



003494366

На правах рукописи

МЕНЬШИКОВА МАРИНА ЮРЬЕВНА

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
И АНАЛИЗ ЗАТРАТ СТРУКТУРНЫХ ЕДИНИЦ
ОАО "РОССИЙСКИЕ ЖЕЛЕЗНЫЕ ДОРОГИ"**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет,
статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

25 МАР 2010

Самара 2010

Работа выполнена в Самарском государственном университете путей сообщения

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Никифорова Елена Владимировна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, доцент
Нестеров Владимир Николаевич

кандидат экономических наук, доцент
Комельчик Светлана Леонидовна

Ведущая организация - Саратовский государственный
социально-экономический университет

Защита состоится 23 апреля 2010 г. в 12 ч. на заседании диссертационного
совета Д 212.214.04 при Самарском государственном экономическом
университете по адресу: ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 325, г. Самара,
443090

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке
Самарского государственного экономического университета

Автореферат разослан 19 марта 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Леонтьева Т.И.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях мирового экономического кризиса ключевыми направлениями повышения эффективности работы железнодорожного транспорта становятся рационализация собственных затрат путем внедрения ресурсосберегающих технологий, усиление мотивации работников отрасли, способность удовлетворять возрастающие требования клиентов к качеству услуг и гибко реагировать на изменения спроса. Решение указанных вопросов неразрывно связано с быстротой принятия решений в части управления затратами. В данной связи особую актуальность приобретают разработка и внедрение в деятельность хозяйствующего субъекта системы управленческого учета и анализа затрат, позволяющей в реальном времени отслеживать совершенные хозяйственные операции и реагировать на происходящие изменения. Структурное реформирование железнодорожной отрасли нуждается в качественном учетно-аналитическом обеспечении.

Управленческий учет в широком смысле рассматривается как система, которая обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для планирования, управления и контроля. Это предполагает формирование соответствующего методологического обеспечения.

Одной из задач постановки управленческого учета является внедрение раздельного учета затрат, обеспечивающего прозрачность калькулирования себестоимости отдельных видов деятельности, что, в свою очередь, необходимо для принятия управленческих решений в сфере ценообразования, для снижения эксплуатационных затрат, инвестирования в новые технологии.

Информация о производственных затратах, формируемая в управленческом учете, важна для организации эффективного управления ими. Поэтому совершенствование анализа затрат во всех ракурсах остается значимым для данной отрасли хозяйствования.

Необходимость постановки систем управленческого учета и анализа на уровне крупных хозяйствующих субъектов и формирования их методологического обеспечения определила актуальность выбранной темы, цель и структуру исследования.

Степень разработанности проблемы. Вопросы создания и эффективного использования систем управленческого учета и анализа затрат на предприятиях рассматриваются в работах многих отечественных и зарубежных специалистов. В российской экономической литературе указанным проблемам уделяли внимание А.П. Абрамов, В.И. Бариленко, Н.А. Бортник, М.А. Вахрушина, А.Е. Викуленко, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, Г.Ю. Касьянова, В.Э. Керимов, В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, Е.В. Негашев, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, Л.А. Овчинникова, В.Ф. Палий, Г.В. Савицкая, П.П. Табурчак, В.И. Ткач, А.Д. Шеремет, Т.В. Шишкова и др. Западные исследования по заданной тематике представлены в трудах А. Апчерча, Р. Вестерфилда, Д.Ч. Гаррисона, Б. Джорда-

на, К. Друри, Ж. Ришара, С. Росса, Г. Сигела Джоела, Жд. Форстера, П. Фридмана, Ч.Т. Хонгрена, Дж.К. Шима и др.

Однако в трудах российских и зарубежных ученых-экономистов недостаточно освещены вопросы управленческого учета и анализа затрат, характеризующие специфику бизнес-процессов железнодорожного транспорта. Важность вышеобозначенных вопросов связана с тем, что железнодорожный транспорт является системообразующей отрасли со специфической технико-экономических процессов и оказывает существенное влияние на развитие российской экономики. Это обуславливает необходимость совершенствования управленческого учета и анализа затрат в структурных единицах ОАО "Российские железные дороги" (ОАО "РЖД").

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы являются теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и анализа затрат в структурных единицах ОАО "РЖД".

В связи с обозначенной целью были поставлены следующие задачи:

- раскрыть предпосылки совершенствования управленческого учета затрат железнодорожного транспорта и выявить влияние специфики отрасли на организацию управленческого учета и анализа затрат;
- определить основные требования к развитию информационной базы для целей управленческого учета и анализа затрат;
- выявить преимущества введения в рамках управленческого учета на железнодорожном транспорте разделения эксплуатационных расходов в зависимости от объема перевозок;
- разработать методику маржинального анализа со ступенчатым покрытием сумм затрат на железнодорожном транспорте;
- рассмотреть особенности методических подходов к использованию управленческого учета в условиях современной системы формирования и планирования затрат в структурных единицах ОАО "РЖД" по местам возникновения затрат и центрам ответственности;
- уточнить методику функционально-стоимостного анализа (ФСА) при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов, предложить способы совершенствования методики ФСА при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Область исследования. Работа проведена в рамках п. 1.8 "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.9 "Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости, методы ее статистического анализа", п. 1.12 "Инвестиционный, финансовый и управленческий анализ" специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования является совокупность методологических и практических

проблем управленческого учета затрат и их анализа в структурных единицах ОАО "РЖД".

Объект диссертационного исследования - затраты в основных и вспомогательных структурных единицах ОАО "РЖД".

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского, управленческого учета и экономического анализа, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, материалы научных конференций, интернет-сайтов, бухгалтерская (финансовая) отчетность ОАО "РЖД". В работе использовались общие научные и специальные методы, такие как: статистический, логико-аналитический, анализ и синтез, детализация, системность и комплексность, наблюдение, сравнение и логическое обобщение, выборочное исследование, группировка, маржинальный анализ.

Научная новизна исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке методического обеспечения управленческого учета затрат на основе адаптации методов "директ-костинга" к особенностям железнодорожного транспорта, а также в совершенствовании методики функционально-стоимостного анализа в структурных единицах ОАО "РЖД".

К наиболее важным результатам, определяющим новизну проведенного исследования, относятся следующие:

- определены основные требования к развитию учетно-информационной базы для целей совершенствования ЕК АСУФР (единая корпоративная автоматизированная система управления финансовыми ресурсами), повышения достоверности, оперативности учета и контроля;

- разработана методика маржинального анализа со ступенчатым покрытием сумм затрат на железнодорожном транспорте с выделением маржинальной и полумаржинальной прибыли для оценки вклада переменных и условно-постоянных затрат в формирование конечного финансового результата по грузовым и пассажирским перевозкам;

- обоснованы принципы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов структурных единиц ОАО "РЖД" по выделенным объектам учета затрат;

- предложены формы и разработаны методы формирования внутрифирменной управленческой отчетности; раскрыта необходимость введения дополнительных детализированных форм отчетов;

- разработана методика ФСА общепроизводственных и общехозяйственных расходов с введением кодировки по видам деятельности структурных единиц ОАО "РЖД".

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования заключается в методическом обосновании путей совершенствования управленческого учета и анализа затрат на железнодорожном транспорте. Методические разработки данной направленности востребованы в практической деятельности ОАО "РЖД". Прикладное значение имеют в частности:

- разработанная методика построения маржинального анализа со ступенчатым покрытием сумм затрат;
- предложения по совершенствованию методики ФСА, а именно введение кодировки по видам деятельности;
- разработки по совершенствованию управленческого учета в части формирования формы 7-у "Предприятие": рекомендуемая форма отчета для автоматического ввода статей, заказов, аналитики 32-х технических счетов; рекомендуемая форма отчета "Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам деятельности в разрезе структурных подразделений поэлементно".

Апробация результатов исследования. Теоретические выводы и практические результаты исследования обсуждались и получили положительную оценку на таких научно-практических конференциях, как: XXXIII Самарская областная студенческая научная конференция (Самара, 2007), V Всероссийская научно-практическая конференция "Актуальные проблемы развития транспортного комплекса" (Самара, 2009).

Результаты научных исследований могут быть использованы в управленческом учете и анализе затрат структурных единиц ОАО "РЖД", а также в учебном процессе. Ряд рекомендаций и предложений, в частности, введение кодировки по видам деятельности при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов, маржинальный анализ со ступенчатым покрытием сумм затрат были успешно апробированы и внедрены на предприятии Дорожная дирекция защитных лесонасаждений - структурное подразделение Куйбышевской железной дороги - филиала ОАО "РЖД". Основные положения диссертации используются в учебном процессе в Самарском государственном университете путей сообщения при чтении лекций по дисциплине "Бухгалтерский (управленческий) учет".

Публикации. Основные результаты исследования отражены в 7 статьях общим объемом 1,82 печ. л., из них 3 статьи объемом 1,41 печ. л. в журналах, определенных ВАК для публикации результатов научных исследований.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В проведенном диссертационном исследовании можно выделить несколько взаимосвязанных групп теоретических и практических проблем, задачи по решению которых, применяемый методологический инструментарий, а также полученные результаты схематически представлены на рис. 1.

ЦЕЛЬ: теоретическое обоснование и разработка методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета и анализа затрат в структурных единицах ОАО "РЖД"

ЗАДАЧИ

Определить роль системы управленческого учета и анализа затрат на железнодорожном транспорте

Раскрыть информационное обеспечение и проанализировать затраты ОАО "РЖД" с использованием системы "директ-костинг"

Определить пути совершенствования системы управленческого учета затрат, методики ФСА в процессе их формирования

Раскрыть предельные возможности совершенствования управленческого учета затрат железнодорожного транспорта

Выявить влияние специфики отрасли на организацию управленческого учета и анализа затрат

Определить основные требования к развитию информационной базы для целей управленческого учета и анализа затрат

Выявить преимущества введения в рамках управленческого учета на железнодорожном транспорте разделения эксплуатационных расходов в зависимости от объема перевозок

Разработать методику маржинального анализа со ступенчатым покрытием сумм затрат на железнодорожном транспорте

Рассмотреть особенности методических подходов к использованию управленческого учета в условиях современной системы формирования и планирования затрат в структурных единицах ОАО "РЖД"

Уточнить методику функционально-стоимостного анализа при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Предложить способы совершенствования методики функционально-стоимостного анализа при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов

МЕТОДОЛОГИЧЕСКАЯ БАЗА

Методы наблюдения и сравнения, логического обобщения

Методы системности и комплексности

Маржинальный анализ, статистический, логико-аналитический

Группировка, анализ и синтез

Детализация

Приведены предложения по классификации затрат для целей анализа и планирования в структурных единицах ОАО "РЖД"

Приведены предложения по классификации затрат для целей контроля и регулирования в структурных единицах ОАО "РЖД"

Предложена наиболее целесообразная разбивка затрат по элементам, не противоречащая ПБУ 10/99 "Расходы организации"

РЕЗУЛЬТАТЫ

Определены требования к развитию учетно-информационной базы для целей совершенствования ЕК АСУФР, повышения достоверности, оперативности учета и контроля

Разработана методика построения маржинального анализа со ступенчатым покрытием сумм затрат на железнодорожном транспорте

Разработана рекомендуемая форма отчета "Распределение общепроизводственных и общехозяйственных затрат по видам деятельности в разрезе структурных подразделений поэлементно"

Предложена кодировка затрат по видам деятельности в части распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Разработана рекомендуемая форма отчета для автоматического ввода статей, заказов, аналитики 32-х технических счетов

Разработана методика ФСА общепроизводственных и общехозяйственных расходов с ведением кодировки по видам деятельности структурных единиц ОАО "РЖД"

Обоснованы принципы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов структурных единиц ОАО "РЖД" по выделенным объектам учета затрат

Рис. 1. Концептуальная схема исследования управленческого учета затрат ОАО "РЖД"

Первая группа проблем связана с раскрытием предпосылок совершенствования управленческого учета затрат железнодорожного транспорта и с выявлением влияния специфики отрасли на организацию управленческого учета и анализа затрат. Программа структурной реформы железнодорожного транспорта предусматривает отделение конкурентных видов деятельности от монопольных. Одним из основных требований к новой системе управления ОАО "РЖД" является обеспечение раздельного учета всех составляющих производственного транспортного процесса по видам деятельности. В диссертации определено влияние специфики отрасли на организацию управленческого учета и анализа затрат.

Подробно раскрыт вопрос реформирования отрасли. Российские железные дороги не всегда оказываются способны адекватно и гибко реагировать на внешние вызовы, в результате чего потенциальные возможности для получения экономической выгоды могут обращаться в источник проблем. Приведены ключевые моменты оздоровления отрасли железнодорожного транспорта.

В исследовании приведены различные трактовки понятия "управленческий учет", на основе которых сформулировано авторское определение. Управленческий учет - это внутрихозяйственная система учета, предоставляющая информацию о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и отдельных служб, структурных подразделений, дирекций и т.д., предназначенную для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

В работе подробно описаны затраты, раскрыта группировка затрат по элементам, проанализирована их целесообразность. В табл. 1 приведена группировка по статьям номенклатуры затрат структурной единицы ОАО "РЖД".

Как свидетельствует исследование, наиболее значимым и влияющим на показатели деятельности железнодорожного транспорта является фонд оплаты труда списочного состава. Поэтому в диссертации предложена классификация по элементам с выделением фонда оплаты труда списочного состава, не противоречащая ПБУ 10/99 "Расходы организации", что позволяет решать проблему планирования, сверки данных формы 7-у "Предприятие" со статистическими отчетами (УТО-1 и др.), детально анализировать прочие затраты на оплату труда, не зависящие от отработанного времени. Выделение в отдельную строку фонда оплаты труда списочного состава необходимо, так как, являясь одним из главных и проблемных вопросов в части планирования затрат, оно наглядно отражает заработную плату, зависящую от отработанного времени, дает возможность автоматической сверки со статистическими показателями, позволяет выявить оставшуюся часть затрат в общих затратах на оплату труда, не зависящих от отработанного времени, более детально их проанализировать и определить мероприятия по сокращению и оптимизации.

**Группировка по элементам затрат
вспомогательной структурной единицы ОАО "РЖД"**

№ п/п	Показатели
1	Затраты на оплату труда В том числе: заработная плата списочного состава заработная плата несписочного состава выплаты социального характера ипотечное кредитование сотрудников отчисления в негосударственный пенсионный фонд "Благосостояние" добровольное медицинское страхование выплаты по Коллективному договору и законодательству РФ страхование от несчастных случаев и болезней отпуска будущих периодов
2	Отчисления на социальные нужды
3	Материалы
4	Топливо на прочие нужды
5	Электроэнергия на прочие нужды
6	Прочие материальные затраты В том числе: капитальный ремонт автомобилей коммунальные услуги плата за загрязнение окружающей среды аутсорсинг (заключение договора на очистку полосы отвода) техническое обслуживание прочего оборудования прочие Из них: переосвидетельствование огнетушителей дератизация техническое обслуживание приборов учета тепла ремонт топливных аппаратов
7	Амортизация
8	Прочие затраты В том числе: налог на имущество командировочные расходы платежи по обязательному и добровольному страхованию имущества и ответственности организаций за причинение вреда медицинское освидетельствование земельный налог охранные услуги с другими организациями транспортный налог услуги по дополнительному договору по пожарной безопасности расходы на охрану труда перерегистрация техники экологическая паспортизация подготовка кадров услуги связи постановка на кадастровый учет прочие

Наиболее целесообразная группировка затрат по элементам в форме 7-у "Предприятие" представлена в виде таблицы (табл. 2).

Таблица 2

Рекомендуемая группировка затрат по элементам
в форме 7-у "Предприятие"

Затраты на оплату труда	В том числе заработная плата сличасного состава	Отчисления на социальные нужды	Материальные затраты				Амортизация	Прочие
			Материалы	Топливо	Электроэнергия	Прочие материальные затраты		

В диссертации рассмотрена классификация затрат железных дорог для целей калькулирования себестоимости, а также для целей анализа, планирования, контроля и регулирования. В классификации для целей анализа и планирования затрат предложен дополнительный признак "По доле в составе затрат" с делением затрат на постоянные и переменные, что позволяет отразить участие и постоянных, и переменных затрат в общей их совокупности (рис. 2).



Рис. 2. Классификация затрат для целей анализа и планирования в структурных единицах ОАО "РЖД"

В классификацию для целей контроля и регулирования целесообразно ввести признак "По укрупненным видам работ" (рис. 3).

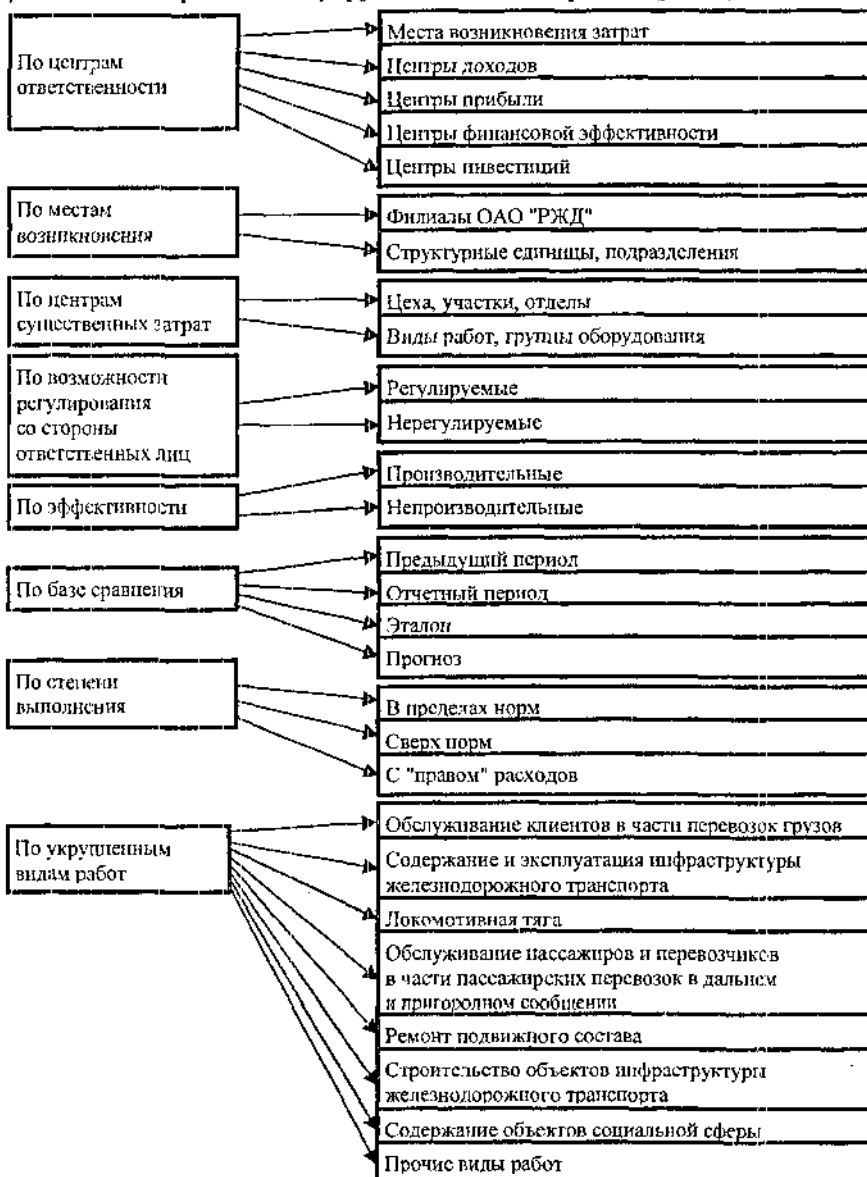


Рис. 3. Классификация затрат для целей контроля и регулирования в структурных единицах ОАО "РЖД"

Данная классификация позволит показать затраты в разрезе видов деятельности, существующих на железнодорожном транспорте, что является важным в вопросах масштабирования и анализа при принятии управленческих решений.

Вторая группа проблем, раскрытая в диссертации, связана с совершенствованием автоматизированных систем управления затратами, с разработкой методики маржинального анализа со ступенчатым покрытием сумм затрат на железнодорожном транспорте, с определением зависимости эксплуатационных расходов от объема перевозок.

В исследовании рассмотрена информационная база для расчета себестоимости перевозок в современных условиях, ее цели и задачи и проанализированы синтетические счета финансового и управленческого учета в сопоставлении друг с другом (рис. 4).

Счета бухгалтерского финансового учета	Счета управленческого учета
20 - основное производство, в т.ч.:	32.01 - затраты на оплату труда
20.99 - перевозочная деятельность	32.02 - отчисления на социальные нужды
20.11 - подсобно-вспомогательная деятельность	32.03 - материалы
20.10 - изготовление продукции	32.04 - топливо
23 - вспомогательное производство	32.05 - электроэнергия
25 - общепроизводственные расходы	32.06 - амортизация
26 - общехозяйственные расходы	32.07 - прочие
	32.08 - прочие материальные

Рис. 4. Сопоставление счетов бухгалтерского и управленческого учета

Особое внимание в диссертации уделено способам и преимуществам определения в рамках управленческого учета зависимости расходов от объемов перевозок.

На основании исследования выделены два основных условия установления зависимости статей эксплуатационных расходов от изменения объема работы. Это временное различие и факторное ограничение. Такая зависимость влияет на выбор метода анализа эксплуатационных расходов. Влияние факторных ограничений на выбор метода анализа эксплуатационных расходов отражен в табл. 3.

Аналитические возможности использования системы "директ-костинг" в рамках управленческого учета на железнодорожном транспорте рассматривались с позиции правильности отнесения затрат на расходы с неполной себестоимостью.

Таблица 3

**Влияние факторных ограничений
на выбор метода анализа эксплуатационных расходов**

Период анализа		Факторное ограничение (постоянство)	Метод анализа	Установленная зависимость эксплуатационных расходов
Кратко-срочный	Годовой	Характерно	Статистический и логико-аналитический	Линейная
	Внутригодовой (месяц, квартал, декада, неделя, сутки)			
Долго-срочный	Без развития технических средств	Характерно	Статистический	Линейная
	С развитием технических средств	Не характерно		Нелинейная (замедленная)

По результатам исследования было установлено, что все затраты железных дорог зависят от объема перевозок. Однако степень зависимости отдельных групп и статей эксплуатационных расходов различна и колеблется в весьма значительных пределах. Деление затрат на зависящие и независящие условно, но имеет большое практическое значение: одни затраты с ростом объема перевозок изменяются более или менее пропорционально, а другие растут замедленно или вовсе не меняются до того момента, пока не изменится техническая вооруженность железных дорог.

Таблица 4

**Рекомендуемый отчет о финансовых результатах предприятий
железнодорожного транспорта
для целей управленческого учета и анализа, млн. руб.**

Показатели	Перевозки, всего	В том числе:	
		грузовые	пассажирские
1. Валовой доход (выручка, без НДС)	23 341,96	22 151,12	1190,84
2. Переменные затраты, всего			
В том числе:	8029,30	6854,67	1174,63
- специфические (прямые)	7414,20	6345,21	1068,91
- общепроизводственные	615,18	509,46	105,72
3. Маржинальная прибыль (сумма покрытия, брутто-результат)	15 312,66	15 296,45	16,21
4. Постоянные специфические затраты	7085,91	6047,01	1038,89
5. Полумаржинальная прибыль	8226,75	9249,44	-1022,68
6. Постоянные затраты, всего	6946,07	5638,42	1307,65
В том числе:			
- общепроизводственные	3082,61	2485,20	597,41
- общехозяйственные	3662,53	2989,41	673,12
- коммерческие	200,93	163,81	37,12
7. Финансовый нетто-результат	1280,68	3611,02	-2330,33

Разработана методика маржинального анализа со ступенчатым покрытием сумм затрат на железнодорожном транспорте, рассмотрены преимущества ее применения. Предложен отчет о финансовых результатах для целей управленческого учета и анализа (табл. 4).

В рекомендуемом отчете содержатся три финансовых показателя: маржинальная, полумаржинальная прибыль и финансовый нетто-результат. Данная форма позволяет установить вклад переменных и постоянных затрат по грузовым и пассажирским перевозкам в формирование конечного финансового результата.

Использование "директ-костинга" в виде определения ступенчатых сумм покрытия затрат позволяет разграничить переменные и постоянные затраты по целевым направлениям, выявить пути их оптимизации, влияние структуры постоянных затрат по видам перевозок и в целом.

Отчетность, составленная на основе информации "директ-костинга", соответствует запросам руководителей разных направлений и уровней управления, поскольку отражает вклад отдельных структурных подразделений, видов деятельности, центров ответственности в получение запланированных финансовых результатов (маржинальной прибыли) и позволяет определить, в какой степени каждый сегмент деятельности оказал содействие или затруднил процесс достижения предприятием поставленных целей.

Третья группа проблем связана с совершенствованием управленческого учета в ОАО "РЖД" и методики функционально-стоимостного анализа производственных подразделений при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

В диссертационной работе подробно изложены состав и структура отчета формы 7-у "Предприятие" для определения существующего ряда проблем его формирования. Рассмотрен утвержденный классификатор управленческого учета затрат, его цели и структура. Приведена сравнительная характеристика формы 7-у "Предприятие" с ранее существующим аналогом отчета 6-жел по полноте детализации затрат по статьям и элементам, учету всех видов затрат, развернутой структуре формы, разработке перечня дополнительных статей номенклатуры.

В качестве рекомендаций по совершенствованию формы 7-у "Предприятие" предложено ввести графу в 3-й раздел "Выручка без НДС". В графе "По себестоимости" отражаются затраты по видам деятельности, в графе "По отпускной стоимости" - доходы предприятия (табл. 5).

Таблица 5

Рекомендуемый вариант 3-го раздела формы 7-у "Предприятие"

Номер строки	Наименование	По себестоимости	По отпускной стоимости	Финансовый результат	Выручка предприятия без НДС

Предлагаемая детализация данных будет способствовать оперативности анализа финансового результата.

Рассмотрение методики применения функционально-стоимостного анализа (ФСА) при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов в форме 7-у "Предприятие" позволило выявить ее недостатки и привести варианты совершенствования (ограничение у производственных подразделений распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов на виды деятельности, ввод кодировки видов деятельности к статьям затрат). Применение методики ФСА в системе управленческого учета затрат ОАО "РЖД" дает возможность получения структуры затрат по видам деятельности, укрупненным видам работ, составляющим отраслевым хозяйствам и т.д. с учетом распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов подразделений различного уровня иерархии.

При разработке методики распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов ОАО "РЖД" ФСА-подход был адаптирован к специфике отрасли и организации управленческого учета ОАО "РЖД".

Учет затрат структурных единиц ОАО "РЖД" изначально организован по статьям, большая часть из которых имеет функциональную основу. Другая группа статей затрат (амортизация оборудования, платежи и т.д.) не несет функциональной нагрузки и представляет собой часть ресурсов, распределение которых на себестоимость функций нецелесообразно.

В системе управленческого учета затрат ОАО "РЖД" приняты следующие термины: статьи-ресурсы - статьи, отражающие затраты на возобновление основных средств, налоги, арендные, лизинговые и прочие платежи, которые нельзя однозначно отнести к определенной функции (общепроизводственные и общехозяйственные расходы); статьи-функции - статьи, отражающие затраты на выполнение определенных работ, являющихся частью технологических или бизнес-процессов ОАО "РЖД".

Исследование показало, что основной проблемой методики ФСА является некорректное распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам деятельности или на статьи, прямо относимые на конкретный вид деятельности. Предприятие свои затраты должно систематизировать на два вида деятельности: затраты на перевозочную деятельность (основные) и затраты на подсобно-вспомогательную деятельность. При закрытии периода согласно методике функционально-стоимостного анализа общепроизводственные и общехозяйственные расходы должны распределиться на эти два вида деятельности. В структурных единицах ОАО "РЖД" распределение происходит, но оно некорректно, так как на подсобно-вспомогательную деятельность попадают многие затраты, которые не соответствуют данному виду деятельности. Обозначенная проблема имеет место на всех предприятиях железной дороги, занимающихся под-

собной деятельностью. Поэтому в исследовании предложено: ограничение в ЕК АСУФР, разработанной для оперативного учета затрат железной дороги, у производственных подразделений распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов на виды деятельности, в которых таких затрат просто не может быть; распределение программой общепроизводственных и общехозяйственных расходов пропорционально отражению их на прямых статьях по видам деятельности. Для этого в дополнение к принятой шифровке затрат разработана кодировка видов деятельности к статьям затрат (табл. 6). Код "01" применим для затрат на перевозочную деятельность, "02" - для затрат на подсобно-вспомогательную деятельность.

Таблица 6

**Рекомендуемая кодировка распределения
общепроизводственных и общехозяйственных расходов
вспомогательной структурной единицы ОАО "РЖД"**

Статья затрат	Кодировка	Наименование статьи
0757	01, 02	Затраты по оплате труда производственного персонала за непроработанное время
0761	01, 02	Охрана труда и производственная санитария
0762	01, 02	Командировки и подъемные работников, не относящихся к аппарату управления
0765	01	Содержание и эксплуатация оборудования, кроме оборудования и объектов природоохранного назначения
0766	01	Содержание и эксплуатация оборудования и объектов природоохранного назначения
0768	01	Обслуживание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения
0770	01	Капитальный ремонт основных средств производственного назначения
0776	01	Эксплуатация автомобилей
0777	01	Техническое обслуживание и текущий ремонт автомобилей и автомобильных прицепов
0778	01	Содержание внутреннего транспорта, кроме автомобильного
0785	01, 02	Содержание персонала, не относящегося к аппарату управления
0789	01, 02	Капитальный ремонт общехозяйственного назначения
0801	01, 02	Предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта
0802	01, 02	Содержание ведомственной, пожарной и сторожевой охраны
0806	01	Плата за пользование природными ресурсами
0807	01	Налог на землю
0811	01, 02	Расходы, предусмотренные отраслевым тарифным соглашением и коллективными договорами
0821	01, 02	Прочие общехозяйственные затраты
0822	01	Налог на имущество
0830	01	Затраты по оплате труда работников аппарата управления
0831	01	Командировки персонала аппарата управления
0833	01	Прочие затраты по содержанию аппарата управления

По статье 0776 "Эксплуатация автомобилей" отражаются затраты только по перевозочной деятельности рассматриваемой структурной единицы. С введением кода "01" исключается отражение затрат по этой статье на подсобно-вспомогательную деятельность. По статье 0801 "Предварительный осмотр и медицинское освидетельствование работников железнодорожного транспорта" затраты по данной структурной единице отражаются по двум видам деятельности, поэтому кодировка "01", "02" позволит при закрытии периода достоверно отразить затраты по видам деятельности. Применение данной разработки позволит в полной мере разграничить затраты по видам деятельности, повысит прозрачность учета, упростит систему планирования затрат.

В диссертационной работе приведен список проблем управленческого учета, выявленных по результатам исследования, и варианты их решения с разработкой необходимых форм отчетов (табл. 7).

Таблица 7

Рекомендации по совершенствованию управленческого учета затрат в ОАО "РЖД"

№ п/п	Сложности	Рекомендации по устранению
1	Трудоемкость составления отчета по прочим и прочим материальным элементам затрат - ручной ввод	Разработана рекомендуемая форма отчета для автоматического ввода статей, заказов, аналитики 32-х технических счетов
2	Проблема распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в разделе "Инвестиции"	Исключить распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов, введение прямых статей по разделу "Инвестиции"
3	Отсутствие отчета, в котором были бы видны суммы, распределяемые с 26-х счетов в разрезе структурных подразделений поэлементно	Разработана рекомендуемая форма отчета "Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам деятельности в разрезе структурных подразделений поэлементно"
4	Отсутствие возможности определения производственной себестоимости произведенной продукции у вспомогательно-административных подразделений, так как счет 25 "Общепроизводственные расходы" и счет 26 "Общехозяйственные расходы" распределяются на вышестоящем уровне	Формировать и распределять общепроизводственные и общехозяйственные расходы внутри предприятия
5	Отражение в форме 7-у "Предприятие" завышенных расходов на услуги, тарифы, которые регулируются в соответствии с законодательством Российской Федерации	Не распределять общепроизводственные и общехозяйственные расходы на регулируемые виды услуг прочих продаж (тарифы на теплоснабжение, передачу электроэнергии, стоимость путевок, найм жилого помещения, за содержание и ремонт жилого помещения, за коммунальные услуги)
6	Несоответствие данных формы 7-у "Предприятие" и отчета по капитальному ремонту (КРО-1)	Не распределять общепроизводственные и общехозяйственные расходы на капитальные работы или установить фиксированный процент согласно смете на выполненные капитальные работы

В заключение сформулированы основные теоретические положения и практические выводы по группе актуальных существенных проблем, решение которых может способствовать улучшению организации управленческого учета и анализа затрат структурных единиц ОАО "РЖД".

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в журналах, определенных ВАК

1. *Каргина, М.Ю.* Преимущества дифференцированного учета сумм покрытия эксплуатационных расходов ОАО "РЖД" в системе "директ-костинг" [Текст] / М.Ю. Каргина // Вестн. СамГУПС. - Самара, 2009. - № 2 (14). - С. 42-45. - 0,47 печ. л.
2. *Каргина, М.Ю.* Особенности ЕК АСУФР и пути ее совершенствования [Текст] / М.Ю. Каргина // Вестн. СамГУПС. - Самара, 2009. - № 3 (15). - С. 27-30. - 0,47 печ. л.
3. *Каргина, М.Ю.* Совершенствование методики функционально-стоимостного анализа при распределении общепроизводственных и общехозяйственных затрат [Текст] / М.Ю. Каргина // Вестн. СамГУПС. - Самара, 2009. - № 6 (18). - С. 37-40. - 0,47 печ. л.

Публикации в других изданиях

4. *Каргина, М.Ю.* Особенности бюджетирования предприятий железнодорожного транспорта в РФ [Текст] / М.Ю. Каргина // Тезисы докладов XXXIII Самарской областной студенческой научной конференции, 18-28 апр. 2007 г. - Ч. I. - Самара: СГАУ, 2007. - С. 109. - 0,06 печ. л.
5. *Каргина, М.Ю.* Планирование затрат в ОАО "РЖД" по статьям расходов или производственным заказам [Текст] / М.Ю. Каргина // Дни студенческой науки : сб. материалов XXXVI науч. конф. студентов и аспирантов. - Вып. 10. - Самара : СамГУПС, 2009. - С. 135. - 0,06 печ. л.
6. *Каргина, М.Ю.* Развитие информационной базы - важнейший критерий совершенствования методики анализа расходов эксплуатации [Текст] / М.Ю. Каргина // Дни студенческой науки : сб. материалов XXXVI науч. конф. студентов и аспирантов. - Вып. 10. - Самара : СамГУПС, 2009. - С. 137. - 0,06 печ. л.
7. *Каргина, М.Ю.* Особенности методических подходов к распределению эксплуатационных расходов [Текст] / М.Ю. Каргина // Актуальные проблемы развития транспортного комплекса : материалы V Всерос. науч.-практ. конф., 25-27 февр. 2009 г. - Самара: СамГУПС, 2009. - С. 238-239. - 0,23 печ. л.

Подписано в печать 26.02.2010.
Формат 60×84/16. Бум. писч. бел. Печать офсетная.
Гарнитура "Times New Roman". Объем 1,0 печ. л.
Тираж 150 экз. Заказ № 50.
Отпечатано в типографии СГЭУ.
443090, Самара, ул. Советской Армии, 141.