевозке локомотивных бригад к месту работы относят на статью 0800.</i></p>
0777 (*777)	Техническое обслуживание и текущий ремонт автомобилей и автомобильных прицепов	Автомобиле-км эксплуатации автомобилей (1000 автомобиле-км)	<p>Затраты на оплату труда рабочих по техническому обслуживанию и текущему ремонту автомобилей и автомобильных прицепов.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материалы, запасные части, расходуемые при техническом обслуживании и текущем ремонте; - затраты по оплате счетов за ремонт автомобилей и автомобильных прицепов. <p>Прочие затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты по техосмотру автотранспорта
0778 (*778)	Содержание внутреннего транспорта, кроме автомобильного	Время работы транспортных средств (1 час)	<p>Затраты на оплату труда рабочих, бригадиров, включая освобожденных, обслуживающих транспортные средства: электрокары, автотележки, автопогрузчики, локомотивы, работающие на хозяйственные нужды подразделения.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<ul style="list-style-type: none"> - материалы для смазки, запасные части и другие материалы для эксплуатации транспортных средств; - электроэнергия; - топливо для транспортных средств; - затраты по оплате счетов за ремонт транспортных средств.

2. Общехозяйственные расходы без расходов по содержанию аппарата управления

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
1	2	3	4
0785 (*785)	Содержание персонала, не относящегося к аппарату управления	Численность персонала, не относящегося к аппарату управления (1 чел.)	<ul style="list-style-type: none"> - Затраты на оплату труда, включая надбавку к тарифным ставкам (окладам) за разъездной характер работы, персонала производственных участков (цехов) и других специалистов, не занятого управлением, в том числе мастеров, операторов, специалистов по ремонту вычислительной техники, машинистов-инструкторов, водителей служебных легковых автомобилей, контролеров-ревизоров пассажирских поездов, за исключением затрат на оплату труда, учтенных по другим статьям общехозяйственных расходов, а также затрат на оплату труда освобожденных бригадиров, учитываемых в составе прямых и общих расходов; - затраты по оплате пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня; - затраты по оплате труда работников аппарата управления. <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах. Отчисления на социальные нужды.</p>
0786 (*786)	Скидка со стоимости форменной одежды,	Количество человек, получающих одежду со	Затраты на оплату труда; стоимость выдаваемой в соответствии с законодательством форменной одежды, остающейся в личном

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
	выданной персоналу производственных участков	скидкой (1 чел.)	постоянном пользовании, персоналу производственных участков (цехов), за исключением работников аппарата управления.
0787 (*787)	Командировки и подъемные работников, не относящихся к аппарату управления	Количество человеко-суток командировок работников (обеспечивающий персонал), не относящихся к аппарату управления (1 человеко-сутки)	Прочие затраты: затраты по оплате командировочных расходов, подъемных производственному персоналу, заработная плата которого учитывается по статьям 0785-0812, 0821.
0788 (*788)	Обслуживание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения	Площадь обслуживаемых зданий общехозяйственного назначения (1 кв.м)	<p>Затраты на оплату труда, включая надбавку к тарифным ставкам (окладам) за разъездной характер работы, работников по обслуживанию и ремонту зданий, сооружений, инвентаря, служебных легковых автомобилей и гаражей, числящихся в составе основных средств общехозяйственного назначения.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материалы для ремонта, освещения и содержания зданий, сооружений и инвентаря (включая противопожарный инвентарь); - затраты по их ремонту, а также полная стоимость предметов (при цене за единицу в установленных пределах), списываемых при передаче в эксплуатацию; - топливо; - электроэнергия; - затраты по оплате счетов за ремонт зданий и сооружений, зарядку огнетушителей и другие работы и услуги производственного характера. <p>Прочие затраты:</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>- затраты по оплате счетов за аренду зданий и сооружений общехозяйственного назначения, включая расходы по аренде помещений, используемых аппаратом управления.</p> <p>По этой же статье учитываются расходы по: содержанию зданий, сооружений и инвентаря хозяйства материально-технического обеспечения; содержанию помещений и инвентаря, предоставляемых структурными подразделениями медицинским учреждениям для организации медпунктов непосредственно на территории структурных подразделений; содержанию шахтных и трубчатых колодцев и устройств для слива привозной воды, находящихся на остановочных пунктах и перегонах; текущему ремонту линейно-путевых зданий (домов дорожных мастеров, домов бригадиров, домов путевых обходчиков), сблокированных со служебными помещениями, предназначенными для проживания работников дистанций пути и путевых машинных станций и расположенными вблизи обслуживаемых участков пути с целью обеспечения безопасности движения поездов, своевременного обслуживания и ремонта пути, а также устранения последствий аварий, бань необщего пользования.</p> <p><i>Если в указанных помещениях проживают работники, не освобожденные от оплаты жилья и коммунальных услуг, то на сумму причитающихся с них платежей уменьшаются расходы по этой статье по элементу "Прочие затраты" и относятся на счет N 91 "Прочие доходы и расходы".</i></p>
0789 (*789)	Капитальный ремонт основных средств общехозяйственного назначения		Затраты на капитальный ремонт зданий, сооружений, инвентаря и других основных средств общехозяйственного назначения, обслуживание и текущий ремонт которых учитываются по статье 00788, а также по легковым автомобилям и гаражам для них, служебным вагонам и основным средствам, используемым аппаратом управления.
0790 (*790)	Амортизация основных средств общехозяйственного	% от балансовой стоимости основных средств	Суммы амортизации, начисленные на здания, сооружения, инвентарь и другие основные средства общехозяйственного назначения, обслуживание и текущий ремонт которых учитываются по статье 0788, а

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
	назначения	общехозяйственного назначения (%)	также служебные вагоны, основные средства, используемые аппаратом управления.
0791 (*791)	Амортизация нематериальных активов	% от балансовой стоимости нематериальных активов (%)	Суммы амортизации, начисленные на нематериальные активы.
0792 (*792)	Платежи по обязательному страхованию работников	Контингент (1 чел.)	Затраты на оплату труда. Суммы платежей (взносов) по договорам обязательного страхования, заключенным в пользу работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг).
0793 (*793)	Платежи по добровольному страхованию работников (за исключением НПФ)	Количество застрахованных работников (добровольное страхование) (1 чел.)	Затраты на оплату труда. Суммы платежей (взносов) по заключенным в пользу своих работников договорам добровольного страхования от несчастных случаев и болезней, медицинского страхования.
0799 (*793)	Платежи по добровольному страхованию работников в негосударственных пенсионных фондах, учитываемые на солидарном пенсионном счете	Количество застрахованных работников (добровольное страхование) (1 чел.)	Затраты на оплату труда. Суммы платежей (взносов) по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на солидарном пенсионном счете.
0794 (*794)	Платежи по страхованию имущества и ответственности организаций	% от балансовой стоимости имущества (%)	Прочие расходы. Суммы платежей (взносов) по договорам обязательного страхования, заключенным в пользу работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг).
0795 (*795)	Затраты по хранению и отпуску топлива на базах топлива	Количество тонн отпущенного топлива (1 тонна)	Затраты на оплату труда работников, занятых хранением и отпуском топлива, включая работников, занятых штабелевкой, сортировкой и перелопачиванием угля, укладкой дров и сливом нефтепродуктов. Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - топливо для подогрева нефтепродуктов в резервуарах при отпуске; электроэнергия; - затраты по оплате счетов за погрузочно-разгрузочные работы, выполняемые сторонними организациями, и работу механизмов, принадлежащих сторонним организациям.
0796 (*796)	Затраты по материально-техническому обеспечению структурных подразделений железных дорог	% от материальных затрат (%)	<p>Затраты на оплату труда работников, занятых хранением и отпуском материальных ценностей, включая работников, занятых подборкой, сортировкой и упаковкой материалов.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - упаковочные и другие материалы, расходуемые при хранении и отпуске, материалы для ремонта и сборки тары, затраты по оплате счетов за погрузочно-разгрузочные работы; - затраты по оплате счетов за временное хранение материалов, проведение экспертизы и анализа качества материалов.
0797 (*797)	Изобретательство и рационализация	% от затрат на оплату труда производственного персонала, включенных в статьи прямые производственные расходы (%)	<p>Затраты (по элементам), связанные с изобретательством и рационализаторством: проведением опытно-экспериментальных работ, изготовлением и испытанием моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организацией выставок, смотров, конкурсов и других мероприятий по изобретательству и рационализации, выплатой авторских вознаграждений и т.п.</p>
0798 (*798)	Подготовка кадров и выплаты, связанные с ней	Количество обученных человек (1 чел.)	<p>Затраты на оплату труда:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) выплата работникам средней заработной платы по основному месту

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>работы во время их обучения с отрывом от производства в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;</p> <p>2) затраты по оплате труда квалифицированных рабочих, не освобожденных от основной работы, по обучению учеников и по повышению квалификации рабочих;</p> <p>3) затраты по оплате отпусков с сохранением полностью или частично заработной платы, предоставляемых в соответствии с действующим законодательством лицам, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных учебных заведениях, в заочной аспирантуре, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах, вечерних (сменных) профессионально-технических учреждениях, а также поступающим в аспирантуру с отрывом и без отрыва от производства.</p> <p>Затраты базовых подразделений по оплате труда инженерно-технических работников и квалифицированных рабочих, освобожденных от основной работы, по руководству обучением в условиях производства и производственной практики учащихся общеобразовательных школ, средних профессионально-технических учреждений и средних специальных учебных учреждений, студентов высших учебных заведений.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p> <p>Прочие расходы:</p> <p>1) затраты по оплате проезда работников к месту учебы и обратно;</p> <p>2) затраты, связанные с выплатой стипендий, платой за обучение по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров.</p> <p><i>Расходы, связанные с содержанием учебных учреждений и оказанием им бесплатных услуг отражаются на сч.91 "Прочие доходы и расходы".</i></p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
0800 (*800)	Обслуживание трудящихся		<p>Расходы по доставке локомотивных бригад и других работников к месту работы.</p> <p>Расходы по обслуживанию путеобходчиков: стоимость топлива и его подвозки, а также по развозке хлеба.</p> <p>Стоимость содержания (освещение, отопление, горячее и холодное водоснабжение) и текущего ремонта зданий и помещений, предоставляемых подразделениям общественного питания, розничной торговли, состоящим и не состоящим на балансе подразделения, обслуживающим коллективы работников подразделения, включая стоимость топлива и электроэнергии для приготовления пищи.</p> <p>Затраты по оплате подразделениям общественного питания, розничной торговли стоимости бланков абонементов, абонементных книжек, талонов и билетов.</p> <p>Расходы по обеспечению работников железнодорожного транспорта (находящихся в штате) бытовым топливом, путевками и др.</p>
0801 (*801)	Предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта	Контингент (1 чел.)	Расходы на предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта, осуществляемые в целях обеспечения безопасности и непрерывности перевозочного процесса.
0802 (*802)	Содержание ведомственной, пожарной и сторожевой охраны	Количество постов ведомственной, пожарной и сторожевой охраны (1 пост)	Затраты по обеспечению ведомственной и сторожевой охраны, по содержанию милиции для охраны общественного порядка в поездах и на вокзалах, нарядов дорожно-патрульной службы (ДПС) по контролю правил проезда железнодорожных поездов по элементам затрат, в т.ч. затраты по оплате счетов за ведомственную и сторожевую охрану.
0803 (*803)	Обслуживание служебно-технических вагонов	Количество вагоно-суток служебно-технических вагонов (1 вагоно-сутки)	<p>Затраты на оплату труда проводников вагонов, включая надбавку за работу, протекающую в пути.</p> <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			Отчисления на социальные нужды. Материальные затраты: - материалы; - топливо; - электроэнергия, расходуемая на содержание вагонов; - расходы, связанные с предоставлением комплектного постельного и некомплектного белья проводникам вагонов и лицам, пользующимся вагонами и другие расходы.
0804 (*804)	Услуги организаций, обслуживающих сеть железных дорог		Затраты по оплате счетов организаций за оказанные ими услуги (по организации перевозочного процесса, обеспечению структурной реформы железнодорожного транспорта и т.п.).
0805 (*805)	Научные исследования и опытно-конструкторские разработки	% от прямых производственных расходов (%)	Затраты на оплату счетов за научные исследования и опытно-конструкторские разработки.
0806 (*806)	Плата за пользование природными ресурсами	% от стоимости лицензий на пользование природными ресурсами (%)	Прочие затраты: начисление платы за загрязнение окружающей природной среды, налог на добычу полезных ископаемых.
0807 (*807)	Налог на землю	Площадь (1 га)	Прочие затраты: начисление налога на землю.
0808 (*808)	Налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении	Количество перевезенных пассажиров в пригородном сообщении (1 чел.)	Налог на добавленную стоимость по перевозкам пассажиров в пригородном сообщении, который в соответствии с законодательством относится на себестоимость продукции (работ, услуг).
0809 (*809)	Налоги и сборы		Прочие затраты: начисление налогов и сборов (кроме налога на имущество, страховых взносов во внебюджетные фонды, взносов по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также налогов и

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			сборов, учтенных по другим статьям, которые в соответствии с законодательством включаются в состав расходов).
0822 (*809)	Налог на имущество	% от балансовой стоимости имущества (%)	Прочие затраты: начисление налога на имущество.
0810 (*810)	Коммерческие расходы		Расходы, связанные с продажей и продвижением на рынок продукции, работ и услуг, в том числе расходы по: - рекламе, участию в выставках, ярмарках, выпуску проспектов, буклетов, каталогов, образцов изделий, переданных непосредственно покупателям или посредническим организациям бесплатно и не подлежащих возврату и по другим аналогичным затратам; - приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранные), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества; - другие аналогичные по назначению расходы.
0811 (*811)	Расходы, предусмотренные отраслевым тарифным соглашением и коллективными договорами	Контингент (1 чел.)	Расходы, предусмотренные отраслевым тарифным соглашением и коллективными договорами в пользу работников и не включенные в другие статьи: - возмещение расходов работникам железнодорожного транспорта, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, а также при служебных поездках в пределах обслуживаемых ими участках; - возмещение расходов машинистам и помощникам машинистов в поездном движении за поездку (туда или обратно) продолжительностью не менее 7 часов в размере норм суточных при служебных командировках; - выплата вознаграждения за выслугу лет; - единовременная денежная помощь при возвращении уволенных в запас военнослужащих срочной службы в организации железнодорожного транспорта; - другие расходы, предусмотренные тарифным соглашением и

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>коллективными договорами. Отчисления на социальные нужды. <i>Затраты предусмотренные тарифным соглашением и коллективными договорами в пользу лиц, не состоящих в штате (неработающие пенсионеры и др.), учитываются в составе прочих расходов и относятся на счет N 91 "Прочие расходы и доходы".</i></p>
0813 (*813)	Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам		<p>Затраты на оплату труда: фактически начисленная сумма заработной платы, включая выплаты за непроработанное время производственных рабочих, причитающаяся за время простоя не по их вине: отсутствие материалов, инструмента, света, энергии, отсутствие объекта работы и т.п., а также сумма доплат до установленного заработка, если рабочие были заняты в период простоев на менее квалифицированных работах. Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах. Отчисления на социальные нужды. Материальные затраты: - материалы; - топливо; - энергия, затраченная в период простоя. <i>Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, относятся на счет N 99 "Прибыли и убытки".</i> Претензионные суммы, взысканные с других организаций в возмещение потерь от простоев, относятся на уменьшение расходов по этой статье. <i>Некомпенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам отражаются на счете N 91 "Прочие доходы и расходы".</i></p>
0814 (*814)	Внеплановый ремонт локомотивов		<p>Затраты, вызванные устранением отказов локомотивов в межремонтные периоды. Затраты на оплату труда, включая выплаты за непроработанное время производственных работников, занятых внеплановым ремонтом локомотивов, в том числе и локомотивных бригад, если локомотив на</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>время ремонта был переведен в неэксплуатируемый парк. Материальные затраты. Затраты по оплате счетов</p>
0815 (*815)	Ликвидация последствий аварий и крушений		<p>Затраты на оплату труда работников, включая выплаты за непроработанное время и стоимость питания, занятых ликвидацией последствий аварий и крушений, при выполнении работ виновным подразделением. Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах. Отчисления на социальные нужды. Материальные затраты: - материалы, израсходованные при ликвидации последствий аварий и крушений и при выполнении работ виновным подразделением; - затраты по оплате счетов других организаций, принимавших участие в ликвидации последствий аварии или крушения; - затраты по ликвидации последствий аварий и крушений, передаваемые финансовой службой железной дороги на виновное подразделение, в том числе стоимость аварийного ремонта подвижного состава. <i>Некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, отражаются на счете N 99 "Прибыли и убытки".</i></p>
0816 (*816)	Ликвидация последствий брака в работе, вызванного нарушением Правил технической эксплуатации		<p>Затраты по устранению последствий нарушения Правил технической эксплуатации, если эти нарушения не привели к аварии или крушению, но причинили материальный ущерб хозяйству. <i>Затраты по оплате счетов за порчу, повреждение или полное уничтожение грузов в результате аварий, крушений и нарушений Правил технической эксплуатации учитываются как убытки по несохранным перевозкам.</i></p>
0817 (*817)	Перегрузка вагонов по технической и		<p>Затраты на оплату труда работников, включая выплаты за непроработанное время, по перегрузке вагонов общего парка по</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
	коммерческой неисправности		<p>технической и коммерческой неисправности. Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах. Отчисления на социальные нужды. Материальные затраты: - материалы, израсходованные при этих работах; - затраты по оплате счетов за перегрузку вагонов, включая проверку грузов в вагонах, отцепленных от поездов из-за отсутствия пломб.</p>
0818 (*818)	Уплата за недостающие и ненормально изношенные части подвижного состава		<p>Материальные затраты: затраты по оплате счетов за выполненный ремонт локомотивов и вагонов в размере стоимости недостающих и ненормально изношенных частей сверх установленной стоимости.</p>
0819 (*819)	Недостачи и потери от порчи материальных ценностей		<p>Материальные затраты: - выявленная при инвентаризации и других проверках стоимость недостающих и испорченных материалов, деталей, топлива, готовых изделий (при хранении на складах подразделений) в пределах норм естественной убыли; - недостачи топлива в пределах норм естественной убыли при транспортировке. <i>Недостачи и потери сверх норм естественной убыли, убытки от хищений относятся на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки списываются на финансовые результаты. Выявленный при инвентаризации и других проверках излишек материальных ценностей относится на финансовые результаты.</i></p>
0820 (*820)	Другие потери от нарушений процесса производства		<p>Расходы, связанные с потерями от нарушений производственного процесса, кроме отраженных по статьям 0813-0819. Материальные затраты: - затраты по оплате счетов за устранение повреждений подвижного состава и контейнеров, принадлежащих другим организациям или</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>арендованных ими;</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты по оплате счетов за перегруз и исправление тары (упаковки) грузов в пунктах перевалки; - затраты по оплате счетов железными дорогами, направившими неочищенные полувагоны и цистерны по регулировке, и за восстановление разоборудованных рефрижераторных вагонов. <p>Прочие затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - расходы, связанные с возмещением ущерба, причиненного рабочим и служащим железнодорожного транспорта, а также другим гражданам за увечье, либо иное повреждение здоровья, имевшее место в отчетном году; - затраты по оплате регрессных исков соцстраха и за дни болезни при травматических повреждениях по вине подразделений; - затраты по оплате за перерасход установленных лимитов электроэнергии и газа (сверх установленного тарифа (ставки)); - плата за пользование вагонами и контейнерами сверх установленной нормы простоя при погрузке и выгрузке; - потери по ошибочно засланным грузам и другие непроизводительные расходы. <p>На эту статью относятся также суммы, не принятые органами соцстраха по больничным листкам текущего года, при невозможности взыскания с получившего.</p>
0821 (*821)	Прочие общехозяйственные затраты		<p>Остальные общехозяйственные расходы (по всем элементам затрат, кроме затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды), не предусмотренные в предыдущих статьях, в том числе расходы по:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) дезинфекции путей, топливу, смазке и осветительным материалам, выданным в банно-прачечные и банно-дезинфекционные вагоны и поезда, использованию локомотивов под банно-прачечные и банно-дезинфекционные поезда; 2) переписи вагонов, контейнеров и другие работы сетевого характера; 3) завербованным рабочим: за время нахождения в пути к месту работы;

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>за наем помещений, суточные и единовременные пособия (подъемные), объявлений о найме рабочих и затраты по оплате счетов вербующих организаций за завербованных рабочих;</p> <p>4) подъемным и суточным при перемещении квалифицированного персонала, заработная плата которого учитывается в составе общехозяйственных расходов, не относящихся к аппарату управления;</p> <p>5) печатанию дорожными научно-техническими библиотеками (ДНТБ), дорожными центрами научно-технической информации (ДЦНТИ) и кабинетами технической информации брошюр, плакатов по технической пропаганде, приобретению макетов, моделей и диафильмов, уплате за прокат технических фильмов;</p> <p>6) списанию стоимости непосредственно на расходы спецодежды и предохранительных приспособлений в установленных пределах, списанию стоимости мыла и другие расходы по охране труда общехозяйственного персонала, не относящегося к аппарату управления;</p> <p>7) осуществлению работ вахтовым методом, включая доставку работников от места нахождения подразделения или пункта сбора до места работы и обратно и от места проживания в вахтовом поселке до места работы и обратно, эксплуатацию, и содержание вахтового поселка;</p> <p>8) транспортировке работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования; дополнительные затраты, связанные с привлечением на договорной основе с местными органами исполнительной власти средств подразделения для покрытия расходов по перевозке работников маршрутами городского транспорта общего пользования (кроме такси) сверх сумм, определенных исходя из действующих тарифов на соответствующие виды транспорта;</p> <p>9) печатанию специальных документов, приобретению учебного имущества и пособий для учебных пунктов;</p> <p>10) печатанию коллективных договоров, приобретению справочников и технической литературы;</p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			11) уплате организациям Министерства информационных технологий и связи Российской Федерации вознаграждения за сбор выручки; 12) отпуску топлива, смазочных и осветительных материалов на локомотивы и рефрижераторные вагоны других дорог при их следовании в ремонт и из ремонта; 13) затратам по оплате энергоснабжающим организациям надбавок к тарифу за снижение коэффициента мощности электроустановок и за невыполнение норм возврата конденсата; 14) приобретению книг и бланков оперативного учета и отчетности, используемых персоналом, не относящимся к аппарату управления, за исключением бланков, учитываемых по статьям прямых производственных расходов; 15) изготовлению и ремонту съемного воинского оборудования, его погрузке, выгрузке, распиловке досок, остеклению рам и фонарей; 16) затратам по оплате консультационных, информационных, юридических и аудиторских услуг. 17) платежам за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности; 18) другим затратам.

3. Расходы по содержанию аппарата управления

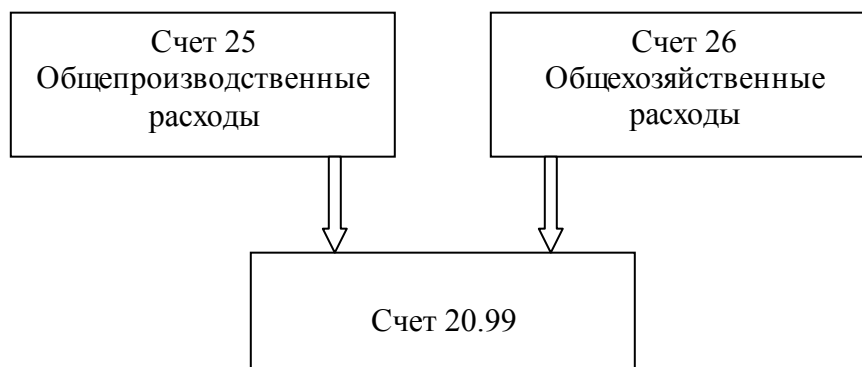
№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
0830 (*830)	Затраты по оплате труда работников аппарата управления	Количество сотрудников, относящихся к АУП (1 чел.)	- затраты на оплату труда, включая выплаты за непроработанное время: работников аппарата управления, организации, отделения и управления железной дороги в соответствии с номенклатурой должностей, относящихся к аппарату управления; - затраты на оплату труда лиц, не состоящих в списочном составе

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>работников, за работы, относящиеся к расходам аппарата управления;</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты по оплате труда работников аппарата управления; - стоимость, выдаваемой бесплатно форменной одежды, остающейся в личном постоянном пользовании, или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам персоналу, занятому управлением; - затраты по оплате пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня; - затраты на оплату предоставляемого работникам аппарата управления в соответствии с законодательством бесплатного жилья (сумм денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных услуг и прочее) начальникам станций, дорожным мастерам и др. <p>Суммы взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников с негосударственными пенсионными фондами, учитываемые на именных счетах.</p> <p>Отчисления на социальные нужды.</p>
0831 (*831)	Командировки персонала аппарата управления	Количество человеко-суток командировок работников, относящихся к аппарату управления (1 человеко-сутки)	Прочие затраты: затраты по оплате суточных, проезда и возмещение расходов по найму помещений в местах командировок персоналу аппарата управления.
0832 (*832)	Затраты по оплате счетов за работы по механизированной обработке учетно-отчетной документации для аппарата управления	Количество отработанных документов (1 документ)	<p>Прочие материальные затраты: затраты по оплате счетов за работы по механизированной и автоматизированной обработке учетно-отчетной документации, выполняемые для аппарата управления; оплате счетов за работы, выполненные другими установками, принадлежащими статистическим управлениям Госкомстата России и предприятиям других отраслей.</p> <p><i>Расходы по содержанию информационно-вычислительных центров, машиносчетных станций и бюро учитываются по соответствующим статьям 0830-0832 в части расходов, относящихся к содержанию аппарата</i></p>

№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<i>управления, и по остальным статьям общехозяйственных расходов в части расходов, не включаемых в состав расходов аппарата управления.</i>
0833 (*833)	Прочие затраты по содержанию аппарата управления		<p>Материальные затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материалы для уборки, освещения и ремонта зданий и помещений, занятых аппаратом управления, а также под гаражи для служебных легковых автомобилей; - запасные части и смазка для легковых автомобилей; - топливо для легковых автомобилей, отопления зданий и помещений, занимаемых аппаратом управления; - электроэнергия для освещения и счетной техники; - прочие материальные затраты: - затраты по оплате счетов за водоснабжение, канализацию, за текущий ремонт зданий, помещений, занятых аппаратом управления, а также инвентаря, числящегося в составе основных средств, включая счетную технику, оплате счетов аутсорсинговых организаций за уборку помещений, занятых аппаратом управления и за услуги по дератизации; <p>Амортизация служебных легковых автомобилей и гаражей для них.</p> <p>Прочие затраты:</p> <ul style="list-style-type: none"> - затраты по оплате счетов за типографские, стеклографические и переплетные работы; - начисление налога с владельцев транспортных средств по служебным легковым автомобилям; - компенсация за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок; - канцелярские принадлежности и стоимость бланков отчетности, книг и бланков учета, за исключением учтенных по статьям 1001, 4001, 4002, 4003, 4004, 5001, 0821; - затраты по оплате проезда на городском транспорте при служебных разъездах; - телеграфные и телефонные услуги, наем служебных легковых автомобилей по договорам; - подъемные и суточные при перемещении работников, заработная плата

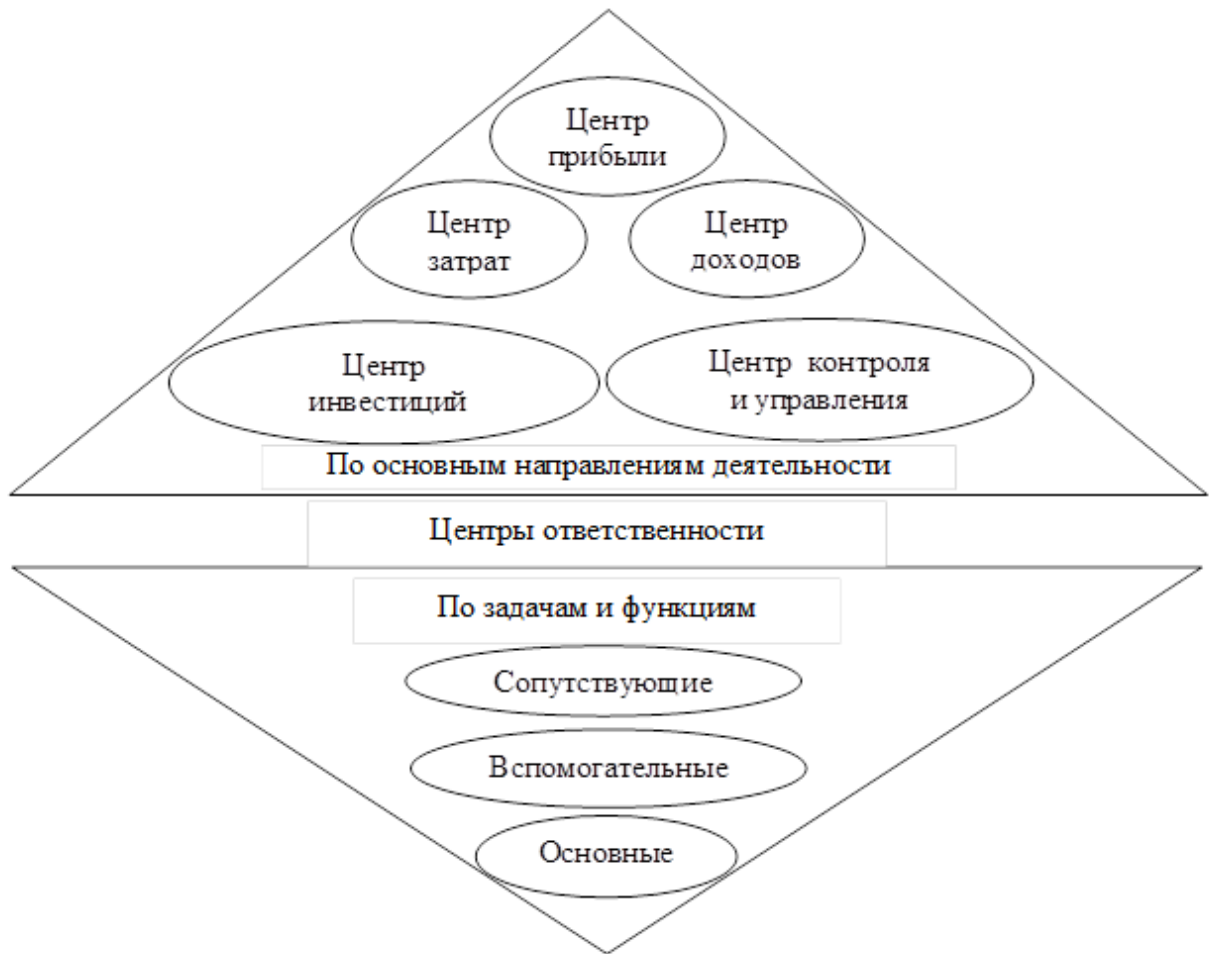
№ ст.	Наименование статьи	Измеритель	Пояснения к статье
			<p>которых учитывается в составе расходов на содержание аппарата управления по статье 0830;</p> <ul style="list-style-type: none">- затраты по оплате услуг по управлению производством;- расходы по обеспечению сохранности денег в помещении кассы, а также при их доставке из учреждения банка и сдаче в учреждение банка, в том числе и расходы по обеспечению дополнительной охраны при доставке денег в кассу.

Учетная практика ОАО «РЖД» отражения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по счетам Главной книги структурного подразделения



При этом в учете отражаются следующие проводки:

- Д 20.99 «Расходы, распределяемые по видам деятельности»;
- К 32.99 «Закрытие периода»;
- Д 79.01 «Внутрихозяйственные расчеты»;
- К 20.99 «Расходы, распределяемые по видам деятельности».

Классификация центров ответственности*

*Составлено А.Н. Асаулом, М.К. Старовойтовым, Р.А. Фалтинским [57].

Предлагаемая группировка центров ответственности в зависимости от выполняемых ими задач и функций в путевой машинной станции Палласовской Дистанции пути

Код ЦО	Наименования центров ответственности		
	1. Основные (ЦОосн)	2. Вспомогательные (ЦОв)	3. Сопутствующие (ЦОс)
1.01	Ремонтный участок		
1.001	Бригада монтеров пути (земляное полотно)		
2.01		Цех путевой техники	
3.01			Проектно-сметный отдел
1.02	Цех сборки рельсошпальной решетки		
1.002	Бригада монтеров пути (верхнее строение пути)		
2.02		Цех автотракторной техники	
3.02			Отдел нормирования труда
1.03	Цех демонтажа рельсошпальной решетки		
2.03		Склад материалов верхнего строения пути	
3.03			Отдел инженерной подготовки производства
2.04		Склад прочих материальных ценностей	
3.04			Отдел снабжения
2.05		Щебеночная база	
3.05			Отдел главного механика
3.06			Планово-экономический отдел
3.07			Бухгалтерская служба
3.08			Отдел кадров
3.09			Отдел по охране труда и техники безопасности

Анкета
для определения ключевых показателей форм внутренней отчетности по
налоговой нагрузке для Дирекции по тепловодоснабжению

Вопросы по использованию и расчету ключевых показателей	ДА/НЕТ	Примечание для опрашиваемого – что требуется для ответа
Взаимовязаны ли ключевые показатели со стратегическими задачам ОАО «РЖД»?	ДА	Возможность согласования показателя с решением стратегических задач, ориентированным на потребителя услуг железнодорожного транспорта
Поддаются ли контролю измеренные результаты?	ДА	Возможность контроля или существенного влияния на результаты в рамках предельного объема ответственности
Существует ли обратная связь между менеджерами головной организации и структурных единиц по принятию управленческого решения в отношении налоговых расходов?	ДА	Возможность определить реальную налоговую нагрузку для включения в управленческую себестоимость структурной единицы
Возможно ли точно измерить ключевые показатели налоговой нагрузки структурной единицы?	ДА	Возможность применения разных способов измерения показателей налоговой нагрузки
Достоверны ли показатели налоговой нагрузки?	НЕТ	Возможность валирования информации для расчета показателей налоговой нагрузки
Существует ли сопоставимость идентичных показателей по всем центрам ответственности?	ДА	Возможность расчета конкретного показателя налоговой нагрузки по всем структурным единицам холдинга для обеспечения сравнимости

Анкета
для определения ключевых показателей форм внутренней отчетности по
налоговой нагрузке для Дирекции инфраструктуры

Вопросы по использованию и расчету ключевых показателей	ДА/НЕТ	Примечание для опрашиваемого – что требуется для ответа
Взаимовязаны ли ключевые показатели со стратегическими задачам ОАО «РЖД»?	ДА	Возможность согласования показателя с решением стратегических задач, ориентированным на потребителя услуг железнодорожного транспорта
Поддаются ли контролю измеренные результаты?	ДА	Возможность контроля или существенного влияния на результаты в рамках предельного объема ответственности
Существует ли обратная связь между менеджерами головной организации и структурных единиц по принятию управленческого решения в отношении налоговых расходов?	НЕТ	Возможность определить реальную налоговую нагрузку для включения в управленческую себестоимость структурной единицы
Возможно ли точно измерить ключевые показатели налоговой нагрузки структурной единицы?	ДА	Возможность применения разных способов измерения показателей налоговой нагрузки
Достоверны ли показатели налоговой нагрузки?	НЕТ	Возможность валирования информации для расчета показателей налоговой нагрузки
Существует ли сопоставимость идентичных показателей по всем центрам ответственности?	НЕТ	Возможность расчета конкретного показателя налоговой нагрузки по всем структурным единицам холдинга для обеспечения сравнимости